

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**314**

# **Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym**

Redaktorzy naukowci

**Zbigniew Luty**

**Aleksandra Łakomiak**

**Alicja Mazur**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-323-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jolanta Chluska</b> , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
<b>Małgorzata Cieciora</b> , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
<b>Jerzy Gierusz</b> , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
<b>Yury Y. Karaleu</b> , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości .....	45
<b>Joanna Koczar</b> , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu .....	52
<b>Anna Kuzior</b> , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
<b>Irina Loukianova</b> , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego .....	83
<b>Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak</b> , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	104
<b>Anna Mazurczak</b> , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce .....	119
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
<b>Janusz Samelak</b> , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
<b>Tatiana Sviridovich</b> , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
<b>Marzena Tatarska</b> , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A. ....	187
<b>Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała</b> , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

<b>Tatiana Verezubova</b> , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
<b>Ewa Walińska, Anna Jurewicz</b> , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne? .....	218
<b>Natallia Yauseichykava</b> , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki .....	247

## Summaries

<b>Jolanta Chluska</b> , Chosen aspects of the financial statements comparability .....	20
<b>Malgorzata Cieciora</b> , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility .....	30
<b>Jerzy Gierusz</b> , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income .....	44
<b>Yury Y. Karaleu</b> , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
<b>Joanna Koczar</b> , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility .....	62
<b>Anna Kuzior</b> , Additional information to financial statements and directions of their changes .....	74
<b>Irina Loukianova</b> , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns .....	82
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement .....	103
<b>Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak</b> , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
<b>Anna Mazurczak</b> , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
<b>Agnieszka Nózka</b> , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders .....	142
<b>Malgorzata Rówińska</b> , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
<b>Janusz Samelak</b> , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
<b>Tatiana Sviridovich</b> , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards .....	173
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Defining the scope, coverage and quality of integrated report .....	186

---

<b>Marzena Tatarska</b> , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company .....	199
<b>Agnieszka Tłaczala, Piotr Tłaczala</b> , Presentation of other comprehensive income according to international standards .....	210
<b>Tatiana Verezubova</b> , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies .....	217
<b>Ewa Walińska, Anna Jurewicz</b> , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
<b>Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa)</b> , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change .....	246
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation .....	256

**Małgorzata Cieciora**

Uniwersytet Szczeciński  
Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

---

## **POMIAR JAKO JEDNA Z NACZELNYCH CECH SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W KONTEKŚCIE SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI BIZNESU<sup>1</sup>**

---

**Streszczenie:** Społeczna odpowiedzialność biznesu staje się obecnie strategią coraz częściej wdrażaną przez polskie przedsiębiorstwa. Rodzi to określone konsekwencje dla systemu rachunkowości finansowej, szczególnie w kontekście zawartości i zasad sporządzania sprawozdania finansowego. W artykule przedstawiono rozważania na temat potrzeby zrewidowania podejścia do raportowania jednostek gospodarczych w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu. Szczególną uwagę zwrócono na aspekt pomiaru i etyki w rachunkowości. W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury.

**Słowa kluczowe:** społeczna odpowiedzialność biznesu, rachunkowość, sprawozdanie finansowe, etyka.

### **1. Wstęp**

Do zasadniczych cech informacji, które są generowane przez system rachunkowości finansowej, zalicza się rzetelność i wiarygodność opisu [Turyńska 2006]. Wymóg rzetelności i wiarygodności opisu jest w obecnych czasach szczególnie ważny, wręcz niezbędny, przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. Wynika to z faktu, że rachunkowość jako język biznesu musi dążyć do zaspokajania zmieniających się potrzeb swych użytkowników. Współcześni odbiorcy informacji generowanych przez rachunkowość, głównie w postaci sprawozdań finansowych, chcą, aby były one użyteczne<sup>2</sup>. Wobec powyższego rachunkowość staje w obliczu konieczności zmian, zarówno w obszarze wyceny bilansowej (wykazywanie danych ilości-

---

<sup>1</sup> Praca naukowa finansowana ze środków budżetowych na naukę w latach 2010-2013 jako projekt badawczy nr NN 113 005839 realizowany przez Wyższą Szkołę Bankową w Poznaniu.

<sup>2</sup> Użyteczność informacji na temat sytuacji finansowej, wyników jednostki gospodarczej i ich zmian jest głównym celem sprawozdań finansowych [Walińska 2006, s. 49 oraz Kiziukiewicz 2007, s.15].

wych), jak i zakresu raportowania (wykazywanie danych jakościowych) [Gos 2011, s. 39]. Wiadomo bowiem, że jednym z naczelných atrybutów wyróżniających rachunkowość spośród innych systemów jest wyrażanie zjawisk i procesów w mierniku pieniężnym. Z drugiej strony zachodzące dziś wzajemne interakcje między przedsiębiorstwem a szeroko rozumianym otoczeniem ekonomicznym powodują, że menedżerowie coraz częściej zaczynają wdrażać w przedsiębiorstwach koncepcję społecznej odpowiedzialności biznesu<sup>3</sup> (Corporate Social Responsibility – CSR)<sup>4</sup>, ponieważ wiedzą, że ich działania są wnikliwie analizowane zarówno przez konsumentów, interesariuszy, jak i organizacje pozarządowe. W myśl przywołanej koncepcji należy zabiegać nie tylko o wzrost wartości przedsiębiorstwa, ale również wykazywać dbałość o środowisko naturalne, być otwartym na potrzeby społeczne oraz promować zachowania etyczne. Przekłada się to na kształt i zawartość informacyjną sprawozdania finansowego, w którym szczególne znaczenie przypisuje się jakości prezentowanych informacji i etyce w rachunkowości.

Punktem wyjścia prowadzonych w artykule rozważań jest określenie powiązań między rachunkowością (sprawozdawczością) a koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu, jak też próba odpowiedzi na pytanie o naczelne zasady, którymi powinna kierować się rachunkowość w gospodarce opartej na wiedzy. Ponadto, z uwagi na fakt, że rachunkowość to system, dla którego ważny jest pomiar, kolejny nurt rozważań dotyczy zidentyfikowania ograniczeń wynikających z konieczności odwzorowywania w rachunkowości zjawisk i procesów w mierniku pieniężnym, co przekłada się na jakość informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym.

## 2. Rachunkowość a społeczna odpowiedzialność biznesu

Współczesne warunki społeczno-ekonomiczne, w których funkcjonują przedsiębiorstwa, są w dużej mierze skutkiem ogólnoświatowych zmian ekonomicznych związanych z procesami globalizacyjnymi. Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu jest w zasadzie naturalną, logiczną konsekwencją toczących się procesów ekonomicznych. Stanowi ona element gospodarki opartej na wiedzy. Przyjęcie w CSR założenia, że zarządzanie przedsiębiorstwem ma być świadomym procesem

---

<sup>3</sup> Społeczna odpowiedzialność pojedynczego przedsiębiorstwa przejawia się w dwóch płaszczyznach – wewnętrznej i zewnętrznej. Wewnętrzne działania obejmują: zarządzanie zasobami ludzkimi, programy etyczne dla pracowników, bezpieczeństwo i higienę pracy, umiejętność dostosowywania się do zmian oraz zarządzanie ochroną środowiska np. poprzez redukcję zużycia energii. Natomiast zewnętrzne działania przedsiębiorstwa obejmują: społeczność lokalną (np. zasady współpracy z organizacjami pozarządowymi), partnerów handlowych (przestrzeganie terminowości dostaw i płatności wobec kontrahentów), prawa człowieka (np. niezatrudnianie dzieci, niestosowanie pracy przymusowej), globalne problemy ekologiczne (m.in. efekt cieplarniany). Odpowiedzialny biznes to podejście strategiczne i długofalowe, oparte na zasadach dialogu społecznego i poszukiwaniu rozwiązań korzystnych dla wszystkich.

<sup>4</sup> Sformułowania „społeczna odpowiedzialność biznesu” i „CSR” będą stosowane w artykule zamiennie.

kształtowania jego wartości przy jednoczesnym dbaniu o szeroko rozumiane otoczenie ekonomiczne, wydaje się jak najbardziej słuszne i pożądane. Jak wspomniano, rodzi to określone skutki dla systemu rachunkowości, przede wszystkim w obszarze sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych.

Rozpoczynając rozważania na temat powiązań między rachunkowością jednostek gospodarczych a społeczną odpowiedzialnością biznesu, należy nawiązać do dwóch kwestii – odniesienia założeń społecznej odpowiedzialności biznesu do systemu informacyjnego, jakim jest rachunkowość, oraz analizy ogólnie przyjętych modeli rachunkowości i wynikających z nich zasad dotyczących możliwości tworzenia użytecznej informacji ekonomicznej.

Założenia strategii, jaką jest społeczna odpowiedzialność biznesu, w dość jasny i oczywisty sposób wpływają na system rachunkowości finansowej. Przede wszystkim ujawniają jego niedociągnięcia związane w głównej mierze z niedostateczną transparentnością w zakresie raportowania. Obecnie uważa się bowiem, że szkielet rynków kapitałowych i zrównoważonego rozwoju stanowi wysoko jakościowe raportowanie biznesowe [Fijałkowska, Sobczyk 2012, s.141]. Niestety, tradycyjny pakiet sprawozdań finansowych nie zaspokaja potrzeb użytkowników w zakresie danych pozafinansowych, które, jak się okazuje, nabierają coraz większego znaczenia<sup>5</sup>. Należy zatem uznać, że realizacja strategii CSR stawia przed rachunkowością nowe wyzwania przede wszystkim w zakresie raportowania.

Druga kwestia, czyli wpływ ogólnie przyjętych modeli rachunkowości na kształt informacji generowanej przez rachunkowość, wydaje się nieco bardziej skomplikowana. Jak wiadomo, główne modele rachunkowości stosowane na świecie to model kontynentalny i model anglosaski. Różnią się one w zasadniczy sposób. Model kontynentalny rachunkowości koncentruje się głównie na zabezpieczeniu interesów właścicieli przedsiębiorstw oraz kredytujących ich działalności instytucji finansowych i wierzycieli. Charakterystyczne jest akcentowanie zasady ostrożnej wyceny i stosowanie kosztu historycznego. Rachunkowość jest zorientowana w dużej mierze na potrzeby informacyjne instytucji rządowych, czego przejawem jest chociażby kwestia ustalania zobowiązań podatkowych [Surdykowska 1999, s. 64].

Natomiast model anglosaski jest nastawiony głównie na zaspokajanie potrzeb informacyjnych inwestorów. Silnie akcentuje się potrzebę adekwatności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym z rzeczywistą sytuacją ekonomiczną jednostki gospodarczej. Podstawowym instrumentem umożliwiającym realizację tego celu jest powszechne wykorzystanie wartości godziwej do wyceny aktywów i pasywów, dające inwestorowi perspektywę ukazania składników bilansu w wartościach rynko-

---

<sup>5</sup> Wśród czynników niematerialnych przyczyniających się do budowania wartości przedsiębiorstwa i przewagi konkurencyjnej wymienia się między innymi: społeczną odpowiedzialność biznesu, kontakty środowiskowe, relacje z interesariuszami, uczciwość, wiarygodność, zaufanie, zasoby wiedzy, innowacyjność, kapitał ludzi, kulturę organizacyjną, badania i rozwój, kulturę organizacyjną i wiele innych [Walczak 2010].



wych. Dominuje tu reguła przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną, co wyraża rozumiana w szerokim ujęciu zasada wiernego i prawdziwego (rzetelnego) obrazu jednostki gospodarczej (*true and fair view*) [Micherda 2006, s. 52].

Jak się więc okazuje, przyjęcie określonego modelu rachunkowości umożliwia wygenerowanie w sprawozdaniu finansowym określonego typu informacji<sup>6</sup>. Wydaje się, że naczelnie zasady modelu anglosaskiego dają większe pole manewru w zakresie wykazywania użytecznej informacji ekonomicznej. W artykule przyjęto zatem założenie, że główny nurt sprawozdawczości jednostek gospodarczych w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu powinien być związany z szeroko rozumianą zasadą *true and fair view* oraz działaniami etycznymi w ramach systemu informacji ekonomicznej, jakim jest rachunkowość. Trzeba również podkreślić, że przyjęcie takiego założenia wpisuje się w jeden z zasadniczych modeli koncepcyjnych określających nadrzędny cel sprawozdawczości finansowej, jakim jest teoria wartości<sup>7</sup>. Wobec powyższego rachunkowość staje w obliczu konieczności zmian, szczególnie w obszarze wyceny.

### 3. Istota wiarygodnej wyceny w rachunkowości i jej implikacje

Jak podkreślano, dla rachunkowości ważny jest pomiar, za pomocą którego zostają wartościowo odzwierciedlone zjawiska i procesy zachodzące w jednostce gospodarczej. Dlatego też w tradycyjnym sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane wyłącznie takie składniki, które można w wiarygodny sposób wycenić. Wydaje się, że określenie „wiarygodność” w stosunku do pomiaru ma tu kluczowe znaczenie. Jest to cecha jakościowa bardzo trudna do zinterpretowania i jednoznacznego określenia. Pojawia się bowiem pytanie o atrybuty informacji generowanych z systemu rachunkowości, świadczące o tym, że jest to informacja wiarygodna. B. Micherda stwierdza „[...] jakość informacji tworzonych przez rachunkowość interpretować można jako zespół cech stanowiących o zdolności do spełnienia wymagań wynikających z pełnionych przez rachunkowość funkcji” [Micherda 2006, s. 11]. Czy zatem można przyjąć, że istnieje zamknięty katalog cech, potwierdzający jakość informacji i jej użyteczność? W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele odniesień do określenia pożądaných cech użytecznej informacji ekonomicznej, nie stanowią one

---

<sup>6</sup> W kontekście prowadzonych rozważań pojawia się pytanie o model rachunkowości, na którym bazuje sprawozdawczość polskich jednostek gospodarczych. Wydaje się, że jest to model mieszany z coraz bardziej widocznymi akcentami modelu anglosaskiego (wprowadzenie parametru wyceny, jakim jest wartość godziwa, świadomość kierowania sprawozdania finansowego do adresata, jakim jest inwestor), ale z wyraźną przewagą modelu kontynentalnego (zasada ostrożnej wyceny i nadrzędność rozliczeń z budżetem). Należałoby zatem zastanowić się, czy sprawozdania finansowe w obecnym kształcie, pokazujące w głównej mierze dane ilościowe i hołdujące zasadzie ostrożnej wyceny, są rzeczywiście użyteczne, czyli przydatne.

<sup>7</sup> W teorii wartości nadrzędną rolę odgrywa bilans, istotne są zatem zasady wyceny aktywów i zobowiązań. Wynik finansowy jest kategorią wtórną [Turyna 2006, s. 51-52; Gos 2011, s. 38].

jednak jednolitego, zamkniętego katalogu, wręcz przeciwnie, zmieniają się wraz ze zmianą otoczenia, które je tworzy<sup>8</sup>.

W kwestii użyteczności informacji kształtujących sprawozdawczość finansową jednostki gospodarczej wypowiedziały się również IASB i FASB. Określiły, że istotę użytecznej informacji finansowej stanowią dwie fundamentalne cechy jakościowe – przydatność i wierne przedstawienie rzeczywistości. Informacja jest przydatna, jeżeli jej przekazanie znacząco wpływa na decyzje podejmowane przez użytkowników. Znaczący wpływ przejawia się w wykorzystaniu informacji do opracowywania prognoz i/lub potwierdzania zmiany danych wykorzystywanych do uprzednio opracowanych prognoz. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przydatność informacji należy oceniać w odniesieniu do konkretnych decyzji, a nie w odniesieniu do określonych decydentów. Wierne ukazanie rzeczywistości oznacza natomiast, że informacje zawarte w sprawozdawczości powinny odzwierciedlać treść ekonomiczną zjawiska gospodarczego, a nie tylko jego formę prawną. Ponadto, aby można było mówić o wiernym ukazaniu rzeczywistości, informacje powinny być kompletne, obiektywne i wolne od błędów (w możliwym do osiągnięcia zakresie)<sup>9</sup>.

We wspólnych Założeniach koncepcyjnych podkreślono również, że raporty finansowe ogólnego zastosowania powinny bazować na najlepszych szacunkach, subiektywnych ocenach i modelach kierownictwa jednostki. Nakłada to na kierownictwo jednostki konieczność zawarcia w sprawozdawczości finansowej wszelkiego rodzaju objaśnień potrzebnych użytkownikom do zrozumienia generowanych informacji, co stanowi przejaw przesuwania granic raportowania i rekomenduje podejście do sprawozdawczości finansowej z punktu widzenia danej jednostki gospodarczej.

Na podstawie powyższych požądanych cech przypisywanych informacjom zawartym w sprawozdaniach finansowych można wnioskować, że brak użyteczności

---

<sup>8</sup> O użyteczności i istocie informacji decydują jej atrybuty, którym w literaturze przedmiotu przypisuje się [Kamela-Sowińska 2008, s.140-143]: a) wartość prognostyczną, która pozwoli użytkownikom sprawozdania przewidywać przyszłe zdarzenia; b) wartość potwierdzającą, która umożliwi wykorzystanie informacji w podejmowaniu decyzji dotyczących działalności przedsiębiorstwa; c) wartość znaczącą (istotność), co oznacza, że w sprawozdaniu finansowym muszą się znaleźć wszystkie istotne informacje, których pominięcie mogłoby zniekształcić obraz jednostki gospodarczej i wpłynąć na decyzje podejmowane przez użytkowników; d) kompletność, oznaczającą, że informacja uwzględnia wszystkie szczegóły przedstawianego zasobu lub procesu; e) terminowość, oznaczającą konieczność dostarczenia użytkownikom informacji w odpowiednim czasie, co z kolei determinuje użyteczność decyzji podejmowanych przy wykorzystaniu tych informacji.

<sup>9</sup> Oprócz fundamentalnych cech świadczących o użyteczności informacji, we wspólnych założeniach określono cechy udoskonalające. Stwierdzono, że użyteczność podstawowych cech zwiększa się, jeśli informacja jest porównywalna, możliwa do zweryfikowania, podana we właściwym czasie i zrozumiała. Trzeba jednak pamiętać, że priorytetowe znaczenie dla użyteczności informacji mają cechy fundamentalne, czyli przydatność i wierne przedstawienie rzeczywistości. Posiadanie przez informację cech udoskonalających nie może sprawić, że informacje nieprzydatne lub niespełniające warunku wierności będą traktowane jako użyteczne. Ponadto rady podkreśliły, że przy podejmowaniu decyzji o wykazaniu poszczególnych informacji w sprawozdawczości finansowej powinno być zachowane kryterium istotności oraz stosunek kosztów do korzyści.

tradycyjnych sprawozdań finansowych wynika w głównej mierze z dwóch przyczyn [Walińska 2006]<sup>10</sup>:

a) wycena zasobów i procesów w głównej mierze bazuje na koszcie historycznym oraz

b) teorie rachunkowości w marginalnym zakresie uwzględniają znaczenie wartości niematerialnych w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

Na podkreślenie zasługuje fakt, że źródeł obu ograniczeń należy szukać w konieczności wiarygodnego pomiaru rozumianego konserwatywnie. Dlatego też, jak sygnalizowano w poprzednim punkcie niniejszego artykułu, dla zniwelowania przedstawionych ograniczeń należy odwołać się do szeroko rozumianej zasady *true and fair view*.

W wąskim znaczeniu zasada *true and fair view* jest rozumiana jako jedna z wielu zasad rachunkowości, nakazująca właściwe, zgodne z jasno i dokładnie określonymi normami, odzwierciedlenie sytuacji jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym. Przy czym pojawia się niebezpieczeństwo, że jasno i dokładnie określone normy mogą nie nadążać za dynamicznie zmieniającym się otoczeniem gospodarczym, co z kolei może doprowadzić do sytuacji, w której, ze względu na brak uregulowań, wiele istotnych elementów zostanie pominiętych [Kamela-Sowińska 2008, s. 33].

Natomiast w szerszym znaczeniu omawiana zasada jest uznawana za naczelną koncepcję, traktowaną jako cel rachunkowości finansowej, mający swe odzwierciedlenie na każdym poziomie gromadzenia, przetwarzania i prezentacji danych. Zdaniem Z. Messnera [Messner 2007, s. 26] „zasada ta [...] ma podstawowe znaczenie dla wiarygodności sprawozdania finansowego konkretnego przedsiębiorstwa”. Pozwala na szukanie różnych możliwości osiągnięcia zamierzonego celu i jest traktowana jako główny argument w forsowaniu rozwiązań nietypowych, niestandardowych, takich, których wykładni nie można znaleźć w prawie bilansowym.

Szerokie rozumienie zasady wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej nie daje, niestety, pewności osiągnięcia pożądanego efektu. Pojawia się bowiem w tym przypadku sytuacja, którą A. Kamela-Sowińska [Kamela-Sowińska 2008, s. 33] nazywa intelektualizacją rachunkowości, w której praktycy i teoretycy rachunkowości muszą posiadać interdyscyplinarną wiedzę o przedsiębiorstwie. Ponadto, szerokie rozumienie zasady *true and fair view* może prowadzić do nadużyć w kwestii wyceny czy interpretowania zdarzeń i procesów zachodzących w jednostce gospodarczej.

Jak wynika z prowadzonych rozważań, brak wiarygodnych metod wyceny w rachunkowości skutkuje zmniejszoną użytecznością informacji wykazywanych

<sup>10</sup> Zagadnienia braku użyteczności tradycyjnych sprawozdań finansowych poruszają I. Sobańska, M. Michalak [Sobańska, Michalak 2009, s. 11-34]. W rozważaniach autorów pada stwierdzenie, że istnieją propozycje wskazujące na potrzebę nowego paradygmatu sprawozdawczości finansowej, tak by możliwe było uchwycenie i raportowanie procesu kreowania wartości.

<sup>11</sup> Szczególnie chodzi tu o tzw. aktywa niewidzialne.

w sprawozdaniach finansowych. Z jednej strony historyczne parametry wyceny, choć mocno osadzone w regulacjach prawnych, powodują najczęściej zaniżenie wartości podmiotu, z drugiej zaś szeroko rozumiana, liberalna zasada wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej daje możliwość wyceny do wartości rynkowej, ale stwarza zagrożenie manipulacji i przestępstw. Być może rozwiązanie tkwi w potrzebie przestrzegania w rachunkowości zasad etycznych.

#### **4. Etyka w rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu**

W etymologicznym znaczeniu etyka oznacza „zwyczaj, obyczaj”. Definitywnie jest to zespół norm i ocen moralnych charakterystycznych dla danej zbiorowości społecznej (grupy społecznej, klasy, warstwy, środowiska). Etyka stanowi zatem wzór zachowań pozwalających na funkcjonowanie w zmiennym otoczeniu [Karmańska 2009, s. 67]. Z pojęciem etyki nierozzerwalnie łączy się również dział filozofii zajmujący się badaniem moralności i tworzeniem systemów myślowych<sup>12</sup>.

W obecnych czasach etyka wkracza do wielu dziedzin życia gospodarczego. Można przyjąć, że przeżywa swego rodzaju „renesans”. Jest to związane z chęcią posiadania przez szeroko rozumiany „biznes”, jak również społeczeństwo, poczucia bezpieczeństwa w życiu gospodarczym. Potrzeba posiadania poczucia bezpieczeństwa w życiu gospodarczym przekłada się z kolei w bezpośredni sposób na rachunkowość jako na system odpowiedzialny za generowanie użytecznej informacji ekonomicznej o podmiocie gospodarczym, która to informacja staje się często jednym z ważnych czynników warunkujących podjęcie decyzji o działaniach inwestycyjnych<sup>13</sup>.

W kontekście prowadzonych rozważań należy stwierdzić, że etykę w rachunkowości powinno się rozpatrywać w głównej mierze na gruncie wiarygodności informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym. Trzeba jednak zauważyć i pod-

---

<sup>12</sup> Z pojęciem etyki związany jest imperatyw kategoryczny niemieckiego filozofa Immanuela Kanta, który pragnął na podstawie „formy umysłu praktycznego”, stworzyć swoją własną etykę. Gdy zaczął poszukiwać formy umysłu praktycznego, która byłaby wspólna dla wszystkich ludzi, a która jest w całości odpowiedzialna za dokonywanie przez nich wyborów, doszedł do konkluzji, że jest możliwe prowadzenie jej do jednego zdania. I tak powstał popularny kantowski imperatyw kategoryczny: „postępuj tylko według takiej maksymy, dzięki której możesz zarazem chcieć, żeby stała się powszechnym prawem”.

<sup>13</sup> Należy podkreślić, że w obecnych czasach kwestia etyki dotyczy wielu poważnych problemów powstałych w wyniku zderzenia różnych kultur w świecie globalnego biznesu. Etyka nie jest tylko problemem danego kraju. Dzięki działaniu światowego rynku zyskała międzynarodowy charakter, a dzięki mass mediom przykłady nagannych praktyk są upubliczniane, co w konsekwencji powoduje wzrost zainteresowania moralnością w świecie interesów. Z tego też powodu na przedsiębiorstwach i instytucjach ciąży wielka presja, co zmusza je do opracowywania własnych kodeksów etyki i do postępowania według przyjętych tam reguł. Można przyjąć, że etyka w szerokim znaczeniu jest w centrum zainteresowania koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.

kreślić, że w przypadku rachunkowości etyka dotyczy „dwóch biegunów” wiarygodności. Z jednej strony za wygenerowanie rzetelnej, wiarygodnej, adekwatnej informacji o szeroko rozumianej sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej odpowiadają służby finansowo-księgowe, natomiast z drugiej na straży wiarygodności powinni stać biegli rewidenci (audytorzy). Jak wspomniano, na bazie informacji pochodzących z systemu rachunkowości finansowej odbiorcy (użytkownicy) podejmują szereg decyzji ekonomicznych, pociągających za sobą różnego rodzaju skutki gospodarcze. Wydaje się więc, że nie trzeba nikogo przekonywać o absolutnej konieczności przestrzegania zasad etyki w rachunkowości<sup>14</sup>.

W wyniku przekonania o potrzebie stosowania koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu zaczęły powstawać kodeksy dobrych praktyk. Kodeksy te, stosowane dobrowolnie, stanowią tzw. miękkie prawo i mają na celu spowodowanie, by spółki interpretowały przepisy nie tylko zgodnie z literą prawa, ale też zgodnie z intencją organów regulujących. Zachowania osób wykonujących pracę w różnych zawodach są więc regulowane w licznych przypadkach przez kodeksy etyczne. Nie mają one co prawda formalnej mocy normatywnej, ale stanowią ważny sposób oddziaływania na postawy pracowników i na ich postępowanie w pracy. W rachunkowości można wyróżnić trzy podstawowe kodeksy etyczne [Karmańska 2009, s. 74]: kodeks etyki księgowych IFAC<sup>15</sup>, kodeks zawodowej etyki w rachunkowości<sup>16</sup> oraz kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów<sup>17</sup>.

Należy jednoznacznie podkreślić, że zasady etyczne będące zbiorem ogólnie uznanych norm z trudem poddają się obowiązyującym regulacjom prawnym. Są jednak dostrzegane i oceniane przez zainteresowane środowiska. Wymienione kodeksy, obok ogólnych zasad etyki zawodowej oraz zakresu ich obowiązywania, eksponują takie zagadnienia, jak rzetelność, bezstronność, kompetencje zawodowe, zachowanie tajemnicy zawodowej i niezależności zawodowej, postępowanie w razie sporów i sprzeczności interesów. Siła i skuteczność honorowych kodeksów zawodowych zawiera się w wysokim prestiżu, nie wynikającym z formalnych nakazów, lecz z własnego uznania ich przez pracownika identyfikującego się ze swoim zawodem. Pozostaje wyrazić nadzieję, że zawarte w kodeksach etycznych szlachetne postanowienia będą miały swoje odzwierciedlenie w praktyce gospodarczej.

<sup>14</sup> Mimo oczywistości tego stwierdzenia nie udało się uchronić przedsiębiorcom przed nieetycznymi działaniami. Spektakularnymi przykładami nieetycznych zachowań w rachunkowości były chociażby działania firm Enron i WorldCom.

<sup>15</sup> Do fundamentalnych zasad postulowanych w tym dokumencie należą: uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, zachowanie tajemnicy oraz profesjonalna postawa.

<sup>16</sup> Cele, jakie przyświecały twórcom tego kodeksu, były następujące: etyka jest nieodzownym czynnikiem prawidłowego wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości, celowe jest tworzenie wizerunku zawodu w dziedzinie rachunkowości jako zawodu zaufania publicznego, konieczna jest troska o zachowanie wysokiego statusu społecznego osób zajmujących się rachunkowością.

<sup>17</sup> Głównym przesłaniem Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów jest dążenie do zachowania takiej postawy audytorskiej, aby biegli rewidenci mogli być uznani za osoby zaufania publicznego.

## 5. Zakończenie

Reasumując przedstawione w artykule rozważania, trzeba podkreślić, że w kontekście połączenia zadań rachunkowości (sprawozdawczości) z potrzebami informacyjnymi otoczenia gospodarczego ery informacji i wiedzy zrodziła się koncepcja raportowania zintegrowanego. Raportowanie zintegrowane jest połączeniem informacji na temat strategii zarządzania, wyników i perspektyw na przyszłość organizacji w sposób, który odzwierciedla ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst jej działania [Accreo 2012]. Nie ulega wątpliwości, że rachunkowość w swoim ostrożnym podejściu nie jest w stanie sprostać wymaganiom rozwijającej się nieustannie gospodarki. Ten fakt powoduje, że staje ona obecnie przed bardzo poważnym, odpowiedzialnym wyzwaniem, związanym z realizacją potrzeb informacyjnych szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego. Trudno będzie bowiem zrewidować wieloletnie, zakorzenione głęboko w praktyce gospodarczej zasady i przestawić się na nadchodzące, turbulentne zmiany.

## Literatura

- Accreo, 2012, *Wytyczne w zakresie ujawniania danych pozafinansowych przedsiębiorstw*. Ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Accreo oraz Akademię Górniczo Hutniczą.
- Fijałkowska J., Sobczyk M., 2012, *Sprawozdawczość działań w ramach społecznej odpowiedzialności wyzwaniem dla polskich przedsiębiorstw*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania. Zarządzanie i Finanse, 1/2012, red. W. Golnau, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot.
- Flejterski S., Wahl P., 2003, *Ekonomia globalna*, Difin, Warszawa.
- Gos W., 2011, *Bilans – znaczenie – koncepcje sporządzania – formy prezentacji*, PWE, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A., 2008, *Rachunkowość na zakręcie*, [w:] A. Dyhdalewicz, G. Klameka-Roszkowska, J. Sikorski (red.), *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 22-35.
- Karmańska A., 2009, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym jednostki gospodarczej*, Difin, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., 2007, *Rachunkowość – zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, część I, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław.
- Messner Z., 2007, *Rachunkowość finansowa w systemie informacji ekonomicznej*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 19-42..
- Micherda B., 2006, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa.
- Sobańska I., Michalak M., 2009, *System rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zorientowany na wartość przedsiębiorstwa*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 11-34.
- Surdykowska S.T., 1999, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Śniezek E., 2004, *Wprowadzenie do rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Turyňa J., 2006, *Standardy rachunkowości MSR-US GAAP – Polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330.



Walczak W., 2010, *Znaczenie niematerialnych zasobów w procesach budowania wartości rynkowej przedsiębiorstwa*, E-mentor, nr 4.

Walińska E., 2006, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, wyd. II, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

## **MEASUREMENT AS ONE OF THE MAIN FEATURES OF THE SYSTEM OF FINANCIAL ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY**

**Summary:** Corporate Social Responsibility is currently becoming a strategy which is very frequently implemented by Polish enterprises. It causes particular consequences for accounting especially in contents and principles of preparing the financial statements. The article presents considerations on the need to revise the approach to report economic units in the context of Corporate Social Responsibility. A particular attention was paid to the aspect of measurement and ethics in accounting. The article makes use of critical analysis of the literature.

**Keywords:** Corporate Social Responsibility, accounting, financial statements, ethics.