

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –
polityka makroekonomiczna –
globalizacja**

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.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 978-83-7695-507-0

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	9
Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect	55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym	74
Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
Magdalena Giedroyc: Relewantność informacji sprawozdawczych	114
Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego	123
Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie	173
Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
Edward PieliCHATy: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie	212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	222
Karol Schneider: Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości	234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości	242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych	261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości	273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw	283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing	21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit	36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension	45
Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies	55
Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms	74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units	82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example	91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information	114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study	123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law	142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company	173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ...	183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping	191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange	212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations	261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting	273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies	283

Melania Bąk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: melania.bak@ue.wroc.pl

RACHUNKOWOŚĆ I JEJ KAPITAŁ, CZYLI RACHUNKOWOŚĆ W WYMIARZE NIEMATERIALNYM

ACCOUNTING AND ITS CAPITAL, THAT IS ACCOUNTING IN NONMATERIAL DIMENSION

DOI: 10.15611/pn.2015.390.04

Streszczenie: W gospodarce opartej na wiedzy i informacji istotne wydaje się zdefiniowanie rachunkowości w wymiarze niematerialnym. Na wymiar niematerialny rachunkowości składają się: marka, relacje z interesariuszami, kultura organizacyjna, innowacyjność, tożsamość, reputacja, wizerunek i pracownicy. Każdy z tych zasobów niematerialnych współtworzy kapitał rachunkowości, który wpływa na majątek przedsiębiorstwa i kreuje rachunkowość jako naukę społeczną i działalność praktyczną. Na podstawie analizy literatury i przeprowadzonych rozważań w ujęciu naukowym i praktycznym można stwierdzić, że kapitał rachunkowości pozwala na jej ciągłe doskonalenie i dążenie do zaspokojenia potrzeb informacyjnych w różnych okresach rozwoju ludzkości. Kapitał rachunkowości umożliwia jej istnienie, rozwój i daje możliwość reagowania na zachodzące wokół procesy.

Słowa kluczowe: wymiar niematerialny rachunkowości, zasoby niematerialne i ich kapitał, marka, relacje z interesariuszami, innowacyjność, kultura organizacyjna, tożsamość, reputacja, wizerunek, pracownicy.

Summary: In knowledge and information based economy it seems vital to define accounting in its nonmaterial dimension. The nonmaterial dimension of accounting is made up of the following components: brand, relations with stakeholders, organizational culture, innovation, identity, reputation, image and workers. Each of these nonmaterial resources co-creates accounting capital which has an impact on enterprise assets and creates accounting as a social science as well as practical activity. On the basis of literature review and the conducted scientific and practical considerations a conclusion can be drawn that accounting capital allows for its ongoing improvements and the desire to meet information needs in different periods of population development. Accounting capital allows for its existence, development and offers the possibility to react to the occurring processes.

Keywords: nonmaterial dimension of accounting, nonmaterial resources and their capital, brand, relations with stakeholders, innovation, organizational culture, identity, reputation, image, workers.

Mędrzec ma zawsze bogactwo w samym sobie.

Fedrus

1. Wstęp

W dobie ogólnopolskiej dyskusji na temat nauki o rachunkowości i wyodrębnienia jej jako dyscypliny spośród nauk ekonomicznych, autorka proponuje przeanalizować istotę rachunkowości i jej osiągnięcia w wymiarze niematerialnym, z punktu widzenia niematerialnych zasobów i ich kapitałów, które ją współtworzą i kreują.

Rachunkowość od początków cywilizacji ludzkiej po współczesność wypracowała swój znaczący dorobek teoretyczny i opracowała praktyczne działania. Zazwyczaj rozważania na jej temat koncentrują się wokół zależności między praktyką a teorią rachunkowości. Analiza definicji rachunkowości pozwala stwierdzić, że są w nich następujące elementy: cel główny, przedmiot, podmiot i stosowana metoda. Brak w nich podejścia do wymiaru niematerialnego. Tak więc warto się może odnieść do zasobów niematerialnych i ich kapitałów, których istnienie świadczy o ogromnym potencjale intelektualnym rachunkowości.

Na przestrzeni wieków rachunkowość wypracowała swoją markę, relacje z interesariuszami, tożsamość, wizerunek i reputację oraz kulturę organizacyjną, poszukiwanie zaś nowych rozwiązań w sferze teorii i praktyki, dostosowanych do zaistniałych potrzeb informacyjnych, stanowi o innowacyjności rachunkowości. Nad wszystkimi wyróżnionymi niematerialnymi zasobami rachunkowości czuwa „człowiek nauki i praktyki”, w szczególności jego umiejętności, wiedza i doświadczenie.

Celem artykułu jest poddanie pod dyskusję innego spojrzenia na rachunkowość, z perspektywy niematerialnych zasobów i ich kapitałów, które pozwalają zrozumieć rachunkowość jako coś więcej niż rzemiosło i rutynowe działania ewidencyjno-sprawozdawcze. W artykule zastosowano analizę literatury przedmiotu oraz rozważania autorki w ujęciu naukowym i praktycznym oparte na metodzie dedukcji, odnoszące się do jedynie wybranych przykładów ze względu na ograniczoną objętość artykułu.

2. Wymiar niematerialny rachunkowości – ujęcie syntetyczne

Rachunkowość ma swój ogromny potencjał twórczy, czyli siłę działania zarówno w zakresie teorii, jak i praktyki, która przejawia się ciągłym doskonaleniem i dążeniem do zaspokojenia potrzeb informacyjnych w różnych okresach rozwoju ludzkości. Analiza rozwoju rachunkowości pozwala wyróżnić: okres dominacji praktyki (do V wieku), rozwój teorii (od XV wieku do I połowy XIX wieku), dominację polityki rachunkowości (od I połowy XIX wieku) oraz rosnące, ale wciąż niezaspokojone potrzeby informacyjne praktyki i problemy teorii [Szychta 2010, s. 250-253].

Rachunkowość od zawsze jest kojarzona z powierzonym jej majątkiem przedsiębiorstwa. Niestety, w różnych interpretacjach dotyczących rachunkowości brak odniesienia do jej wymiaru niematerialnego, wnoszącego znaczny wkład w rozwój rachunkowości. Analiza literatury pozwala stwierdzić, że teoria i praktyka rachunkowości rozwijają się w ścisłym związku z zasobami niematerialnymi rachunkowości i ich kapitałami, które mają również bezpośredni i/lub pośredni wpływ na zmiany zachodzące w majątku jednostki.

Na wymiar niematerialny rachunkowości składają się: marka, relacje z interesariuszami, kultura organizacyjna, innowacyjność, tożsamość, reputacja, wizerunek i pracownicy. Kapitały cząstkowe wyróżnionych zasobów tworzą kapitał intelektualny¹ rachunkowości, który stanowi wiedzę i bogactwo wykorzystywane na rzecz rozwoju rachunkowości jako nauki społecznej i działalności praktycznej². Wyodrębnione zasoby niematerialne rachunkowości i ich kapitały wzajemnie zależą od siebie, uzupełniają się (np. relacje z interesariuszami kreują wizerunek i reputację).

Wymiar niematerialny rachunkowości należy traktować jako rozwinięcie informacji o istocie rachunkowości rozumianej w tradycyjnym znaczeniu. Na przykład realizacja celu głównego rachunkowości pozwala na kształtowanie marki, reputacji i wizerunku, a przedmiot rachunkowości pobudza do działań innowacyjnych.

Na zasoby niematerialne rachunkowości i ich kapitały mają wpływ procesy zachodzące w jej otoczeniu. Szczególnie istotny wpływ mają: standaryzacja i harmonizacja, globalizacja, konwergencja, kreatywność, komputeryzacja, behawioryzm, społeczna odpowiedzialność, kryzys finansowy oraz czynniki ekonomiczne (np. preferencje konsumentów, popyt i podaż na rynku pracy). I tak na przykład: na relacje z interesariuszami w znacznym stopniu wpływają standaryzacja i komputeryzacja. Markę współtworzą kreatywność, społeczna odpowiedzialność oraz zachowania behawioralne.

Wśród ważnych walorów rachunkowości jako dyscypliny naukowej można wyróżnić: jej bogatą i długą historię, cechy charakterystyczne, jedność, relacje między teorią, polityką i praktyką, zgromadzony dorobek, opracowaną teorię, wybitnych przedstawicieli/kreatorów, związki z innymi dyscyplinami naukowymi i obszary badawcze [Bąk 2013, s. 59]. Analiza poszczególnych walorów pozwala stwierdzić, że między nimi a zasobami niematerialnymi rachunkowości i ich kapitałami istnieje wiele zależności. Historia rachunkowości, czyli jej rozwój na przestrzeni wieków, dzięki umiejętnościom i wiedzy człowieka, pozwoliła stworzyć markę rachunkowości, wyodrębnić jej tożsamość, wypracować relacje z interesariuszami, reputację i wizerunek oraz kulturę organizacyjną, a w celu zaspokajania wciąż nowych potrzeb informacyjnych poszukiwać rozwiązań innowacyjnych. Równie ważne są zrównoważone relacje między teorią, polityką i praktyką rachunkowości, ponie-

¹ Więcej na temat tego pojęcia w pracy [Edvinsson, Malone 1997, s. 266-373].

² Współcześnie kapitał intelektualny ma o wiele szersze znaczenie, nieograniczające się tylko do jednostki, ale obejmuje również otoczenie zewnętrzne [Ujwary-Gil 2009, s. 24]. Stąd propozycja rozważania kapitału intelektualnego rachunkowości.

waż wpływają one racjonalnie na kreowanie zasobów/kapitałów niematerialnego wymiaru rachunkowości (np. teoria wzmacnia markę, pozytywna polityka wpływa na dobre relacje z interesariuszami, a skuteczna praktyka oddziałuje na innowacyjność, reputację i wizerunek).

3. Prezentacja i ocena zasobów niematerialnych rachunkowości i ich kapitałów

Zasoby niematerialne i ich kapitały, w zależności od jakości i kondycji, wpływają pozytywnie lub negatywnie na kształtowanie kapitału intelektualnego rachunkowości.

Według Ph. Kotlera [1999, s. 410] „(...) marka to nazwa, termin, symbol, wzór lub ich kombinacja, stworzona celem identyfikacji dóbr lub usług sprzedawcy lub ich grupy i wyróżnienia ich spośród konkurencji”. Odnosząc się do tej definicji, można sformułować wniosek, że nazwa „rachunkowość” jest marką, dzięki której możliwe jest wyodrębnienie rachunkowości spośród innych dyscyplin nauk społecznych za pomocą sformułowanego celu i wyodrębnionego przedmiotu badawczego, charakterystycznego instrumentarium, dorobku teoretyczno-praktycznego i specyficznego podejścia do majątku przedsiębiorstwa i zachodzących w nim zmian.

Marka rachunkowości pozwala ją zidentyfikować, daje świadomość istnienia i zapewnia trwałość. Powinna być gwarantem określonego poziomu jakości informacji i świadczonych usług. Na wzmocnienie marki rachunkowości i jej osłabienie wpływa wiele czynników, co zostało zaprezentowane w tab. 1. Kapitał silnej marki to trwałe, pozytywne i wyjątkowe skojarzenia, które wpływają na relacje z interesariuszami i wizerunek [Kłęczek 2006, s. 11].

Zaprezentowane przykłady pozytywnych i negatywnych skojarzeń na temat marki rachunkowości świadczą o tym, że nie jest ona postrzegana jednoznacznie (ma swoich zwolenników i przeciwników). Tak więc istotne jest pytanie: czy środowisko rachunkowców w należyty sposób dba o silną markę rachunkowości?

Relacje z interesariuszami (wewnętrznymi i zewnętrznymi) określone są jako współpraca z nimi, polegająca na dostarczaniu określonego zbioru informacji różnym grupom interesariuszy i tworzenie z nimi trwałych więzi opartych na zaufaniu i zadowoleniu. Ponieważ oczekiwania interesariuszy znacznie wzrosły i dotyczą nie tylko typowych informacji finansowych, ale również informacji niefinansowych o charakterze ekologicznym i społecznym, coraz trudniej sprostać tak różnorodnym oczekiwaniom, jednocześnie zachowując rzetelność i prawdziwość sprawozdań finansowych [Luty 2010, s. 128-133]. Obecnie można zaobserwować, że sprawozdania finansowe, będące podstawowym źródłem informacji dla interesariuszy, ewoluują w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej [Krasodomska 2012, s. 103-105], są też sporządzane tzw. sprawozdania dedykowane. W związku z tymi faktami pojawiają się obawy, czy jest możliwe usatysfakcjonowanie wszystkich interesariuszy jednocześnie i czy nie zostanie zachwiana teoretyczna koncepcja sprawozdawczości

Tabela 1. Czynniki kreujące markę rachunkowości – przykłady

Silna marka rachunkowości	Słaba marka rachunkowości
Historia rachunkowości związana z rozwojem ludzkiej cywilizacji	Powierzchowne badania nad historią rachunkowości
Praktyka rachunkowości ukierunkowana na zaspokojenie potrzeb informacyjnych interesariuszy	Rachunkowość nie może być instrumentem ideologicznym. Krytyka rachunkowości za kryzys finansowy
Teoria rachunkowości	Rozwiązania praktyczne bez przygotowania teoretycznego. Dominacja rozwiązań podatkowych w małych jednostkach
Relacja dwustronna między teorią i praktyką	Zachwiane relacje między teorią i praktyką. Skomplikowane przepisy prawa bilansowego
Polityka rachunkowości – kreatywność Standaryzacja rachunkowości	Rosnące wymogi względem sprawozdawczości finansowej. Dominacja standardów międzynarodowych
Jasno sformułowany cel i przedmiot badawczy	Informacje rachunkowe często nie odzwierciedlają treści ekonomicznej. Nie zawsze zachowana zasada wiernego i rzetelnego obrazu
Jedność rachunkowości w różnorodności zastosowań	Rachunkowość postrzegana jako: księgowość i sprawozdawczość, regulacje prawne krajowe i międzynarodowe, forma rozliczeń podatkowych
Wybitni przedstawiciele/kreatorzy	Braki w wiedzy, doświadczeniu i umiejętnościach pracowników działu księgowości
Odniesienie do relacji i zdarzeń o charakterze społecznym	Problematyka społeczna nie jest wystarczająco przygotowana na gruncie teorii
Zasady etyki w rachunkowości	Naganne praktyki, oszustwa księgowe, fałszowanie sprawozdań finansowych
Relacje z innymi dyscyplinami naukowymi	Mała świadomość znaczenia rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

finansowej. Zapewne dylematy te wpływają niekorzystnie na reputację i wizerunek rachunkowości, która poszukuje nowych rozwiązań, aby zaspokoić potrzeby interesariuszy.

Dla rachunkowości jako nauki społecznej ważne są również jej relacje z innymi dyscyplinami naukowymi (np. finansami, informatyką), które świadczą o jej otwartości i interdyscyplinarności oraz dążeniu do innowacyjności.

Specyficzne instrumentarium rachunkowości i jej język wpływają na to, że tworzy ona typową dla siebie kulturę organizacyjną w obszarze teorii i praktyki, która obejmuje zarówno zachowania człowieka, jak i procedury działania. Kultura organizacyjna to przestrzeganie formalnych procedur i norm, stosunki międzyludzkie, schematy zachowań, właściwy klimat organizacyjny, sposób zarządzania i struktura organizacyjna. Cz. Sikorski [2002, s. 4] określa ją jako system wzorów myślenia i działania, które są utrwalone w środowisku społecznym organizacji i mają znaczenie dla realizacji jej formalnych celów. Jest to zestaw wartości, który

pomaga zrozumieć, jak jest zorganizowana rachunkowość, jak funkcjonuje. Kultura organizacyjna rachunkowości podlega ciągłemu doskonaleniu, a dotyczy m.in.: modeli rachunkowości na świecie (model anglosaski, model kontynentalny, model południowo-amerykański, model w gospodarkach mieszanych, model w krajach komunistycznych, model oparty na międzynarodowych standardach) [Surdykowska 1999, s. 63-64], krajowego modelu rachunkowości, makroekonomicznej i mikroekonomicznej polityki rachunkowości oraz organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwie. Kultura organizacyjna rachunkowości pozwala na zidentyfikowanie tożsamości oraz stwarza warunki do działań innowacyjnych.

Innowacyjność to poszukiwanie i wdrożenie nowych rozwiązań teoretycznych, praktycznych i prawnych, to wszelkie nowości o charakterze technicznym, organizacyjnym, społecznym, marketingowym (kształtowanie lepszych relacji). Przejawem innowacyjności są m.in. prowadzone prace badawczo-rozwojowe, zakup nowej wiedzy, wdrażanie nowego produktu/procesu.

Innowacyjność w rachunkowości obejmuje: nowe rozwiązania teoretyczne, wdrożenie nowych działań praktycznych, zastosowanie nowych systemów informacyjnych oraz nowe zasady organizacji rachunkowości. Powstające nowe rozwiązania teoretyczne często są potrzebą zaistniałej sytuacji, np. rewolucja przemysłowa w XIX wieku wpłynęła na rozwój nowych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej [Dobija, Jędrzejczyk 2011, s. 55].

Działania innowacyjne koncentrują się na wytyczonych obszarach badawczych rachunkowości, wśród których można na przykład wyróżnić zagadnienia wyceny według wartości godziwej, wyceny i ujawniania kapitału intelektualnego, zmian w sprawozdawczości finansowej oraz aspekty behawioralne. Innowacyjność dotyczy również technologii informatycznej (np. z wykorzystaniem XBRL) i makroekonomicznej polityki rachunkowości, w ramach której międzynarodowe organizacje uznały, dzięki konwergencji, globalne standardy IASB i FASB oraz GRI za pożądane rozwiązanie do sporządzania raportów większych przedsiębiorstw. Jednak należy zauważyć, że przesadne faworyzowanie standaryzacji rachunkowości wpływa na ograniczenie innowacyjności, co dla rozwoju rachunkowości jako nauki jest szczególnie ważne. Innowacyjność rachunkowości jest związana z jej teorią, która obecnie nie nadąża za potrzebami praktyki. Można zatem wnioskować, że innowacyjność nie stanowi najmocniejszego zasobu niematerialnego rachunkowości.

Tożsamość rachunkowości to jej rozpoznawalność, odrębność i niepowtarzalność. Cechy charakterystyczne rachunkowości (np. metoda bilansowa) pozwalają na jej zdefiniowanie i rozpoznawanie. Istnieje w świadomości zbiorowej ludzi i jest identyfikowana, chociaż nie jest należycie wykorzystywana przez środowisko na zewnątrz. Dzięki wyodrębnionej tożsamości można przypisać rachunkowości dorobek naukowy i osiągnięcia praktyczne oraz wskazać wybitnych przedstawicieli (ludzi nauki) kreujących jej rozwój. Jeśli rachunkowość ma swoją tożsamość (świadomość istnienia), to może tworzyć pozostałe zasoby niematerialnego wymiaru (np. reputację, wizerunek).

W literaturze ekonomicznej pojęcie reputacji jest równoznaczne z oceną firmy w porównaniu z innymi jednostkami działającymi na danym rynku [Paliwoda-Matiolańska 2009, s. 178-179]. Na reputację rachunkowości składają się obiektywne opinie, poglądy i osądy środowiska zewnętrznego – interesariuszy oraz innych dyscyplin naukowych. Reputacja rachunkowości zależy od wiarygodnych działań, wywiązywania się z obietnic, odpowiedzialności, etycznych i jawnych zachowań. Reputacja określa stan zaufania lub nieufności do rachunkowości i jest rezultatem opinii różnych odbiorców, jest oceną wartości rachunkowości. Obecnie duży wpływ na reputację rachunkowości mają m.in. rzetelność sprawozdań finansowych i jakość zawartych w nich informacji. Jeśli rachunkowość aspiruje do miana dyscypliny naukowej, to szczególnie ważna staje się dla niej reputacja w środowisku naukowym.

Negatywnie na reputację rachunkowości wpływa jej krytyka, a główne zarzuty dotyczą: przedmiotu pomiaru (brak ujawniania zasobów niematerialnych), sposobu pomiaru (wycena bazuje na wartościach historycznych), skomplikowanych i nieczytelnych sprawozdań finansowych, błędów w zakresie pomiaru i ujawnień informacji w sprawozdawczości, nieetycznych zachowań księgowych, nagannych praktyk, fałszowania sprawozdań finansowych, nadmiernej standaryzacji (przeciwnicy dominacji standardów w rachunkowości)³. Ponadto zauważono, że szczególnie niekorzystny wpływ na reputację rachunkowości ma kryzys finansowy (w tym kryzys lat 2007-2009), wielu komentatorów zjawiska oskarża bowiem rachunkowość o współudział w jego powstaniu [Kamela-Sowińska 2009, s. 11].

Pozytywnie na reputację rachunkowości wpływają: standaryzacja (pozbawiona dominacji), polityka rachunkowości z możliwością pozytywnej kreatywności, zachowania etyczne (wprowadzenie kodeksów etyki w rachunkowości), odniesienie do problematyki odpowiedzialności społecznej i zrównoważonego rozwoju, poszukiwanie nowego instrumentarium. Silna reputacja zwiększa zaufanie, korzystnie kształtuje wizerunek i buduje tożsamość.

Z reputacją rachunkowości bardzo ściśle związany jest wizerunek. Reputacja to postrzeganie rachunkowości przez odbiorców zewnętrznych, natomiast wizerunek to własna prezentacja na zewnątrz. Wizerunek to sposób, w jaki rachunkowość jest postrzegana, charakteryzowana, jak się prezentuje. Dla stworzenia pozytywnego wizerunku ważne są: właściwa kreacja, prowadzona działalność i misja. Wizerunek jest efektem codziennej aktywności i nigdy nie zadowoli wszystkich interesariuszy. Powinien opierać się na prezentacji dorobku naukowo-praktycznego na zewnątrz z uwzględnieniem długiej historii rachunkowości, łączenia teorii z praktyką oraz podkreślenia zasług rachunkowości dla funkcjonowania przedsiębiorstwa i jego działalności. Wizerunek rachunkowości kształtują rzetelność i niezawodność, zaufanie interesariuszy oraz zrównoważona polityka społeczno-środowiskowa.

Analiza rozwoju rachunkowości potwierdza, że powstała ona w wyniku działalności człowieka, jego potrzeb i możliwości. Człowiek był i jest głównym kre-

³ Manipulowanie informacją sprawozdawczą za pomocą MSR/MSSF może stanowić źródło nadużyć (m.in. korupcji), co wpływa negatywnie na jakość informacji [Kwiecień 2007, s. 158].

atorem praktyki i teorii rachunkowości. Zasoby ludzkie i kapitał ludzki to najważniejsze determinanty kształtujące rozwój rachunkowości, a wybitnych naukowców i praktyków rachunkowości można porównać do kreatorów/pracowników na rzecz rachunkowości⁴. M. Dobija i M. Jędrzejczyk [2011, s. 7] uważają, że „rachunkowość jako dzieło intelektu człowieka istniała od zarania cywilizacji i stanowiła esencję myśli ekonomicznej niezbędnej do rozwiązywania problemu wspólnej pracy dla zwiększenia społecznej mocy twórczej, dla trwania i przetrwania”.

Kapitał ludzki (ulożony w zasobach ludzkich jako energia) rachunkowości ma decydujące znaczenie w kreowaniu pozostałych zasobów niematerialnych. Na wartość pracownika składają się głównie wiedza, umiejętności i doświadczenie oraz chęci do dalszego samorozwoju, istotne są również ich cechy (np. indywidualność, elastyczność, kreatywność, lojalność, empatia). Jakość i zaangażowanie pracowników wpływają na kapitał ludzki składający się z: kapitału ludzkiego fizycznego, kapitału z profesjonalnej edukacji, kapitału z doświadczenia, kapitału intelektualnego [Dobija 2005, s. 216]. Kapitał ludzki rachunkowości pod wpływem wyróżnionych czynników ma moc kształtowania jej marki, tożsamości, reputacji, wizerunku, innowacyjności, kultury organizacyjnej oraz relacji z interesariuszami. Dzięki kapitałowi ludzkiemu rachunkowość powstała, przetrwała różne epoki i trwa wciąż na straży wypracowanego dorobku naukowo-praktycznego. Tak więc „ludzie rachunkowości” (pracownicy i naukowcy) i ich kapitał są jej bogactwem. Na wartość kapitału ludzkiego rachunkowości mają wpływ przestrzeganie przez pracowników zasad etyki i zachowania behawioralne. Kapitał ludzki to ta część kapitału intelektualnego rachunkowości, która jest narażona na częste zmiany i wpływy otoczenia.

W sytuacji niezbyt dobrej kondycji rachunkowości i jej kapitału intelektualnego cenna wydaje się uwaga A. Kameli-Sowińskiej [2007, s. 154]: „Brak lub niedostateczna odpowiedź praktyki rachunkowości na zgłaszane potrzeby odbiorców ogranicza zaufanie do systemu rachunkowości i jej sprawozdań. (...) Odbudowa zaufania wymaga wynalezienia i implementacji nowych narzędzi pomiaru, wyceny, ewidencji oraz raportowania”.

4. Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonych rozważań autorka proponuje zdefiniować rachunkowość w wymiarze niematerialnym jako uzupełnienie do tradycyjnych sformułowań. Wymiar niematerialny rachunkowości tworzy jej kapitał intelektualny, oddziałujący na teorię i praktykę, kreowany przez człowieka (jego wiedzę, umiejętności i doświadczenie), a przejawiający się w formach: wypracowanej marki i relacji z interesariuszami, tożsamości, wizerunku i reputacji oraz innowacyjności i kultury organizacyjnej.

⁴ Szerzej na ten temat w opracowaniu [Bąk 2014, s. 271-285].

Nie wszystkie zasoby niematerialne rachunkowości i ich kapitały rozwijają się równomiernie. Obecnie większość działań skupia się na relacjach z interesariuszami, wizerunku, kulturze organizacyjnej i pracownikach. Natomiast marka i reputacja uległy znacznej deprecjacji (szczególnie poza środowiskiem rachunkowym), innowacje wymagają zaś wielkiej pracy twórczej. Można więc wnioskować, że jakość kapitału intelektualnego rachunkowości jest niezadowolająca.

Czy słuszne jest rozpatrywanie rachunkowości w wymiarze niematerialnym? Chyba tak, skoro już Hebrajczycy próbowali tłumaczyć cykle koniunkturalne moralnością i etyką. Dla nich najważniejszą siłą napędową historii była moralność [Sedláček 2012, s. 78-79, 103].

Literatura

- Bąk M., 2014, *Kapitał ludzki jako czynnik rozwoju rachunkowości*, [w:] *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, red. S. Sojak, Wydawnictwo Naukowego Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014, s. 271-285.
- Bąk M., 2013, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013, s. 59.
- Dobija D., 2005, *Wartość dodana i kapitał intelektualny przedsiębiorstwa*, [w:] *Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 216.
- Dobija M., Jędrzejczyk M., 2011, *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków, s. 7, 55.
- Edvinsson L., Malone M.S., 1997, *Developing intellectual capital at Skandia*, „Long Range Planning”, no. 3 (30), s. 266-373.
- Kamela-Sowińska A., 2007, *Rachunkowość na zakręcie*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 154.
- Kamela-Sowińska A., 2009, *Rachunkowość w czasach kryzysu*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 11.
- Kłęczek R., 2006, *Silna marka z punktu widzenia nabywcy*, [w:] *Zarządzanie marką*, red. J. Kall, R. Kłęczek, A. Sagan, Oficyna Ekonomiczna, Kraków, s. 11.
- Kotler Ph., 1999, *Marketing. Analiza, planowanie, wdrożenie i kontrola*, Wydawnictwo FELBERG SJA, Warszawa, s. 410.
- Krasodomska J., 2012, *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 103-105.
- Kwiecień M., 2007, *Rachunkowość na niebezpiecznym zakręcie (prawda czy fałsz)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 38 (94), s. 158.
- Luty Z., 2010, *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013, s. 128-133.
- Paliwoda-Matiolańska A., 2009, *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 178-179.
- Sedláček T., 2012, *Ekonomia dobra i zła. W poszukiwaniu istoty ekonomii od Gilgamesza do Wall Street*, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa, s. 78-79, 103.
- Sikorski Cz., 2002, *Kultura organizacyjna*, C.H. Beck, Warszawa, s. 4.
- Surdykowska S.T., 1999, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy ZAKAMYCZE, Kraków, s. 63-64.

-
- Szychta A., 2010, *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 250-253.
- Ujwary-Gil A., 2009, *Kapitał intelektualny a wartość rynkowa przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 24.