PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

Nr 396

Finanse i rachunkowość
na rzecz zrównoważonego rozwoju –
odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa

Tom 2. Rachunkowość

Redaktorzy naukowi
Jacek Adamek
Joanna Zuchewicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracenaukowe.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 978-83-7695-520-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120
53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp 7

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska: Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych 9
Małgorzata Cieciura: Etyka w świetle rozwijającego się behawioryzmu w rachunkowości 19
Justyna Dyduch: Środowiskowe informacje finansowe w raportach rocznych spółek publicznych z sektora chemicznego 28
Justyna Fijałkowska: Raportowanie CSR a kwestie etyki i odpowiedzialności przedsiębiorstw 39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Umocowanie pieniądza jako jednostki pomiaru wartości ryzyka w rachunkowości 48
Dariusz Gregorczyk: Raportowanie zintegrowane w tworzeniu wspólnej wartości (CSV) 59
Artur Hołda, Małgorzata Adamik-Citak: Wycena w wartości godziwej rzeczowych aktywów trwałych a wartość kapitałów własnych w wyniku implementacji MSSF w polskich realiach gospodarczych – podejście pragmatyczne 67
Aldona Kamela-Sowińska: Interes publiczny czy interes społeczny? Co chroni rachunkowość jednostek sektora finanów publicznych? 77
Maria Kukurba: EVA jako narzędzie controllingu finansowego 85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: Rola sprawozdawczości finansowej spółek z sektora energetycznego we wspieraniu zrównoważonego rozwoju... 96
Grażyna Michalczuk, Teresa Mikulska: Znaczenie raportowania zintegrowanego w zmniejszaniu luki wartości przedsiębiorstwa 105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczuk: Koszty zaangażowania społecznego przedsiębiorstwa 113
Beata Rogowska: Społeczny wymiar rachunkowości w świetle etyczno-normatywnych teorii 123
Anna Spoz: Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu w systemie rachunkowości jednostki 132
Arleta Szadziewska: Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych 141
Dawid Szutowski: Innowacje i wartość rynkowa przedsiębiorstw turystycznych. Analiza zależności 150
Jolanta Wiśniewska: Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek 159

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska: The Code of Professional Ethics in Accounting in the light of the survey 9
Małgorzata Cieciura: Ethics in the light of the evolving behaviorism in accounting 19
Justyna Dyduch: Environmental financial information in annual reports of listed companies of chemical sector 28
Justyna Fijałkowska: CSR reporting vs. ethics and companies' responsibility 39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Money strengthening as a measurement unit of the risk value in accounting 48
Dariusz Gregorczyk: Integrated reporting in creating shared value (CSV) ... 59
Artur Hołda, Małgorzata Adamik-Citak: Valuation in fair value of fixed tangible assets vs. the value of equity as a result of IFRS implementation in Polish economic reality – pragmatic approach 67
Aldona Kamela-Sowińska: Public interest vs. social welfare? What kind of interest protects accounting of units of the public finance sector? 77
Maria Kukurba: EVA as a tool in financial controlling 85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: The role of financial reporting of the energy companies in support of sustainable development 96
Grażyna Michalczuk, Teresa Mikulska: The importance of integrated reporting in reducing the value gap of an enterprise 105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczuk: Costs of corporate social engagement 113
Beata Rogowska: Social dimension of accounting in the light of ethical normative theory 123
Anna Spoz: A true and fair view in company accounts 132
Arleta Szadziewska: Changes in EU regulations and the transparency and comparability of non-financial information in reports 141
Dawid Szutowski: Innovation and market value of tourism enterprises: a regression analysis 150
Jolanta Wiśniewska: Verification of non-financial data in CSR reports of Polish companies 159

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 396 • 2015

Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa
Tom 2. Rachunkowość

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

Beata Rogowska
Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach
e-mail: beajanik@wp.pl

SPOŁECZNY WYMIAR RACHUNKOWOŚCI W ŚWIETLE ETYCZNO-NORMATYWNYCH TEORII

SOCIAL DIMENSION OF ACCOUNTING IN THE LIGHT OF ETHICAL NORMATIVE THEORY

DOI: 10.15611/pn.2015.396.13

Streszczenie: Celem pracy jest ukazanie społecznego wymiaru rachunkowości jako dziedziny naukowej w systemie nauk społecznych w świetle głównych założeń teorii etyczno-normatywnych (EN) z uwzględnieniem jej wybranych przedstawicieli oraz stosowanych metod. Badania prowadzone w tym nurcie w dużym stopniu przyczyniły się do budowy jej podstaw jako nauki społecznej, stosowanej. Termin „społeczny" oznacza zwrócenie się w kierunku problemów człowieka i społeczeństwa, które w ujęciu metodologicznym ukazują rachunkowość w szerszym kontekście (jej relacji z naukami społecznymi np. etyką, filozofią społeczną, socjologią). W kontekście przyjęcia tezy o normatywnych podstawach pozytywnych teorii (empirycznych) ma to swe daleko idące implikacje dla praktyki rachunkowości.

Słowa kluczowe: metodologia, teorie normatywne, etyka.

Summary: The aim of this study is to show the social dimension of accounting – field in the system of social sciences, in the light of the main objectives of the ethical and normative theory, including its elected representatives and the methods used.

Keywords: methodology, normative theories, ethics.

1. Wstęp

Dyskusje na temat, czy rachunkowość jest tylko praktyką[1], czy dyscypliną naukową[2], prowadzone są z dużą intensywnością zarówno w Polsce, jak i na świecie[3],

[1] Przykładowo: J.S. Demski, J.C. Fellingham, środowiska naukowe finansów w Polsce.

[2] Przykładowo: P. Wójtowicz, A. Szychta.

[3] W Polsce – w przeciwieństwie do USA – jest zaliczana do nauk społecznych, ale nie jako samodzielna dyscyplina naukowa (wymiar formalnoprawny). Jest dziedziną przedmiotową nauk empirycznych (w hierarchicznym podporządkowaniu: nauki empiryczne – społeczne – ekonomiczne – ekonomia – rachunkowość).

także w odniesieniu do jej społecznego charakteru. Dużą rolę w budowaniu naukowego i społecznego kształtu rachunkowości odgrywają jej własne teorie, w tym teorie normatywne (N) z dominującym podejściem dedukcyjnym (bez prób generalizowania zaczerpniętego z praktyki)[4]. Nie istnieje bowiem teoria naukowa, jeśli nie istnieje nauka ani nie istnieje nauka bez teorii naukowych, które tworzy. Dzieląc je na *sensu largo i sensu stricto*, należy wskazać, że te ostatnie zajmują nadrzędną pozycję wobec praktyki i polityki rachunkowości[5]. W literaturze przedmiotu podstawowa klasyfikacja teorii (ze względu na metodę budowy oraz ich weryfikowania) przebiega wzdłuż linii[6]:

– Pozytywne (P): sytuują się w „głównym nurcie rachunkowości", są włączone w nurt metody indukcji, mają charakter empiryczny (aposterioryczny), tłumaczą (opisują) rzeczywistość, stawiają pytania: jak jest? dlaczego tak jest? Pozwalają one zrozumieć konsekwencje dokonanych wyborów w polityce i praktyce rachunkowości (praktycy opisujący rzeczywistość)[7].
– Normatywne (N): jest to dedukcyjne podejście do budowy teorii rachunkowości (założenia *a priori*)[8], koncentrują się na pytaniach: jak być powinno? zawierają normy oceniające, tzn. sądy wartościujące – przeciwieństwo określenia „wolny od wartości"[9]. Polegają na postulowaniu doprowadzenia rzeczywistości do stanu pożądanego ze względu na ustaloną przez badacza funkcję celu (teoretycy, ludzie nauki). Priorytetem jest dostarczenie ram dla formułowania nowych idei i nowych procedur. Odpowiada im model smaku Griffina – „wartościowe, bo

[4] Nurt społeczny zyskuje coraz więcej zwolenników. Społeczny aspekt rachunkowości podkreślają: M. Gaffikin, A. Hopwood, S. Burchell, Y. Ijiri, R. Mattessich. W Polsce: E. Burzym, A. Szychta, A. Jarugowa. Rachunkowość jest nauką ze względu na swoją metodologię, która korzysta z dorobku metodologii ogólnej [Remlein 2014], natomiast ze względu na jej zorientowanie na cel jest nauką społeczną stosowaną (R. Mattessich) [Łada, Kozarkiewicz 2013; Szychta 1996, s. 24]. Do skonstruowania tej definicji w dużej mierze przyczynił się dorobek przedstawicieli teorii N [Wielgórska-Leszczyńska 2014].

[5] Jako nauka stosowana wiąże wskazane wyżej trzy człony wzajemnie ze sobą powiązane. Teoretycy rachunkowości opracowują różne teorie, będące propozycjami dla polityki i praktyki rachunkowości lub dla polityki poszczególnych przedsiębiorstw w zakresie rachunkowości (aplikacyjność) [Szychta 1996].

[6] Tego typu rozważania sytuują się w ramach metodologii apragmatycznej i wyodrębnionej w jej ramach metateorii.

[7] Z teorii M. Friedmana. Współcześnie to one zdominowały naukę rachunkowości (krytykują je: M.H. Granoff, S.A. Zeff). Teorii N do końca bronili: I.M. Gordon, Ch. Christenson, A. Hopwood, który twierdził, że pozytywne badania wyszły z wysoce normatywnego kontekstu, a badacze ze względu na swój awans boją się publikować artykułów z tego ostatniego zakresu [Wójtowicz 2000; Hopwood 2007; Bareja 2011].

[8] Biorąc pod uwagę aksjomat jako twierdzenie, pewnik, dedukcyjne teorie rachunkowości są budowane w formie przedaksjomatycznej bądź w formie systemu aksjomatycznego intuicyjnego.

[9] Termin normatywny odnosi się do tzw. szerokiego ujęcia. Wąskie jest dla oznaczenia formalnego ustanowienia normy, zasady lub prawa, które artykułuje określoną wartość lub zbiór wartości (preskryptywny). W ekonomii podejście normatywne sytuuje się w obszarze heterodoksji.

pożądane" [Garstecki 2012; Szychta 1996][10]. „Złoty wiek" badań aprioryczych – normatywnych to lata 1950-1960, intensywny ich rozwój przypada na lata 1960-1970 w Stanach Zjednoczonych, Australii, Kanadzie[11]. Był to okres przede wszystkim naukowego podejścia (elementy nauk społecznych).

2. Teorie EN

W literaturze przedmiotu występują trzy typy teorii normatywnych. Obok etyczno-normatywnych (EN) występują: pragmatyczno-normatywne (PN)[12] i warunkowo-normatywne (WN)[13]. Teorie EN większy nacisk kładą na etykę i jej normy (pojęcie prawdy i sprawiedliwości) niż na aspekty pragmatyczne, w zgodzie z celami społecznymi[14] funkcjonowania systemu rachunkowości. Etyka zaś dzieli się na: (1) metaetykę (najszerszy dział), (2) etykę normatywną (jak należy postąpić?), (3) relatywizm w odniesieniu do trzech poziomów: makro, mikro i społecznego, a także co jest charakterystyczne – do etyki biznesu, która jest dziedziną sytuującą się na pograniczu refleksji etycznej oraz analizy ekonomicznej. Jest ona pierwowzorem społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw[15]. Teorie EN dzielą się na dwie szkoły i dwa etapy: niemiecką i brytyjską [Mattessich 1992]. Związki z tymi szkołami były widoczne także w Stanach Zjednoczonych[16]. Badacze reprezentujący ten nurt my-

[10] Termin normatywny nie jest synonimem dedukcyjnego, podobnie jak termin pozytywny nie jest synonimem indukcyjnego. Obecnie wiadomo, że teorie rachunkowości, bez względu na zastosowaną główną metodę ich budowy, muszą zawierać zarówno elementy wnioskowania dedukcyjnego, jak i indukcyjnego. Teorie (N) są narzędziem wspomagającym teorie (P) [Szychta 1996].

[11] Szerzej to okres od drugiej połowy XIX w. do połowy XX w., w którym pojawiły się: teorie kont, modele ewidencji, teorie bilansowe, koncepcje wyceny składników bilansowych. Wiek XX w. wiąże się z aktywnością Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (AISB). Termin teorie N wprowadził do pracy *Historia rachunkowości* [Chatfield, Vangermeersch 1996] R. Mattessich. Choć z drugiej strony na przełomie lat 60. i 70. XX w. były stopniowo wypierane przez nurt pozytywny: *normative research is not research*. Dużą rolę odgrywa tzw. Rochester School (M.C. Jensen, R. Watts i J. Zimmerman) oraz podejście empiryczne R. Bella i P. Browna. Teoria P nie unieważniła rezultatów tych badań w postaci teorii normatywnych, ukierunkowała je tylko na motywy i sposoby zachowania się praktyków rachunkowości. Badania aprioryczne to faza przygotowawcza do rozpoczęcia badań empirycznych w rachunkowości w odniesieniu do różnych aspektów stosowanych w praktyce [Bąk 2013; Dopuch 1973].

[12] Grupujący najwięcej badaczy *a priori* z lat 1955-1975 (W. Paton, Y. Ijiri, R.J. Chambers, R.R. Sterling, M. Moonitz, R. Sprouse, L. Goldberg). W pracy Patona *Accounting Theory* (1922 r.) pojawiły się pierwszy raz postulaty, normy i zasady [Garstecki 2012].

[13] R. Mattessich, W. Balzer (CoNAM). Winny one zawierać normy, które są warunkami, dla których spełnieniu teoria jest poprawna [Mattessich 1995].

[14] W tym teorią prawa [Mattessich 1995; Sawicki 2013].

[15] W przeciwieństwie do moralności, będącej zjawiskiem społecznym, etyka jest dyscypliną naukową, której przedmiot badań stanowi moralność [Filek 2013].

[16] Trzeba pamiętać, że w USA istotną rolę odgrywa pierwszy Uniwersytet Wharton School Finance and Economy University of Pennsylvania (1883 r.), gdzie zainicjowano kształcenie w zakresie rachunkowości [Petruk i in. 2013].

ślowy skupili swe wysiłki na już istniejących systemach wartości społecznych. Pierwsze koncepty teoretyczne koncentrowały się na optymalizowaniu wydajności dla korzyści ogólnospołecznych, a nie tylko indywidualnych danego podmiotu. Przedsiębiorcy powinni optymalizować wydajność i sposoby działania dla ogólnego dobra społecznego (np. minimalizować koszty produkcji dla dobra konsumentów), a nie maksymalizować zyski firmy lub zyski osobiste [Szychta 1996]. W pierwszej połowie XX w. (już w latach 20.) Niemcy odgrywały dominującą rolę w rozwoju nauki rachunkowości. Wskazuje się na rodzinę Fuggerów, prawnika Simona, profesora E. Schmalenbacha, twórcę dynamicznej rachunkowości, autora pracy *Dynamische Bilantztheorie* i *Kostenrechnung*[17]. Ponadto na dorobek J.G. Schära, pioniera etyki w rachunkowości, profesora w Zürichu i Berlinie, autora pierwszej teorii księgowości – *Methodik der Buchhaltung* [Fülbier, Gassen 2013]. Zajmował on stanowisko badacza oceniającego wpływ przedsiębiorstw na otoczenie społeczne, w tym na decyzje konsumentów. Społeczne wartości i zasady kultury w badaniach naukowych uwzględniał H. Nicklisch, autor pracy *Multibilatztheorie.* Uważał, że filozoficzne podejście w biznesie jest kluczem do zrozumienia i wyjaśnienia zjawisk ekonomicznych, stąd tworzył system wartości rachunkowości. Istotny wpływ na niego miały takie kierunki filozoficzne, jak: idealizm, materializm, romantyzm. Podobnie jak filozof J. Fichte podkreślał rolę społeczeństwa i odpowiedzialności podmiotu wobec wspólnoty [Koslowski 1997]. Dzieła Nicklischa i Schära nie są typowymi dziełami naukowymi rachunkowości, jednak wywarły na nią istotny wpływ [Garstecki 2012].

Drugi etap to badania prowadzone w latach 70. XX w. (A. Hopwood)[18], które dzielą się na dwa nurty.

Pierwszy to umiarkowanie interpretacyjny (D. Cooper, T. Hopper, A. Powell i R.W. Scapens)[19]. Istotną rolę odgrywa tu podbudowa społeczna, np. filozofia społeczna M. Foucaulta i J. Derridy[20], w jej ramach zaś filozofia hermeneutyczna (M. Heidegger, H.G. Gadamer i P. Ricoeur), ukierunkowana na człowieka i społeczeństwo jako nauka o interpretacji i rozumieniu tekstów, dla której ważna jest całość, a proces myślenia traktuje się jak przechodzenie od części do całości i z powrotem [Benton, Craib 1993], a także socjologia (G. Burrella i G. Morgana, A. Giddensa)[21].

---

[17] Swe EN stanowisko propagował tylko przez krótki czas po I wojnie światowej [Biondi, Zambon 2013].

[18] W 1975 r. założył „Accounting, Organizations and Society". Czasopismo było znane z publikowania innowacyjnych prac badawczych. Stanowisko redaktora piastował w latach 1976-2009.

[19] Zbliżony do teorii WN. Głównie rachunkowość zarządcza w kontekście społecznym i politycznym.

[20] Zalicza się ich do poststrukturalizmu. Prace Foucaulta legły u podstaw tzw. rządomyślności. Na rachunkowość istotny wpływ wywarła praca *Nadzorować i karać. Narodziny więzienia*, pierwotnie wydana w 1975 r., poświęcona krytycznej analizie relacji między wiedzą a władzą, stanowiących o kształcie współczesnego społeczeństwa. Istotna jest także dekonstruktywistyczna orientacja Derridy i holistyczne podejście Giddensa, autora teorii strukturyzacji [Kaczocha 2015; Benton, Craib 1993].

[21] Istotny jest „model Burrela i Morgana" (relacja do ontologii, humanizm, epistemologia, metodologia).

Według Hopwooda rachunkowości nie można wyłączyć z otoczenia i sprawić, żeby funkcjonowała neutralnie w stosunku do innych podmiotów [Hopwood, Miller 1994, s. 228]. Należy zatem rozszerzyć badania o analizy socjologicznych, instytucjonalnych i filozoficznych podstaw rachunkowości, które pozwolą wyjaśnić jej znaczenie dla organizacji i społeczeństwa (potrzeba spojrzenia na rachunkowość w szerszym kontekście, np. podając kategorie „zysku" czy „wartości dodanej", uwzględniając zarówno elementy prawa, zasad funkcjonowania organizacji lub praw i obowiązków zarządzających organizacją)[22].

Podejście drugie to krytyczno-radykalne (C. Armstrong, W.F. Chua, D. Cooper, A. Tinker)[23]. W opozycji do głównego nurtu (pozytywizmu) wykorzystuje szerokie spektrum nauk społecznych (filozofia społeczna, socjologia, ekonomia polityczna, teoria pracy K. Marksa). Podkreśla, że rachunkowość nie jest neutralnym narzędziem, a kryteria służące do oceny teorii rachunkowości są związane z konfliktami między klasami społecznymi i możliwością ich rozwiązywania (metody nauk przyrodniczych nie są odpowiednie dla nauk społecznych) [Mućko 2013][24]. Kolebką teorii krytycznej był Frankfurt, gdzie w 1923 r. założono Instytut Badań Społecznych[25]. Główne postacie to: T. Adorno, M. Horkheimer, H. Marcuse oraz J. Habermas (odwołujący się do I. Kanta, G. Hegla, K. Marksa), który do Instytutu dołączył w 1956 r. Przeprowadził on krytykę porządku społecznego krajów kapitalistycznych[26].

W relacji obiektywizm–subiektywizm nurt krytyczny to podejście subiektywne. Badania w jego ramach są ukierunkowane na dokonanie przemian społecznych [Mućko 2013], służą nie tylko uzasadnianiu postulatów i udzielaniu rekomendacji, lecz prowadzone są z pozycji nieomal „partyjnych". Dyskurs rachunkowości jest aktywnie zaangażowany w kontrolę społeczną. Według jego przedstawicieli teorie rachunkowości nie przedstawiają jednoznacznej prawdy, która jest wolna od wartości i niezależna od społecznego i historycznego konfliktu. Wizytówką nurtu krytycznego są

---

[22] Istotna z perspektywy rachunkowości środowiska jest praca *Understanding Accounting in a Changing Environment* i zbiór prac *Accounting from the Outside*, w których definiuje się rachunkowość społeczną.

[23] Z nim związany jest radykalno-humanistyczny paradygmat. Badania krytycznego nurtu rachunkowości przedstawia przede wszystkim czasopismo „Critical Perspectives on Accounting". Wiele prac jest również publikowanych w „Accounting, Auditing & Accountability Journal" lub na łamach „Accounting, Organizations and Society" [Riahi-Belkaoui 1996].

[24] Przy tym podejściu stosuje się badania typu historycznego i etnograficznego oraz *case studies* [Tinker 2005].

[25] Zajmowano się tam niekomunistycznym marksizmem heglowskim. Ważnymi postaciami byli: G. Lukacs, który przekonywał do analizy roli czynników nadbudowy w społeczeństwie, np. ideologia, literatura, sztuka itp. Ponadto A. Gramsci był zaangażowany w propagowanie teorii marksistowskiej we Włoszech i ukazywał dominację burżuazji, nawet w odniesieniu do rachunkowości tylko elita wyłania księgowych [Hoque 2006; Benton; Craib 1993].

[26] Autor prac: *Strukturalne przeobrażenia sfery publicznej*, *Teoria działania komunikacyjnego*. Teoria dyskursu J. Habermasa jest próbą uprawomocnienia normatywnej podstawy krytyki społecznej. W jego pracach znajdujemy powiązanie hermeneutyki i podejścia strukturalistycznego, chociaż ostatecznie zdaje się on skłaniać ku temu pierwszemu [Kaczocha 2015].

badania dowodzące zasadniczej roli rachunkowości i informacji przez nią generowanych w utrzymywaniu obecnego systemu gospodarczego – kapitalizmu, który – zdaniem przedstawicieli nurtu krytycznego – odznacza się głęboką nierównowagą oraz konfliktem społecznym między klasami pracującymi a właścicielami kapitału. Zatem dotyczą hermeneutycznej roli rachunkowości, krytycznych studiów literatury przedmiotu, miejsca rachunkowości jako systemu informacyjnego [Hoque 2006][27].

Dalsze badania (lata 70. XX w.) ukierunkowały rachunkowość na postulowanie odpowiedzialności tej dziedziny za wywoływane przez nią skutki społeczne – społeczna odpowiedzialność rachunkowości (*Social Responsibilty Accounting*)[28], rachunkowość społeczna czy społeczno-ekonomiczna. Należy uwzględniać obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego [Garstecki 2012][29]. Sytuuje się ona w grupie działów z pogranicza nauki rachunkowości i innych dyscyplin (kierunek interdyscyplinarny), co jest wyrazem jej społecznej roli i otwartości na współpracę [Artienwicz 2013][30].

Charakteryzuje się największym stopniem uogólnienia zakresu obszaru badawczego. Dla tego podejścia są reprezentatywne niektóre prace A. Riahi-Belkaouiego, który opiera się w nich na ocenach dotyczących siły roboczej, konsumentów, środowiska lokalnego itp., nie zawsze formułując w swoich koncepcjach wyraźne normy, a także opracowania R. Graya, D. Owena, D. Pearce'a (audyt społeczny itp.) [Gray, Owen 1987][31]. Rozwój gospodarczy i społeczny człowieka jest ściśle związany z rozwojem rachunkowości.

---

[27] Badania w rachunkowości powinny prowadzić do poznania władzy i konfliktu w społeczeństwie, a zatem powinny skupiać się na wpływie raportów sporządzanych w rachunkowości na dystrybucję zysku, wartości i władzy. Teorie rachunkowości są bowiem produktem społeczeństwa, w którym powstały i nie mogą być uznawane za neutralne – służą one konkretnym interesom.

[28] Kluczowe znaczenie ma *accountability* – obowiązek rozliczenia się lub zestaw tych czynności, za które ktoś ponosi odpowiedzialność.

[29] Wywodzi się z koncepcji *Corporate Social Responsibility* – CSR (jako wyraz teorii i praktyki lat 50. XX w.), która jest definiowana z perspektywy przedsiębiorstwa, rozumiana jest jako ciągłe zobowiązanie się do postępowania etycznego i przyczyniania się do rozwoju ekonomicznego i poprawy jakości życia pracowników, ich rodzin, a także społeczności lokalnej oraz ogólnie społeczeństwa jako całości. Była widoczna we wszystkich działaniach prospołecznych i proekologicznych prowadzonych przez kupców i przedsiębiorców na przestrzeni wieków, np. A. Carnegie. CSR poszerzyła zakres przedmiotowy rachunkowości. Jest efektem m.in. zwrócenia uwagi na dewastację środowiska naturalnego i skoncentrowanie się na trzech aspektach: ekonomicznym społecznym, ekologicznym. Filozoficzne podstawy tej koncepcji przedstawia J. Filek (od wolności do odpowiedzialności w relacji do umowy społecznej), ekonomiczne – R. Bartkowiak [Filek 2013; Bartkowiak 2011]. Szczegółowe ujęcie społecznej odpowiedzialności rachunkowości przedstawiała E. Burzym [Gabrusewicz 2010; Szot-Gabryś 2013].

[30] Jest pojęciem najszerszym zawierającym wiele pól badawczych i praktycznych. Do kategorii bardziej szczegółowych w ramach społecznej odpowiedzialności przedstawiciele rachunkowości środowiskowej wyraźnie odnoszą się do badań lub praktyki rachunkowości wpływu organizacji na środowisko naturalne czy związaną z nowym paradygmatem rachunkowość zrównoważonego rozwoju (wyrażania jego pomiaru i analizy ilościowej). Historię tej ostatniej z uwzględnieniem badań normatywnych przedstawia M.R. Mathews w okresach: 1971-1980, 1981-1990 i 1991-1995 [Mathews 1997].

[31] Podejmował próby pomiaru zrównoważonego rozwoju [Bromley 1995].

Obszerne opracowania z zakresu społecznej rachunkowości przestawił A. Riahi-Belkaoui, który zajmował się między innymi zagadnieniem wpływu czynników behawioralnych na rachunkowość oraz relacji pomiędzy zjawiskami ekonomicznymi a danymi z rachunkowości i innych obszarów. Traktował rachunkowość jako multiparadygmatyczną naukę społeczną [Riahi-Belkaoui 1996]. Podkreślał znaczenie pięciu aspektów moralności rachunkowości: uczciwości, etyki, odpowiedzialności społecznej i prawdy [Riahi-Belkaoui 1992]. Ponadto zdefiniował tzw. *socio-economic accounting*[32] jako subdyscyplinę rachunkowości [Riahi-Belkaoui 1999] i odróżnił ją od rachunkowości społecznej, zakorzenionej według niego w ekonomii (w skali makro), jako pojęcie rachunkowości dochodu narodowego (etyczny paradygmat)[33].

Ten istotny temat jest wciąż otwarty: brakuje całościowej teorii rachunkowości społecznej (sytuuje tę problematykę w obszarze rachunkowości finansowej lub zarządczej)[34], problemem dla teorii rachunkowości jest także pomiar społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Nauka i praktyka nie wypracowały żadnego uniwersalnego narzędzia umożliwiającego sprawne mierzenie korzyści wynikających z działalności prospołecznej i proekologicznej[35]. Zgodnie z postulatem T. Gabrusewicza tworzenie tych teorii powinno odbywać się zatem z zastosowaniem metod normatywnych [Gabrusewicz 2010; Szot-Gabryś 2013].

3. Zakończenie

Wymiar społeczny nauki to uwzględnienie w badaniach zagadnień związanych ze społeczeństwem (funkcjonowanie, porządek moralny i prawny, stosunki międzyludzkie). Ten obszar badawczy stał się istotą zainteresowań przedstawicieli EN teorii rachunkowości, bez których trudna droga do naukowego charakteru jej samej byłaby niemalże niemożliwa. W tym wymiarze warto podkreślić otwartość rachunkowości na dorobek nauk społecznych, takich jak. np. filozofia. Rozwój tych teorii w XX w. ukazał, że rachunkowość podlega nieustannym zmianom, w tym wynikającym z dynamicznego otoczenia – funkcjonowania społeczeństwa jako całości. Zapotrzebowanie na te zmiany zrodziło szereg koncepcji poszerzających zakres rachunkowości i potwierdzających jej społeczną funkcję, jaką jest np. rachunkowość społeczna czy nurt krytycznego podejścia do rachunkowości, rekomendowanych przez teoretyków do zastosowania w praktyce.

---

[32] Pomiar i analiza konsekwencji działań rządu i biznesu w sektorze publicznym [Riahi-Belkaroui 1999].

[33] Twórczość J. Hicksa na poziomie makro. Zbliżone do definicji Z. Kowalczyka [1974].

[34] Wskazuje się, że CSR funkcjonuje tam od dwustu lat, a realnie od trzydziestu lat [Szot-Gabryś 2013].

[35] Próbę wprowadzenia jednolitych metod raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju podjęła się organizacja *non profit* – Global Reporting Initiative – GRI. Szczegółowe kwestie w zakresie raportowania znajdują się natomiast w obszarze praktycznym [Roszkowska 2011].

Literatura

Artienwicz N., 2013, *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, „ZTR", SKwP, nr 127, Warszawa.

Bareja K., 2011, *Główne wątki dyskusji nad stanem badań naukowych w rachunkowości w Stanach Zjednoczonych*, „ZTR", SKwP, nr 127, Warszawa.

Bartkowiak G., 2011, *Społeczna odpowiedzialność biznesu w aspekcie teoretycznym i empirycznym*, Difin, Warszawa.

Bąk M., 2013, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, „ZTR", SKwP, nr 127,Warszawa

Benton T., Craib I., 1993, *Filozofia nauk społecznych*, Wyd. DSWE TWP, Warszawa.

Biondi Y., Zambon S., 2013, *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*, Routledge, New York.

Bromley D., 1995, *The Handbook of Environmental Economics*, Blackwell, Cambridge.

Buckley J. i in., 1968, *Methodology in Accounting Theory*, „The Accounting Review", no. 2.

Chatfield M., Vangermeersch R., 1996, *History of Accounting: an International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York.

Dopuch N., 1973, *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*, Center of International Education and Research in Accounting, University of Illinois.

Dopuch N., Revsine L., 1973, *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*, University of Illinois, Urbana.

Filek J., 2013, *Społeczna odpowiedzialność biznesu jako nowa wersja umowy społecznej*, KiW, Warszawa..

Fülbier R. U., Gassen J., 2013, *German Accounting Tradition*, „EN", no. 3.

Gabrusewicz T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Warszawa.

Garstecki D., 2012, *Charakterystyka i systematyka normatywnych teorii rachunkowości*, [w:] W. Gabrusewicz, J. Samelak (red.), *Obszary badawcze współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe 233, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Gray R., Owen D., Sopher M.J., 1998, *Setting up a control system for your organization*, „Non-profit World", vol. 16, no. 3.

Hopwood A., 2007, *Whither Accounting Research?* „The Accounting Review", no. 5.

Hopwood A., Miller P., 1994, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge .

Hoque Z., 2006, *Methodological Issues in Accounting Research*, Spiramus, London.

Kaczocha W., 2015, *Filozofia społeczna*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.

Koslowski P., 1997, *Methodology of the Social Sciences, Ethics, and Economics in the Newer Historical School*, Springer.

Kowalczyk S., 1974, *Rachunkowość społeczna. Wartości poznawcze i znaczenie praktyczne*, PWE, Warszawa.

Łada M., Kozarkiewicz A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, „ZTR", SKwP, nr 71. Warszawa.

Mathews M.R., 1997, *Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", no. 4.

Mattessich R., 1992, *On the history of normative accounting theory*, „Accounting, Business & Financial History", no. 2.

Mattessich R., 1995, *Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science*, „Accounting, Organizations and Society", no. 4.

Mućko P., 2013, *Nurty krytyczne w badaniach rachunkowości*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów", Zeszyt Naukowy 130, SGH, Warszawa.

Petruk O.M., Legenchuk S.F., Koroliuk N.M., 2013, *Development of Accounting Theory in English-Speaking Countries: On the Way to Multi-Paradigmatic Discipline*, „Accounting and Finance", no. 3.

Remlein M., 2014, *Teoria a nauka rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia", no. 4, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.

Riahi-Belkaoui A., 1996, *Accounting. A Multiparadigmat Science*, Greenwood Publishing Group, New York.

Riahi-Belkaoui A., 1999, *Corporate Social Awareness and Financial Outcomes*, Praeger, New York.

Roszkowska P., 2011, *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa.

Sawicki K., 2013, *Zakres rachunkowości jako nauki*, „ZTR", SKwP, nr 71, Warszawa.

Szot-Gabryś T., 2013, *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.

Szychta A ., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Tinker T., 2005, *The withering of criticism: A review of professional*, *Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal" 18 (1).

Wielgórska-Leszczyńska J., *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa wśród nauk ekonomicznych*, „Studia Oeconomica Posnaniensia", no. 4, Poznań.

Wójtowicz P., 2000, *Metodologiczne aspekty badań naukowych*, „ZTR" , SKwP, nr 1, Warszawa.