PRZEMYSŁAW KABALSKI

WYBRANE PROBLEMY STOSOWANIA MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ W POLSCE

ORGANIZACJA, KULTURA, OSOBOWOŚĆ, JĘZYK

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

PRZEMYSŁAW KABALSKI

WYBRANE PROBLEMY STOSOWANIA MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ W POLSCE

ORGANIZACJA, KULTURA, OSOBOWOŚĆ, JĘZYK

PRZEMYSŁAW KABALSKI

WYBRANE PROBLEMY STOSOWANIA MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ W POLSCE

ORGANIZACJA, KULTURA, OSOBOWOŚĆ, JĘZYK

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2012

RECENZENT
Sławomir Magala, Andrzej Kardasz

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ
Iwona Gos

SKŁAD I ŁAMANIE
ESUS – Maciej Torz

PROJEKT OKŁADKI
Przemysław Kabalski, Piotr Rosiński

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 2012

ISBN 978-83-7525-701-4

Wydanie I. 5040/2012

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63, faks (42) 665 58 62

Spis treści

Wstep 7

Rozdział 1. Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce 13

1.1. Wprowadzenie 13

1.2. Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej – zarys historii rachunkowości w Polsce 14

1.3. Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako epokowa zmiana w polskiej rachunkowości 19

1.4. Recepcja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej przez środowisko nauki rachunkowości w Polsce 23

1.5. Przegląd badań w zakresie wdrożenia i stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce 29

Rozdział 2. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a struktura i kultura organizacyjna polskich przedsiębiorstw 35

2.1. Wprowadzenie 35

2.2. Wymagania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wobec struktury i kultury organizacyjnej 35

2.3. Typy struktur organizacyjnych na tle wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 38

2.4. Typy kultur organizacyjnych na tle wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 49

2.5. Specyfika polskiej narodowej kultury organizacyjnej a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 59

Rozdział 3. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a osobowość i postawy pracownicze polskich księgowych 67

3.1. Wprowadzenie 67

3.2. Osobowość a funkcjonowanie człowieka w pracy 68

3.3. Osobowość *homo sovieticus* a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 80

3.4. Syndrom *homo sovieticus* w postawach polskich pracowników 88

3.5. *Homo sovieticus* w postawach pracowniczych polskich księgowych – wyniki badania 91

Rozdział 4. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej ... 101
4.1. Wprowadzenie ... 101
4.2. Odwołania do metod i informacji rachunkowości zarządczej w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej ... 101
4.3. Rozwiązania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej a podejście rachunkowości zarządczej – zasadnicze różnice w kontekście orientacji na wartość przedsiębiorstwa ... 112
4.4. Nowa relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jako następstwo stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej ... 118
4.5. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i jej charakter w świetle doświadczeń zagranicznych ... 127
4.6. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce – wyniki badania ... 135

Rozdział 5. Problemy przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na język polski ... 143
5.1. Wprowadzenie ... 143
5.2. Przekład językowy według współczesnych teorii ... 144
5.3. Problemy w tłumaczeniu tekstów specjalistycznych na język polski ... 151
5.4. Problemy przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej według badaczy i specjalistów zagranicznych ... 162
5.5. Wymogi w zakresie tłumaczenia specjalistycznego wynikające z teoretycznych podstaw translacji a proces przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na język polski ... 170

Zakończenie ... 185

Literatura ... 191

Wykaz rysunków ... 205

Wykaz tabel ... 207

Załącznik 1. Ankieta dla potrzeb badania stopnia i form konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w firmie stosującej MSR ... 209

Załącznik 2. Ankieta dla potrzeb badania postaw pracowniczych księgowych ... 213

Załącznik 3. Ekspertyza językowa dotycząca tekstów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej ... 217

Od Redakcji ... 229

Wstęp

Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej[1] było w historii polskiej rachunkowości wydarzeniem epokowym (tak jak dla większości krajów Unii Europejskiej). Niosło ze sobą wiele poważnych komplikacji i następstw, stanowiło bowiem fundamentalną zmianę modelu rachunkowości. Wprowadzało nowoczesne światowe rozwiązania będące dużym wyzwaniem intelektualnym, kulturowym, organizacyjnym, technicznym i mentalnym. Jest więc zrozumiałe, że od kilku lat MSSF są najpopularniejszym tematem publikacji i badań polskich naukowców zajmujących się rachunkowością[2]. Zdominowały tematykę większości sympozjów i czasopism naukowych. Poświęcono ich różnym aspektom liczne rozprawy. Niniejsza praca również wpisuje się w ten nurt, jednak porusza problemy, które były dotychczas w polskiej literaturze pomijane lub jedynie sygnalizowane.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stały się przedmiotem moich zainteresowań naukowych ok. 10 lat temu z inspiracji prof. A. Jarugi. Stopniowo zgłębiając ten temat, zacząłem odkrywać coraz to nowe wątki i dostrzegać liczne powiązania z wydawałoby się zupełnie odległymi zjawiskami, problemami i dyscyplinami. Coraz bardziej przekonywałem się, że jest to temat rzeka – szeroka, głęboka i z licznymi odgałęzieniami. Tym bardziej fascynującymi, im dalej odbiegającymi od głównego nurtu. W ten sposób zainteresowałem się strukturą i kulturą organizacyjną, następnie postawami

[1] Chodzi oczywiście o Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (ang. International Financial Reporting Standards) zwane wcześniej Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (ang. International Accounting Standards), wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board) będącą organem Fundacji Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standard Committee Foundation). W rozprawie Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej będą określane skrótem MSSF (w niektórych miejscach ze względów stylistycznych ten skrót będzie zastępowany słowami „standardy międzynarodowe" lub po prostu „standardy"). Na określenie Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości będą stosowane polskie skróty, odpowiednio RMSR i KMSR.

[2] Wiele znaczących publikacji na temat MSSF pojawiło się przed 2005 r. Na szczególną uwagę zasługuje praca S. Surdykowskiej *Rachunkowość międzynarodowa* z 1999 r. oraz praca zbiorowa pod redakcją A. Jarugi *Międzynarodowe regulacje rachunkowości* z 2002 r. Problem standaryzacji i harmonizacji rachunkowości (w tym także MSSF) zespół Jarugi przedstawił już w 1991 r. w opracowaniu pt. *Współczesne problemy rachunkowości*.

pracowniczymi i osobowością, a w końcu przekładem językowym (oczywiście wszystko to w kontekście MSSF). Moje wątpliwości co do tego, czy takie podejście jest słuszne z naukowego punktu widzenia, rozwiała lektura kilku publikacji, a w szczególności książek G. Kołodki *Wędrujący świat* oraz W. Kowalczewskiego *Współczesne paradygmaty nauk o zarządzaniu*. G. Kołodko (2008, s. 268) zachęca do wykraczania ekonomistów poza domenę ekonomii, „bo najciekawiej jest na styku dyscyplin naukowych". Dosadnie pisze, że „ekonomiści, którzy nie potrafią patrzeć na rzeczy poprzez pryzmat różnych nauk, niedowidzą. A jak niedowidzą, to i nie dowiodą. I nie wiedzą" (Kołodko 2008, s. 54). Z kolei Kowalczewski krytykuje dominujące dotychczas w ekonomii oraz naukach o zarządzaniu fragmentaryczne i redukcjonistyczne ujmowanie problemów. Jest zwolennikiem podejścia holistycznego. Tworzący się aktualnie nowy paradygmat zarządzania „powinien mieć charakter wielościowy i obejmować różne aspekty", w tym także przyrodniczy, społeczny, kulturowy, etyczny i psychologiczny (Kowalczewski 2008, s. 26–32).

Jak pisze W. Kowalczewski (2008, s. 15), „szczególną cechą nauk o zarządzaniu jest ich silne powiązanie z praktyką". Wynika z tego, że rozważania i badania naukowe w zakresie zarządzania (w tym w dziedzinie rachunkowości) mają tym większy sens, im bardziej odpowiadają potrzebom praktyki, a przede wszystkim prowadzą do jej usprawnienia. Problemy podjęte w tej rozprawie mają znaczenie praktyczne. Struktura organizacyjna, kultura organizacyjna i narodowa, osobowość i postawy pracownicze oraz niewłaściwy proces przekładu MSSF mogą znacząco wpływać na jakość sprawozdawczości finansowej polskich spółek. Nie sposób dowieść tego empirycznie, podobnie jak np. nie można udowodnić w 100% wpływu palenia tytoniu na ryzyko wystąpienia choroby wieńcowej. Z tego względu zawarte w pracy rozważania na temat oddziaływania wymienionych wyżej czynników na proces sprawozdawczości finansowej należy traktować bardziej jako pytania niż odpowiedzi. Jak twierdzi Kołodko, pytania mogą być bardziej instruktywne niż odpowiedzi. „Pytanie, odwrotnie niż odpowiedź, nie odpowiada, ale podpowiada. Gdzie patrzeć" (Kołodko 2008, s. 337). W tym duchu można przyjąć, że niniejsza praca ma na celu podpowiedzieć, gdzie szukać przyczyn problemów z wdrażaniem i stosowaniem MSSF.

Celem głównym rozprawy jest analiza wybranych problemów stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce, a w szczególności:

1) struktury i kultury organizacyjnej polskich przedsiębiorstw;
2) postaw pracowniczych Polaków determinowanych w dużej mierze cechami osobowości;
3) przekładu MSSF na język polski;
4) konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej.

Trzy pierwsze elementy traktuję jako komplikacje, czyli niepomyślne okoliczności, trudności lub złożoność procesu stosowania MSSF. Konwergencja

rachunkowości będzie zasadniczo analizowana jako implikacja (następstwo) wdrożenia standardów międzynarodowych.

Każdy z czterech wątków jest na tyle odrębny, iż w zasadzie rozprawa ma cztery równoległe główne cele i tezy. Pierwszy wątek dotyczy struktury i kultury organizacyjnej w kontekście wymagań MSSF. Teza odnosząca się do tej kwestii jest następująca: **struktura organizacyjna i kultura organizacyjna dominujące w polskich przedsiębiorstwach są niekompatybilne z wymogami MSSF, co utrudnia ich stosowanie**. Celem pracy w tym aspekcie jest nie tylko udowodnienie tej tezy, ale także próba określenia typu lub cech struktury organizacyjnej pożądanej z punktu widzenia MSSF.

W ramach drugiego wątku rozprawy sformułowano następującą tezę: **cechy osobowości *homo sovieticus* (osobowości „Z"), występującej licznie wśród Polaków i wpływającej na ich zachowania w pracy, stoją w opozycji do cech pożądanych z punktu widzenia wymogów MSSF**. Celem pracy jest, obok dowiedzenia słuszności tego stwierdzenia, zbadanie, czy i jak licznie ten dysfunkcyjny (wobec wymogów współczesnej rachunkowości) typ osobowości występuje w populacji polskich księgowych.

Trzecim wątkiem rozprawy jest problem przekładu MSSF na język polski. Celowe jest zatem określenie zasad tłumaczenia standardów rachunkowości jako tekstu specjalistycznego (z uwzględnieniem ich specyfiki merytorycznej i formalnej), zapewniających ekwiwalencję przekładu. Sprowadza się to przede wszystkim do opracowania pożądanego profilu kompetencyjnego tłumacza MSSF na język polski (w ramach tego wzorca mieszczą się też określone wymagania dotyczące sposobu tłumaczenia). Podejmę ponadto próbę udowodnienia tezy, iż **proces przekładu MSSF na język polski nie był prawidłowy** (tzn. że odbiegał od podejścia wzorcowego).

Ostatnim motywem rozprawy jest konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej jako implikacja przyjęcia MSSF. Istotne w tym zakresie jest określenie nowej relacji obydwu obszarów rachunkowości w warunkach stosowania standardów. Mając to na względzie, podejmę próbę udowodnienia tezy, że **choć rachunkowość finansowa (w sytuacji stosowania MSSF) pod względem większości cech niemal zupełnie upodabnia się do rachunkowości zarządczej, to jednak istnieją i będą zawsze istniały immanentne różnice między tymi dziedzinami, uniemożliwiające ich pełną integrację**. Drugorzędnym celem rozprawy w ramach tego wątku jest rozróżnienie typów konwergencji oraz rozpoznanie, czy ten proces ma (miał) miejsce w polskich spółkach stosujących MSSF.

Cztery główne wątki pracy, choć są tak różne, mają ze sobą wiele wspólnego. Przede wszystkim łączą je Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stanowiące spójny kontekst, w którym są omawiane wszystkie zagadnienia. Struktura organizacyjna jest w pewnej mierze uwarunkowana kulturowo. Co więcej, trudno jest realnie zmienić strukturę organizacji bez zmian jej kultury. Kultura organizacji jest silnie powiązana z kulturą narodową, która z kolei

ma wpływ na osobowość człowieka. Uwarunkowania kulturowe należy brać pod uwagę w procesie przekładu językowego. Struktura i kultura organizacyjna w danym przedsiębiorstwie mają wpływ na charakter i efekty procesu konwergencji rachunkowości (w tym sensie, że mogą ją ułatwiać lub utrudniać). Doprowadzenie do konwergencji wymaga z kolei określonych zmian organizacyjnych.

Do zrealizowania celów rozprawy i udowodnienia sformułowanych tez posłużyłem się takimi metodami badawczymi, jak:

1) studia literatury krajowej i zagranicznej (anglojęzycznej[3]) z rachunkowości, zarządzania, psychologii, socjologii, przekładoznawstwa;

2) krytyczna analiza opracowań innych autorów (ich tez, ocen i konkluzji) i formułowanie własnych wniosków;

3) analiza wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (ukierunkowana na cele rozprawy);

4) analiza jakości procesu przekładu MSSF na język polski przeprowadzona na podstawie informacji z instytucji zaangażowanych w tłumaczenie;

5) badania empiryczne – dwa badania ankietowe przeprowadzone w 2011 r.; pierwsze dotyczyło postaw pracowniczych polskich księgowych, a drugie – konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w polskich spółkach stosujących MSSF.

Rozprawa składa się z pięciu rozdziałów. Pierwszy rozdział stanowi punkt wyjścia i tło dla głównych tematów pracy. Otwiera go krótki opis historii regulacji rachunkowości w Polsce. Jego celem jest wykazanie, że przyjęcie MSSF oznaczało coś więcej niż tylko kolejną zmianę dokonaną pod dyktando bądź na wzór zagranicy, jakich było wiele w kilkusetletnich dziejach polskiej rachunkowości. Wiązało się to z przyjęciem rozwiązań fundamentalnie odmiennych od dotychczasowych. W dalszej części rozdziału omawiam wybrane opinie wiodących przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości w Polsce na temat przyjęcia MSSF. Ostatni punkt stanowi przegląd najważniejszych badań w zakresie wdrożenia i stosowania MSSF w Polsce.

W rozdziale drugim spróbuję wykazać, iż MSSF stawiają określone wymagania wobec struktury i kultury organizacji przedsiębiorstwa. Na początku przedstawiam typy struktur organizacyjnych i analizuję, czy są one kompatybilne z wymogami standardów. Szczególną uwagę poświęcam dominującej w polskich firmach tradycyjnej strukturze hierarchicznej (funkcjonalnej). W kolejnym punkcie prezentuję typy kultur organizacyjnych na tle wymogów MSSF, ze szczególnym uwzględnieniem polskiej narodowej kultury organizacyjnej.

Rozdział trzeci jest poświęcony osobowości i postawom pracowniczym w odniesieniu do wymogów MSSF. Na początku przedstawiam zarys teorii osobowości oraz jej zastosowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Następnie

[3] Nie oznacza to, rzecz jasna, ograniczenia się do książek autorów z krajów anglosaskich. Język angielski jest (czy tego chcemy, czy nie) oficjalnym międzynarodowym językiem publikacji, konferencji, debat z większości dziedzin, w tym rachunkowości.

charakteryzuję syndrom *homo sovieticus* i konfrontuję go z wymogami MSSF w celu wykazania, że ten typ osobowości może być poważną przeszkodą w stosowaniu standardów. Dalej prezentuję doświadczenia i badania polskich specjalistów potwierdzające wyraźną obecność syndromu *homo sovieticus* wśród pracowników. Na zakończenie przedstawię wyniki badań postaw pracowniczych i cech osobowości polskich księgowych, przeprowadzonych wspólnie z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską z Katedry Zarządzania i Inżynierii Bezpieczeństwa Wydziału Górnictwa i Geologii Politechniki Śląskiej w Gliwicach.

Rozdział czwarty dotyczy konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej. Rozpoczyna go analiza wymogów MSSF przeprowadzona w celu wykazania, w jak szerokim zakresie odwołują się one do informacji i metod rachunkowości zarządczej. W drugim punkcie podejmuję próbę odpowiedzi na pytanie, czy rozwiązania MSSF są w pełni zgodne z podejściem rachunkowości zarządczej. Następnie analizuję różnice między rachunkowością finansową i zarządczą, i na tej podstawie formułuję wniosek o nowym modelu relacji między tymi obszarami. W ostatniej części rozdziału omawiam istotę konwergencji rachunkowości, różnicuję jej formy i opisuję jej przebieg w Polsce (na podstawie wyników przeprowadzonych badań ankietowych). Przedstawiam również własną opinię na temat tego, czy mamy do czynienia (lub będziemy mieć w przyszłości) z pełną integracją rachunkowości finansowej i zarządczej (czyli powstaniem jednej rachunkowości).

W rozdziale piątym przedstawiam krótko wybrane współczesne teorie translacji, ze szczególnym uwzględnieniem podejść odnoszących się do przekładu specjalistycznego. Prezentuję opinie specjalistów na temat problemów z tłumaczeniem tekstów specjalistycznych na język polski (i próbuję odnieść je do MSSF). Przedstawiam opracowania badaczy i specjalistów zagranicznych dotyczące trudności z przekładem MSSF na inne języki. Analizuję krytycznie proces translacji standardów na język polski. Na podstawie opinii badaczy i specjalistów przekładu formułuję zalecenia dotyczące tłumaczenia MSSF (ze szczególnym uwzględnieniem profilu kompetencyjnego tłumacza).

Kończąc prezentację celów i treści rozprawy, zaznaczę, iż zdaję sobie sprawę z tego, że umieszczenie w jednej pracy czterech różnych tematów może być niejednoznacznie odebrane. Ktoś może ocenić, że choć zakres rozważań jest szeroki, to żaden z wątków nie został zgłębiony, lecz ledwie poruszony. Czy jest więc sens pisać o tylu rzeczach naraz? Jestem przekonany, że tak. Ponownie posłużę się opinią G. Kołodki (2008, s. 40), którego zdaniem „rzeczy dzieją się tak, jak się dzieją, ponieważ wiele rzeczy dzieje się naraz". Przebieg procesów w gospodarce (i nie tylko) jest uwarunkowany „całą skomplikowaną wiązką innych zdarzeń, zjawisk i ciągów wypadków natury nie tylko ekonomicznej i finansowej, ale także politycznej i kulturowej" (Kołodko 2008, s. 53). Niniejsza rozprawa jest próbą rozpoznania choć części „całej skomplikowanej wiązki", która wpływa na proces wdrażania i stosowania MSSF w Polsce.

Rozdział 1

Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce

1.1. Wprowadzenie

Przyjęcie MSSF było czymś więcej niż tylko kolejną w dziejach polskiej rachunkowości zmianą dokonaną pod dyktando lub na wzór zagranicy. Wiązało się z przyjęciem rozwiązań fundamentalnie odmiennych od dotychczasowych. Jak każde epokowe wydarzenie, stało się wiodącym tematem rozważań, dyskusji i badań naukowych. Prezentacja niektórych najciekawszych poglądów przedstawicieli polskiej nauki rachunkowości z jednej strony uświadamia mnogość i skalę trudności związanych ze stosowaniem standardów międzynarodowych, a z drugiej strony wiele mówi o naszym mentalnym i intelektualnym przygotowaniu do tego niewątpliwego wyzwania. W jakiejś mierze objawia się w nich polska „dusza", której charakter wydaje się niedopasowany do filozofii MSSF[1]. Prezentacja najważniejszych badań dotyczących stosowania MSSF w Polsce ukazuje z kolei, jakie aspekty były przedmiotem największego zainteresowania badaczy, a jakie były pomijane. Ogólnie rzecz biorąc, polskie badania redukują problem stosowania MSSF niemal wyłącznie do tego, jakie praktyki w zakresie rachunkowości stosują nasze spółki i czy są one zgodne z wymogami standardów. Choć takie badania są bez wątpienia pożądane, to nie wystarczą do zrozumienia istoty i źródeł większości trudności, jakie sprawia stosowanie MSSF.

[1] Określenie „filozofia" w odniesieniu do MSSF (często spotykane w wypowiedziach i publikacjach) jest tylko figurą retoryczną oznaczającą charakter rozwiązań standardów, ich cel, pogląd na rolę sprawozdawczości finansowej leżący u ich podstaw itp. Zamiast „filozofii" można użyć słowa „duch".

1.2. Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej – zarys historii rachunkowości w Polsce

Początki księgowości kupieckiej na ziemiach polskich datuje się na XV w.[2] Umiejętność prowadzenia ksiąg handlowych przenikała do Polski zarówno bezpośrednio z miast północnych Włoch, jak i pośrednio z miast niemieckich (*Mała encyklopedia rachunkowości* 1964, s. 203). Polscy kupcy, wzorując się na praktyce kupców niemieckich, prowadzili jedną księgę handlową (rejestr dłużników).

W okresie zaborów na ziemiach polskich obowiązywało prawo poszczególnych państw zaborczych:

1) w zaborze pruskim – początkowo *Powszechne prawo krajowe dla państw pruskich* z 1794 r., a od 1861 r. niemiecki kodeks handlowy (z 1857 r.);
2) w zaborze austriackim – austriacki kodeks handlowy oparty na kodeksie niemieckim;
3) w zaborze rosyjskim – rosyjski kodeks handlowy.

W Księstwie Warszawskim stosowano już od 1809 r. francuski *Code de commerce* z 1807 r. Kodeksy obowiązujące na ziemiach polskich były wzorowane na francuskim kodeksie handlowym *Ordonnance de commerce*, ale różniły się w szczegółach.

Wiele zmian w przepisach dotyczących rachunkowości wprowadzono w okresie międzywojennym. Tworzenie spójnych regulacji po okresie zaborów było procesem trudnym i długotrwałym. Aż do 1933 r. były stosowane zasady określone w kodeksach handlowych państw zaborczych i francuskim kodeksie handlowym. Jednocześnie stopniowo wprowadzano w życie nowe przepisy szczegółowe. Sytuację w zakresie źródeł prawnych normujących prowadzenie rachunkowości najlepiej oddają słowa M. Scheffsa (1936, s. 7), według którego „prawodawstwo w zakresie księgowości jest bardzo różnorodne, ale – co gorsza – dla osób pracujących w tej dziedzinie bardzo nieskoordynowane, rozbieżne i rozrzucone po różnych kodeksach, ustawach i rozporządzeniach itp." Scheffs obliczył, że w tym czasie obowiązywały 72 różne źródła prawa w zakresie prowadzenia rachunkowości. Poszczególne akty prawne różniły się rangą, zakresem podmiotowym i przedmiotowym, stopniem szczegółowości. Bardzo ważnym wydarzeniem dla uporządkowania systemu prawa gospodarczego (w tym norm rachunkowości) było wejście w życie 1 lipca 1934 r. pierwszego polskiego kodeksu handlowego[3]. Był on wzorowany na prawie niemieckim. W zakresie rachunkowości spółek określał zasady prowadzenia ksiąg i zasady sporządzania bilansu (w tym podstawy wyceny).

[2] W Archiwum Gdańskim znajduje się najstarsza księga handlowa Jana Pisa z lat 1421−1454.
[3] Zob. *Kodeks handlowy* (1934).

W 1933 r. zostało wydane rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych[4]. Polska rachunkowość w latach 30. XX w. pełniła przede wszystkim funkcję rozliczenia z odpowiedzialności za zarządzanie powierzonym majątkiem (Jaruga, Szychta 1996, s. 466). Funkcja tworzenia informacji użytecznych do podejmowania decyzji gospodarczych była ignorowana. Według A. Helina (2005, s. LV), analiza szczegółowych zasad rachunkowości określonych w kodeksie handlowym z 1934 r. podkreśla zastosowanie teorii transakcyjnej z wyraźnym naciskiem na zasadę ostrożnej wyceny.

W Polsce międzywojennej duży wpływ na praktyczne wykorzystanie rachunkowości miały przepisy prawa podatkowego. Wynikało z nich, że podstawę opodatkowania stanowił bilans sporządzony zgodnie z zasadami prawidłowej księgowości. Występowały jednak różnice między zasadami rachunkowości a prawem podatkowym wynikające z odmiennych celów tych systemów. Spełnienie wymogów podatkowych wymagało skorygowania bilansu sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości (tzw. bilansu kupieckiego) tak, aby doprowadzić go do bilansu podatkowego (zgodnego z przepisami o podatku dochodowym). Ze względu na to, iż złamanie przepisów podatkowych skutkowało wysokimi karami, księgowi, sporządzając bilanse, uwzględniali perspektywę podatkową. Prawo podatkowe jako bardziej restrykcyjne zaczynało dominować nad przepisami handlowymi, mając wpływ na ich treść i interpretację. Zapoczątkowany został wówczas proces podporządkowywania prawa i praktyki rachunkowości prawu podatkowemu. Apogeum dominacji zasad podatkowych przypadło na okres gospodarki centralnie planowanej.

W czasach gospodarki socjalistycznej rachunkowość była ściśle regulowana przez wiele różnych przepisów prawnych, które podlegały częstym zmianom i uzupełnieniom. Ramy organizacyjne rachunkowości w Polsce stanowiły przepisy dotyczące planów kont. Pierwszy jednolity plan kont wprowadzono z początkiem 1946 r. Uwzględniał on doświadczenia przedwojennych spółek akcyjnych oraz rozwiązania niemieckie stosowane w czasach okupacji. Co ciekawe, był on elastyczny, m.in. dawał pełną swobodę w zakresie pomiaru i ewidencji kosztów (nowy jednolity plan kont z 1950 r. wyeliminował tę elastyczność). Reforma przeprowadzona w latach 1951−1953 wprowadziła tzw. ramowe plany kont dla przedsiębiorstw poszczególnych działów gospodarki. Ich podstawą były rozwiązania stosowane w Związku Radzieckim. Wykorzystanie podejścia radzieckiego spowodowało znaczące zmiany w zasadach konstrukcji polskich planów kont. Kolejna istotna reforma polegała na wprowadzeniu jednolitego planu kont w 1960 r. Konta były w nim uporządkowane na podobieństwo układu w planie kont sformułowanym przez Niemca E. Schmalenbacha. Od 1976 r. obowiązywał nowy jednolity plan

[4] Zob. *Rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu…* (1933).

kont. Jego wprowadzenie spowodowało, że w przedsiębiorstwach funkcjonowały dwa kręgi kosztów: zewnętrzny (zakończony ustaleniem wyniku finansowego dla celów makroekonomicznych) oraz wewnętrzny (autonomiczny, nakierowany na zaspokojenie specyficznych potrzeb informacyjnych danej jednostki gospodarczej lub branży). Podejście takie było wzorowane na rozwiązaniach stosowanych we Francuskim Planie Rachunkowości[5]. W ocenie A. Szychty (2001, s. 117) rozwiązania w zakresie planu kont, które stosowano w Polsce od połowy lat 70., były to zmodyfikowane systemy monistyczne, obejmujące dwa kręgi kosztowe: zewnętrzny i wewnętrzny[6].

Od 1983 r. podstawę prawną rachunkowości tworzyło rozporządzenie ministra finansów, wydane na mocy delegacji do ustawy o zobowiązaniach podatkowych i podporządkowane przepisom podatkowym (Helin 2005, s. LIV). Doprowadziło to do sytuacji, w której rachunek zysków i strat odzwierciedlał podstawę opodatkowania. System rachunkowości został ukierunkowany na ustalanie wymiaru podatku dochodowego.

Rachunkowość polska w gospodarce socjalistycznej miała rzecz jasna zupełnie inne cele niż w gospodarce rynkowej. Była dostosowana do potrzeb centralnego zarządzania i służyła głównie ochronie mienia właściciela przedsiębiorstw, którym było państwo. Z uwagi na brak rynku kapitałowego nie było potrzeby, aby rachunkowość finansowa stanowiła źródło informacji do podejmowania decyzji. Podstawowym podmiotem stanowiącym prawo rachunkowości był, obok Ministerstwa Finansów, Główny Urząd Statystyczny (Jarugowa 1991, s. 59).

Transformacja gospodarki oznaczała konieczność zmian w systemie rachunkowości, zarówno w odniesieniu do przepisów prawa bilansowego, jak i rozwiązań stosowanych w przedsiębiorstwach. Podjęto działania mające na celu dostosowanie polskiej rachunkowości do rozwiązań światowych, a w szczególności do przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej. W 1991 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości[7]. Po raz pierwszy (licząc od 1945 r.) polskie rozwiązania prawne w dziedzinie rachunkowości zbliżyły się do rozwiązań europejskich (Kołaczyk 1997, s. 35). Jednostki były obowiązane prowadzić rachunkowość zgodnie z przepisami rozporządzenia i innymi przepisami prawa w taki sposób, aby oddać rzetelny i jasny obraz ich stanu i sytuacji finansowej (pierwszy raz w polskich przepisach rachunkowości pojawiła się zasada *true and fair view*[8]).

[5] Przedstawiony tutaj zarys rozwoju planów kont po II wojnie światowej opracowano na podstawie: A. Jaruga, A. Szychta (1997).

[6] Istnienie dwóch kręgów kosztów było charakterystyczne m.in. dla rachunkowości niemieckiej. W firmach niemieckich w procesie konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem wdrożenia MSSF jeden krąg ulega likwidacji (więcej na ten temat − w rozdz. 4 pracy).

[7] Zob. *Rozporządzenie Ministra Finansów…* (1991)

[8] Ekwiwalentne przetłumaczenie *true and fair view* jest bardzo trudne, o ile w ogóle możliwe (dotyczy to nie tylko języka polskiego). Przytaczam sformułowanie przyjęte w ustawie o rachunko-

Rozporządzenie nie zawierało literalnie zasady ostrożności, jednak ta przejawiała się wyraźnie w wytycznych dotyczących metod wyceny aktywów i pasywów oraz obowiązku tworzenia rezerw w wysokości przewidywanego ryzyka gospodarczego. Wartym wzmianki jest przepis, który stanowił, że w sprawach nieuregulowanych rozporządzeniem należy stosować zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez powszechną praktykę i zwyczaje[9].

Drugim kamieniem milowym rozwoju polskiej rachunkowości w gospodarce rynkowej było wejście w życie od początku 1995 r. ustawy o rachunkowości[10]. Jej głównym celem było dostosowanie polskich rozwiązań do dyrektyw w dziedzinie rachunkowości obowiązujących w krajach Unii Europejskiej (tj. dyrektywy IV w sprawie rocznych zamknięć rachunkowych, VII w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych i VIII w sprawie badania ksiąg rachunkowych). Chociaż ustawa była przede wszystkim wypełnieniem zobowiązań wynikających z układu o stowarzyszeniu Polski z Unią Europejską, to w pewnych obszarach wprowadzała niesprzeczne z dyrektywami UE rozwiązania MSSF, takie jak: odroczony podatek dochodowy, amortyzacja ekonomiczna, sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych, pewne istotne zagadnienia z *Ram konceptualnych* MSSF (*Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości* 2002, s. 15). Kolejne zmiany ustawy o rachunkowości miały już związek z wdrażaniem MSSF, o czym piszę w kolejnym punkcie.

Jak wynika z informacji zawartych tabeli 1.1, na kształt polskiej rachunkowości od zawsze duży wpływ miały rozwiązania zagraniczne. Przyjęcie MSSF nie powinno zatem być postrzegane w Polsce jako coś nadzwyczajnego, lecz jako kolejna adaptacja do okoliczności zewnętrznych, w dodatku tym razem korzystnych (nie były to rozbiory, wojna lub dominacja sowiecka, lecz dobrowolne przystąpienie do Unii Europejskiej). Mimo tego wdrożenie standardów międzynarodowych uznano w Polsce za wydarzenie epokowe. Nawet ci, którzy odnosili się do niego z aprobatą, uważali, że będzie się wiązało z wielkimi trudnościami (co zresztą bardzo szybko znalazło potwierdzenie w praktyce). Dlaczego wprowadzenie MSSF oznaczało dla Polski intelektualne, mentalne, organizacyjne i kulturowe trzęsienie ziemi? Próbę odpowiedzi na to pytanie zawiera kolejny punkt.

---

wości („rzetelny i jasny obraz"), nie podejmując się oceny trafności takiego przekładu. Rozdział 5 pracy jest poświęcony problemom tłumaczenia MSSF z języka angielskiego na język polski.

[9] Przypomina on paragraf 12 aktualnego MSSF 8, zgodnie z którym podejmując decyzję w zakresie polityki rachunkowości w przypadku braku standardu odnoszącego się specjalnie do danej transakcji, jednostka może wziąć pod uwagę wytyczne zawarte w literaturze z zakresu rachunkowości oraz praktykę stosowaną w danej branży. R. Ignatowski (2007, s. 358) widzi w tym przepisie rozporządzenia niewyrażoną wprost możliwość odwołania się także do MSSF. Jest to racjonalny pogląd, ponieważ w tym czasie w wiodących katedrach rachunkowości wykładano już MSSF oraz przetłumaczono ich treść na język polski na zlecenie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

[10] Zob. *Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości* (1994).

Tabela 1.1. Zarys rozwoju rachunkowości w Polsce z uwzględnieniem wpływów zagranicznych

Okres/rok	Charakterystyka stosowanych rozwiązań i regulacji	Wzorce dla polskich rozwiązań i regulacji
XV−XVI w.	Początki księgowości kupieckiej na ziemiach polskich to XV w. Księgi były początkowo prowadzone w języku niemieckim (rzadziej włoskim). W XVI w. pojawiły się księgi rachunkowe prowadzone w języku polskim. Większość przedsiębiorców stosowała księgowość pojedynczą, prowadząc tylko jedną księgę kontową. System księgowości podwójnej w tamtym czasie w Polsce stosowały tylko niektóre większe przedsiębiorstwa kupieckie	Umiejętność prowadzenia ksiąg handlowych przenikała do Polski zarówno bezpośrednio z miast północnych Włoch, jak i pośrednio z miast niemieckich
XIX w. (a także początkowe lata XX w. do wybuchu I wojny światowej)	W związku z rewolucją przemysłową nastąpił wzrost znaczenia i stopnia złożoności księgowości. Wykształcił się odrębny zawód księgowego. Konieczność prowadzenia ksiąg rachunkowych w celu obrony interesów wierzycieli przed ewentualnymi nadużyciami i oszustwami właścicieli przedsiębiorstw zostaje uwzględniona w prawie handlowym	Kodeksy państw zaborczych obowiązujące na ziemiach polskich były wzorowane na francuskim kodeksie handlowym *Ordonnance de commerce*
Okres międzywojenny XX w.	Porządkowanie polskiego prawa gospodarczego zwieńczone m.in. wejściem w życie kodeksu handlowego z 1934 r. Kodeks określał zasady rachunkowości przedsiębiorstw	Postanowienia kodeksu handlowego w tym zakresie rachunkowości były wzorowane na rozwiązaniach niemieckich
Okres gospodarki centralnie planowanej (1945−1989)	Rachunkowość podporządkowano wymogom gospodarki centralnie planowanej. Sprawozdawczość finansowa była ukierunkowana zasadniczo na statystykę państwową w wymiarze makroekonomicznym. Główny element rachunkowości stanowiły ujednolicone plany kont. Rachunkowość (ewidencja i sprawozdawczość finansowa) była też podporządkowana wymogom podatkowym (szczególnie w latach 80.)	Plany kont były wzorowane na rozwiązaniach niemieckich (tuż po wojnie), radzieckich (w latach 50.) i francuskich (w latach 70.)
Okres III Rzeczypospolitej − od 1990 r. do dziś	Stopniowe dostosowywanie systemu regulacji rachunkowości do warunków gospodarki rynkowej, a z czasem globalnej: 1991 r. − rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, ukierunkowujące rachunkowość na dostarczanie użytecznych informacji do podejmowania decyzji gospodarczych (wprowadzenie zasady *true and fair view*) 1994 r. − ustawa o rachunkowości – zmiana orientacji rachunkowości z podatkowej na biznesową 2000 r. – „duża" nowelizacja ustawy o rachunkowości 2005 r. – pierwszy rok obligatoryjnego stosowania MSSF przez określone jednostki (na mocy prawa Unii Europejskiej)	Pierwsza próba zbliżenia norm polskiej rachunkowości do zasad obowiązujących w Unii Europejskiej Dyrektywy Unii Europejskiej i w pewnym stopniu MSSF MSSF

Źródło: A. Jaruga, P. Kabalski (2010, s. 140).

1.3. Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako epokowa zmiana w polskiej rachunkowości

Przejdę teraz do krótkiej prezentacji procesu wdrażania MSSF do polskiej rachunkowości[11]. Standardy międzynarodowe formalnie po raz pierwszy pojawiły się w polskim systemie regulacji rachunkowości w 2000 r. (Dadacz, Gdański 2005, s. 30). Została wtedy przeprowadzona kompleksowa nowelizacja ustawy o rachunkowości z 1994 r. Jednym z głównych celów reformy było dostosowanie przepisów polskich do rozwiązań MSSF. Wpisywało się to w strategię Unii Europejskiej, która zobligowała kraje członkowskie do zastosowania MSSF przez spółki giełdowe najpóźniej do 2005 r. Zważywszy na fakt, iż przepisy znowelizowanej ustawy o rachunkowości weszły w życie od początku 2002 r., można uznać, że Polska była w awangardzie krajów europejskich pod względem zastosowania MSSF (a przecież pewne rozwiązania MSSF przyjęto już w ustawie z 1994 r.).

MSSF znalazły dwojakie odzwierciedlenie w znowelizowanym prawie bilansowym. Po pierwsze, wiele przepisów ustawy i rozporządzeń wykonawczych oparto wprost na rozwiązaniach MSSF. Dotyczyło to zarówno kwestii fundamentalnych (podstawowych definicji i tzw. nadrzędnych zasad rachunkowości), jak i problemów szczegółowych, takich jak np.: leasing, koszt wytworzenia, instrumenty finansowe, połączenia spółek, umowy długoterminowe, rezerwy i wiele innych (zob. np. Jarugowa, Kabalski 2001). Po drugie, w ustawie o rachunkowości znalazło się bezpośrednie odwołanie do MSSF w postaci przepisu art. 10 ust. 3 o następującej treści: „W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę rachunkowości) jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez uprawniony w myśl ustawy Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostka może stosować Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej”[12]. Ten przepis wzbudził wiele kontrowersji. Dotyczyły one przede wszystkim użycia słów „jednostka może” (co oznaczało, że stosowanie MSSF miało być fakultatywne) oraz tego, czy w polskim porządku konstytucyjnym źródłem prawa mogą być wytyczne zagraniczne, w dodatku niemające charakteru prawa *sensu stricte*. Zdaniem J. Dadacz i J. Gdańskiego (2005, s. 3), w owym czasie przedstawicieli najwyższego kierownictwa Departamentu Rachunkowości Ministerstwa Finansów, przepis o możliwości stosowania MSSF odegrał pozytywną rolę, ponieważ uświadomił Polakom, że nieuchronnie nadchodzi chwila, w której standardy międzynarodowe w pełni wejdą do polskiego systemu rachunkowości.

[11] Bardzo szczegółowo opisał ten proces R. Ignatowski (2009, rozdz. 5, pkt 1–2).

[12] Zob. *Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości* (1994).

W 2004 r. została uchwalona nowelizacja ustawy o rachunkowości, związana z koniecznością uwzględnienia w porządku prawnym krajów członkowskich Unii Europejskiej rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego oraz Rady z 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej[13]. I tak obowiązkiem sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zgodnie z MSSF, od 1 stycznia 2005 r. objęto banki oraz emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z regulowanych rynków Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG). Ustawa przewiduje ponadto możliwość stosowania MSSF w takich przypadkach, jak:

1) skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów ubiegających się o dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z rynków regulowanych krajów EOG;

2) skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSSF;

3) jednostkowe sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG;

4) jednostkowe sprawozdana finansowe emitentów ubiegających się o dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z rynków regulowanych krajów EOG;

5) jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej (zależne i współzależne), w której jednostka dominująca sporządza sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF.

Przyjęcie MSSF w Polsce (podobnie jak w większości innych krajów europejskich) oznaczało, że w miejsce tzw. kontynentalnego modelu rachunkowości wdrożyliśmy tzw. model anglosaski. Wprowadzenie MSSF można zatem uznać za zmianę diametralną. Dwa wymienione wyżej modele (systemy) rachunkowości były wielokrotnie opisywane w polskiej literaturze (przede wszystkim w pracach A. Jarugi[14]), poprzestanę zatem jedynie na ich krótkiej charakterystyce zawartej w tabeli 1.2.

Najwięcej wątpliwości i obaw wywołało w Polsce marginalizowanie przez MSSF zasady ostrożności, która była dotychczas fundamentem rachunkowości. Świadczą o tym słowa M. Gmytrasiewicz (2007, s. 114−115) wyrażające zdanie wielu przedstawicieli polskiej nauki i praktyki, iż „ignorowanie […] zasady ostrożności, filaru tzw. ostrożności kupieckiej w procesach wyceny w rachunkowości" można uznać za „odchodzenie ustaleń MSSF od metodologii rachunkowości". Szerokie zastosowanie wartości godziwej zderzyło się z kanoniczną dla Polaków

[13] Zob. *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości…* (2004).

[14] Zob. m.in.: A. Jaruga (2002, rozdz. 1); A. Jarugowa, P. Kabalski (2001, s. 5−6); A. Jaruga, M. Frendzel, M. Ignatowski, P. Kabalski (2006, s. 17−31).

zasadą wpisaną do prawa bilansowego, głoszącą, że „składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności”[15]. Wartość godziwa jest często przedmiotem krytyki praktyków i teoretyków. Uważam, że w wielu przypadkach jest to krytyka nieuzasadniona, ponieważ wynika nie tyle z analizy oczywistych ograniczeń wyceny w wartości godziwej, ile z niezrozumienia celów współczesnej sprawozdawczości finansowej oraz ze zwykłej obawy przed nowym. Dla wielu osób (zwłaszcza dla praktyków) niepojęte było i wciąż jest to, że sposób ujęcia transakcji określony w MSSF może w tak wielu przypadkach różnić się od prawa podatkowego (co prowadzi do dualnej rachunkowości). Z trudem przychodzi Polakom uwolnić się od myślenia o rachunkowości przez pryzmat planu kont. Dla wielu teoretyków i praktyków ewidencja jest ważniejsza od wyceny i prezentacji[16]. Moim zdaniem, przeszło po 10 latach od pojawienia się MSSF w polskim porządku prawnym (licząc od daty dużej nowelizacji ustawy o rachunkowości z 2000 r.) Polska wciąż mocno tkwi w systemie kontynentalnym zdominowanym m.in. przez konserwatyzm, szczegółowe plany kont i podatki.

Tabela 1.2. Różnice między anglosaskim a kontynentalnym systemem rachunkowości

Wyszczególnienie	System anglosaski	System kontynentalny
Postawa wobec ryzyka	otwarta (akceptacja)	niechętna (unikanie)
Główna grupa interesów	inwestorzy (giełda)	kredytodawcy (banki)
Cel rachunkowości	informacja dla akcjonariuszy (orientacja na rynek kapitałowy)	bezpieczeństwo obrotu gospodarczego
Podstawa ujęcia transakcji w rachunkowości	treść ekonomiczna	forma prawna
Dominujące zasady rachunkowości	współmierność, *true and fair view*	ostrożność
Elastyczność rozwiązań (możliwość wyboru)	duża	mała
Charakter regulacji rachunkowości	standardy profesjonalne	prawo (kodeks handlowy)
Wspływ prawa podatkowego na prowadzenie rachunkowości	mały	duży

Źródło: opracowanie na podstawie: A. Jaruga (2002, rozdz. 1).

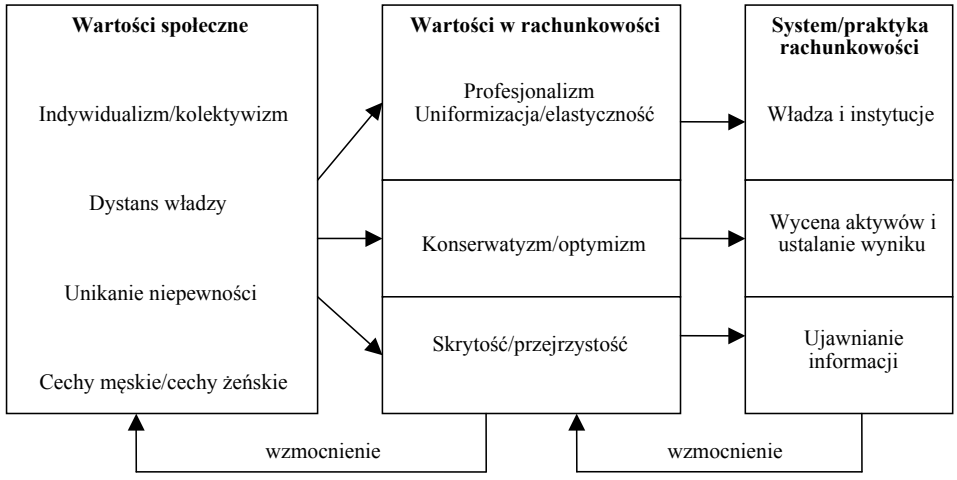
[15] Zob. art. 4 *Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości* (1994).

[16] Znamienny jest fakt, iż niektóre Krajowe Standardy Rachunkowości, w przeciwieństwie do MSSF, zawierają szczegółowe wzorce ewidencji transakcji. Dla wielu Polaków niepojęte jest to, że mogą istnieć przepisy rachunkowości niezawierające schematów księgowania.

Akceptacja i przyzwyczajenie się do nowego modelu rachunkowości są tym trudniejsze, że na kształt regulacji gospodarczych mają wpływ wartości kulturowe kształtowane przez wieki, a niekiedy nawet tysiąclecia. Do uświadomienia i zrozumienia tego wpływu przyczyniły się głównie słynne już prace G. Hofstedego[17]. Zidentyfikował on cztery zmienne (wymiary wartości kulturowych) wpływające na system rachunkowości: dystans do władzy, unikanie niepewności, stopień indywidualizmu, cechy męskie kontra cechy żeńskie. Przykładowo, kraje anglosaskie charakteryzują się słabą tendencją do unikania niepewności i małym dystansem do władzy. Ich siłą napędową jest rynek[18]. Nic dziwnego, że ten krąg kulturowy jest ojczyzną elastycznych, pragmatycznych standardów rachunkowości z tendencją do wyceny aktywów i zobowiązań na podstawie rynku (zob. Jaruga 2002, s. 19).

Teoretyczny model wpływu kultury na rachunkowość opracował S. J. Gray (1998). Według niego, wartości społeczne determinują wartości przyjęte w rachunkowości, a te z kolei wpływają na kształt krajowego systemu rachunkowości. Przedstawia to rysunek 1.1.

Rysunek 1.1. Wpływ uwarunkowań kulturowych na rachunkowość



Źródło: T. S. Doupnik, E. L. Riccio (2004, s. 239)

[17] *Culture's Consequences* z 1980 r. oraz *The Cultural Context of Accounting* z 1986 r. (za: Jaruga 2002, s. 11 i 16). Warto dodać, że teoria Hofstedego, stanowiąca kamień milowy nauk o zarządzaniu, z czasem zaczęła być krytykowana przez wielu autorów. Zarzucano jej m.in. brak założeń teoretycznych, ogólność, wewnętrzną sprzeczność (Kostera, Śliwa 2010, s. 102; zob. także Jones 2007; Magala 2004). Więcej o krytyce modelu Hofstedego w rozdz. 2.

[18] Warto dodać, że *fair* w języku angielskim oznacza m.in. targ, jarmark (więcej na ten temat w rozdz. 5).

W odniesieniu do modelu Graya przedstawionego na rysunku 1.1 można stwierdzić, że przyjęcie MSSF w Polsce oznaczało istotną zmianę wartości w sferze rachunkowości, czyli znacznie więcej elastyczności i przejrzystości oraz dużo mniej konserwatyzmu.

1.4. Recepcja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej przez środowisko nauki rachunkowości w Polsce

Przedstawiciele nauki rachunkowości w Polsce jednogłośnie uznali przyjęcie MSSF za wydarzenie epokowe. Różnili się i różnią (czasami zasadniczo) w ocenie tego wydarzenia i jego konsekwencji. Z literatury wyłania się szerokie spectrum poglądów: od pełnej aprobaty MSSF, przez akceptację z zastrzeżeniami lub obawami, rezerwę, aż po krytykę i negację. Spośród wielu opinii przedstawię te, które uważam za najciekawsze i najważniejsze.

Z. Messner (2007, s. 24−25; 2006) uważa MSSF za „niewątpliwie najbardziej przemyślany, kompleksowy i uwzględniający dorobek nauki finansów system przedstawiania sytuacji finansowej przedsiębiorstw". Podkreśla, że nowe rozwiązania są bardziej przydatne (ponieważ uwzględniają nowe zjawiska gospodarcze), lecz jednocześnie bardziej skomplikowane. Źródeł trudności upatruje przede wszystkim w podejściu MSSF, które opisuje słowami: „Standardy wskazują: ja ci radzę zrób, jak chcesz, ale uważam, że powinno być tak a tak. Ale tym możesz zrobić inaczej. Księgowi do tej pory byli przyzwyczajeni do innej filozofii". Wskazuje kilka czynników dodatkowo utrudniających stosowanie MSSF, takich jak: niejednoznaczność wymogów, zawiłość języka, nieuniknione błędy w przekładzie na język polski[19], ogrom i zmienność przepisów. Pisze o konieczności zwiększonych wymagań wobec księgowych, uznając to za niedogodność (podobnie jak potrzebę stałej współpracy z biegłymi rewidentami)[20]. Przywołuje najczęstsze zarzuty stawiane MSSF, m.in. wycenę w wartości godziwej (niebezpieczną i kosztowną) i uznawanie na dużą skalę niezrealizowanych zysków.

E. Walińska (2007a, s. 343) stwierdziła, że wraz z przyjęciem MSSF straciliśmy sztywne wzorce informacji na rzecz rozwiązań elastycznych. Skutkiem tego jest zmniejszenie porównywalności sprawozdań finansowych, które stają się „indywidualnym produktem każdej jednostki" (Walińska 2007a, s. 343). Autorka wyraża podzielaną przez wiele osób wątpliwość, czy nie kłóci się to z celem międzynarodowej harmonizacji rachunkowości, jakim jest unifikacja rozwiązań. Według Walińskiej, MSSF naruszają stabilne przez dziesiątki

[19] Z rozważań zawartych w rozdz. 5 wynika, że większości błędów w przekładzie można uniknąć dzięki prawidłowemu podejściu do procesu przekładu (ze szczególnym uwzględnieniem kompetencji tłumacza).

[20] Z drugiej strony można to uznać za szansę dla przedsiębiorstwa.

lat zasady rachunkowości finansowej, przy czym jest to nie tyle wyraz krytyki tego procesu, ile stwierdzenie faktu. Z jednej strony wyraża zrozumienie dla nieuchronności zmian w sprawozdawczości wynikających z oczekiwań rynków kapitałowych i innych interesariuszy, a z drugiej strony stawia pytanie o to, czy rachunkowość „nie gubi swojej tożsamości, nie poświęca tego, co wypracowano przez wieki" (Walińska 2007a, s. 340).

Wiele poważnych zastrzeżeń wobec MSSF i obaw związanych z ich stosowaniem wyrażała A. Kamela-Sowińska (m.in. 2011, 2006). Uważa ona, że skandale księgowe, których symbolem stał się Enron, są objawem procesu „wymykania się rachunkowości spod kontroli" (Kamela-Sowińska 2006, s. 31). Twierdzi, że MSSF nie przyczynią się do większej wiarygodności sprawozdań finansowych, ponieważ:

1) są ogólne i elastyczne, co jest sprzeczne z rzetelnością i porównywalnością;
2) ich wskazania są „rozmyte";
3) odbiegają od tradycyjnego podejścia, które nakazywało wyliczać dochody, wydatki i podatki bez błędu;
4) pozwalają na zbyt duży subiektywizm;
5) posługują się oszacowaniami, co rodzi zagrożenie pomyłek i manipulacji;
6) nie określają jednoznacznych zasad księgowania operacji;
7) mają zbyt szeroki zakres tematyczny zwiększający czas i koszty przygotowania informacji oraz obniżający jej wiarygodność;
8) narzucają „osobliwy" (pomieszany) horyzont czasowy (retrospektywno-prospektywny).

Kamela-Sowińska twierdzi, że wprowadzenie MSSF oznacza przyjęcie nowego paradygmatu „ograniczonej dowolności", który spowoduje, że sprawozdania finansowe nie będą wiernie odzwierciedlały kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Podsumowując jeden ze swoich krytycznych artykułów na temat MSSF, stwierdza, że standardy „nie są narzędziem pomocnym w zwalczaniu patologii i korupcji w gospodarce" (Kamela-Sowińska 2006, s. 36). Porusza także problem zwiększonych wymagań wobec księgowych, wynikających z „intelektualizacji rachunkowości". Specjaliści rachunkowości muszą posiadać i stale aktualizować wiedzę z różnych dyscyplin (prawo, podatki, informatyka).

M. Gmytrasiewicz (2007), podobnie jak Kamela-Sowińska, formułuje wiele zastrzeżeń i zarzutów pod adresem MSSF. Krytykuje ignorowanie zasady ostrożności, którą uważa za jeden z filarów rachunkowości (o czym już wspominałem). Wartość godziwą uważa za kategorię „atrakcyjną intelektualnie", lecz w wielu przypadkach pozbawioną atrybutu wiarygodności (a przez to użyteczności). Ukierunkowanie MSSF na dostarczanie inwestorom informacji do podejmowania decyzji postrzega jako „zagrożenie trwałości fundamentu metodologicznego systemu rachunkowości" (Gmytrasiewicz 2007, s. 111). Autorka zastrzega, że jej sądy nie są skierowane przeciwko dominującej w środowisku akceptacji MSSF, lecz mają wywołać pogłębioną refleksję i dyskusję nad funkcjami i zasadami rachunkowości.

Poglądy Kameli-Sowińskiej spotkały się z polemiką, m.in. ze strony R. Ignatowskiego (2006, s. 11). Choć podziela on część jej obaw, to jednak uważa, że nie same MSSF stanowią zło, lecz ich niewłaściwe stosowanie wynikające z niezrozumienia ich „filozofii". Zgadza się z tym, że standardy są elastyczne, lecz nie uznaje tego za wadę. Wręcz przeciwnie, elastyczność jest potrzebna, ponieważ każda jednostka jest inna. Nie oznacza ona jednak selektywnego wyboru rozwiązań MSSF w celu wykreowania „samych korzystnych sytuacji". R. Ignatowski (2006, s. 11) pisze, że „elastyczny nie musi oznaczać swobodny, nieokiełznany, skłonny do nadużyć, nierzetelny, mało wiarygodny, negatywnie subiektywny". Co więcej, w przypadku Enronu zawiódł przecież szczegółowy i bardziej sztywny niż MSSF system amerykański. MSSF nie mogą określać zasad księgowania operacji gospodarczych, bo to oznaczałoby powrót do czasów obligatoryjnych planów kont („a tego może chcieć jedynie ten, kto nie wie, w jaki sposób mądrze i użytecznie posługiwać się MSSF" – Ignatowski 2006, s. 11). Zdaniem autora, opór przed MSSF jest w dużej mierze przejawem naturalnej i odwiecznej niechęci do wszystkiego co nowe. Polacy potrzebują czasu, aby poznać MSSF i „przetrawić" je. Nie jest to łatwe ze względu na fakt, iż anglosaskie standardy rachunkowości spotykają się z kulturą słowiańską, którą charakteryzuje awersja do ryzyka, malkontenctwo i zapatrzenie w przeszłość[21].

Gdy słyszy się niektóre sceptyczne i negatywne poglądy na temat MSSF, przychodzą na myśl słowa znakomitego polskiego uczonego (filozofa, fizyka, kosmologa i astronoma) M. Hellera (2008b, s. 162) o tym, jak bardzo ludzie (a przede wszystkim, paradoksalnie, uczeni i myśliciele) są „uwięzieni w kategoriach swojego umysłu"[22]. Heller tłumaczy, że wskutek wychowania, edukacji, pracy zawodowej i własnych przemyśleń tworzą się w mózgu człowieka określone schematy myślowe, które z czasem wymykają się jego kontroli. Za prawdziwe uznajemy tylko to, co jest z nimi zgodne. To, co im nie odpowiada, nie przebija się przez „ochronny pas intelektualnych (i nie tylko) nawyków" (Heller 2008b, s. 162). Takim schematem myślowym jest np. postrzeganie zasady ostrożności jako filaru rachunkowości. A przecież ostrożność nie jest fundamentalną, ontologiczną własnością rachunkowości[23].

[21] O stosunku Polaków do czasu więcej w rozdz. 2.

[22] Zdaniem wybitnego intelektualisty i ekonomisty J. K. Galbraitha (uważanego za jeden z najwybitniejszych umysłów naszych czasów) szczególnie dotyczy to ekonomistów. Galbraith pisze o „ugruntowanym, silnym zaangażowaniu na rzecz ustalonych poglądów", stanowiącym „potężne więzy". Twierdzi, że „niewielu ekonomistów chce odrzucić to, co w czasie ich dawnych studiów było przyjęte, a później w ich własnych wykładach, pismach i naukowych dyskusjach bronione i rozwijane", ponieważ do przystosowania się do zmian potrzebny jest „niewygodny i bolesny" wysiłek umysłowy, przed którym się bronimy (Galbraith 1992, s. 298).

[23] Z pewnością dla osób „uwięzionych" w swoim schemacie myślenia o rachunkowości jest to tak samo niepojęte, jak niewyobrażalne dla większości ludzi (z wyjątkiem wybitnych fizyków) jest to, że czas nie jest podstawową, ontologiczną własnością świata (innymi słowy, że świat jest

A. Jaruga (2006, s. 77) uważa, że zbudowanie MSSF na generalnych zasadach stanowi zaletę, ponieważ ułatwia ich dostosowanie do lokalnych warunków, a ponadto „w mniejszym zakresie usprawiedliwia niewłaściwe interpretacje". Rachunkowość oparta na szczegółowych regułach nie dość, że zwiększa złożoność regulacji, to „zachęca do inżynierii finansowej i niekoniecznie prowadzi do wiernego i rzetelnego obrazu" (Jaruga 2006, s. 77)[24]. Autorka uważa, że zarówno posługiwanie się wartością godziwą, jak i stosowanie estymacji ma na celu wiarygodne odwzorowanie rzeczywistości ekonomicznej. Przywołuje słowa (nie polemizując z nimi) przewodniczącego RMSR, D. D. Tweediego, który uważa, że wartość godziwa nie jest sztuczną i teoretyczną koncepcją, lecz rzeczywistością gospodarczą, a dzięki jej zastosowaniu do wyceny bilansowej świat otrzymuje transparentną rachunkowość (realny, a nie papierowy zysk). Jaruga zwraca uwagę, że MSSF stanowią poważne wyzwanie dla księgowych i biegłych rewidentów (wysokie kwalifikacje, kompetencje, większa odpowiedzialność, duża interdyscyplinarna wiedza). Szczególnie trudnym obszarem jest pomiar wartości godziwej w przypadku braku płynnego rynku[25].

I. Sobańska (2007a, b) postrzega wdrożenie MSSF (i same MSSF) jako wyraz postępu rachunkowości, która musiała odejść od tradycyjnej koncepcji, ukształtowanej przed 100 laty i odpowiedniej dla gospodarki epoki industrialnej, na rzecz rozwiązań przystających do charakteru współczesnego biznesu (strategiczna orientacja przedsiębiorstw na wartość dla klientów i akcjonariuszy oraz innych interesariuszy). Co więcej, w jej opisie procesu zmian w rachunkowości można wyczuć nutę pretensji pod adresem sprawozdawczości finansowej za to, że z opóźnieniem dostosowuje się do nowych trendów. Według Sobańskiej, operowanie wartościami szacunkowymi, wycena w wartości godziwej, orientacja prospektywna i podejście dynamiczne są zaletami MSSF, ponieważ „sprawozdanie finansowe nie może zawierać tylko danych historycznych", nie może być w pełni retrospektywne i statyczne. Ze względu na swój charakter MSSF są „nośnikiem *know-how* dla rozwoju systemu rachunkowości i procesów zarządzania w spółkach publicznych" (Sobańska 2007b, s. 297). Problemem we właściwym stosowaniu MSSF jest, zdaniem autorki, to, że menedżerowie i specjaliści rachunkowości na ogół nie uświadamiają sobie następujących faktów:

1) wdrożenie MSSF jest długofalowym procesem i wiąże się z gruntownymi zmianami w systemie zarządzania;

2) rachunkowość jest elementem procesu zarządzania (a zatem sama jest procesem);

3) zrozumienie wszystkich aspektów współczesnego biznesu wymaga interdyscyplinarnej wiedzy.

---

bezczasowy) (zob. Heller 2010, s. 8−9).

[24] Jakże inna ocena od poglądu Kameli-Sowińskiej.

[25] Przytoczone w tym miejscu streszczenie poglądów Jarugi opracowano na podstawie: A. Jaruga, M. Frendzel, R. Ignatowski, P. Kabalski (2006, s. 77−78) oraz A. Jaruga (2005, s. 21−22).

Ogólnie rzecz biorąc, z rozważań Sobańskiej wyłania się następująca ogólna diagnoza: MSSF są zgodne z duchem współczesnej gospodarki, lecz my odstajemy od rzeczywistości[26].

Wiele na temat tego, jak środowisko rachunkowości w Polsce postrzega proces przyjęcia MSSF, mówią wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez L. Moczarską (2009)[27]. Ankieta została skierowana do naukowców, księgowych/audytorów, analityków/inwestorów oraz dyrektorów finansowych (lub osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe) dużych spółek giełdowych. Zawierała zarówno pytania zamknięte, jak i otwarte[28]. Autorka otrzymała 20 wypełnionych ankiet, z czego aż 11 od przedstawicieli środowiska akademickiego. Prawie połowa ankietowanych nie zgadzała się z kierunkiem przyjętym przez RMSR przy tworzeniu i doskonaleniu standardów. Bardzo interesujący jest fakt, iż najczęściej taką niezgodę wyrażali przedstawiciele nauki rachunkowości (aż 2/3 ankietowanych). Najważniejszym zarzutem formułowanym wobec MSSF była nadmierna koncentracja na informacjach dla inwestorów oraz odejście od zasady ostrożności. 55% ankietowanych uważało, że stosowanie MSSF nie wpłynie na większą zrozumiałość i wiarygodność sprawozdań finansowych. Wynika to z poważnej wątpliwości, czy przedsiębiorstwa będą potrafiły prawidłowo wdrożyć rozwiązania standardów. Jeden z ankietowanych naukowców stwierdził, że „sprawozdania finansowe sporządzone według MSSF w polskich warunkach są często niejasne i stwarzają wiele możliwości nadużyć" (Moczarska 2009, s. 46). Moim zdaniem należy to odczytywać jako nie tyle zastrzeżenie wobec natury samych MSSF, ile wątpliwość, czy Polacy z bagażem swoich przyzwyczajeń, doświadczeń i nawyków są gotowi na takie rozwiązania.

Wśród negatywnych aspektów stosowania MSSF wymienionych przez ankietowanych (w pytaniu otwartym) znalazło się szerokie zastosowanie wartości godziwej do wyceny aktywów i zobowiązań oraz nadmierna elastyczność standardów (np. brak jasnych i jednolitych formatów sprawozdań finansowych). Ogólnie rzecz biorąc, ankietowani wymienili więcej negatywnych niż pozytywnych skutków przyjęcia MSSF w Polsce. Przewaga tych pierwszych nie była jednak na tyle duża, aby można było uznać, że polskie środowisko rachunkowości uznaje wdrożenie standardów międzynarodowych za zdecydowanie niekorzystne (Moczarska 2009, s. 48−50).

Analizując wyniki ankiety Moczarskiej, można pokusić się o następujące uogólnienie: środowisko rachunkowości w Polsce przyjęło MSSF w znacznej mierze na zasadzie „nie chcę, ale muszę". „Nie chcę", ponieważ filozofia stand-

[26] „My", czyli środowisko rachunkowości (teoretycy i praktycy, firmy i organizacje zawodowe). Oczywiście nie dotyczy to wszystkich jego przedstawicieli.

[27] Badanie zostało przeprowadzone dla potrzeb pracy magisterskiej, napisanej na Wydziale Ekonomii i Zarządzania Uniwersytetu w Maastricht i dotyczącej wpływu czynników historycznych i kulturowych na przyjęcie, akceptację i wdrażanie MSSF w Polsce.

[28] Obecność w ankiecie pytań otwartych bardzo wzbogaca obraz sytuacji. Pojedyncze swobodne wypowiedzi często więcej mówią na temat badanych zjawisk niż sumaryczne wyniki ilościowe.

ardów jest nam obca (w ankiecie pojawiały się np. zdecydowanie negatywne zdania o kopiowaniu wzorców amerykańskich), ale „muszę", gdyż jest to warunek konieczny dostosowania zasad funkcjonowania polskiej gospodarki do trendów europejskich i światowych[29].

Opinie na temat MSSF prezentowane w polskiej literaturze są tak różnorodne, że trudno dokonać ich syntezy. Nie jest to zresztą moim celem, podobnie jak wchodzenie w polemikę z poglądami, których słuszności nie podzielam. Z punktu widzenia tematu niniejszej pracy najważniejsze są głosy wskazujące na konkretne trudności związane ze stosowaniem MSSF w polskich spółkach. Przyczyn tych trudności jest kilka:

1. Charakter rozwiązań MSSF (podejście, obszerność, złożoność problematyki i języka, zmienność).
2. Zawiłości trybu przyjmowania MSSF do przepisów Unii Europejskiej[30].
3. Braki w przedsiębiorstwach, takie jak:

a) niedostateczna świadomość celów i istoty MSSF;

b) niedostateczna wiedza (nie tylko w zakresie samych MSSF, ale także innych dziedzin);

c) niedopasowanie mentalne do filozofii MSSF;

d) nieistniejący lub niedostatecznie rozwinięty system rachunkowości zarządczej;

e) nieodpowiedni system informatyczny;

f) nieodpowiedni system zarządzania;

g) nieodpowiednia struktura organizacyjna,;

h) nieodpowiednia kultura organizacyjna.

4. Niedostatki infrastruktury towarzyszącej wdrażaniu i stosowaniu MSSF, takie jak:

a) niedobór aktualnej i miarodajnej interpretacji MSSF (Messner 2007, s. 25);

---

[29] Przyszła mi na myśl metafora. MSSF są w niej garniturem. Nowoczesnym, światowym, który jest noszony, ponieważ dziś tak wypada; takie są wymagania europejskich i międzynarodowych salonów, na których przecież chcemy być. Jednak w takim garniturze jest nam niewygodnie. Przeszkadza nam, że jest za luźny, choć powinniśmy być zadowoleni z faktu, że w poprzednich strojach było nam na ogół ciasno. Zupełnie nie leży nam ten anglosaski sznyt. Przede wszystkim nie pasuje do naszej duszy. No i jest anglosaski, zagraniczny, czyli obcy. Już samo to powoduje nasz sceptycyzm (to trochę dziwne, bo na ogół chętnie przyjmujemy zachodnie wzorce kulturowe i obyczajowe). To, że garnitur nam nie leży, nie musi być problemem. Wszystko zależy od tego, co z nim zrobimy. Najlepiej będzie, gdy to my dostosujemy się do nowego stroju. Poprawimy sylwetkę, dopasujemy dodatki. Gorzej, gdy zaczniemy przerabiać garnitur wedle swoich starych przyzwyczajeń i wyobrażeń. W jednym miejscu znacznie skrócimy, w innym mocno ściągniemy (oczywiście zostawiając metkę). Poczujemy się bardziej swojsko. Ale garnitur straci pierwotny fason i styl. Właściwie już nie będzie miał żadnego stylu. I będziemy wyglądać jeszcze gorzej niż w swoim starym ubraniu. Tylko czy w tej sytuacji przebieranie się ma jakikolwiek sens?

[30] Szczegółowo opisał to R. Ignatowski (2009, s. 116−118).

b) problemy z przekładem MSSF na język polski − opóźnienie, błędy, nieścisłości, różne wersje (Messner 2007, s. 25; Hryniuk 2005, s. 126);

c) nieadekwatność do wymogów MSSF tradycyjnych relacji biegłych rewidentów z firmą (Sobańska 2007, s. 293−296).

Przedstawiona lista problemów jest długa i różnorodna (i z pewnością niepełna). Pokazuje, jak szerokie są możliwości badań problematyki rachunkowości w kontekście stosowania MSSF. Jednak jak dotychczas większość badań dotyczyła wpływu zmiany podstawy sporządzania sprawozdań finansowych na główne wielkości ekonomiczne (zwłaszcza na kapitał własny), a także polityki rachunkowości (np. zakres zastosowania wartości godziwej czy układ sprawozdań finansowych) oraz jakości prezentowanych informacji.

1.5. Przegląd badań w zakresie wdrożenia i stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce

Badania w zakresie wdrażania i stosowania MSSF stanowią obecnie jeden z najważniejszych obszarów badawczych w rachunkowości w Polsce i za granicą. Zajmują się tym instytucje profesjonalne, firmy audytorskie, ośrodki akademickie. Regularne badania zleca działający w ramach Unii Europejskiej Komitet Regulacyjny Rachunkowości (Accounting Regulatory Committee). W 2009 r. Komisja Europejska opublikowała raport *Ocena zastosowania MSSF do sprawozdań finansowych spółek UE za rok 2006*, sporządzony (na zlecenie Komisji) przez francuską firmę doradczą Ineum Consulting. Badaniem objęto 270 spółek notowanych na rynkach regulowanych w UE (w tym 6 w Polsce). Własne badania prowadzi Bank Światowy. Z jego raportów wynikają następujące problemy z wdrażaniem i stosowaniem MSSF (Komitet Standardów Rachunkowości 2009, s. 1):

1) wprowadzenie MSSF przez jednostki gospodarcze nie zawsze jest odpowiednio przygotowane (brak właściwego zaplanowania etapów procesu);
2) nie jest egzekwowane prawidłowe stosowanie MSSF;
3) organizuje się zbyt mało szkoleń z MSSF dla księgowych;
4) duże problemy sprawia poprawne tłumaczenie MSSF;
5) istnieje potrzeba większej pomocy dla stosujących lub zamierzających stosować MSSF.

Sytuację w zakresie wdrażania MSSF na świecie monitoruje systematycznie Rada Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Potrzebę badań oceny zakresu i skutków stosowania MSSF w Polsce postuluje Komitet Standarów Rachunkowości (2009, s. 9): „Ocena zakresu stosowania MSSF w Polsce wymaga nie tylko analizy ilościowej, ale także jakościowej, obejmującej

korzyści i niedogodności stosowania MSSF"[31]. Zdaniem Komitetu, badania powinny dotyczyć wymiernych i niewymiernych skutków wdrożenia MSSF. Skutki wymierne są to zmiany sumy bilansowej, wartości bilansowej poszczególnych aktywów i pasywów, wyniku finansowego i przepływów pieniężnych. Do skutków niewymiernych Komitet zalicza: jakość sprawozdań finansowych, wiarygodność i prestiż spółek.

Pierwsze badania w zakresie stosowania MSSF w Polsce z oczywistych względów dotyczyły wpływu przejścia na standardy na sytuację finansową spółek prezentowaną w sprawozdaniach finansowych. Ich celem było przede wszystkim określenie poziomu i przyczyn zmian podstawowych wielkości ekonomicznych. Do najważniejszych badań z tego nurtu należą:

1) badania zespołu A. Jarugowej[32];

2) badanie P. Czajora (2007), w którym autor oceniał stopień przygotowania polskich spółek do wdrażania MSSF (rozumiany jako świadomość różnic między standardami międzynarodowymi a ustawą o rachunkowości);

3) badanie K. Grabińskiego i M. Kędziora (2007).

Do tego nurtu należy zaliczyć także pionierskie badania D. Krzywdy i M. Schroedera (2003, 2007) przeprowadzone w 2002 r. i w latach następnych[33], a także badanie Sz. Borowskiego i M. Kariozena (2009) dotyczące wpływu przyjęcia MSSF na sprawozdawczość finansową spółek notowanych na GPW w obszarze rachunkowości zabezpieczeń oraz sprawozdawczości grup kapitałowych.

Badania Krzywdy i Schroedera oraz Grabińskiego i Kędziora obejmowały także analizę tzw. wskaźnika konserwatyzmu Graya. Wskaźnik opracowany przez S. J. Graya (1980) miał na celu mierzenie wpływu specyficznych czynników narodowych kształtujących system rachunkowości (takich jak: metody zarządzania, charakter i poziom rozwoju rynków kapitałowych, prawo gospodarcze i podatkowe, standardy rachunkowości) na wyniki finansowe prezentowane przez spółki w sprawozdaniach finansowych[34]. Najobszerniejsze badania wskaźnika konserwatyzmu Graya w Polsce przeprowadził R. Ignatowski (2009, s. 402−421). Potrzebę ich wykonania motywował niejednoznacznością wyników poprzednich badań. Na podstawie analizy sprawozdań finansowych prawie 120 spółek notowanych na rynku publicznym w Polsce stwierdził, że nie można pozytywnie

[31] Nie określono, jak rozumieć słowo „niedogodności".

[32] Prezentowane w publikacjach: A. Jaruga, J. Fijałkowska, M. Jaruga-Baranowska, M. Frendzel (2007) oraz J. Fijałkowska, M. Jaruga-Baranowska (2007).

[33] Badanie przeprowadzono przed przyjęciem MSSF do porządku prawnego Unii Europejskiej. Autorzy analizowali polskie spółki giełdowe, które od 1999 r. miały obowiązek określenia różnic między sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z ustawą o rachunkowości a sprawozdaniem, które byłoby sporządzone na podstawie MSSF. Badanie stanowiło niejako zapowiedź skutków zbliżającego się przejścia na MSSF.

[34] Szeroko wskaźnik konserwatyzmu Graya i jego zastosowanie w badaniach polskich i zagranicznych opisał R. Ignatowski (2009).

zweryfikować hipotezy o wyższym konserwatyzmie ustawy o rachunkowości względem MSSF (choć średnia wartość łącznego wskaźnika wskazuje nieco wyższy poziom konserwatyzmu regulacji polskich).

W miarę upływu czasu badania zaczęły koncentrować się na stosowaniu MSSF w określonych aspektach (na ogół stosownie do zainteresowań badawczych autorów). Dotyczyły podejścia do prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych, wyceny aktywów i zobowiązań, ujawnień. Na ogół, obok deskrypcji praktyki, zawierały ocenę jej zgodności z wymogami MSSF. Nie sposób wymienić wszystkich badań publikowanych w literaturze (naukowej i popularnej) i prezentowanych na konferencjach (akademickich i profesjonalnych). Przedstawię zatem tylko te najważniejsze.

E. Walińska (2007) analizowała podejście spółek do prezentowania informacji w bilansie oraz rachunku zysków i strat. E. Śnieżek i M. Wiatr (2007) badali implementację rozwiązań MSR 7 dotyczącego rachunku przepływów pieniężnych. Szeroko zakrojone badania stosowania MSSF przeprowadził R. Ignatowski (2009, rozdz. 5). Dotyczyły one[35]:

1) wykorzystywania MSSF do sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych;
2) stosowanych formatów podstawowych sprawozdań finansowych;
3) wykorzystania możliwości zwolnienia ze stosowania niektórych postanowień MSSF na dzień przejścia na standardy;
4) niektórych elementów polityki rachunkowości;
5) rodzaju oświadczeń o zgodności sprawozdania finansowego z MSSF;
6) informacji na temat wydanych i jeszcze nieobowiązujących MSSF.

We wnioskach z badań Ignatowski kilkakrotnie pisze o tradycjonalizmie polskich spółek przejawiającym się w podejściu do prezentacji sprawozdań finansowych i do stosowania uproszczeń w momencie przejścia na MSSF. Gdy dodamy do tego tradycjonalizm w podejściu do wyceny (niewielki zakres stosowania wartości godziwej wynikający ze wszystkich badań), to wyraźnie widać, że w „walce starego z nowym" tradycyjne rozwiązania zdecydowanie biorą górę. Trudno określić, czy jest to wynik niechęci do nowych rozwiązań lub orientacji na przeszłość, czy jedynie kwestia pragmatyzmu (np. stosowanie wartości godziwej jest niewątpliwie trudniejsze i bardziej kosztowne dla spółki w porównaniu z wyceną w koszcie).

W. Gos i S. Hońko (2011) analizowali prezentację zmian w polityce rachunkowości spółek z indeksu WIG20. R. Dyląg (2010) badała politykę rachunkowości w zakresie ujmowania przychodów z usług spółek deweloperskich notowanych na GPW. A. Piosik (2009) analizował determinanty odpisów z tytułu utraty wartości firmy. A. Piosik i M. Rówińska (2010) badali czynniki

[35] W ramach tych badań Ignatowski analizował także wskaźnik konserwatyzmu Graya (o czym była mowa) i stosowanie wartości godziwej (co będzie omówione w dalszej części punktu).

wpływające na dokonywanie odpisów z tytułu utraty wartości aktywów trwałych na przykładzie spółek giełdowych. Praktyka największych spółek giełdowych w zakresie utraty wartości aktywów niefinansowych była przedmiotem badań M. Michalaka (2008, 2009). Autor skoncentrował się na zakresie i jakości informacji dotyczących szacowania utraty wartości prezentowanych w informacji dodatkowej. I. Kaczmarczyk i E. Walińska (2007) badały praktykę spółek z WIG20 w zakresie ujmowania środków trwałych.

Polskich badaczy szczególnie nurtowało pytanie, w jakim zakresie rodzime spółki wybierają wartość godziwą do wyceny aktywów. Obszerne badania w tym zakresie przeprowadził M. Frendzel (2010), który dla potrzeb rozprawy doktorskiej przeanalizował sprawozdania finansowe za 2008 r. 314 spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie[36]. Podobne badanie, ale dotyczące sprawozdań finansowych za 2009 r. i ograniczone do spółek wchodzących w skład indeksu WIG20, przeprowadziły T. Martyniuk i M. Walczak (2011). R. Ignatowski (2009, s. 427−431) badał zakres zastosowania wartości godziwej w 20 największych spółkach indeksu WIG20 i 20 najmniejszych indeksu WIRR. Ze wszystkich badań wynika, że jednostki bardzo rzadko wybierają wartość godziwą jako podstawę wyceny. Zdaniem T. Martyniuk i M. Walczak (2011, s. 47), bierze się to m.in. z przywiązania do dobrze znanego kosztu historycznego. B. Kucharczyk (2009) badała zakres stosowania wartości godziwej w sprawozdawczości finansowej polskich banków. Badania ankietowe związane ze stosowaniem wartości godziwej w polskich jednostkach gospodarczych przeprowadziła A. Mazur (2009). W. Więcław (2007) badał ujawnianie informacji o wartości godziwej instrumentów finansowych.

Odrębny i znaczący nurt stanowiły badania dotyczące przygotowania polskich firm do wdrożenia MSSF. Były one prowadzone przede wszystkim w przededniu przejścia na MSSF. Miały na celu ustalenie tego, czy menedżerowie i księgowi polskich spółek są świadomi istoty rozwiązań MSSF i ich odmienności od polskiego prawa bilansowego oraz czy system rachunkowości (finansowej, zarządczej i jego infrastruktura w postaci planów kont i systemu informatycznego) jest przygotowany do nowych wymogów[37].

Jak wynika z zaprezentowanego wyliczenia, badania w zakresie stosowania MSSF w Polsce dotyczyły następujących problemów:

1) jaki był wpływ przejścia na MSSF na sytuację finansową spółek prezentowaną w sprawozdaniach finansowych?

2) czy system polskiego prawa bilansowego jest bardziej konserwatywny niż MSSF?

[36] Zob. także: P. Kabalski, M. Frendzel (2011, s. 186−190).

[37] Np. M. Kaczmarek (2011). Problem ten był często poruszany w prasie specjalistycznej i na portalach internetowych. Publikowane tam analizy, raporty i opinie miały charakter bardziej popularny niż naukowy.

3) jaką politykę rachunkowości stosują spółki (w zakresie prezentacji pozycji w sprawozdaniach finansowych, wyceny poszczególnych aktywów, ujawniania informacji) i czy jest ona zgodna z wymogami MSSF?

Żaden z aspektów poruszanych w niniejszej pracy, czyli struktura organizacyjna i kultura organizacyjna polskich przedsiębiorstw oraz kultura narodowa i typ osobowości Polaków w kontekście stosowania MSSF, nie były dotychczas przedmiotem zainteresowania badaczy. Nawet jeżeli w literaturze przedmiotu pojawiały się odniesienia do tych kwestii, to były one nieliczne i bardzo ogólnikowe. Nie było także obszernych badań zakresu i form konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem przyjęcia MSSF[38].

[38] Problem konwergencji rachunkowości pod wpływem MSSF najszerzej i jako pierwsza w Polsce opisała I. Sobańska (2003, 2007a, b, 2010).

Rozdział 2

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a struktura i kultura organizacyjna polskich przedsiębiorstw

2.1. Wprowadzenie

Struktura organizacyjna i kultura organizacyjna mogą być dla wielu polskich przedsiębiorstw źródłem dużych trudności w efektywnym stosowaniu wytycznych MSSF. W Polsce wciąż często występuje (a może nawet dominuje) tradycyjna funkcjonalna i hierarchiczna struktura organizacyjna przedsiębiorstwa. Jej wadą jest m.in. to, że utrudnia przepływ informacji wewnątrz firmy, co w sytuacji stosowania MSSF jest nieodzowne. Również kultura organizacyjna typowa dla polskich przedsiębiorstw (kształtowana w dużej mierze przez kulturę narodową) jest niekompatybilna z wymaganiami standardów. Zmiany struktury i kultury organizacyjnej w spółce wdrażającej MSSF są, moim zdaniem, bardziej potrzebne niż rekonstrukcja planu kont czy zaprojektowanie nowego systemu informatycznego.

2.2. Wymagania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wobec struktury i kultury organizacyjnej

Nawet pobieżna analiza wymogów MSSF wskazuje na konieczność bliskiego współdziałania księgowych ze specjalistami odpowiedzialnymi w przedsiębiorstwie za inne funkcje[1]. Wynika to z faktu, że wiele informacji

[1] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. R. Gilbert Jr. (1997, s. 32) definiują funkcje przedsiębiorstwa jako grupy podobnych działań realizowanych w przedsiębiorstwie, np. produkcja, marketing. Według H. Fayola, podstawowymi są następujące funkcje: techniczne, handlowe, finansowe, ubezpieczeniowe, rachunkowościowe, administracyjne (Koźmiński, Piotrowski 2009, s. 758). Oczywiście lista i klasyfikacja funkcji zmieniała się i zmienia wraz ze zmianami w gospodarce. Przykładowo dziś podstawową funkcją są badania i rozwój.

ujawnianych w sprawozdaniach finansowych lub danych stanowiących podstawę oszacowań kwot wykazywanych w bilansie i sprawozdaniu z wyników pochodzi z innych obszarów zarządzania firmą[2] (zob. tabela 2.1). Należy zgodzić się z tezą R. Ignatowskiego (2007, s. 528), że „ten proces będzie trwać i nasilać się".

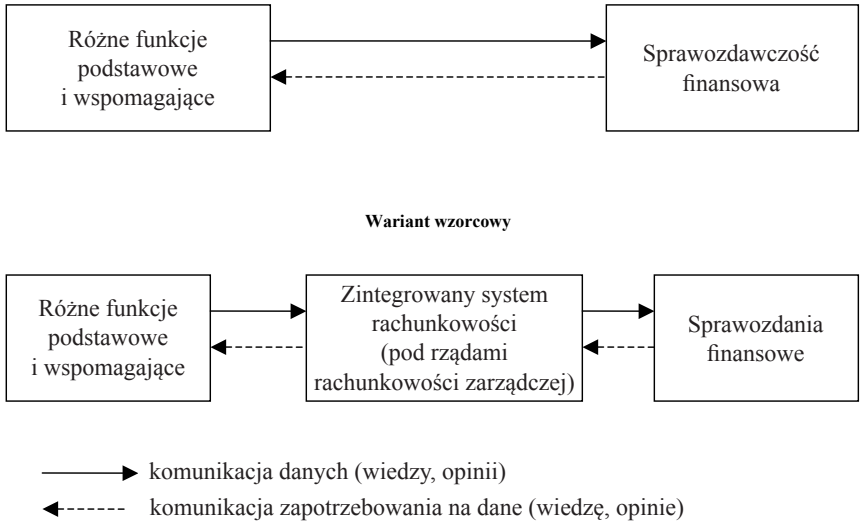
Tabela 2.1. Informacje wymagane do sprawozdań finansowych w powiązaniu z obszarami funkcjonalnymi przedsiębiorstwa

Funkcje (działania)	Informacje wymagane do sprawozdań finansowych według MSSF
Podstawowe	
Rozwój (badania, rozwój i projektowanie)	Informacje do ustalenia, w jaki sposób ująć nakłady na aktywa niematerialne wytwarzane we własnym zakresie (MSR 38)
Produkcja (operacje)	Okres użytkowania oraz tryb zużycia maszyn i urządzeń produkcyjnych (MSR 16), normalna zdolność produkcyjna (MSR 2), stopień zaawansowania budowy (MSR 11), przesłanki utraty wartości aktywów produkcyjnych (MSR 36) i wiele innych
Marketing	Okres użytkowania i tryb czerpania korzyści ekonomicznych ze znaków firmowych i towarowych oraz podobnych aktywów niematerialnych, a także szacowanie ich wartości godziwej (MSR 38)
Sprzedaż	Informacje do ustalenia, czy są spełnione kryteria ujęcia przychodów ze sprzedaży produktów i towarów (MSR 18) Dane do szacowania przychodów w przypadku sprzedaży z prawem zwrotu, programów lojalnościowych itp. (MSR 18, KIMSF 13)
Serwis (po sprzedaży)	Dane do szacowania kosztów napraw gwarancyjnych (MSR 37)
Wspomagające	
Zaopatrzenie	Informacje na temat warunków zakupu materiałów przydatne do ustalenia ceny nabycia (MSR 2)
Zarządzanie zasobami ludzkimi	Dane na temat rotacji personelu (i inne dane będące podstawą tzw. założeń demograficznych przy szacowaniu zobowiązań z tytułu długoterminowych świadczeń pracowniczych według MSR 19)
Zarządzanie finansami	Koszt kapitału własnego i obcego, stopy procentowe na rynku, ceny rynkowe aktywów finansowych (m.in. MSR 17, MSR 36, MSR 39)
Zarządzanie strategiczne	Informacje z analiz i planów strategicznych m.in. do oceny zdolności do kontynuacji działania (MSR 1), szacowania wartości użytkowej aktywów (MSR 36)
Zarządzanie nieruchomościami	Wartość godziwa i okres użytkowania nieruchomości (MSR 16, MSR 40)
Obsługa prawna	Informacje na temat oczekiwanego rozstrzygnięcia spraw sądowych przeciwko jednostce, niezbędne dla prawidłowego ujęcia zobowiązań z tytułu tych spraw (MSR 37)

Źródło: opracowanie własne.

[2] Zob. R. Ignatowski (2007, s. 518), P. Kabalski (2005).

Rysunek 2.1. Więzi komunikacyjne funkcji sprawozdawczości finansowej z innymi funkcjami w przedsiębiorstwie



Źródło: opracowanie własne

Taksonomia funkcji przedstawiona w tabeli 2.1 jest kompilacją m.in. koncepcji łańcucha wartości Portera, struktur funkcjonalnych prezentowanych w literaturze zarządzania oraz rozwiązań i nazewnictwa stosowanego w praktyce. Miała ona na celu wyodrębnienie jak największej liczby funkcji, aby pokazać, że w zasadzie nie ma takiego obszaru w przedsiębiorstwie, do którego nie odnosiłyby się bezpośrednio lub pośrednio wymagania MSSF. Powiązania komunikacyjne funkcji (działu) sprawozdawczości finansowej w przedsiębiorstwie z innymi funkcjami przedstawia rysunek 2.1. Pierwszy wariant ilustruje sytuację typową dla wielu przedsiębiorstw, lecz odbiegającą od pożądanej (dlatego nazywam go ułomnym). W tym wariancie rachunkowość zarządcza i finansowa w firmie są całkowicie odrębnymi systemami, a dodatkowo ta pierwsza jest słabo rozwinięta. Księgowi odpowiedzialni za sprawozdawczość finansową muszą zaopatrywać się w informacje z różnych źródeł, w tym także z rachunkowości zarządczej (w ograniczonym zakresie ze względu na jej słaby rozwój). W wariancie wzorcowym, w którym kształt systemu rachunkowości odzwierciedla silną konwergencję rachunkowości finansowej i zarządczej (przy założeniu, że ta druga jest bardzo dobrze rozwinięta), dane o działalności firmy we wszystkich jej obszarach trafiają do zintegrowanego systemu rachunkowości. Informacje tworzone w tym systemie są wykorzystywane do operacyjnego i strategicznego zarządzania jednostką. Część z nich, stosownie do wymogów MSSF i polityki

rachunkowości jednostki, jest ujawniania w sprawozdaniach finansowych[3]. Tak czy inaczej, specjaliści rachunkowości muszą komunikować się i współdziałać z pracownikami odpowiedzialnymi w przedsiębiorstwie za inne funkcje. Stawia to określone wymagania wobec struktury i kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa. W kolejnych punktach przeanalizuję, czy struktura i kultura organizacyjna typowe dla polskich przedsiębiorstw sprzyjają efektywnemu stosowaniu MSSF oraz który z modeli budowy organizacji i jakie cechy kultury organizacyjnej najbardziej odpowiadają wymogom międzynarodowej sprawozdawczości finansowej.

2.3. Typy struktur organizacyjnych na tle wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Przed omówieniem podstawowych typów struktury organizacyjnej w kontekście wymagań MSSF warto ustalić, jaka struktura organizacyjna występuje najczęściej w polskich przedsiębiorstwach. W latach 2000−2001 w ramach projektu *Diagnoza kultury organizacyjnej przedsiębiorstw* K. Gadomska-Lila wraz z zespołem przebadała 150 przedsiębiorstw z województwa zachodniopomorskiego (w tym 75 krajowych i 75 z kapitałem zagranicznym). Przedmiotem badań była m.in. struktura organizacyjna. Wnioski z badań przedstawia tabela 2.2.

D. Kuchta i R. Ryńca (2007, s. 77−78) przeprowadzili badanie dotyczące stosowania podejścia procesowego (jego zakresu i barier) w polskich przedsiębiorstwach. Skierowali specjalną ankietę do 150 polskich przedsiębiorstw w większości posiadających godło „Teraz Polska". Na podstawie otrzymanych odpowiedzi (od 20% firm) stwierdzili, że zazwyczaj struktura organizacyjna przedsiębiorstwa jest oparta na funkcjonalnych komórkach organizacyjnych. Taka orientacja firmy m.in. utrudnia przepływ informacji między jej poszczególnymi elementami.

W 2009 r. firma doradcza KPMG (2009, s. 12) przeprowadziła badanie 70 polskich przedsiębiorstw z różnych branż (m.in. produkcja, energetyka, telekomunikacja, paliwa, bankowość, handel, ubezpieczenia). Wśród nich dwie trzecie stanowiły firmy duże (zatrudniające ponad 500 osób). Z raportu wynika, że jedną z największych przeszkód w redukcji kosztów jest istnienie silosów organizacyjnych, czyli wydzielonych obszarów, które mają stosunkowo dużą autonomię, nieefektywnie współpracują i komunikują się z innymi obszarami oraz przedkładają własne cele ponad cele całego przedsiębiorstwa[4].

[3] Więcej na ten temat w rozdz. 4.

[4] Ta diagnoza odnosi się do redukcji kosztów z uwagi na cel badania. Oczywiście istnienie silosów organizacyjnych utrudnia funkcjonowanie firmy także w innych obszarach.

Tabela 2.2. Synteza różnic między przedsiębiorstwami z udziałem kapitału zagranicznego a przedsiębiorstwami krajowymi

Zagadnienie	Przedsiębiorstwa krajowe	Przedsiębiorstwa zagraniczne
Typ struktury organizacyjnej	Dominacja hierarchicznych typów struktur, opartych na wyraźnie wyodrębnionych komórkach z jednoznacznym określeniem zadań, uprawnień i odpowiedzialności bądź też wariant pośredni między hierarchicznym a elastycznym	Dominacja elastycznych typów struktur, opartych na pracy zespołowej
Delegowanie uprawnień decyzyjnych	Niezbyt częste. Wśród kadry kierowniczej dominuje raczej tendencja do skupiania uprawnień decyzyjnych we „własnych rękach"	Częste, co stwarza pracownikom niższych szczebli szanse współdecydowania i sprzyja zwiększeniu ich zaangażowania i odpowiedzialności oraz integracji z przedsiębiorstwem
System komunikacji	Swobodny przepływ informacji głównie w obrębie poszczególnych komórek. Koncentracja na tradycyjnych środkach przekazu	Swobodny przepływ informacji wewnątrz całej firmy. Stosowanie zróżnicowanych form i narzędzi przekazu, wykorzystywanie systemów informatycznych
Postrzeganie zmian	Tendencja do koncentracji na ochronie tego, co już się pozytywnie sprawdziło	Traktowanie zmian jako naturalnego elementu działalności przedsiębiorstwa, nierzadko poszukiwanie zmian

Źródło: K. Gadomska-Lila, A. Lozano Platonoff (2011, s. 3).

Z badań przeprowadzonych przez I. Staniec i A. Zakrzewską-Bielawską (2010, s. 92) na próbie 79 przedsiębiorstw produkcyjnych różnych branż wynika dominacja funkcjonalnej struktury organizacyjnej z podziałem zadań stosownie do funkcji i faz produkcji oraz hierarchiczną koordynacją. Struktura macierzowa, procesowa i sieciowa występują nielicznie.

Na podstawie różnych źródeł można stwierdzić, że w większości polskich firm wciąż dominują tradycyjne hierarchiczne struktury organizacyjne, a w szczególności struktury funkcjonalne[5]. W takich strukturach ludzie o podobnych umiejętnościach i zadaniach oraz wykorzystujący podobne zasoby są grupowani w poszczególnych działach. Kierownicy działów odpowiadają za poszczególne funkcje (produkcji, marketingu, zasobów ludzkich, finansów, rozwoju itd.). Pracownicy również wykonują zadania w ramach swoich funkcji (Schermerhorn Jr. 2008, s. 178; Bielski 1992, s. 199). Struktura funkcjonalna ma szereg wad istotnych w kontekście stosowania MSSF. Podstawowym problemem są wspomniane wcześniej kominy (silosy) organizacyjne, oznaczające trudności (a nawet zupełny brak) komunikacji

[5] Choć oczywiście z badań wynika postęp w tej sferze, polegający na uelastycznianiu struktur organizacyjnych (zob. Tobolska 2006, s. 94).

i koordynacji między działami (funkcjami). Następuje proces autonomizacji, polegający na tym, że kierownicy i pracownicy przywiązują wagę wyłącznie do swoich funkcji, lekceważąc pozostałe działy i nie współpracując z nimi. Nie wykazują podejścia ogólnosystemowego i orientują się bardziej na własne cele niż cele całego przedsiębiorstwa (Schermerhorn Jr. 2008, s. 179).

Struktura funkcjonalna odpowiada zasadniczo mechanistycznej koncepcji zarządzania (Bielski 1992, s. 228). Teoretyczne podstawy mechanistycznego podejścia do organizacji zostały opracowane na przełomie XIX i XX w., a za prototyp organizacji mechanistycznej uważa się wojsko Fryderyka Wielkiego, pruskiego króla panującego w latach 1740−1786[6]. Wydaje się nieprawdopodobne, aby tak archaiczna koncepcja była wciąż powszechnie stosowana. Jednak zdaniem G. Morgana (1997, rozdz. 2), mechanistyczne postrzeganie przedsiębiorstwa jest silnie zakorzenione w naszym sposobie myślenia. Morgan uważa, że wiele metod i narzędzi uznawanych za wyraz nowoczesnego podejścia do zarządzania stanowi tak naprawdę przebranie dla starych idei i zamiast je zastępować, wspiera ich realizację. Wymienia m.in. następujące cechy i wady organizacji o cechach mechanistycznych:

1) jasno określone działania powiązane wyraźnymi liniami poleceń i komunikowania;

2) dokładne określenie szczegółów, aby każdy miał pewność co do czynności, które wykonuje;

3) słaba koordynacja między działami;

4) „segmentalizm", czyli ścisłe przedziały organizacyjne między funkcjami, zadaniami, ludźmi przyczyniające się do powstawania barier;

5) rozczłonkowanie ogólnych celów i odpowiedzialności powodujące rywalizację (paradoksalnie, zamiast współpracy) i suboptymalizację („podcele", układy interesów);

6) fragmentaryczne ujęcie problemów, zwłaszcza nowych;

7) sprzyjanie postawom bezmyślności i ślepego posłuszeństwa;

8) powodowanie bierności pracowników wobec zadań nieokreślonych ściśle w ich zakresie obowiązków;

---

[6] Narodziny mechanicyzmu jako prądu myślowego wiążą się z Kartezjuszem, według którego świat jest wielką maszyną. Pogląd ten stał się powszechny po odkryciach Newtona. Według M. Hellera (2008a, s. 42), mechanicyzm (filozofia mechanistyczna) nie jest teorią naukową, lecz doktryną filozoficzną (interpretacją nauki), a jej podstawowe twierdzenia są następujące: światem rządzą prawa mechaniki klasycznej; te prawa są podstawowe nie tylko dla fizyki, ale dla całej nauki; prawa i teorie wszystkich nauk należy przetłumaczyć na prawa mechaniki. Z czasem w wyniku przełomowych odkryć (m.in. Einsteina) mechanicyzm upadł. Na początku XX w. „został zaliczony w poczet mitów i wymieciony z umysłów fizyków" (Heller 2008a, s. 55). W teorii zarządzania odejście mechanicyzmu do lamusa nastąpiło dużo później. W praktyce występuje on do dziś (niestety nie jako rzadki relikt, lecz jako coś powszechnego). Swoją drogą, w nauce i praktyce zarządzania warto śledzić najnowsze trendy i odkrycia nauk przyrodniczych.

9) marginalizowanie ludzkiego aspektu organizacji (mimo postulowania współpracy, inicjatywy itp.).

Wiele wymienionych wyżej cech mechanistycznej organizacji stoi w wyraźnej opozycji do charakteru wymogów MSSF, co przedstawia tabela 2.3.

Tabela 2.3. Cechy organizacji mechanistycznej według Morgana a wymogi MSSF

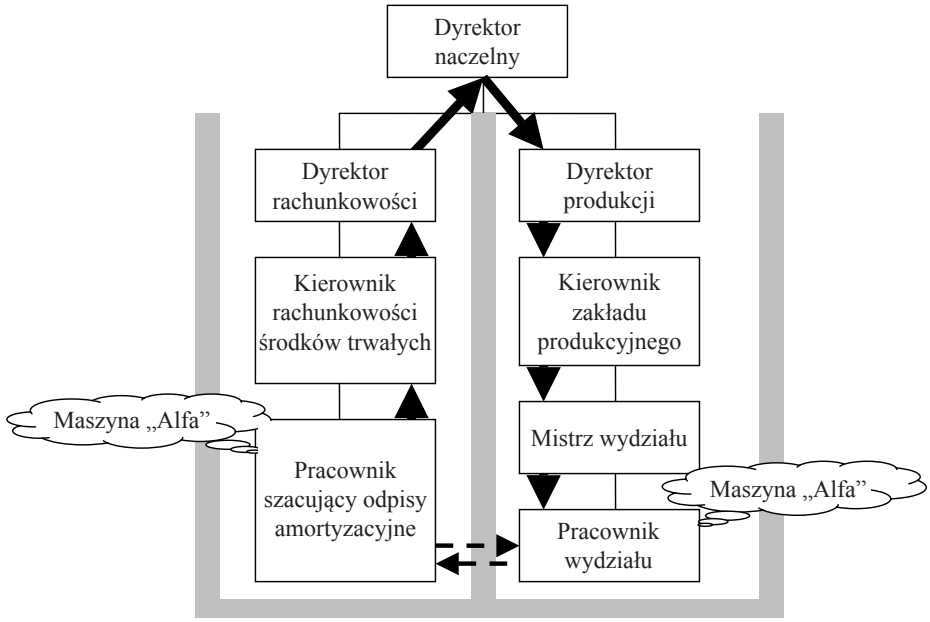
Charakter (wymagania) MSSF	Cechy (wady) organizacji mechanistycznej
Potrzeba współpracy specjalistów rachunkowości z innymi obszarami (funkcjami)	Ścisłe przedziały organizacyjne, słaba koordynacja między działami
Interdyscyplinarne podejście do wielu problemów	Fragmentaryczne ujęcie problemów, zwłaszcza nowych
Potrzeba eksperckiego wsparcia dla specjalistów rachunkowości ze strony innych specjalistów	Powodowanie bierności pracowników wobec zadań nieokreślonych ściśle w ich zakresie obowiązków
Elastyczność rozwiązań i konieczność stosowania osądu	Dokładne określenie szczegółów, aby każdy miał pewność co do czynności, które wykonuje; sprzyjanie postawom bezmyślności i ślepego posłuszeństwa

Źródło: opracowanie własne.

W organizacji zdeterminowanej myśleniem mechanistycznym stosowanie MSSF jest uznawane za wyłączny problem działu rachunkowości finansowej (sprawozdawczości). Z własnego doświadczenia (wiele rozmów z księgowymi firm stosujących MSSF lub przygotowujących się do ich wdrożenia) wiem, że często trudno jest uzyskać księgowym wsparcie (poradę, informację, a nawet proste dane) od innych specjalistów. Często reakcją kolegów z innych działów są słowa podobne do tych, które zdaniem Morgana dobrze oddają podejście ludzi w organizacji mechanistycznej: „Ja za to nie odpowiadam". Istnieje oczywiście możliwość formalnego załatwienia sprawy, ale wiąże się to z długą drogą służbową wiodącą w górę, na sam szczyt hierarchii organizacyjnej i z powrotem w dół. Rachunkowość (podobnie jak inne funkcje) nie ma bezpośrednich uprawnień wobec innych działów. Silosy organizacyjne stanowią mur nie do przebicia. Zilustruję ich działanie przykładem (syntetycznie przedstawionym na rysunku 2.2). Załóżmy, że specjalista rachunkowości szacujący odpisy amortyzacyjne potrzebuje informacji na temat wartości końcowej maszyny. Nie uzyska jej bezpośrednio od kolegi z wydziału produkcyjnego, który sprawuje techniczny nadzór nad maszyną i z tej racji wie o niej wszystko. Zamiast tego jest zmuszony interweniować u swojego bezpośredniego przełożonego, który przekazuje problem wyżej, aż do dyrektora naczelnego (silosy organizacyjne pochłaniają także dyrektorów

poszczególnych działów). Ten wydaje polecenie dyrektorowi produkcji, który przekazuje rozkaz w dół drabiny organizacyjnej. Droga, jaką należy pokonać z poziomu pracownika szacującego odpisy amortyzacyjne, aby osiągnąć efekt w postaci potrzebnej informacji, jest bardzo długa (na rysunku 2.2 przedstawia ją gruba linia ciągła). A można ją przecież uzyskać bezpośrednio (co przedstawia cieńsza, przerywania linia).

Rysunek 2.2. Silosy organizacyjne jako źródło trudności dla sprawozdawczości finansowej



Źródło: opracowanie własne (por. Morgan 1997, s. 27)

Warto zwrócić uwagę na jeden z aspektów mechanistycznej organizacji w kontekście treści rozdziału 3 (na temat osobowości polskich pracowników). Problemy wynikające z tego, że organizacja mechanistyczna sprzyja bezmyślności i bierności ludzi, w przypadku polskich firm są potęgowane przez syndrom *homo sovieticus* (osobowość „Z”).

O wiele bardziej sprzyjającym stosowaniu MSSF rozwiązaniem organizacyjnym wydaje się struktura macierzowa. Jej podstawową przewagą nad hierarchiczną strukturą funkcjonalną jest dopuszczenie zmian raz ukształtowanych zespołów i zadań (Bielski 1992, s. 235). Do realizacji określonych projektów i programów są organizowane zespoły skupiające specjalistów różnych funkcji. Pracownicy będący członkami takich zespołów wchodzą jednocześnie w skład działów

funkcjonalnych. Oznacza to równoczesną podległość kierownikowi funkcjonalnemu i szefowi projektu (co skądinąd jest źródłem nieuniknionych konfliktów). Członkowie zespołu ściśle współpracują ze sobą, wymieniają informacje i dzielą się wiedzą (Schermerhorn Jr. 2008, s. 181). Struktura macierzowa może być stosowana zarówno do realizacji projektów o określonych ramach czasowych, jak i do zadań ciągłych. W niektórych polskich spółkach powstawały mniej lub bardziej formalne i kompletne zespoły międzyfunkcjonalne do wdrożenia MSSF po raz pierwszy (zob. Wenta 2006, s. 30)[7]. Jednak, jak słusznie uważa I. Sobańska (m.in. 2007b, s. 297), zastosowanie MSSF nie może być traktowane jako akt jednorazowy (zakończony sporządzeniem bilansu otwarcia lub ewentualnie zamknięciem pierwszego roku obrotowego, w którym stosowano standardy), lecz jako proces w zasadzie nieskończony. Oznacza to, że wielofunkcyjny zespół specjalistów zajmujący się sprawozdawczością finansową powinien mieć charakter trwały. Warto dodać, że tworzenie zespołów skupiających pracowników różnych specjalności w przedsiębiorstwie jest związane z zastosowaniem niektórych nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej, np. *target costing* (zob. Ansari, Bell 1997, rozdz. 8). Uczestnictwo w takich zespołach jest nieodłącznym elementem pracy nowoczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej (zob. Sobańska 2010, s. 100). Proces konwergencji rachunkowości (któremu jest poświęcony rozdział 4) może więc polegać także na korzystaniu przez księgowych z doświadczeń specjalistów rachunkowości zarządczej w zakresie pracy w zespołach wielofunkcyjnych.

Zmiany, jakie nastąpiły w gospodarce w ostatnich latach i które ogólnie określa się przejściem od ery industrialnej do ery postindustrialnej (ery informacji, gospodarki opartej na wiedzy, gospodarki globalnej), wymusiły poszukiwanie nowych form organizacji przedsiębiorstw. Cechą wspólną nowoczesnych struktur organizacyjnych jest orientacja pozioma zamiast typowej dla struktur tradycyjnych orientacji pionowej (Schermerhorn 2008, s. 182). Do nowoczesnych struktur organizacyjnych zalicza się m.in. struktury zespołowe, sieciowe, procesowe oraz tzw. organizację bez granic[8].

[7] Mogę potwierdzić to na podstawie swoich doświadczeń. Miałem okazję prowadzić szkolenia wewnętrzne w kilku takich spółkach. Uczestniczyli w nich, oprócz księgowych, specjaliści z innych działów (najczęściej technicznych), którzy brali czynny udział we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości (np. pracownicy techniczni szacowali wartość godziwą maszyn oraz okresy ich użytkowania).

[8] Należy zaznaczyć, że typologia i klasyfikacja struktur organizacyjnych nie jest prosta. Wśród specjalistów z zakresu nauk o zarządzaniu nie ma jednego stanowiska w tej kwestii. Przykładowo, niektórzy autorzy zaliczają strukturę macierzową do nowoczesnych form organizacji i opisują ją w taki sposób, w jaki inni przedstawiają strukturę zespołową (zob. Koźmiński, Piotrowski 2009, s. 283). Warto zauważyć, że podobnie jest w przypadku rachunkowości. Niektórzy badacze tej problematyki wyodrębniają np. rachunkowość zarządczą strategiczną i operacyjną. Inni sądzą, że taki podział jest sztuczny i nie ma sensu. Pewne metody, które jedni wymieniają jako strategiczne, dla innych mają charakter operacyjny. Z punktu widzenia czystej nauki spory w takich kwestiach mają sens. Z pragmatycznego punktu widzenia wydają się jałowe.

Struktura zespołowa jest oparta zasadniczo na zespołach do realizacji określonych zadań. Są one podobne do zespołów przedmiotowych w strukturach macierzowych. Jednak w strukturze macierzowej zespoły stanowią tylko „nakładkę" na hierarchiczną strukturę funkcjonalną, która w strukturach zespołowych, o ile w ogóle istnieje, stanowi tło. Silosy organizacyjne zostają zasadniczo zburzone. Daje to możliwość nieskrępowanej formalnymi więzami wymiany informacji, wiedzy, pomysłów oraz rodzi poczucie współrządzenia, ale i współodpowiedzialności. To wszystko tworzy bardzo dobre warunki do stosowania MSSF. Do wad struktury zespołowej zalicza się trudności w kontaktach interpersonalnych. Nie jest to aż tak poważna wada, jeżeli weźmie się pod uwagę fakt, że w tradycyjnych mechanistycznych strukturach tych kontaktów prawie nie ma.

Do nowoczesnych struktur organizacyjnych zalicza się także formę sieciową. Przedsiębiorstwo sieciowe składa się z małej centrali i współpracującej z nią sieci dostawców i podwykonawców, którzy realizują poszczególne funkcje podstawowe i wspomagające (Schermerhorn Jr. 2008, s. 184). Do powstania i rozwoju tego rodzaju struktur przyczynił się oczywiście rozwój technologii informatycznej i telekomunikacyjnej. Podstawowym problemem w strukturze sieciowej jest zapewnienie koordynacji poszczególnych elementów sieci (rozproszonych i stosunkowo luźno powiązanych z centralą). W dużych firmach rzadko mamy do czynienia z formą sieciową w czystej postaci. Na ogół sieć jest tworzona w określonym obszarze, np. w zakresie produkcji podzespołów. Koncepcję organizacji sieciowej można wykorzystać do organizacji procesu sprawozdawczości finansowej. Mam na myśli stworzenie sieci specjalistów wewnętrznych i zewnętrznych dostarczających informacji (wiedzy, opinii) do sprawozdań finansowych. Centralą takiej sieci jest oczywiście system rachunkowości. Ideę sieci przedstawia rysunek 2.3.

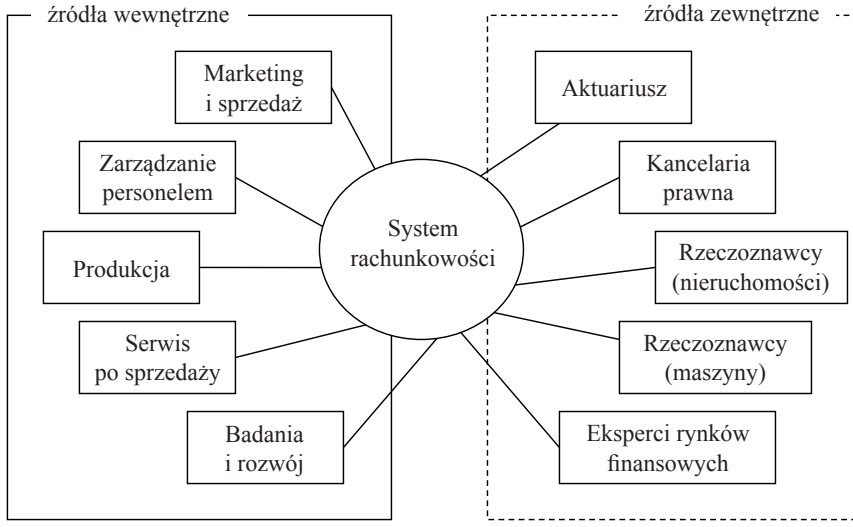
Kolejnym nowoczesnym typem organizacji jest tzw. organizacja bez granic. Nie istnieją w niej formalne linie podporządkowania ani granice oddzielające od siebie poszczególnych członków. Nie ma żadnej hierarchii, ponieważ upełnomocniony jest każdy pracownik. Zadania są realizowane w zespołach, a komunikacja ma charakter spontaniczny (jeżeli jest taka potrzeba, to jest bardzo intensywna). Główną cechą organizacji bez granic jest dzielenie się wiedzą i talentami przez wszystkich jej członków (Schermerhorn Jr. 2008, s. 185).

W wielu przedsiębiorstwach nieskuteczna struktura funkcjonalna została zastąpiona organizacją procesową. Było to skutkiem uznania faktu, że podmiot gospodarczy jest ciągiem procesów, z których każdy wnosi wkład do ogólnej wartości dla klienta (Brilman 2002, s. 286)[9]. Ciekawe jest to, że propagatorzy organizacji procesowej twierdzą, że chodzi w niej nie tyle o określenie pewnych procedur formalnych, ile o skierowanie uwagi menedżerów i pracow-

[9] Geneza organizacji procesowej sięga koncepcji łańcucha wartości M. Portera przedstawionej w 1985 r. w książce *Competitive Advantage*.

ników na procesy (Hammer 1999, s. 21−23)[10]. Zarządzanie i działanie zorientowane na procesy wymaga: zidentyfikowania procesów, uświadomienia ich istnienia i znaczenia wszystkim członkom organizacji, pomiaru procesów oraz ich doskonalenia z wykorzystaniem różnych metod zarządzania. Cechą podsystemu społecznego organizacji zorientowanej na procesy jest komunikacja pozioma i współodpowiedzialność (Suszyński 2007, s. 82).

Rysunek 2.3. Sieć źródeł informacji do sprawozdań finansowych



Źródło: opracowanie własne (por. Schermerhorn Jr. 2008, s. 184)

W organizacji procesowej sprawozdawczość finansowa również jest postrzegana jako proces przebiegający przez różne obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa (a nie umiejscowiony wyłącznie w dziale rachunkowości). W celu efektywnej realizacji tego procesu są otwierane poziome kanały komunikacji, którymi sprawnie płyną dane niezbędne do sporządzenia sprawozdań finansowych. Takie podejście niewątpliwie ułatwia stosowanie MSSF. Fakt, że rachunkowość jest zaliczana do procesów pomocniczych, nie umniejsza jej znaczenia (procesy pomocnicze są niezbędne dla prawidłowego przebiegu procesów podstawowych). Co więcej, jeżeli pojęcie wartości (której tworzenie jest sednem podejścia procesowego) rozszerzymy na innych interesariuszy (użytkowników sprawozdań finansowych), to proces sprawozdawczości finansowej będzie miał taką samą rangę, jak procesy podstawowe.

[10] Inni autorzy są zdania, że stosowanie podejścia procesowego wymaga zmiany struktury organizacyjnej, niekiedy w sposób rewolucyjny (zob. Adamczyk, Trzcieliński 2003, s. 4−5).

Na zakończenie prezentacji podstawowych typów struktur organizacyjnych należy przypomnieć rozróżnienie H. Simona między formalną a nieformalną strukturą organizacyjną. Wyrazem tej pierwszej jest oficjalny schemat organizacyjny. Druga, będąca faktyczną strukturą organizacyjną, jest całokształtem „stosunków międzyludzkich panujących w organizacji, które oddziałują na podejmowane w niej decyzje, choć nie są uwidocznione w formalnym schemacie lub nie są z nim zgodne" (Simon 1976, s. 276). Zdarza się więc, że struktura organizacyjna firmy jest tylko formalnie skostniała, podczas gdy charakter nieformalnych stosunków między pracownikami jest typowy dla struktur elastycznych. I odwrotnie, twierdzenie zarządu przedsiębiorstwa, że jego struktura organizacyjna jest nowoczesna, może być wyłącznie deklaratywne.

Do analizy, oceny i projektowania organizacji są stosowane współcześnie bardzo nowatorskie i nietypowe podejścia. Należy do nich m.in. podejście Morgana polegające na myśleniu obrazami (metaforami)[11]. Stwarzają one często większe możliwości w zakresie diagnozy i projektowania organizacji. Jak pisze G. Morgan (1997, s. 15), „ten tryb analizy opiera się na sposobie myślenia, a nie na mechanicznym zastosowaniu jakiegoś zbioru jasno zdefiniowanych narzędzi analitycznych". Spośród kilku metafor prezentowanych przez Morgana jedna jest szczególnie interesująca w kontekście MSSF. Jest nią postrzeganie i traktowanie organizacji jako mózgu.

Mózg, według G. Morgana (1997, s. 86−87), stanowi wzorzec organizacji elastycznej, prężnej i kreatywnej. Organizacja funkcjonująca jak mózg wykazuje racjonalność „w istocie", co oznacza, że działanie jest podejmowane ze świadomością, iż jest ono właściwe. Organizacja mechanistyczna jest natomiast racjonalna instrumentalnie – ludzie działają tak, aby dopasować się do ustalonych z góry celów. Jeżeli organizacja działa jak mózg, to ludzie rozumieją relacje, w ramach których wykonują swoje zadania. Potrafią je zakwestionować i zmodyfikować stosownie do nowych okoliczności. Mózg stanowi zatem punkt odniesienia przy tworzeniu organizacji zdolnej do rozumnego działania. Dla wielu teoretyków i praktyków oznacza to utworzenie w przedsiębiorstwie mózgu w postaci zespołu doradczego, *think tanku* itp. Jednak chodzi tutaj o coś więcej. Cała organizacja powinna funkcjonować jak mózg, nie wystarczy wyposażenie w zdolności mózgu jakiejś jej części.

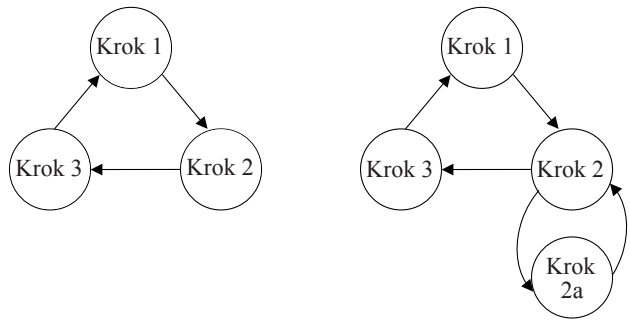
Odniosę to do stosowania MSSF. Mózgiem nie może być wyłącznie zarząd firmy odpowiedzialny formalnie za sprawozdania finansowe, dyrektor finansowy, główny księgowy czy nawet sztab starszych menedżerów rachunkowości. Rozumnym działaniem powinni wykazywać się wszyscy pracownicy odpowiedzialni za proces sprawozdawczości finansowej. Przy stosowaniu MSSF rozumowanie jest konieczne nie tylko w sprawach wagi najwyższej, takich jak wybór polityki

[11] Innym ciekawym podejściem jest zastosowanie fikcji literackiej przez M. Śliwę (zob. Śliwa, Cairns, Meier Sorensen 2011; Śliwa 2007; Śliwa, Cairns 2007a, b; Land, Śliwa 2009) oraz metafora architektury (Czarnecki 2011).

rachunkowości, który powinien być dokonany na najwyższych szczeblach kierowniczych. Jest wymagane również w przypadku drobnych kwestii, ponieważ MSSF niemal na każdym kroku odwołują się do osądu. Jeżeli rola mózgu będzie zastrzeżona wyłącznie dla głównego księgowego lub dyrektora finansowego, to księgowi będą zwracać się do nich z każdą sprawą nierozstrzygniętą jednoznacznie przez standardy. Liczba tych spraw przekroczy możliwości percepcji centralnego mózgu.

G. Morgan (1997, s. 94−107) wychodzi z założenia, że jeżeli mózg ludzki jest rozpatrywany z różnych punktów widzenia, to w taki sam sposób należy stosować metaforę mózgu w odniesieniu do organizacji. Przedstawia dwa podejścia: organizacja jako mózg przetwarzający informacje oraz organizacja jako system holograficzny. Oba spojrzenia są warte omówienia w kontekście MSSF. Mózg jest uważany za najdoskonalszy system przetwarzania informacji, zdolny do uczenia się nie tylko na zasadzie pętli pojedynczej, ale również na zasadzie pętli podwójnej, w przeciwieństwie do wielu organizacji, które potrafią wyłącznie to pierwsze. I nawet jeżeli są w tym doskonałe, to nie wystarcza do skutecznego działania. Brak umiejętności uczenia się na zasadzie pętli podwójnej oznacza niezdolność do podania w wątpliwość sensu tego, co się robi. Morgan porównuje to do nastawiania pojazdu na jeden określony kurs bez zastanawiania się, czy faktycznie jest on właściwy. Zdolność uczenia się na zasadzie pętli podwójnej jest bardzo trudna dla organizacji mechanistycznej, w której dominują: myślenie fragmentaryczne, ograniczenie samodzielności w myśleniu, trzymanie się utartych ścieżek (celów, metod, pozycji, teorii), uproszczone interpretowanie sytuacji, ograniczanie się do problemów, których rozwiązania są „pod ręką". Uczenie się na zasadzie pętli pojedynczej i podwójnej przedstawia rysunek 2.4.

Rysunek 2.4. Uczenie się na zasadzie pętli pojedynczej i pętli podwójnej



Krok 1 – odczuwanie, badanie i bieżące śledzenie otoczenia
Krok 2 – porównanie informacji zdobytych w kroku 1 z normami operacyjnymi
Krok 2a – proces kwestionowania tego, czy normy operacyjne są odpowiednie
Krok 3 – proces inicjowania odpowiedniego działania

Źródło: G. Morgan (1997, s. 97)

Odniosę schematy uczenia się przedstawione na rysunku 2.4 do stosowania MSSF. Załóżmy, że w polityce rachunkowości jednostki określono, że dany typ transakcji jest ujmowany w sposób uproszczony, o ile jej wartość nie przekracza 10 000 zł[12]. Księgowi mają aktualnie do czynienia z transakcją o wartości 9000 zł. Porównują tę kwotę z przyjętą normą (krok 2 pętli uczenia się) i od razu przechodzą do kroku 3, który polega na uznaniu transakcji za nieznaczącą i ujęciu jej w sposób uproszczony. W przypadku pętli podwójnej po kroku 2 następuje refleksja na temat tego, czy przyjęte normy są odpowiednie. Jeżeli okaże się, że w obecnych warunkach transakcja o wartości 9000 zł jest znacząca, to zostanie ona ujęta w sposób pełny, a nie uproszczony.

Według G. Morgana (2007, s. 110), przy tworzeniu struktury organizacyjnej na wzór mózgu przydatna jest metafora hologramu. Cechą hologramu jest to, że każdy jego fragment zawiera wszystkie informacje potrzebne do wytworzenia całego obrazu. Wyrazem holograficznego charakteru mózgu są niesamowicie liczne powiązania zachodzące w jego wnętrzu. Każda część mózgu jest połączona z innymi częściami. Co więcej, w razie potrzeby może działać na ich rzecz. To powiązania elementów mózgu decydują o jego możliwościach, a nie sam charakter tych elementów. System holograficzny jest jednocześnie ogólny (wszechstronny) i wyspecjalizowany. Morgan formułuje cztery zasady, które należy zastosować w projektowaniu organizacji holograficznej. Przedstawia je tabela 2.4.

Tabela 2.4. Zasady projektowania organizacji holograficznej

Zasada	Realizacja zasady
Redundancji (nadmiaru) funkcji	Każdej części organizacji przydziela się dodatkowe funkcje (poza tymi, w których się specjalizuje), aby mogła je spełniać w razie potrzeby. To, czym ktoś zajmuje się w danej chwili, wynika z sytuacji
Niezbędnej różnorodności	Tak zróżnicować każdy element organizacji, aby uwzględniał on różnorodność uwarunkowań, w których działa
Krytycznego minimum specyfikacji	Nie określać szczegółowo więcej, niż jest to absolutnie konieczne dla realizacji danego działania (nie określać stałych i odrębnych ról, możliwych scenariuszy i sposobów reagowania na nie itp.)
Uczenia się, jak się uczyć	Pozwolenie członkom organizacji (zespołom pracowniczym) na samodzielne znalezienie sposobu zachowania właściwego w danych okolicznościach, na ustalanie i kwestionowanie norm. Pozwolenie na wyłanianie się wzorców uporządkowania zamiast narzucania ich z góry

Źródło: opracowanie własne na podstawie: G. Morgan (1997, s. 110−117).

[12] MSSF dopuszczają pominięcie lub uproszczone ujęcie transakcji pod warunkiem, że nie jest ona znacząca (tzn. że pominięcie lub uproszczenie nie zniekształca informacji w sprawozdaniu finansowym na tyle, że mogłoby to wprowadzić w błąd jego użytkowników). Próg wartości transakcji (pojedynczo lub ogółem), od którego jest ona znacząca, zależy od okoliczności (każda jednostka musi rozstrzygnąć to racjonalnie we własnym zakresie).

Zasady organizacji holograficznej pasują do wymogów MSSF. Redundancja funkcji jest odpowiedzią na to, że poszczególne zagadnienia standardów są na ogół złożone i wielowątkowe. Zasada niezbędnej różnorodności idzie w parze z różnorodnością zagadnień objętych regulacjami standardów (co odpowiada z kolei różnorodności transakcji i zjawisk występujących we współczesnej gospodarce). Dwie zasady: minimum specyfikacji i uczenia się, jak się uczyć, zdają się przyświecać autorom MSSF, którzy narzucają ogólne ramy działania, pozwalając na znalezienie zachowania właściwego w danych okolicznościach, a nawet na zakwestionowanie ustalonych norm (dopuszczenie przez MSSF 8 odstępstwa od zastosowania wytycznych określonego standardu)[13].

Przejście od mechanistycznej do organicznej struktury organizacji (a zwłaszcza tak wyrafinowanej, jak organizacja na wzór mózgu) wymaga zmiany postaw, a w szczególności przejścia od (Morgan 1997, s. 124):

1) bierności do aktywności;
2) zależności do autonomii;
3) rywalizacji do współpracy;
4) zamykania się do otwartości;
5) autorytarnych wierzeń do demokratycznych dociekań.

Zdaniem Morgana może to wymagać „zmiany osobowości", która nie nastąpi od razu. Niezależnie od tego, o jaką „osobowość" chodziło autorowi (użycie cudzysłowu sugeruje, że raczej nie o osobowość w ścisłym rozumieniu psychologii), należy to odnieść zarówno do „osobowości" organizacji (kultury organizacyjnej), jak i do osobowości jej członków. W polskich firmach może to być nadzwyczaj trudne. Z opisu osobowości *homo sovieticus* (osobowości „Z") wynika bowiem, że jego cechy i postawy są przeciwieństwem postaw wymaganych w organizacji holograficznej (będzie o tym mowa w rozdziale 3).

2.4. Typy kultur organizacyjnych na tle wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Istnieje wiele definicji kultury organizacyjnej[14]. Jedną z najbardziej rozpowszechnionych jest następująca definicja E. Scheina: kultura organizacji (kultura organizacyjna) jest „układem wspólnych podstawowych założeń, które grupa przyswoiła sobie w trakcie rozwiązywania problemów dostosowywania się

[13] Za jedno i drugie są często mocno krytykowani.

[14] Ł. Sułkowski (2008, s. 21) pisze, że „kultura organizacyjna wymyka się poznaniu". Uważa, że mimo problemów z jej zdefiniowaniem, nurt kulturowy nauk o zarządzaniu ma duże znaczenie. Prowadząc badania w tej dziedzinie, należy pogodzić się z istnieniem wielu paradygmatów i definicji, a także przyjąć postawę otwartą na różne koncepcje i poglądy oraz inne dyscypliny nauki (np.: socjologię, antropologię, kulturoznawstwo i lingwistykę).

do otoczenia i wewnętrznej integracji, na tyle dobrze funkcjonującym, by można go było uznać za zasadny, a zatem nauczyć nowych członków jako poprawnego sposobu postrzegania, myślenia i odczuwania w odniesieniu do tych problemów" (Stoner, Freeman, Gilbert 1997, s. 189). Zdaniem Cz. Sikorskiego (2006, s. 4), kultura organizacyjna w takim ujęciu jest rozumiana jednoznacznie pozytywnie, a przecież kultura organizacyjna może być nie tylko dobra, ale i zła. Dlatego autor przyjmuje, że jest ona „systemem nieformalnie utrwalonych w środowisku społecznym organizacji wzorów myślenia i działania, mających znaczenie dla realizacji formalnych celów organizacji" (Sikorski 2006, s. 4). Takie podejście jest bardziej adekwatne do celu niniejszej pracy. Chodzi w niej bowiem o to, aby wykazać, jakie niewłaściwe wzorce myślenia i działania stanowią przeszkodę w stosowaniu MSSF.

Kultura organizacji jest określana jako „osobowość organizacji", „dusza organizacji", „tożsamość organizacji". Przenika całą organizację (wszystkich jej członków). Przejawia się w zachowaniach, sądach, postawach i sposobach rozwiązywania problemów, jak również w elementach materialnych, np. sposobie zaprojektowania pomieszczeń, wyposażenia i wykończenia wnętrz (Koźmiński, Piotrowski 2009, s. 372). Pewne jej aspekty są zatem oczywiste i widoczne, inne nieformalne, ukryte, a nawet nieuświadamiane. W modelu Scheina (tzw. klinicznym) kultura organizacyjna stanowi całość złożoną z trzech poziomów (Koźmiński, Piotrowski 2009, s. 373−376; Stoner, Freeman, Gilbert 1997, s. 190−191):

1) widocznych i uświadamianych − artefaktów (sztucznych wytworów kultury) fizycznych, językowych i behawioralnych;

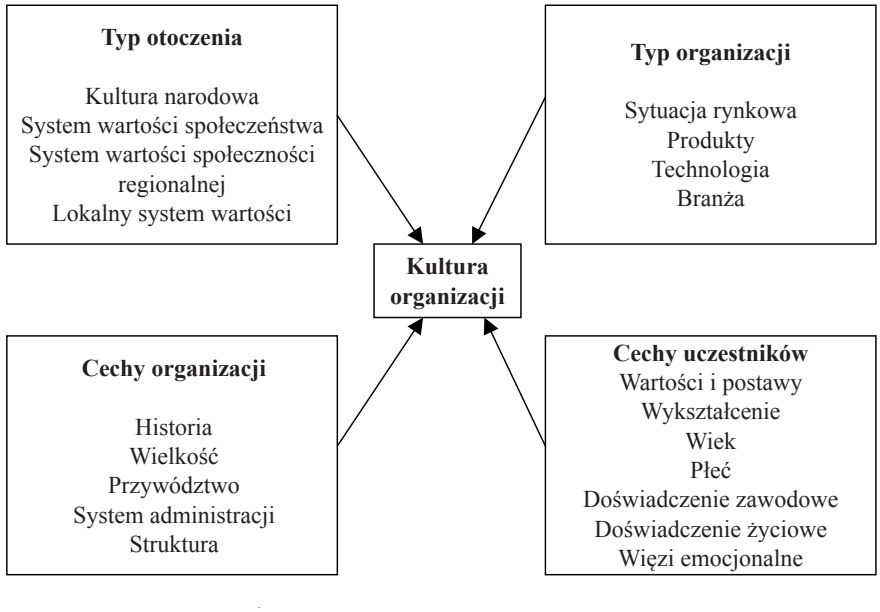
2) częściowo widocznych i uświadamianych − norm i wartości (trwalszych niż artefakty, ale trudniejszych do zaobserwowania);

3) całkiem niewidocznych i nieuświadamianych – podstawowych założeń dotyczących organizacji, otoczenia, natury ludzkiej, relacji międzyludzkich (stanowiących najtrwalszy i najmniej uchwytny element, fundament kultury organizacyjnej i ostateczne źródło wartości i działania).

Badacze problematyki organizacji i zarządzania zgodnie uważają, że kultura organizacji ma duży wpływ na jej działalność. Według G. Hofstedego (2000, s. 55) jest psychologicznym majątkiem organizacji. J. Penc (2010, s. 7) twierdzi, że kultura organizacji jest podstawowym czynnikiem realizacji misji i strategii, zwiększania efektywności i sterowania procesami zmian. Według B. Karlofa (1992, s. 68), symbioza strategii i kultury jest znakiem rozpoznawczym „doskonałego przedsiębiorstwa". Badania wykazują, że dobra kultura organizacyjna firmy znacząco wpływa na jej efektywność w długim okresie (Schermerhorn Jr. 2008, s. 195). Ogólnie rzecz biorąc, choć kultura organizacyjna nie jest ani jedynym, ani najważniejszym czynnikiem sukcesu, to „jej znaczenia nie da się przecenić" (Kowalczewski 2008, s. 101). Zgodnie z modelem Scheina zapewnia dostosowanie zewnętrzne oraz integrację wewnętrzną. Kultura organizacji jest

uwarunkowana wieloma czynnikami wewnętrznymi i zewnętrznymi. Przedstawia to rysunek 2.5.

Rysunek 2.5. Uwarunkowania kultury organizacyjnej



Źródło: A. Koźmiński, W. Piotrowski (2009, s. 379)

Z uwagi na tematykę rozprawy szczególnie interesujące jest powiązanie kultury organizacyjnej ze strukturą organizacji, kulturą narodową i cechami uczestników. Jeżeli chodzi o strukturę organizacji, to jej relacja z kulturą ma charakter wzajemny. Strategiczna zmiana struktury organizacyjnej jest możliwa tylko wtedy, gdy idzie w parze z odpowiednią zmianą kultury (Koźmiński 1998, s. 155). Choć wśród cech uczestników organizacji nie wymieniono *explicite* osobowości, to należy ją uznać za jeden z kluczowych atrybutów czynnika ludzkiego determinujących kulturę organizacji. Z kolei poruszając problem kultury organizacyjnej polskich firm i osobowości polskich pracowników, nie sposób abstrahować od kultury narodowej.

Kultury organizacyjne są charakteryzowane i klasyfikowane na podstawie różnych wymiarów odzwierciedlających poszczególne cechy kulturowe. Większość wymiarów jest prezentowana jako *continuum* między dwiema skrajnościami. Jest wiele systemów klasyfikacji kultur, a do najpopularniejszych należą koncepcje Kluckhohna−Strodtbecka, Hofstedego i Hampdena-Turnera–Trompenaarsa (Sikorski 2006, s. 4). Prezentują je kolejne tabele: 2.5, 2.6 i 2.7.

Tabela 2.5. Wymiary kultury w ujęciu Kluckhohna i Strodtbecka

Wymiar kultury	Istota wymiaru (skala możliwości)
Stosunek do natury	Od skłonności do podporządkowania naturze i respektowania jej praw, przez harmonię z naturą, po dążenie do dominacji nad nią i podporządkowania jej własnym celom
Orientacja w czasie	Koncentracja uwagi na przeszłości (wspomnienia dawnych czasów, przestrzeganie tradycji) lub przyszłości (snucie długofalowych planów i wizji przyszłych osiągnięć)
Natura ludzka	Postrzeganie ludzi jako z natury dobrych lub złych
Stosunek do działania	Od przekonania, że duża aktywność i koncentracja na celu zostaną nagrodzone, po niechęć do nadmiernego wysiłku połączoną z pragnieniem spokoju i czerpania małych przyjemności
Lokalizacja odpowiedzialności	Obarczanie jednostki pełną odpowiedzialnością za to, co się jej przytrafia, lub nakładanie odpowiedzialności na hierarchiczny system społeczny
Przestrzeń społeczna	Skłonność do otwartości publicznej lub do ochrony prywatności swoich zachowań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Cz. Sikorski (2006, s. 5).

Tabela 2.6. Wymiary kultury w ujęciu Hofstedego

Wymiar kultury	Istota wymiaru (skala możliwości)
Dystans do władzy	Stopień akceptacji przez ludzi nierównomiernego rozdziału władzy (od akceptacji hierarchii do dążenia do posiadania uprawnień decyzyjnych)
Indywidualizm kontra kolektywizm	Koncentracja na rozwoju jednostek czy rozwoju zbiorowości
Cechy męskie kontra cechy kobiece	Twarda rywalizacja (cechy męskie) czy większa opiekuńczość i solidarność (cechy kobiece)
Unikanie niepewności	Tolerowanie nieprzewidywalności zdarzeń i skłonność do ryzyka kontra niechęć do ryzyka i przypisywanie dużej wartości poczuciu pewności i bezpieczeństwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Cz. Sikorski (2006, s. 5−6), A. Jarugowa (2002, s. 16).

Zgodne z duchem MSSF wydają się szczególnie istotne następujące cechy: orientacja na przyszłość i przypisywanie większej odpowiedzialności jednostce (w przypadku wymiarów Kluckhohna−Strodtbecka) oraz partykularyzm i wewnątrzsterowność (w przypadku Hampden-Turnera–Trompenaarsa)[15]. Przeciwieństwa tych cech mogą być z kolei przyczyną trudności ze zrozumieniem i prawidłowym stosowaniem standardów.

[15] Pomijam wymiary zidentyfikowane przez Hofstedego. Ich związek z rozwiązaniami rachunkowości, w tym z MSSF, był wielokrotnie opisywany (także w niniejszej pracy w rozdz. 1).

Tabela 2.7. Wymiary kultury w ujęciu Hampdena-Turnera i Trompenaarsa

Wymiar kultury	Istota wymiaru (skala możliwości)
Uniwersalizm kontra partykularyzm	Dominacja jednolitych i powszechnych reguł czy dopuszczanie wyjątków i indywidualne podejście do każdego przypadku
Indywidualizm kontra kolektywizm	Koncentracja na rozwoju jednostek czy rozwoju zbiorowości
Analiza kontra synteza	Dominacja myślenia dedukcyjnego (rozkładanie problemu na części) czy łączenie elementów i tworzenie całościowych wizji
Wewnątrzsterowność kontra zewnątrzsterowność	Kierowanie się własnymi sądami lub uwzględnianie w decyzjach wskazań i sygnałów ze świata zewnętrznego
Następstwo kontra synchronizacja	Szybkie działanie w jak najkrótszym czasie kontra synchronizacja wysiłków w celu skoordynowanego zakończenia działania
Osiąganie stanowiska kontra otrzymywanie stanowiska	Czy pozycja pracownika zależy od jego osobistych osiągnięć i wysiłku, czy od statusu społecznego wynikającego z wieku, wykształcenia itp.
Równość kontra hierarchia	Przekonanie o tym, że wszyscy w organizacji powinni być traktowani równo, lub dążenie do hierarchicznego zróżnicowania pozycji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Cz. Sikorski (2006, s. 6), J. Penc (2010, s. 71−72).

Według Sikorskiego, kluczowe znaczenie w opisie kultury organizacyjnej ma postrzeganie jej jako systemu. Należy zwrócić uwagę na poszczególne jej elementy i powiązania między nimi. W świetle definicji A. L. Kroebera i C. A. Kluckhohna kulturę organizacji tworzą (Sikorski 2006, s. 8):

1) wzory myślenia, dostarczające członkom organizacji kryteriów oceny różnych zjawisk i sytuacji;

2) wzory zachowań, wskazujące właściwe formy reagowania na te zjawiska i sytuacje;

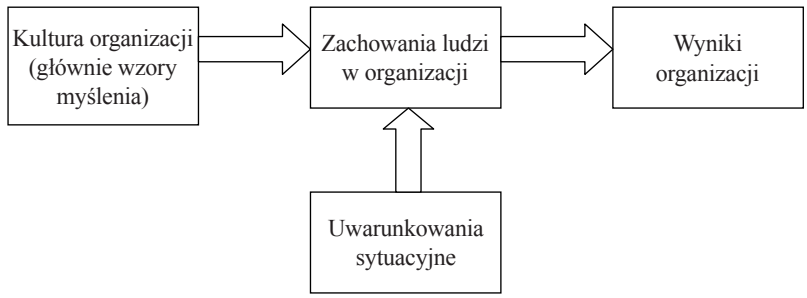
3) symbole, dzięki którym wzorce myślenia i zachowania są upowszechniane i utrwalane w organizacji.

Fundamentalnym elementem kultury organizacyjnej są wzory myślenia. Składają się na nie: założenia kulturowe, wartości i normy społeczne. Według Kluckhohna, założenia dotyczą stosunku członków organizacji do podstawowych problemów ludzkich: czasu i przestrzeni, rzeczywistości i prawdy, natury człowieka, działalności człowieka i stosunków międzyludzkich. E. H. Schein twierdził, że założenia kulturowe są wynikiem odpowiedzi na fundamentalne pytania dotyczące tego, czy człowiek jest z natury dobry czy zły, czy powinien być aktywny czy bierny, czy życie społeczne ma polegać na współpracy czy na rywalizacji, czy prawda jest absolutna czy względna, objawiona czy odkrywana. Założenia według Scheina dotyczą także tego, jak członkowie organizacji postrzegają jej otoczenie w kategoriach czasu i przestrzeni oraz reguł rozstrzygania tego, co jest elementem rzeczywistości, a co nie (Sikorski 2006, s. 8).

Założenia kulturowe kształtują wartości przyjęte przez daną grupę. Są one wyobrażeniami tego, co jest pożądane. Wpływają na wybór sposobów, celów i środków działania. Jedni badacze uważają, że wartości przede wszystkim konkretyzują pojęcie sukcesu i określają standardy osiągnięć w danej organizacji. Inni twierdzą, że mają one głównie znaczenie integracyjne (poczucie tożsamości, związek członków z organizacją, duch zespołowy). Hierarchia wartości determinuje z kolei normy społeczne: moralne, zwyczajowe i prakseologiczne (Sikorski 2006, s. 10).

Wzory myślenia determinują zachowania ludzi w organizacji. Jednak równie ważny, a czasami nawet ważniejszy wpływ na zachowanie ma sytuacja, w której znajduje się człowiek (Sikorski 2006, s. 10). Przypomina to pogląd I. Robertsona i J. Fairweathera na temat związku między osobowością człowieka a wynikami jego pracy (prezentowany w rozdziale 3). Ich zdaniem, bezpośredni związek jest mało prawdopodobny, ponieważ preferencje ludzi odnośnie do różnych taktyk zachowania (związane z czynnikami osobowości) są moderowane przez czynniki sytuacyjne. Oznacza to konieczność przyjęcia bardziej złożonych podstaw teoretycznych w badaniach między osobowością człowieka a wynikami jego pracy. To samo, przez analogię, można powiedzieć o badaniach związku między rdzeniem kultury organizacyjnej w postaci wzorów myślenia a funkcjonowaniem organizacji w obszarze stosowania MSSF. W takich badaniach należałoby uwzględnić zależności przedstawione na rysunku 2.6.

Rysunek 2.6. Zależności w badaniach związku między kulturą organizacyjną a efektywnością sprawozdawczości finansowej według MSSF



Źródło: opracowanie własne

Rysunek 2.6, choć uproszczony, i tak pokazuje złożoność badań empirycznych związku między rdzennymi elementami kultury organizacyjnej a efektywnością procesu sprawozdawczości finansowej. Trudności wiążą się nie tylko ze wspomnianą koniecznością uwzględnienia złożonych uwarunkowań sytuacyjnych, ale także opracowaniem mierników efektywności procesu sprawozdawczości. W niniejszej pracy nie podejmuję się próby takich badań, lecz staram się dowieść *a priori* tego, że zła kultura organizacyjna znacznie utrudnia stosowanie MSSF.

Pojęcie złej (negatywnej, szkodliwej, antyefektywnościowej) kultury organizacyjnej jest często spotykane w literaturze. Łatwo ją zdefiniować. Przykładowo, według J. Penca (2010, s. 73), zła kultura to taka, która istotnie utrudnia realizację zadań i powoduje poważne problemy organizacyjne. Znacznie trudniej określić jej jednoznaczną charakterystykę. Wielu autorów uważa, że większą efektywność i konkurencyjność zapewnia silna kultura organizacyjna (o wyrazistych wzorcach kulturowych, dużym stopniu upowszechnienia oraz głębokim zakorzenieniu). Zdaniem Cz. Sikorskiego (2008, 2010, s. 15), taki pogląd jest tylko częściowo zasadny. Po pierwsze, nie dotyczy tych składników kultury organizacyjnej, które utrudniają realizację celów (jeśli są silne, to trudno będzie się ich pozbyć). Po drugie, okoliczności mogą powodować konieczność zmiany kultury organizacyjnej, co jest trudne w przypadku kultury silnej. Poza tym różne kultury organizacyjne mogą sprawdzać się w odmiennych okolicznościach. Zanim przejdę do charakterystyki złej kultury organizacyjnej, w tabeli 2.8 przedstawię zarys typologii kultur. Każda z nich zostanie poddana subiektywnej ocenie pod kątem wymogów MSSF.

Tabela 2.8 Niektóre typy kultur organizacyjnych a MSSF

Lp.	Podział (typologia)	Charakterystyka (najważniejsze cechy)	Odniesienie do MSSF
1	2	3	4
1	Introwertyczna	Koncentracja na wnętrzu, izolacja od otoczenia, niechęć do ryzyka, zmian, odmiennych wartości i poglądów	Nie sprzyja
	Ekstrawertyczna	Otwarta na otoczenie, z którego czerpie wzorce kulturowe; członkowie nie czują się ze sobą związani, ale koncentrują się na swoich zadaniach; są otwarci na ryzyko i zmiany; nie czują się związani z firmą; wykazują małe poczucie odpowiedzialności za nią; kontestują jej tradycje, wartości, historię	Sprzyja
2	Zachowawcza	Zorientowana na przeszłość, utrwala wartości, normy, zwyczaje itp.; oparta na formalnych regułach dających poczucie bezpieczeństwa i pewności; ludzie są niechętni zmianom i nie przejawiają inicjatywy; nowe problemy próbują dopasować do istniejącego systemu	Nie sprzyja
	Innowacyjna	Traktowanie innowacji jako czegoś oczywistego, akceptacja ryzyka, nastawienie na rozwój i zmianę, orientacja na przyszłość, konstruowanie długofalowych planów	Sprzyja
3	Męska	Nastawiona na zadania, a nie na ludzi; oparta na walce i rywalizacji; pracownicy wykazują się stanowczością, a nawet agresją	Trudno określić
	Żeńska	Wspiera pracowników, którzy odwdzięczają się lojalnością; ceni przyjazne nastawienie członków organizacji wobec siebie i wobec otoczenia	Trudno określić

Tabela 2.8 cd.

1	2	3	4
4	Biurokratyczna	Ogranicza dowolność zachowań na rzecz sztywnych przepisów zmniejszających niepewność; pracownicy oczekują jednoznacznych wymagań (nie akceptują ogólnych ram i swobody interpretacji)	Nie sprzyja
	Pragmatyczna	Zamiast przywiązywania wagi do szczegółowych reguł koncentruje się na skuteczności działań; pracownicy chętnie podejmują ryzyko i są innowacyjni; ceni ekspertów zorientowanych na zadania; dobra komunikacja między pracownikami	Sprzyja
5	Elitarna	Rekrutuje prymusów i ludzi o wysokiej pozycji zawodowej; szacunek dla tradycji, wysokich kwalifikacji i dobrego wykształcenia; jasno uzasadnione różnice w hierarchii władzy	Trudno określić
	Egalitarna	Brak hierarchii, równość pracowników	Trudno określić
6	Zorientowana na władzę	Silnie konkurencyjna, dąży do zdominowania otoczenia; duży dystans władzy i rywalizacja między członkami	Trudno określić
	Zorientowana na rolę	Przedkłada stabilność działania i zgodność z przepisami nad wiedzę i umiejętności; ściśle określone obowiązki; duża przewidywalność zachowań pracowników; nacisk na poczucie bezpieczeństwa	Nie sprzyja
	Zorientowana na zadania	Nastawienie na szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu; elastyczność relacji społecznych (stosownie do celów i warunków działania)	Sprzyja
	Zorientowana na ludzi	Mały dystans władzy; decyzje podejmowane na podstawie *consensusu* społecznego; nastawienie na potrzeby członków organizacji; współpraca i wymiana doświadczeń między ludźmi	Trudno określić
7	Indywidualistów	Nastawienie na szybki sukces; agresywna postawa wobec otoczenia; znaczenie indywidualnych umiejętności; skłonność do ryzyka	Trudno określić (częściowo sprzyja)
	Hazardzistów	Skłonność do ryzyka; ceni współpracę i dobre kontakty międzyludzkie; przywiązuje większą wagę do systematycznej i wytężonej pracy	Trudno określić (częściowo sprzyja)
	Zrównoważona	Ceni spokój i racjonalność; przywiązuje wagę do doświadczenia i planowania; mała skłonność do ryzyka	Trudno określić (częściowo sprzyja)
	Rutyniarzy	Duży stopień standaryzacji i formalizacji; nacisk na stabilność działania; przywiązanie do tradycji; mała skłonność do ryzyka	Nie sprzyja

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Cz. Sikorski (2006, s. 19−21), J. Penc (2010, s. 71−78).

Jaka kultura organizacyjna jest zła? Albo raczej, jakie są cechy złej kultury organizacyjnej? Zdaniem L. Zbiegienia-Maciąga (1999, s. 55), negatywna kultura organizacyjna charakteryzuje się:

1) chłodem emocjonalnym, czyli unikaniem pokazywania innym uczuć i emocji;

2) depersonalizacją relacji, czyli unikaniem wskazywania osób, o których wyraża się opinię;

3) subordynacją, czyli wyczekiwaniem, aż ktoś (kierownik, ktoś bardziej kompetentny) pomoże w rozwiązaniu problemu;

4) konserwatyzmem, czyli brakiem elastyczności w stosunku do nowych sytuacji;

5) izolowaniem się, czyli unikaniem angażowania się w czynności, za które nie jest się odpowiedzialnym, mimo że może to być korzystne (dzięki spojrzeniu z boku);

6) antypatią, czyli przewagą oponentów nad stronnikami.

Większość z tych cech stanowi poważną przeszkodę w stosowaniu MSSF, a w szczególności: subordynacja, konserwatyzm, izolowanie się i antypatia.

Zdaniem M. Kostery (1997, s. 15−17), w polskich przedsiębiorstwach mamy do czynienia z powszechnym występowaniem cech kultury antyefektywnościowej. Jedną z nich są podziały na „nas" i „ich" w różnych konfiguracjach („my − produkcja kontra oni − projektanci", my − zwykli pracownicy kontra oni − dyrekcja, my − fizyczni kontra oni − umysłowi itp.). Zamiast wspólnej kultury występują odrębne subkultury, które nie dość, że nie współpracują ze sobą i słabo się komunikują, to jeszcze często bezsensownie ze sobą rywalizują. Z moich licznych rozmów ze specjalistami rachunkowości wynika, że jest to jeden z głównych problemów w ich pracy. Taka sytuacja praktycznie uniemożliwia stosowanie MSSF. Kultura antyefektywnościowa jest także skostniała i zamknięta. W skrajnym przypadku cechy te są tak nasilone, że niemożliwe jest jej uzdrowienie.

Przytoczona opinia Kostery na temat kultury organizacyjnej polskich firm została przez nią wyrażona w 1997 r. Przez 14 lat z pewnością nastąpiły zmiany na lepsze, ale trudno racjonalnie sądzić, że są one na tyle powszechne, iż dziś mamy do czynienia z radykalnie zmienioną sytuacją (czyli dominacją kultur proefektywnościowych). W 2008 r. K. Gadomska-Lila pisała (2008, s. 129−130), że kultura organizacyjna polskich firm zmienia się powoli, ponieważ negatywne wzorce są mocno zakorzenione. Choć można zaobserwować coraz więcej pracy zespołowej, efektywnej komunikacji, elastyczności i zdolności adaptowania się do nowych warunków, to wciąż jest bardzo daleko do ideału. W tym samym czasie diagnozę polskiej kultury organizacyjnej na podstawie własnych badań przedstawiła A. Sitko-Lutek (2008). Wskazała w niej kilka cech, które nie odpowiadają współczesnym wzorcom zarządzania, m.in. duży dystans władzy, wysokie unikanie niepewności, pasywny charakter działań pracowników. W 2010 r. J. Heidtman i A. Wolfarth (2011) przeprowadziły badanie wśród 600

osób z 10 polskich firm (dużych i średnich). Zdaniem autorek, uzyskane wyniki są na tyle spójne, iż można je potraktować jako odzwierciedlenie ogólnej sytuacji rynkowej. Okazuje się, że w polskich firmach dominuje „kultura hierarchii i sprawności działania oraz kultura rynku nastawiona na osiąganie wyników". W kontekście MSSF szczególny problem stwarza dominacja kultury hierarchii. Jest to jedna z czterech podstawowych kultur organizacyjnych w typologii K. Cameron i R. Qiunna (2006), a jej cechy odpowiadają biurokracji. Według Heidtman i Wolfarth, jej przejawem w badanych firmach jest niezmienność ról, silne uporządkowanie stanowisk, podporządkowanie procedurom („ujęcie spraw wewnętrznych w szereg formalnych zasad i regulaminów", „procedury wyznaczają puls życia firmowego"), stabilność środowiska, przykładanie małej wagi do pomysłowości i innowacyjności (ich znaczenie dostrzega wyłącznie wyższe kierownictwo), zbyt mało pracy zespołowej, otwartości i współdziałania[16]. Jak już wielokrotnie twierdziłem, nie są to warunki sprzyjające stosowaniu MSSF.

Jak pisze J. Penc (2010, s. 84), zmiany kultury organizacyjnej w naszych przedsiębiorstwach są konieczne. Stanowią warunek dostosowania do kształtującego się środowiska rynkowego (MSSF są jednym z elementów tego środowiska). Zmiana kultury organizacyjnej nie jest jednak prosta. Przede wszystkim wymaga przywództwa menedżerów, którzy mają jasną wizję zmian i wierzą w ich słuszność. Ponadto jest konieczne zaangażowanie w nią wszystkich pracowników przedsiębiorstwa. Wielu badaczy (zwłaszcza z nurtu antropologicznego podejścia do kultury) ma jednak poważne wątpliwości, czy zmiana kultury organizacyjnej jest w ogóle możliwa.

Jednym z czynników determinujących kulturę organizacyjną jest kultura narodowa, a kwestia narodowych różnic kulturowych i ich wpływu na zarządzanie przedsiębiorstwami (w tym na ich kulturę organizacyjną) należy obecnie do najważniejszych nurtów nauk o zarządzaniu. W. Misiak (2004, s. 15), autor pierwszego w Polsce kompendium wiedzy na temat wpływu cech narodowych i charakteru narodowego na kulturę organizacyjną zarówno korporacji międzynarodowych, jak i małych i średnich firm, sformułował definicję narodowej i etnicznej kultury organizacyjnej w biznesie. Jest to określony zespół norm, reguł i powinności wyznaczających pożądany ład organizacyjny, preferowane procedury oraz zachowania podmiotów i aktorów sfery biznesu w wymiarze narodowym. Kolejny punkt rozdziału niniejszej rozprawy jest poświęcony specyfice polskiej kultury narodowej w odniesieniu do działalności przedsiębiorstw, a w szczególności do sprawozdawczości finansowej według MSSF.

[16] Co ciekawe, większość respondentów opisywanego badania uważała, że pożądana kultura organizacyjna powinna być oparta na współdziałaniu, rozwoju pracowników, mniej ścisłej kontroli, większej koncentracji na „przestrzeni ludzkiej niż zadaniowej".

2.5. Specyfika polskiej narodowej kultury organizacyjnej a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

N. Davis (2006, s. 708−709), znany i ceniony brytyjski historyk specjalizujący się w dziejach Polski, pisze, że kultura „w świecie spraw ludzkich dotyczy ogółu postaw, przekonań, zasad, wartości, założeń, odruchów, upodobań, umysłowych nawyków, umiejętności i osiągnięć, które odróżniają jedno społeczeństwo od drugiego" i że „stanowi ona główną arenę dla konfliktów społecznych i politycznych". Według A. Kłoskowskiej (1991, s. 51), „kultura narodowa stanowi szeroki i złożony układ (syndrom) sposobów działania, norm, wartości i symboli, wierzeń, wiedzy i dzieł symbolicznych, który jest przez jakąś zbiorowość społeczną uważany za jej własny, jej w szczególności przysługujący, wyrosły z jej tradycji i historycznych doświadczeń oraz obowiązujący w jej obrębie". G. Kołodko (2008, s. 313), światowy autorytet w dziedzinie ekonomii, pisze, że kultura będąca systemem wartości i wynikających z nich zachowań ludzi „przesądza na długą metę, kto jest wygrany, a kto przegrywa, kto się wzbogaca, a kto nędznieje, która gospodarka rozkwita, a która więdnie, jakie narody prosperują, a jakie wegetują"[17].

W badaniach porównawczych kultur poszczególnych społeczności (narodów, państw) stosuje się trzy zasadnicze podstawy klasyfikacji kultur (czyli tzw. klucze międzykulturowe): dominujące wartości (wymiary kulturowe), przekonania i zachowania (Zawadzka 2009, s. 44). P. Spector, C. Cooper i K. Sparks (2001) przeprowadzili międzynarodowe badanie wymiarów kulturowych według koncepcji (klasyfikacji) Hofstedego. Uwzględnili w nich 23 państwa (regiony), w tym również Polskę. Z badań wynika, że nasz kraj charakteryzuje się dużym dystansem władzy (tylko w czterech krajach ten wskaźnik był wyższy). Jest to zbieżne z zaobserwowaną przez Heidtman i Wolfarth dominacją hierarchicznej kultury organizacyjnej (o czym była mowa w poprzednim punkcie). Tylko trzy kraje miały większy niż Polska wskaźnik kolektywizmu. Należy jednak dodać, że jest to specyficzny rodzaj kolektywizmu − nie chodzi tutaj wcale o lepsze odnajdywanie się w pracy zespołowej[18] (zob. Zawadzka 2010, s. 50). Nasz kraj charakteryzuje się także umiarkowanym stopniem tolerowania niepewności. Polska okazała się ponadto bardziej zorientowana na teraźniejszość i przeszłość niż na przyszłość. Pod względem męskości nasz kraj znajduje się mniej więcej w środku rankingu. Należy dodać, że w badaniu Spectora, Coopera i Sparks wzięli udział menedżerowie. Autorzy wyraźnie zastrzegli, że uzyskane przez nich wyniki nie mogą być rozciągnięte na całe populacje analizowanych krajów (sam Hofstede zwracał uwagę na różnice między zawodami i stanowiskami).

[17] Kołodko wyjaśnia, że kultura determinuje rozwój gospodarczy nie „sama w sobie", ale w powiązaniu z innymi elementami.

[18] O tym, na czym polega specyfika kolektywizmu Polaków, będzie mowa w dalszej części pracy.

Jak już wspomniałem, model Hofstedego jest dyskusyjny. Spector, Cooper i Sparks podkreślają brak spójności wyników różnych badań przeprowadzonych na jego podstawie. Zalecają ostrożność przy jego wykorzystywaniu. Postulują zastosowanie innych skal do oceny wymiarów kultury. Dobrą alternatywą jest, ich zdaniem, projekt GLOBE (Spector, Cooper, Sparks 2001, s. 280−281). W odróżnieniu od koncepcji Hofstedego, nie analizuje wartości (przekonań co do tego, jak należy się zachowywać), lecz preferowane praktyki − realne zachowania (Zawadzka 2010, s. 54). Projekt GLOBE pod kierownictwem R. House'a rozpoczęto na początku lat 90. XX w. Wzięło w nim udział 170 badaczy. Zebrano dane od prawie 18 000 menedżerów z 62 krajów na całym świecie. Punktem wyjścia badania była typologia Hofstedego. Zespół House'a doprecyzował jednak wymiary wyodrębnione przez Hofstedego i dodał pięć innych (Zawadzka 2010, s. 55). Typologia GLOBE składała się z dziewięciu wymiarów: asertywności, zorientowania na przyszłość, zorientowania na wyniki, zorientowania na ludzi, zróżnicowania płciowego, unikania niepewności, dystansu władzy, indywidualizmu instytucjonalnego i indywidualizmu wewnątrzgrupowego (Kostera, Śliwa 2010, s. 105). Omawiając wyniki dotyczące Polski, ograniczę się do wymiarów, które moim zdaniem są istotne z punktu widzenia MSSF.

W badaniu GLOBE nasz kraj zajął odległe 60. miejsce pod względem orientacji na przyszłość[19]. Niskie nastawienie na przyszłość oznacza m.in. trudności z długofalowym planowaniem (Zawadzka 2010, s. 56). Można racjonalnie domniemywać, że w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej utrudnia zrozumienie sensu ujmowania transakcji i zdarzeń w odniesieniu do projekcji przyszłości. Kraje Europy Wschodniej (w tym Polska) charakteryzują się dużym (choć nie najwyższym) dystansem władzy, a także najniższym (wraz z krajami Europy germańskiej i łacińskiej oraz Ameryki Łacińskiej) poziomem kolektywizmu instytucjonalnego. Oznacza to, że ludzie nie cenią wspólnotowości i współpracy w organizacji. Jednocześnie Europa Wschodnia (w tym Polska) cechuje się dużym kolektywizmem wewnątrzgrupowym, co wiąże się przede wszystkim z integralnością rodzinną (Zawadzka 2010, s. 60).

[19] Problem stosunku Polaków do czasu szeroko analizowała E. Tarkowska (1992). Pisze, że na szczególny stosunek Polaków do czasu składa się wiele zjawisk, w tym przede wszystkim orientacja prezentystyczna. Polega ona na znacznym zredukowaniu lub nawet zupełnym braku spojrzenia przyszłościowego. Polacy są „społeczeństwem czekającym", dla którego przyszłość ma niewiele wspólnego z teraźniejszością, a wręcz stanowi jej zaprzeczenie. Na przyszłość czekają tak, jak czeka się na nadejście pór roku lub świąt (które jest nieuchronne i niezależne od nas). W sferze społecznej taki stosunek do czasu ma wpływ na kontakty międzyludzkie (atomizacja, dezorganizacja i brutalizacja życia społecznego) i działanie publiczne (bierność, niechęć do aktywności na szerszym polu). Na prezentystyczną orientację Polaków miało wpływ wiele czynników (cywilizacyjne, historyczne, kulturowe, systemowe), a przede wszystkim wykształcone w toku naszej historii poczucie niestabilności i zależności od sił zewnętrznych. W podsumowaniu swoich niezwykle interesujących rozważań autorka pisze, że „stosunek Polaków do czasu wydaje się być bardzo odległy od analogicznych postaw i zachowań charakteryzujących współczesne społeczeństwa postindustrialne" (Tarkowska 1992, s. 144). Znacznie różnimy się od np. Amerykanów, którzy myślą o przyszłości niemal w każdej sytuacji.

Typowe dla Polaków dzielenie świata na wąski krąg „naszych" (rodzina, przyjaciele) oraz liczną i obcą resztę ludzi („innych"), zwane familiaryzmem, ma wpływ na relacje społeczne i postawy w pracy (Nawojczyk 2006, s. 3067).

Do koncepcji Hofstedego, GLOBE i podobnych oraz do badań empirycznych prowadzonych na ich podstawie nie należy podchodzić bezkrytycznie. Po pierwsze, nie jest to jedyne możliwe podejście do kwestii różnic kulturowych. Zdaniem wielu badaczy, lepszym sposobem jest obserwacja i analiza praktyk zarządzania (Kostera, Śliwa 2010, s. 106). Szczególnie krytyczna wobec podejścia Hofstedego jest N. Jacob (2005), która postuluje uwzględnienie w badaniach różnorodności kultur i ich wpływu na zarządzanie następujących faktów (Kostera 2010, rozdz. 12):

1) kultury podlegają zmianom (są dynamiczne);
2) kultury nie mają wyraźnych granic i przenikają się wzajemnie;
3) kultura danego kraju (narodu, społeczeństwa) zwykle nie jest homogeniczna;
4) człowiek ma niejedną tożsamość kulturową – na jego wartości i zachowania wpływa nie tylko kultura narodowa, ale również kultura innych grup, do których należy (społecznych, zawodowych, etnicznych, religijnych itp.).

Zastrzeżenia co do jednorodności kultur organizacyjnych poszczególnych narodów wyraża wielu autorów. Uważają oni, że koncepcja charakteru narodowego (tzw. konfiguracjonizm antropologiczny) jest co najmniej dyskusyjna. W. Misiak (2004, s. 16) odróżnia cechy narodowe od cech etnicznych. Problem tych drugich występuje w społeczeństwach niejednorodnych pod względem narodowościowym[20]. Według P. Baciaka (2007), przedstawiciele różnych warstw społecznych tego samego narodu mogą mieć całkowicie odmienne spojrzenie na wartości związane z organizacją: „Może okazać się np., że polska elita biznesowa jest bliższa pod względem kultury organizacyjnej jej odpowiednikowi w Stanach Zjednoczonych niż szeregowym pracownikom w Polsce" (Baciak 2007, s. 187). Podobieństwa i różnice kulturowe mogą być związane bardziej z wykonywanym zawodem niż przynależnością narodową (Sułkowski 1999, s. 96). Zdaniem niektórych badaczy, w przypadku Polski duży wpływ na wewnętrzne zróżnicowanie kulturowe miał okres zaborów[21]. Warto dodać, że antropolog E. Leach udowodnił,

[20] Ten problem nie dotyczy (jeszcze) Polski. W wyniku II wojny światowej i jej politycznych następstw mniejszości narodowe (Żydzi, Niemcy, Ukraińcy, Białorusini) niemal całkowicie zniknęły. Powstało pierwsze w historii naszego kraju państwo narodowe, złożone niemal w całości z polskojęzycznej ludności wyznania rzymskokatolickiego (Davies 2006, s. 951). Na marginesie należy dodać, że taka jednorodna kultura narodowa pozbawiona domieszek innych elementów jest niewątpliwie uboższa (nie tylko z punktu widzenia sztuki, ale także gospodarki).

[21] T. Zarycki (2008, s. 80) pisze o „symbolicznym upośledzeniu zaboru rosyjskiego", oznaczającym brak jakichkolwiek pozytywnych mitów, „które obejmować by mogły między innymi odwagę, w szczególności odwagę podejmowania wielkich wyzwań i zmiany świata […] i wreszcie wspomniany tu rozmach w działalności gospodarczej, który dziś wydaje się wartością szczególnie cenną mogącą być czynnikiem inspirującym rozwój całej Polski, a w szczególności jej wschodnich regionów".

że poczucie przynależności do określonej zbiorowości (narodu, plemienia) nie musi pokrywać się z cechami kulturowymi (zob. Gadomski 2011). Wynika z tego, że zamiast ciągłości genetycznej i kulturowej w Europie mamy do czynienia z tyglem wymieszanych genów, kultur, języków, religii itp. W. Gadomski (2011, s. 18) obrazowo wyjaśnia, że nie jesteśmy w prostej linii potomkami Piasta Kołodzieja, bo naród to „zbiorowość plastyczna"[22].

Dokładniejszą charakterystykę polskiej kultury narodowej w kontekście organizacji znaleźć można w rodzimej literaturze. Według A. Murdoch (1999, s. 105−107), cechują ją m.in. formalizacja, przywiązanie do hierarchii, bierność, wyuczona bezradność, nieumiejętność współpracy. B. Kożusznik (2002, s. 236−245), odwołując się do wymiarów kultury, pisze, że w Polsce występuje duży dystans do władzy, wysoki stopień unikania niepewności i indywidualizmu. Cechy kultury narodowej Polaków przekładają się na ich funkcjonowanie w organizacji. Są przyczyną m.in. następujących problemów (Czubocha 2010, s. 5−6):

1) wąskiej specjalizacji i ścisłego zakresu obowiązków;
2) dominacji komunikacji pionowej;
3) braku swobodnej komunikacji między przełożonymi a podwładnymi;
4) bierności pracowników, którzy nie wykazują się inicjatywą, lecz czekają na polecenia przełożonego;
5) trudności w pracy zespołowej;
6) przekonania pracodawców i kierownictwa, że pracownika trzeba ściśle kontrolować i nim sterować.

Uwarunkowane kulturowo negatywne cechy pracowników są wzmacniane przez menedżerów w wyniku nieumiejętnego zarządzania (Czubocha 2010, s. 8). Polscy kierownicy wykazują wiele cech „antyprzywódczych" (Wajda 2003, s. 175−176). Z pewnością nie predestynują ich one do roli inicjatora i wodza w procesie zmiany kultury organizacyjnej.

Gdzie tkwią korzenie polskiej kultury, a zwłaszcza kultury organizacyjnej? Raczej nie ma wątpliwości, że jest ona wynikiem wieloletnich zaszłości historycznych (Czubacha 2010, s. 4)[23]. Zdaniem J. Fazlagicia (2008, s. 23) nie jest to wyłącznie kwestia tradycji chrześcijańskich i patriotycznych, ale także korzeni słowiańskich sięgających okresu sprzed początków państwa polskiego. Jednym z elementów dziedzictwa słowiańskiego jest tworzenie silnych więzi w obrębie

Z kolei G. Kołodko (2008, s. 51) uważa, że „przesadą jest na początku XXI wieku dopatrywanie się przyczyn mniejszej dozy przedsiębiorczości na Podlasiu niż na Ziemi Lubuskiej w różnicach kulturowych występujących pomiędzy zaborem rosyjskim i pruskim na ziemiach polskich w XIX wieku".

[22] Nie wynika z tego bynajmniej, że członkowie zbiorowości mieszkającej dziś na terytorium Polski nie mają wyraźnych cech wspólnych. Chodzi raczej o to, że nie jest łatwo określić ich pochodzenie.

[23] Dla równowagi poglądów należy ponownie przytoczyć Kołodkę, który uważa, że siła wpływu przeszłości na przyszłość bywa wyolbrzymiana. „Ma to miejsce, gdy przecenia się znaczenie zaszłości – kulturowych, systemowych, politycznych, rzeczowych – dla interpretacji rozmaitych zjawisk i procesów" (Kołodko 2008, s. 50).

małych grup (rodzina, plemię) i jednocześnie mała otwartość na ludzi spoza nich (niski tzw. społeczny kapitał łączący). Ten kolektywizm wewnątrzgrupowy jest charakterystyczny dla Polski także dziś.

Z kolei z badań J. Hryniewicza wynika, że w Polsce w większości organizacji występuje folwarczna kultura organizacyjna, której rozwój został zapoczątkowany w XVI w. (Bendyk 2008, s. 30)[24]. Jednym z przejawów tej kultury jest bierność pracowników. Dotyczy to także pracowników z wyższym wykształceniem. Ponad połowa z nich oczekuje, że nie będzie musiała wykazywać się inwencją, ponieważ przełożony wyraźnie określi, co należy robić. Menedżerowie preferują autorytarny lub biurokratyczny model zarządzania, który na ogół odpowiada pracownikom. Zdaniem Hryniewicza, w czasach PRL „kultura folwarczna rozkwitła ze zdwojoną mocą" (Bendyk 2007, s. 48–50). Odpowiedzią na autorytaryzm państwa był familiaryzm. Hryniewicz przekonany o konieczności zmiany postaw, aby wyrwać się z folwarku, twierdzi: „Gospodarka przeżywa dziś podobnie rewolucyjny moment transformacji, jak na przełomie XV i XVI w. Powstaje gospodarka oparta na wiedzy. To ona jest źródłem największych korzyści, ale wymaga odpowiedniej mentalności i kultury organizacyjnej. W efekcie jej rozwoju ustali się nowy podział pracy. Jeśli nie weźmiemy aktywnego udziału w tym procesie, to podobnie jak przed 400 laty zostaniemy na marginesie, jak wówczas stanowiąc jednocześnie zaplecze aprowizacyjne i cywilizacyjne przedmurze" (Bendyk 2007, s. 50).

Według J. Kozłowskiego (2008, s. 129), kody kulturowo-mentalne Polaków należy rozpatrywać w odniesieniu do „roli, jaką w naszym kraju odegrało pismo, znajomość czytania i pisania, a przede wszystkim oparte na piśmie operacje intelektualne, techniki dyscyplinowania i mechanizmy kontroli". Jego zdaniem w tym obszarze należy upatrywać przyczyn następujących różnic między Polakami a obywatelami Europy Zachodniej:

1) domagania się szczegółowego i rygorystycznego prawa (a jednocześnie uchylania się od niego, gdy jest sprzeczne z naszym interesem);
2) mniejszych umiejętności myślenia strategicznego;
3) analfabetyzmu funkcjonalnego, czyli małej umiejętności posługiwania się wiedzą (opracowywania instrukcji, harmonogramów, kosztorysów itp.).

Z przedstawionych w niniejszym punkcie wyników badań i poglądów różnych autorów polskich i zagranicznych wyłania się mało optymistyczny obraz naszej kultury narodowej w kontekście funkcjonowania przedsiębiorstw w nowoczesnej gospodarce. Oczywiście owa kultura nie jest jednorodna (bo przecież nie w każdym przedsiębiorstwie dominuje kultura folwarczna lub inne dysfunkcyjne kultury bądź cechy). Zmienia się (w dużej mierze na lepsze) pod wpływem

[24] J. Santorski twierdzi, że dziś „trzy czwarte polskich firm ma strukturę podobną do XVII-wiecznego folwarku", a przejawem tego jest m.in. sztywna hierarchia (Pawłowska-Salińska 2012).

oddziaływania innych kultur[25]. Z punktu widzenia celu niniejszej rozprawy najważniejszy wniosek jest następujący: w polskiej kulturze narodowej występuje duże nasilenie (być może nawet dominacja) cech (wymiarów) niekompatybilnych z wymogami MSSF, a w szczególności:

1) dużego dystansu do władzy;
2) nastawienia na przeszłość i małej umiejętności myślenia strategicznego;
3) niskiego poziomu kolektywizmu instytucjonalnego;
4) bierności pracowników (oczekiwania na wskazówki przełożonego);
5) domagania się szczegółowych i rygorystycznych rozwiązań prawnych.

W analizie kultury organizacyjnej nie należy zapominać o zjawisku subkultur. Zdaniem R. Prusa, subkultura jest „zbiorem interakcyjnie powiązanych ludzi charakteryzujących się pewną odmiennością wewnątrz szerszej społeczności" (Konecki 2010, s. 26). W organizacji jednolitej narodowościowo podział na subkultury może przebiegać według różnych linii, np.: statusu, pochodzenia, wieku. Jednym z najistotniejszych czynników zróżnicowania kulturowego jest zawód, a subkultury zawodowe należą do najistotniejszych spośród wielu subkultur występujących w społeczeństwie (Jemielniak 2005, s. 5). Jest wiele ważnych przyczyn tworzenia się kultur zawodowych[26]. Jedną z nich jest potrzeba określenia tożsamości. Ponadto, jak pisze D. Jemielniak (2005, s. 10), „kultury zawodowe powstają, by umożliwić interpretację własnych emocji, oswajanie ich i tłumaczenie. Odpowiadają na potrzeby wykonawców poszczególnych prac – tworzą symbole i rytuały potrzebne konkretnym profesjom"[27]. Subkultury zawodowe, mimo pracy w jednej organizacji, mają swój specyficzny język[28], styl pracy,

[25] Zdaniem niektórych badaczy (np. Misiak 2004, s. 42), najbardziej zbliża się do amerykańskiej. Z punktu widzenia stosowania MSSF (i nie tylko) jest to tendencja w dużej mierze pozytywna (choćby ze względu na cechującą Amerykanów niechęć do biurokracji i łatwość nawiązywania relacji interpersonalnych).

[26] Termin „kultura zawodowa" jest użyty w odniesieniu do ogółu osób wykonujących dany zawód, niezależnie od ich przynależności do tej czy innej organizacji.

[27] Jemielniak podaje przykład lekarzy, którzy zawodowo znieczulają się na cierpienie pacjentów, oraz pilotów bombowców, którzy starali się nie myśleć o swojej pracy w kategoriach zabijania niewinnych ludzi, lecz realizacji misji. A jakie wspólne symbole, rytuały i interpretacje mają księgowi? Choćby to, że dzielą czas na „przed bilansem i po bilansie".

[28] Odmiany języka rozwijające się w obrębie grup zawodowych są przedmiotem żywego zainteresowania językoznawców. Są one określane jako „język zawodowy", „odmiana zawodowa", „odmiana fachowa", „gwara profesjonalna", „profesjolekt" (Kuć 2011, s. 366; Działacz 2011, s. 358). „Język specjalistyczny to skonwencjonalizowany system semiotyczny, bazujący na języku naturalnym i będący zasobem wiedzy specjalistycznej. Profesjolekt jest głównie narzędziem pracy zawodowej (służy poznawaniu i określaniu obiektów specyficznych dla danej specjalności oraz porozumiewaniu się na ich temat), jest także narzędziem kształcenia zawodowego i wyznacznikiem poziomu cywilizacyjnego; każda wspólnota różnicuje się technolektalnie w miarę dokonywania w jej obrębie specjalizacyjnego podziału pracy" (Działacz 2011, s. 358). J. Kuć (2011, s. 367) badała język menedżerów i stwierdziła, że ta grupa zawodowa „wykreowała specyficzny język zrozumiały tylko w jej obrębie". Specjaliści rachunkowości też mają swój profesjolekt, w którym obok neose-

a nawet ubioru (Koźmiński, Jemielniak, Latusek 2009). Mogą mieć nieco inny system wartości, inne poglądy na działalność firmy. To wszystko może stwarzać problemy w komunikacji wewnątrz organizacji (Morgan 1997, s. 144). Jak piszą A. K. Koźmiński, D. Jemielniak i D. Latusek (2009), „subkultury mogą często zderzać się ze sobą w codziennej pracy firmy, gdy na przykład szeregowi pracownicy nie są w stanie zrozumieć języka, którym posługują się informatycy albo gdy wymagania systematyczności i dokładności działu księgowości kłócą się z kreatywnym i w dużym stopniu dowolnym, nieregularnym sposobem pracy kolegów działu reklamy". Podziały na subkultury zawodowe są w wielu firmach silne. Ich przełamanie stanowi jeden z czynników sukcesu organizacji (Morgan 1997, s. 144).

Wydaje się, że w Polsce subkultura księgowych charakteryzuje się większym od przeciętnego nasileniem niektórych negatywnych cech typowych dla naszej kultury organizacyjnej. Mam na myśli zwłaszcza przyzwyczajenie do szczegółowych wskazówek (efekt konieczności przestrzegania rygorystycznych zasad podatkowych, szczegółowych planów kont itp.), trudności we współpracy z innymi specjalistami w firmie (skutek wieloletniego i wciąż obecnego w wielu firmach wyalienowania komórek rachunkowości od reszty przedsiębiorstwa) i orientację na przeszłość (spojrzenie w przyszłość wybiegające co najwyżej do najbliższego dnia rozrachunkowego). Projektując i wdrażając proces zmian kultury organizacyjnej, należy mieć świadomość istnienia różnych subkultur zawodowych i uwzględnić ich specyfikę. Duże różnice między subkulturami w przedsiębiorstwie jednolitym narodowościowo oznaczają konieczność stosowania zasad zarządzania międzykulturowego − z czego rzadko zdajemy sobie sprawę (Koźmiński 2004, rozdz. 8).

Kończąc rozważania problemu kultury organizacyjnej, należy podkreślić konieczność analizowania go na różnych poziomach. Przedstawia to rysunek 2.7.

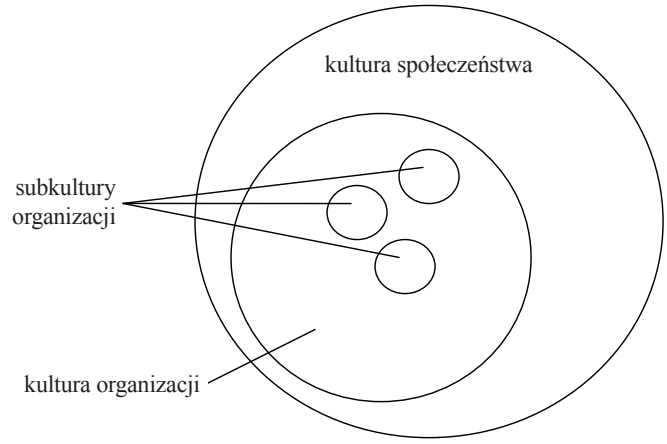
Z rozważań zawartych w tym rozdziale wynika, że na efektywność procesu sprawozdawczości finansowej w polskich firmach stosujących MSSF wpływa ich struktura organizacyjna i kultura organizacyjna, przy czym oddziaływanie kultury jest zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie (poprzez jej wpływ na strukturę organizacyjną). Z kolei kultura organizacyjna jest mocno zdeterminowana przez

---

mantyzmów typu „czwórki", „dwójki" (oznaczających zespoły kont) występują skrótowce, takie jak „eremki" (czynne rozliczenia międzyokresowe) czy „wnipy" (wartości niematerialne i prawne), a także anglicyzmy, np. „imperment" (utrata wartości aktywów). Autentyczne zwroty typu „to wisi nam na dwójkach" czy „imperment wrzucamy na czwórki" przywodzą na myśl humoreskę *Ślusarz* J. Tuwima. Oto fragment: „Wszedł do łazienki, pokręcił krany na wszystkie strony, stuknął młotkiem w rurę i powiedział: Ferszlus trzeba roztrajbować. Szybka ta diagnoza zaimponowała mi wprawdzie, nie mrugnąłem jednak i zapytałem: − A dlaczego? Ślusarz był zaskoczony moją ciekawością, ale po pierwszym odruchu zdziwienia, które wyraziło się w spojrzeniu sponad okularów, chrząknął i rzekł: Bo droselklapa tandetnie blindowana i ryksztosuje". Przypomnę na koniec przypisu, że język jest jednym z artefaktów kultury.

kulturę narodową. Wszystkie trzy elementy wykazują w Polsce liczne i nasilone cechy, które nie sprzyjają stosowaniu MSSF. Zmiana dwóch pierwszych leży w gestii i w zakresie możliwości menedżerów, przy czym znacznie trudniej jest zmienić kulturę organizacyjną.

Rysunek 2.7. Poziomy analizy z punktu widzenia kultury organizacyjnej



Źródło: M. J. Hatch (2002, s. 229)

Kultura narodowa jest z punktu widzenia przedsiębiorstwa dana (jest zmienną niezależną). Menedżerowie powinni traktować ją jako kontekst, który objaśnia pewne wartości i postawy pracowników i który należy uwzględnić w działaniach podejmowanych w celu zmiany kultury organizacyjnej.

Rozdział 3

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a osobowość i postawy pracownicze polskich księgowych

3.1. Wprowadzenie

W opracowaniach naukowych i praktycznych na temat problemów „przejścia na MSSF", a także w działaniach przedsiębiorstw w tym zakresie nie poświęca się wiele uwagi kwestii mentalnego przystosowania polskich księgowych do wymagań standardów międzynarodowych[1]. Nie pada pytanie o to, czy cechy osobowości Polaków predestynują ich do prawidłowego uprawiania rachunkowości w wydaniu MSSF. Warto rozważyć tę kwestię, zwłaszcza w kontekście syndromu (zjawiska) *homo sovieticus*. Otóż porównanie cech osobowości typu *homo sovieti-*

[1] Poza ogólnikowymi uwagami o potrzebie zmiany mentalności (np. Walińska 2007, s. 342) czy niedopasowaniu kultury słowiańskiej do modelu anglosaskiego (Ignatowski 2006, s. 11). Ogólnie rzecz biorąc, człowiek jest rzadko przedmiotem zainteresowania w polskiej nauce rachunkowości. Na świecie tzw. rachunkowość behawioralna jest mocno rozwiniętą gałęzią, a problem ludzi i ich zachowań jest analizowany w ramach różnych paradygmatów, zarówno w rachunkowości finansowej, jak i zarządczej. Pionierem rachunkowości behawioralnej był A. Hopwood. Jego prace, a zwłaszcza *An Accounting System and Managerial Behaviour* z 1973 r. oraz *Accounting and Human Behaviour* z 1974 r. zapoczątkowały ten nowy nurt badań w rachunkowości. Czołowym współczesnym przedstawicielem nurtu behawioralnego w nauce rachunkowości jest A. Belkaui, autor dwóch znaczących dzieł *Behavioral Accounting* (1989) i *Behavioral Management Accounting* (2002). W pierwszej książce wykazuje, że na jakość informacji rachunkowości mają wpływ postawy i predyspozycje ludzi oraz ich sposób percepcji. W drugiej porusza m.in. problem relatywizmu kulturowego, językowego i kognitywnego w rachunkowości zarządczej. W przedmowie zauważa, że choć rachunkowość zarządcza ma z natury charakter techniczny, to działa w środowisku społecznym, kształtowanym przez zachowania specjalistów rachunkowości zarządczej (jako twórców informacji) i menedżerów (jako odbiorców informacji), ich reakcje, oczekiwania, postawy i percepcje (Belkaui 2002, s. xi). W literaturze polskiej ostatnich lat na uwagę zasługuje podręcznik pod redakcją D. Dobiji i M. Kucharczyk pt. *Rachunkowość zarządcza: teoria, praktyka, aspekty behawioralne* z 2009 r., a przede wszystkim krótki, lecz znaczący artykuł N. Artienwicz pt. *Możliwości badania zachowania księgowych w świetle paradygmatów rachunkowości* z 2011 r. Autorka raczej retorycznie pyta, czy jesteśmy świadomi znaczenia zainteresowania człowiekiem w nauce rachunkowości oraz tego, jak szeroki jest kontekst tej problematyki. Wykazuje, że badanie zachowania księgowych jest tematem, którym można zajmować się naukowo w ramach rachunkowości. Uważa, że podjęcie tej problematyki jest zgodne ze współczesnymi trendami naukowymi tej dyscypliny.

cus z wymaganiami wynikającymi z charakteru rozwiązań MSSF prowadzi do wniosku, że te dwa elementy są zupełnie niekompatybilne. Jeżeli w Polakach uprawiających zawód księgowego wciąż są silne elementy tej osobowości, jest to być może najpoważniejsza bariera efektywnego stosowania MSSF.

3.2. Osobowość a funkcjonowanie człowieka w pracy

Istnieje wiele definicji osobowości. Według definicji biospołecznych, osobowość człowieka jest określona przez to, jak reagują na niego ludzie. Definicje biofizyczne odnoszą osobowość do specyficznych, dających się opisać i zmierzyć właściwości jednostki. Definicje zbiorcze mają charakter listy elementów, które poszczególni autorzy uznają za komponenty składające się na opis jednostki. Część definicji akcentuje integrującą czy organizującą funkcję osobowości. W takim ujęciu osobowość jest tym, co porządkuje i spaja wszystkie rodzaje działania jednostki. Niektórzy autorzy traktują osobowość jako niepowtarzalne aspekty zachowania człowieka odróżniające go od innych ludzi (to co jest w nim najbardziej charakterystyczne). Jednak żadna definicja osobowości nie może być stosowana uniwersalnie. Jest bowiem pochodną przyjętej przez danego badacza teorii (układu odniesienia). Osobowość jest zatem zbiorem pojęć opisowych charakteryzujących badaną jednostkę w kategoriach wymiarów stanowiących sedno zastosowanej teorii osobowości (Hall, Lindzey, Campbell 2010, s. 31−32).

Teoria osobowości jest zbiorem założeń odnoszących się do wszelkich aspektów zachowań człowieka. Służy ich wyjaśnianiu i przewidywaniu. Istnieje wiele teorii osobowości i nie jest możliwe określenie, która z nich jest słuszna czy choćby najlepsza (Hall, Lindzey, Campbell 2010, s. 40). Klasyfikację podstawowych teorii w ujęciu C. S. Halla, G. Lindzeya i J. B. Campbella wraz z ich krótką charakterystyką przedstawia tabela 3.1.

Z punktu widzenia celu pracy i podejścia zastosowanego do badania osobowości polskich księgowych skoncentruję się na teoriach uwypuklających strukturę osobowości. Proponują one czynnikowe modele struktury osobowości i dają podstawy koncepcyjne do pomiaru osobowości. Jednym z najbardziej popularnych (choć nie przyjętym powszechnie) modelem osobowości jest tzw. Wielka Piątka czynników osobowości[2]. Jest wynikiem różnorodnych programów badawczych prowadzonych przez różnych badaczy. Na podstawie własnych badań P. Costa i R. McCrae wyodrębnili pięć czynników, nadając im następujące nazwy (Hall, Lindzey, Campbell 2010, s. 347):

1) neurotyzm (kontra stałość emocjonalna);
2) ekstrawersja (kontra introwersja);

[2] Za intelektualnego ojca modelu uważa się R. B. Cattella, co ciekawe, wbrew woli jego samego (Goldberg 1993, s. 27).

3) ugodowość (kontra antagonizm);
4) sumienność (kontra nieukierunkowanie);
5) otwartość (kontra antagonizm).

Tabela 3.1. Podstawowe teorie osobowości

Rodzina teorii / teoria	Charakterystyka
1	2
1. Teorie psychodynamiczne	Koncentrują się na siłach dynamicznych wyznaczających nasze zachowania oraz strukturach obronnych, jakie nieświadomie konstruujemy do obrony przed tymi siłami
1.1. Klasyczna psychoanalityczna teoria Freuda	Osobowość tworzą trzy systemy: id, ego i superego. Choć każdy z nich ma odrębne funkcje, właściwości, komponenty, zasady działania i zachowania nawykowe, to współdziałają one ze sobą tak ściśle, że nie da się określić stopnia, w jakim każdy z nich wpływa na zachowanie człowieka. Zachowaniem kierują nieświadome, uwarunkowane biologicznie pragnienia, które domagają się zaspokojenia. Osobowość zasadniczo jest kształtowana w pierwszych kilku latach życia
1.2. Analityczna teoria Junga	Jung, podobnie jak Freud, szczególną rolę przypisywał czynnikom nieświadomym. Inaczej niż Freud, uważał, że zachowanie człowieka determinuje zarówno przeszłość (historia człowieka i ludzkości), jak i przyszłość (cele i aspiracje człowieka). Osobowość człowieka wynika z historii jego przodków (jest formowana przez doświadczenia minionych pokoleń, także te najdawniejsze). Kształtuje się pod wpływem wzajemnego oddziaływania sił wewnętrznych i zewnętrznych. Osobowość człowieka podlega ciągłemu doskonaleniu
1.3. Teorie psychospołeczne (Adler, Fromm, Horney, Sullivan)	Odrzucają Freudowską doktrynę popędów. Akcentują wpływ zmiennych społecznych na osobowość. Wymiar społeczny osobowości jest co najmniej tak samo ważny, jak wymiar biologiczny. Jednostka i społeczeństwo są od siebie wzajemnie uzależnione. Natura ludzka jest zmienna (plastyczna), podobnie jak społeczeństwo
1.4. Współczesna teoria psychoanalityczna (Erikson)	Osobowość rozwija się w ośmiu stadiach, a każde ma wpływ na kształt całości. Kluczowym stadium jest okres dojrzewania. W każdym stadium osobowość kształtują wpływy społeczne wchodzące w interakcje z rozwijającym się organizmem. Jednostka i środowisko dostosowują się wzajemnie. Ego jest determinowane nie tylko genetycznie, anatomicznie i fizjologicznie, ale także kulturowo i historycznie (nowa koncepcja ego)
2. Teorie uwypuklające strukturę osobowości	Poszukują taksonomii, czyli usystematyzowanego zbioru cech służącego do opisu osobowości. Interesują się pomiarem osobowości
2.1. Personologia Murraya	Osobowość jest zwykle płynna (nieregularna). Jest czynnikiem organizującym i kierującym jednostką. Odnosi się do całego życia. Ważną częścią osobowości są zdolności i osiągnięcia jednostki. Kluczem do zrozumienia zachowania człowieka są badania jego tendencji kierunkowych (analiza motywacyjna). Zachowanie ma wymiar czasowy (należy je badać w przebiegu, a nie w jednym punkcie czasu)

Tabela 3.1 cd.

1	2
2.2. Podejście Allporta (psychologia cech)	Zwolennik otwartej teorii osobowości nie jest przywiązany do jednej konkretnej teorii. Główny nacisk kładzie na cechy. Jego zdaniem są one najważniejszym czynnikiem motywacyjnym. Osobowość ciągle rozwija się i zmienia, ale jej komponenty tworzą spójny system. Struktura osobowości (to, czym jest osobowość) i dynamika osobowości (to, co osobowość czyni) stanowią jedno. Według Allporta, znacznie większy wpływ na zachowanie mają determinanty sytuacyjne i aktualne niż historyczne
2.3. Czynnikowa teoria cech Cattella	Osobowość jest złożoną i zróżnicowaną strukturą cech. Pozwala przewidzieć zachowanie człowieka w danej sytuacji. Cecha (kluczowe pojęcie w tej teorii) jest rozumiana jako struktura psychiczna wywnioskowana z zachowania w celu wyjaśnienia jego spójności i regularności. Teoria Cattella jest oparta na analizie czynnikowej, czyli metodzie statystycznej mającej na celu określenie podstawowych czynników (wymiarów) osobowości. Czynnik (wymiar) osobowości jest to element struktury osobowości niezależny od innych jej elementów, który obejmuje obszar zachowań jednostki oscylujących między dwoma krańcowymi biegunami[a]. Cattell uważał, że na podstawie cech jednostki można przewidzieć jej reakcję w określonej sytuacji. Stworzył równanie specyfikacyjne, zgodnie z którym reakcja jednostki jest sumą jej cech ważonych ich istotnością dla danej sytuacji
2.4. Teoria cech biologicznych Eysencka	W badaniu osobowości uwzględnia aspekt taksonomiczny (opisowy) oraz przyczynowy. Różnice indywidualne w zakresie podstawowych wymiarów osobowości mają przyczynę biologiczną. Zachowanie człowieka jest determinowane jego pozycją na wymiarach osobowości oraz sytuacją, w której się on znajduje. Odróżnia cechy od typów (typy są zbiorami skorelowanych ze sobą cech). System opisu osobowości jest trójwymiarowy. Trzy podstawowe wymiary typologiczne to: neurotyzm, ekstrawersja i psychotyzm
3. Teorie uwypuklające postrzeganą rzeczywistość	Mają charakter fenomenologiczny. Koncentrują się na sposobie wykorzystywania przez jednostkę własnego doświadczenia do konstruowania rzeczywistości. Kładą nacisk na cel oraz pole, w którym ma miejsce zachowanie. Przywiązują niewielką wagę do struktury, dziedziczności, wczesnych faz rozwoju, ciągłości rozwoju i biologii. Krytykują tradycyjne ujęcie motywacji
3.1. Teoria konstruktów osobistych Kelly'ego	Zakłada, że istnieją różne sposoby rozumienia świata (zawsze jest możliwa inna interpretacja niż ta, którą wybraliśmy). Uznaje, że ludzie starają się przewidywać następstwa swoich działań (na podobieństwo uczonego formułują i sprawdzają teorie). Osobowość odzwierciedlają konstrukty osobiste, którymi posługują się ludzie, formułując oczekiwania dotyczące tego, co się zdarzy. Konstrukty są to sposoby interpretowania rzeczy. Ich system nadaje strukturę rzeczywistości. U podstaw teorii leży założenie, że procesy zachodzące u człowieka są psychologicznie kierunkowane przez to, w jaki sposób przewiduje on zdarzenia (następstwa swoich działań)

Tabela 3.1 cd.

1	2
3.2. Skoncentrowana na osobie teoria Rogersa	Wyróżnia dwa konstrukty: organizm i Ja. W organizmie mieści się doświadczenie. Całość doświadczenia tworzy pole fenomenologiczne, które determinuje zachowania i które nie może być w pełni poznane przez drugiego człowieka. Ja jest to część pola fenomenologicznego, która stopniowo wyodrębnia się z całości. Między organizmem a Ja może zachodzić niezgodność (taka osoba nie jest w pełni przystosowana i dojrzała). Podstawowym celem organizmu jest samodoskonalenie się (dążenie do samorealizacji). Zarówno na organizm, jak i na Ja duży wpływ ma środowisko społeczne
4. Teorie uwypuklające zjawisko uczenia się	Koncentrują się na roli uczenia się w powstawaniu charakterystycznych tendencji w zachowaniu
4.1. Warunkowanie sprawcze Skinnera	Zachowanie podlega określonym prawom, więc można nim kierować. Kluczowa dla określenia sposobów kierowania zachowaniami jest analiza funkcjonalna, czyli analiza zachowania w kategoriach przyczynowo-skutkowych. Zachowanie da się wyjaśnić, analizując jego związek z poprzedzającymi je zdarzeniami. Podejście Skinnera koncentruje się na tych aspektach zachowania, które są podatne na zmiany. Nie przywiązuje wagi do zjawisk zachodzących wewnątrz organizmu (z naukowego punktu widzenia stany wewnętrznie nie mogą być rozpatrywane jako przyczyny zachowania). Dla zrozumienia osobowości kluczowe jest poznanie rozwoju zachowań człowieka pozostającego w ciągłej interakcji ze środowiskiem. Z tego względu w badaniu osobowości można pominąć zmienne strukturalne
4.2. Teoria bodźca-reakcji Dollarda i Millera	Osobowość składa się głównie z nawyków (związków bodźców z reakcjami). Struktura nawyków jednostki jest zależna od specyficznych dla niej wydarzeń, które miały na nią wpływ. Podlega zmianie – obecne nawyki mogą się zmienić pod wpływem przyszłych doświadczeń. Zachowanie człowieka można zrozumieć jedynie przy uwzględnieniu całości kontekstu kulturowego. Teoria niewiele mówi o strukturach osobowości
4.3. Teorie uczenia się społecznego (Bandura)	Przyczyną nabywania i podtrzymywania zachowania ludzi jest uczenie się. Teoria osobowości musi uwzględniać kontekst społeczny zachowania, ponieważ wiele aspektów osobowości wiąże się z interakcją jednostki z innymi ludźmi. Proces uczenia się ma charakter obserwacyjny (człowiek nabywa umiejętności i zachowania, obserwując innych). Teoria Bandury zakłada wzajemny determinizm, czyli wzajemne oddziaływanie na siebie czynników osobistych, środowiskowych i zachowań

[a] Definicja czynnika osobowości pochodzi z portalu www.psychowiedza.pl.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: C. S. Hall, G. Lindzey, J. B. Campbell (2010, rozdz. 2−14).

Dla każdego z wymiarów Costa i McCrae wyszczególnili sześć aspektów, co przedstawia tabela 3.2.

Tabela 3.2. Struktura osobowości Costy i McCrae'a (kwestionariusz czynników osobowości)

Neurotyzm	Ekstrawersja	Ugodowość	Sumienność	Otwartość
Lęk	Towarzyskość	Zaufanie	Kompetencje	Wyobraźnia
Agresywna wrogość	Serdeczność	Prostolinijność	Skłonność do porządku	Estetyka
Depresja	Asertywność	Altruizm	Obowiązkowość	Uczucia
Impulsywność	Aktywność	Ustępliwość	Dążenie do osiągnięć	Działania
Nadwrażliwość	Poszukiwanie doznań	Skromność	Samodyscyplina	Idee
Nieśmiałość	Emocjonalność pozytywna	Skłonność do rozczulania się	Rozwaga	Wartości

Źródło: http://pl.wikipedia.org/wiki/Wielka_pi%c4%85tka.

Aby sprawdzić, czy taka struktura osobowości ma charakter globalny (tzn. występuje nie tylko w krajach anglojęzycznych, w których najpierw przeprowadzono badanie), Costa i McCrae zbadali sześć innych narodowości: niemiecką, portugalską, hebrajską, japońską, chińską i koreańską (celowo wybrali narodowości o całkowicie odmiennej kulturze, posługujące się językami pochodzącymi z pięciu różnych rodzin). Na ich podstawie doszli do wniosku, że proponowana struktura osobowości jest w wysokim stopniu uniwersalna. Przy zastosowaniu takiego inwentarza pomiar osobowości jest przeprowadzany na dwóch poziomach. Hierarchiczna struktura osobowości opracowana przez Costę i McCrae'a jest współcześnie podstawą wielu badań (Hall, Lindzey, Campbell 2010, s. 348).

Innym popularnym sposobem pomiaru osobowości jest Kwestionariusz Osobowości Eysencka (ang. *Eysenck Personality Questionnaire* – EPQ). Uwzględnia trzy wymiary odpowiadające modelowi osobowości zbudowanemu przez Eysencka: ekstrawersję, neurotyzm i psychotyzm. W Anglii powstała także zmodyfikowana wersja kwestionariusza Eysencka, uwzględniająca dodatkowo skalę kłamstwa (Brzozowski, Drwal 1995, s. 25−26). W Polsce opracowano kilka adaptacji kwestionariusza EPQ (m.in. Brzozowski, Drwal 1995, rozdz. 2 i 3). Kwestionariusze osobowości mają zastosowanie w wielu obszarach. Jednym z nich jest poradnictwo zawodowe i zarządzanie personelem[3]. Osobowość ma bowiem wpływ także na zachowanie w pracy i jej wyniki.

[3] P. Brzozowski i R. Ł. Drwal (1995, s. 81) opisują to zastosowanie następująco: „Skoro introwertycy są bardziej dokładni i wytrwali, to powinni lepiej niż ekstrawertycy pracować […] w takich instytucjach, jak ośrodki obliczeniowe, księgowość, banki". Ta opinia została sformułowana w 1995 r. i w dodatku przez psychologów, którzy z pewnością nie wnikali w meandry zawodu księgowego i oparli się na stereotypie. Jeżeli ekstrawertycy lubią zmiany, a introwertycy uporządkowany tryb życia, to współczesny specjalista rachunkowości powinien być raczej tym pierwszym.

Badanie związku między osobowością a wynikami pracy (wykonywaniem pracy) było prowadzone od początku ubiegłego stulecia. Wyniki pracy (ang. *job performance*, *work performance*[4]) są rozumiane jako wielowymiarowy konstrukt odnoszący się do tego, jak pracownicy wykonują swoje zadania, jaką podejmują inicjatywę i na ile angażują się w rozwiązywanie problemów (Rothmann, Coetzer 2003, s. 68). W badaniach przeprowadzonych mniej więcej do 1985 r. nie wykazano istotnej zależności między tymi dwoma elementami. Taki efekt wynikał m.in. z niezastosowania systemów klasyfikujących liczne cechy osobowości oraz niejasności co do znaczenia słów stosowanych do ich określania. Przełom nastąpił w połowie lat 80. XX w. W badaniach zastosowano pięcioczynnikowy model osobowości (do klasyfikacji wymiarów osobowości) oraz metody metaanalityczne[5]. Okazało się, że przynajmniej niektóre wymiary osobowości wpływają na wykonywanie pracy (Barrick, Mount, Judg 2001, s. 9−10).

Większość badań wykorzystujących metaanalizę wskazuje, że sumienność i stabilność emocjonalna są dodatnio skorelowane z wynikami pracy w odniesieniu do niemal wszystkich zawodów. Bardziej szczegółowe badania wskazują, że te dwie cechy przyczyniają się do sukcesu w pracy zespołowej. Sumienność jest ponadto dodatnio skorelowana z efektami szkoleń. Pozostałe trzy wymiary osobowości są skorelowane z wynikami pracy tylko w przypadku niektórych zawodów lub stanowisk. Ekstrawersja pozwala osiągać dobre wyniki w pracy wymagającej interakcji z ludźmi (np. sprzedawcy), a także na stanowiskach wymagających pracy zespołowej. Ponadto, ekstrawertycy wynoszą dużo ze szkoleń (podobnie jak osoby otwarte). Ugodowość jest związana z lepszą pracą zespołową (Barrick, Mount, Judg 2001, s. 11−12).

M. R. Barrick, M. K. Mount i T. A. Judge przeprowadzili analizę literatury specjalistycznej z lat 1990−1998. Znaleźli 11 artykułów i 4 referaty zawierające metaanalizę relacji między osobowością (według modelu pięcioczynnikowego) a efektami pracy. Przeprowadzili syntezę wyników badań prezentowanych w tych artykułach. Wnioski, do jakich doszli, streszcza tabela 3.3.

[4] W oryginale występuje bardzo kłopotliwe dla przekładu na język polski słowo *performance*. Zgodnie z internetowym słownikiem Getionary (http://www2.getionary.pl/) oznacza ono: występ, wykonanie, wykonywanie, wywiązywanie się, wyniki, efekty, świadczenie. W odniesieniu do pracy chyba najlepiej pasują wykonywanie, wyniki, efekty, przy czym termin „wyniki" nie musi wcale oznaczać skwantyfikowanych owoców pracy (w postaci ilości wydobytego węgla, liczby obsłużonych klientów czy przychodów ze sprzedaży). Problem przekładu słowa *performance* w odniesieniu do rachunkowości jest omówiony w rozdz. 5.

[5] Metaanaliza polega na łączeniu wyników różnych badań przy zastosowaniu metod statystycznych w celu identyfikacji ogólnego trendu wyników. Chodzi o to, by nie wnioskować na podstawie pojedynczego badania, które może być nieistotne statystycznie lub obarczone błędem.

Tabela 3.3. Osobowość a wykonywanie pracy − wnioski z analizy Barricka, Mounta i Judge'a

Czynnik	Wniosek
Ekstrawersja	potwierdził się związek ekstrawersji z pracą zespołową i korzyściami wynoszonymi ze szkoleń wystąpił związek między ekstrawersją a wynikami osiąganymi na stanowisku menedżera
Stałość emocjonalna	potwierdził się związek między stałością emocjonalną a wynikami pracy w zespole stałość emocjonalna ma związek z wykonywaniem pracy na niektórych stanowiskach
Ugodowość	wykazuje słaby związek z wynikami pracy w jakimkolwiek aspekcie i na jakimkolwiek stanowisku (poza pracą zespołową)
Sumienność	wykazała umiarkowanie duży związek z efektami pracy (w odniesieniu do pracy zespołowej i korzyści ze szkoleń) na niemal każdym stanowisku
Otwartość	słaba korelacja z wynikami pracy (poza umiarkowanym związkiem z efektywnością szkoleń)

Źródło: opracowano na podstawie: M. R. Barrick, M. K. Mount, T. A. Judge (2001, s. 19−21).

G. M. Hurtz i J. J. Donovan (2000) na podstawie wyników własnej analizy skrytykowali interpretacje związku między czynnikami osobowości z Wielkiej Piątki a wynikami pracy sformułowane do 2000 r. Nie negują zasadności badania tego związku, ale sugerują udoskonalenia dotychczasowego podejścia. Proponują m.in. wyodrębnienie węższych cech osobowości i większej liczby aspektów pracy, tak aby stworzyć wielowymiarowy model relacji między osobowością a wykonywaniem pracy.

S. Rothmann i E. P. Coetzer (2003, s. 72) zbadali wpływ czynników osobowości na rezultaty pracy na próbie 159 pracowników koncernu farmaceutycznego z Republiki Południowej Afryki. Podobnie jak w wielu innych badaniach, wykorzystali kwestionariusz osobowości Costy i McCrae'a. Rezultaty pracy określili na podstawie kwestionariusza oceny wyników (ang. *Performance Appraisal Questionnaire* – PAQ). Ustalili, że:

1) pracownicy z tendencją do neurotyzmu mogą mieć gorsze wyniki niż osoby stałe emocjonalnie;

2) ekstrawersja jest związana z wynikami i kreatywnością, podobnie jak otwartość;

3) pracownicy charakteryzujący się sumiennością osiągają lepsze wyniki;

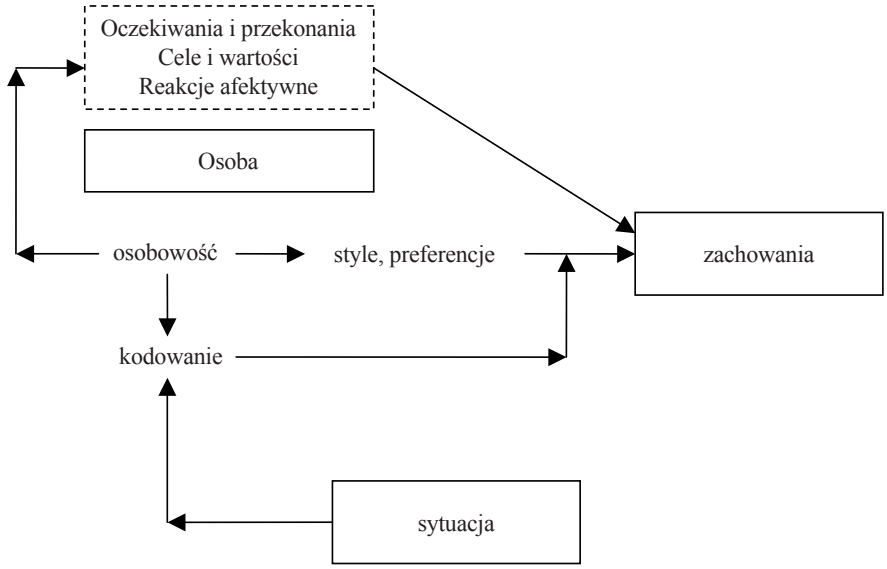
4) lepsze wyniki osiągają menedżerowie stali emocjonalnie, ugodowi i otwarci;

5) gorsze wyniki osiągają menedżerowie neurotyczni;

6) otwartość ma duży pozytywny wpływ na wyniki menedżerów (specyfiką pracy w firmie farmaceutycznej jest konieczność ciągłego adaptowania się do zmian).

I. Robertson i J. Fairweather (1998, s. 14−15) uważają, że bezpośredni związek między wymiarami osobowości a wynikami pracy jest raczej mało prawdopodobny. Twierdzą, że preferencje człowieka odnośnie do różnych taktyk zachowania (związane z czynnikami osobowości), zanim przełożą się na wyniki pracy, są „po drodze" moderowane przez czynniki sytuacyjne. Informacje o istotnych cechach psychologicznych sytuacji podlegają kodowaniu i mają wpływ na zachowania generowane w przyszłości. Na kodowaną informację mogą oddziaływać zarówno stałe cechy usposobienia, jak i zmienne poznawczo-afektywne (zgodnie z tzw. poznawczo-afektywnym systemem osobowości Mischela[6]). Robertson i Fairweather uważają, że związek między osobowością a wynikami pracy należy rozpatrywać w ramach przedstawionych na rysunku 3.1.

Rysunek 3.1. Ramy analizy związku między osobowością a wynikami pracy według Robertsona i Fairweathera



Źródło: I. Robertson, J. Fairweather (1998, s. 14)

Robertson i Fairweather nie negują sensu badań zależności między osobowością a wynikami pracy, lecz postulują oparcie ich na bardziej złożonych podstawach teoretycznych. Wówczas zidentyfikowanie wyraźnych związków empirycznych będzie bardziej prawdopodobne.

[6] Zob. W. Mischel, Y. Shoda (1995), a także C. S. Hall, G. Lindzey, J. B. Campbell (2010, s. 596−605).

D. Day i S. Silverman w latach 80. XX w. badali wpływ cech osobowości na wyniki pracy na próbie 43 księgowych (pracowników firmy świadczącej usługi księgowe). Uznali, że w badaniu relacji osobowość–praca należy uwzględnić specyfikę pracy na danym stanowisku (stąd ograniczenie badania do względnie homogenicznej grupy zawodowej). Zidentyfikowali sześć wymiarów wykonywania pracy: potencjał sukcesu (prawdopodobieństwo awansu na stanowisko menedżera), zdolności techniczne, terminowość wykonywania zadań, dobre relacje z klientami, zdolność kooperacji i etyka pracy. Wyodrębnili sześć wymiarów osobowości (tabela 3.4).

Tabela 3.4. Wymiary osobowości w badaniu Daya i Silvermana

Wymiar osobowości	Cechy tworzące wymiar
Ekspresja impulsów	(impulsywność + zmiana) – (unikanie strat + uporządkowanie + struktura poznawcza)
Nastawienie na pracę	(osiągnięcia + wytrzymałość) – lekceważenie
Podatność na kierowanie	oczekiwanie wsparcia – autonomia
Nastawienie intelektualne i estetyczne	rozumienie + wrażliwość
Skłonność do dominacji (wpływania)	dominacja – podporządkowanie
Stopień i jakość orientacji interpersonalnej	(przynależność + wychowanie + otwartość + uznanie społeczne) – (agresja + postawa obronna)

Źródło: D. Day, S. Silverman (1989, s. 29).

D. Day i S. Silverman (1989, s. 30) ustalili, że:

1) orientacja na pracę, dominacja i orientacja interpersonalna są mocno skorelowane przynajmniej z trzema wymiarami pracy, a także z jej ogólnym wynikiem;

2) skłonność do dominacji negatywnie wpływała na wyniki pracy;

3) ekspresja impulsów, podatność na kierowanie oraz nastawienie intelektualne i estetyczne nie miały wpływu na żaden z wymiarów pracy (choć analiza regresji nieliniowej wykazała związek pierwszego z wymiarów osobowości z niektórymi wymiarami pracy).

Wielu zagranicznych badaczy podejmowało problem związku między osobowością a rachunkowością, a ściślej tego, czy wśród osób specjalizujących się w rachunkowości dominuje jakiś typ osobowości (w tabeli 3.5 przedstawiono skrótowo trzy takie badania przeprowadzone wśród studentów rachunkowości). Najczęściej korzystali ze wskaźnika MBTI (skrót od ang. *Myers-Briggs Type Indicator*). Jest to oparte na teorii Junga narzędzie diagnozowana 16 typów osobowości na podstawie czterech wymiarów: ekstrawersja–introwersja, myślenie–uczucia, doznawanie–intuicja oraz ocenianie–percepcja (Hall, Lindzey, Campbell 2010, s. 131). Podstawą diagnozy typu osobowości jest ankieta zawierająca 120 pytań.

Tabela 3.5. Badania osobowości specjalistów rachunkowości na podstawie metody MBTI

Autorzy	Wyniki badania
M. M. Nourayi i A. C. Cherry (1993)	Typy doznaniowe osiągały lepsze wyniki egzaminów niż typy intuicyjne w przypadku trzech spośród siedmiu analizowanych przedmiotów
R. L. Ott, M. H. Mann i C. T. Moores (1990)	Na zajęciach prowadzonych w formie wykładów typy doznaniowe i myślące osiągały lepsze wyniki
C. Oswick i P. Barber (1998)	Nie zanotowano statystycznej korelacji między typem osobowości a wynikami studiów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: W. E. Bealing Jr., R. L. Baker, C. J. Russo (2006, s. 122).

Kwestię osobowości jako czynnika wpływającego na sukces zawodowy w dziedzinie rachunkowości poruszyli W. E. Bealing Jr., R. L. Baker i C. J. Russo. Poszukiwali odpowiedzi na pytanie, czy istnieje coś takiego, jak predyspozycja do bycia księgowym. Do diagnozy osobowości wykorzystali Klasyfikator Temperamentu Keirseya (ang. *Keirsey Temperament Sorter* − KTS). Ta metoda została opracowana przez D. Keirseya i zaprezentowana publicznie w 1978 r. Klasyfikuje temperament w sposób bardzo zbliżony do MBTI. Wyróżnia dwa główne wymiary:

1) komunikacja: konkretny kontra abstrakcyjny;
2) działanie: utylitarysta kontra społecznik.

Kombinacja tych dwóch wymiarów daje cztery typy temperamentu. Przedstawia je tabela 3.6.

Dla każdego z czterech głównych typów Keirsey zidentyfikował podtypy:

1) rzemieślnik – organizator, mistrz (rzemiosła), kompozytor (twórca), performer;
2) opiekun − nadzorca, inspektor, dostarczyciel lub protektor;
3) racjonalista – marszałek polowy, wielki umysł, wynalazca, architekt;
4) idealista – nauczyciel, doradca, mistrz, uzdrowiciel.

W. E. Bealing Jr., R. L. Baker i C. J. Russo (2006, s. 123) przebadali prawie 140 studentów: 56 pierwszorocznianków i 27 drugorocznianków ze specjalności rachunkowość oraz 54 osoby specjalizujące się w zakresie zarządzania (badanie polegało na wypełnieniu ankiety przez studenta). Aż 26% ankietowanych okazało się być nadzorcami (co ciekawe, podobne wyniki uzyskali 10 lat wcześniej Landry, Rogers i Harrell 1996). Dotyczyło to zarówno pierwszorocznianków, jak i drugorocznianków (w ten sposób autorzy ustalili, że ten typ temperamentu nie jest tylko piętnem wyciśniętym lub cechą wyuczoną w toku studiów na podobieństwo Darwinowskiej teorii przystosowania). Typ nadzorcy dominował także w grupie studentów specjalizujących się w zarządzaniu (choć w nieco mniejszym stopniu niż w przypad-

ku rachunkowości)[7]. Kim zatem jest nadzorca? Jest osobą bardzo społeczną i myślącą w kategoriach ogółu. Poświęca czas i energię na działalność w klubach, stowarzyszeniach itp. (gdzie działa aktywnie i często pełni funkcję lidera). Dobrze współpracuje z przełożonymi i podwładnymi. Lubi i umie robić plany, zestawienia itp. Przedkłada sprawdzone sposoby działania nad eksperymenty i spekulacje. Twardo stoi na ziemi. Jest bardzo pracowity. Ma tradycyjne podejście do relacji międzyludzkich[8].

Tabela 3.6. Cztery typy temperamentów według Keirseya

Cecha	Utylitarysta	Społecznik
Konkretny	Konkretny utylitarysta – rzemieślnik Lubiący zabawę, optymistyczny, realista, skoncentrowany na tu i teraz. Dumny ze swojej niekonwencjonalności, śmiałości i spontaniczności. Wesoły kolega, kreatywny rodzic, rozwiązujący problemy lider. Pobudliwy, ufa impulsom, chce wzbudzać sensacje, potrzebuje stymulacji, ceni wolność, człowiek czynu	Konkretny społecznik – opiekun Dumny z tego, że można na nim polegać, że jest pomocny i pracowity. Lojalny partner, odpowiedzialny rodzic, lider stabilizator. Obowiązkowy, rozważny, wrażliwy, przywiązany do wiary i tradycji
Abstrakcyjny	Abstrakcyjny utylitarysta – racjonalista Pragmatyczny, sceptyczny, opanowany. Skoncentrowany na rozwiązywaniu problemów, myśli systemowo. Dumny ze swojej prostolinijności, niezależności i silnej woli. Rozsądny partner, indywidualizujący rodzic, lider strategiczny. Powściągliwy, ufa logice, wypatruje sukcesu, ceni wiedzę i technologię, pragnie poznać zasady rządzące światem	Abstrakcyjny społecznik – idealista Entuzjastyczny, ufa intuicji, tęskni za uczuciem, szuka prawdy o sobie, ceni ważne relacje, chce posiąść mądrość. Jest dumny z bycia kochającym, czułym i autentycznym. Oddany, ufny, uduchowiony, skoncentrowany na człowieku i jego możliwościach

Źródło: www.keirsey.com.

Dla porównania W. E. Bealing Jr., R. L. Baker i C. J. Russo (2006, s. 124) podają (na podstawie badań innych autorów), że wśród praktykujących dyplomowanych księgowych przeważają inspektorzy. Cechują się nieprzeciętną niezawodnością. Pilnują przestrzegania reguł i procedur. Sami działają w ich ścisłych ramach. Nie czują się dobrze z czymś nazbyt fantazyjnym. Podobnie jak nadzorcy są bardzo społeczni[9].

[7] Dominacja typu nadzorcy wśród studentów biznesu wynika także z badań H. J. Brightmana (2002).

[8] http://www.keirsey.com/4temps/supervisor.asp. Z obszernej charakterystyki wybrałem te fragmenty, które uznałem za istotne w kontekście tematu pracy (dotyczy to także opisu inspektorów).

[9] http://www.keirsey.com/4temps/inspector.asp. Pozwolę sobie na dygresję – komentarz na temat cech inspektora w kontekście MSSF. Wydaje się, że osobie tak nastawionej na procedury

Sądy o tym, jaki (pod względem osobowości) powinien być człowiek, który uprawia zawód księgowego (specjalisty rachunkowości), mogą być formułowane nie tylko na podstawie statystycznej analizy związku między wymiarami osobowości a efektami pracy, ale także *a priori*, na podstawie rozumowania, a nawet intuicji[10]. C. Herrera[11] (2011) na portalu zatytułowanym *BellaOnline. The Voice of Women* twierdzi, że „księgowy sukcesu" powinien:

1) być ugodowy (co nie znaczy uległy, lecz skłonny uznać czyjeś racje, umiejący rozmawiać z tymi, którzy nie zgadzają się z nim);
2) być otwarty na krytykę;
3) mieć otwartą głowę (być gotowy na zmiany, mieć zawsze plan awaryjny);
4) być sumienny (przywiązywać wagę do szczegółów);
5) mieć zawodowy sceptycyzm („ufaj, ale sprawdzaj");
6) być kreatywny i innowacyjny;
7) chcieć pracować z ludźmi (być graczem zespołowym);
8) słuchać innych i uczyć się, żeby być stale na bieżąco;
9) być asertywny, ale troskliwy dla innych.

Zdaniem Herrery, w dzisiejszej gospodarce osobowość jest ważniejsza niż wiedza i umiejętności techniczne (te można przecież nabyć)[12].

Warto dodać, że za najważniejsze atrybuty współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej uznaje się m.in. zdolności analityczne i interpretacyjne oraz umiejętność pracy zespołowej (Szychta 2007, s. 163). Ze względu na upodabnianie się rachunkowości finansowej do rachunkowości zarządczej (o czym szeroko piszę w rozdziale 4) podobne cechy powinni mieć księgowi spółek stosujących MSSF.

Określone postawy i cechy charakteru są traktowane przez wiele profesjonalnych organizacji rachunkowości jako niezbędne atrybuty księgowych (na równi ze ściśle określoną wiedzą i umiejętnościami). Przykładowo, Międzynarodowa Federacja Księgowych w *Kodeksie etycznym profesjonalnych księgowych* wymaga uczciwości, poufności i obiektywizmu (IFAC 2005, s. 4−5). Nie są to jednak wymiary (cechy) osobowości, lecz zasady postępowania czy wzorce postaw. Wymaga się ich niemal tak samo, jak określonego ubioru. Niektóre z nich mają

---

trudno jest stosować elastyczne standardy rachunkowości oparte na ogólnych zasadach. Ponadto MSSF wymagają fantazji, której inspektor zbytnio nie lubi.

[10] Biorąc pod uwagę niejednoznaczne wyniki badań statystycznych oraz wielość i złożoność czynników kształtujących zachowania (co przedstawia rysunek 3.1, a czego nie uwzględniono w tych badaniach), rozumowanie, a nawet intuicja nie wydają się gorszymi sposobami identyfikacji cech osobowości pożądanych z punktu widzenia wykonywania pracy.

[11] Autorka jest bardzo dobrze wykształconą księgową osiągającą sukcesy w swoim zawodzie. Jest uczestniczką wielu międzynarodowych konferencji specjalistycznych. Rachunkowość jest jej pasją.

[12] Herrera używa określenia „osobowość" w rozumieniu potocznym, a nie naukowym.

związek z osobowością w tym sensie, że określone jej cechy (typy) mogą sprzyjać lub nie sprzyjać ich przestrzeganiu.

Z treści przedstawionych w niniejszym punkcie niezbicie wynika, że osobowość ma ważny wpływ na funkcjonowanie ludzi w pracy. Dotyczy to także rachunkowości. W przypadku Polaków pewien narodowy rys osobowości jest szczególnie ciekawy w kontekście MSSF. Chodzi o syndrom *homo sovieticus*, któremu jest poświęcony następny punkt.

3.3. Osobowość *homo sovieticus* a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

Termin *homo sovieticus* stworzył rosyjski pisarz i filozof A. Zinowiew. Pojęciem tym określił typ osobowości, której charakter, sposób myślenia oraz postawa zostały ukształtowane przez system totalitarny (w szczególności komunistyczny). Za główne cechy typu *homo sovieticus* Zinowiew uważał ubezwłasnowolnienie (całkowite podporządkowanie władzy komunistycznej), zniewolenie intelektualne oraz brak osobowości i godności. Termin *homo sovieticus* spopularyzował ks. prof. J. Tischner, głównie poprzez esej *Etyka Solidarności oraz Homo sovieticus* wydany w 1992 r. Należy podkreślić, że dla Tischnera *homo sovieticus* miał nieco inne znaczenie niż to pierwotne, „bliższe polskiemu kontekstowi czasów PRL" (Walter 2011).

Kim jest Tischnerowski *homo sovieticus*? Po pierwsze, nie jest to ktoś konkretny, lecz twór abstrakcyjny. Choć „nigdy i nigdzie nie urzeczywistnia się w pełni, to jednak ślady jego obecności są widoczne w społeczeństwach, które przez dziesiątki lat poddawane było ideologicznej indoktrynacji w systemie totalitarnym" (Walter 2011). Żyjąc w zniewoleniu, nie odpowiadał za swoje czyny i nie podejmował ważnych decyzji. Nie musiał myśleć, bo wszystko było proste. Był odarty z samodzielności przez władzę, która jako jedyna myślała poprawnie (Bożejewicz 2006, s. 142). Brak umiejętności myślenia jest uważana za główną cechę *homo sovieticus*. Jak pisze P. Walter (2011), „*homo sovieticus* nie potrafi dokonywać krytycznej analizy rzeczywistości, w której współuczestniczy". Do tego dochodzi brak samodzielności i związane z tym oczekiwanie, że władza załatwi wszystkie sprawy, wskaże drogę itp. Inną znaczącą cechą *homo sovieticus* jest podporządkowanie kolektywowi.

Homo sovieticus nie odszedł wraz z odzyskaniem przez Polskę wolności po 1989 r. Według Tischnera, po wyzwoleniu z jednej niewoli szybko znalazł sobie drugą i nadal chce pozostać biernym i zdanym na los innych (Bożejewicz 2006, s. 141). Tischner (1992, s. 126) doszukuje się przyczyn tego paradoksu w podstawowych obszarach styku człowieka z systemem komunistycznym. Jednym z tych obszarów była praca stanowiąca „nie tylko źródło utrzymania, ale będąca również

podstawą przekonania, że światem rządzi jakaś rozumna siła, która troszczy się o los pracującego człowieka. Praca była wyrazem planu, a plan był wcieleniem racjonalności dziejów" (Tischner 1992, s. 126). Wraz z odejściem władzy socjalistycznej *homo sovieticus* został sam. Utracił fundament i „czuje się liściem miotanym przez wiatr" (Tischner 1992, s. 127). Zdaniem wielu autorów, szereg cech *homo sovieticus* ujawniło się lub uwydatniło po upadku systemu komunistycznego (Walter 2011). Jak pisał E. Wnuk-Lipiński (2008), „*homo sovieticus* nie przeistoczył się automatycznie w obywatela demokratycznego państwa". Choć może i powinien wziąć sprawy w swoje ręce, to unika podmiotowości oznaczającej swobodę dokonywanych wyborów z jednoczesną osobistą odpowiedzialnością za nie. „Przyzwyczaja się do bierności i tego, że decyzja podejmowana jest obok, a nie przez niego" (Walter 2011). Skonfrontuję teraz cechy osobowości *homo sovieticus* z MSSF.

Rozwiązania MSSF są przede wszystkim elastyczne. Wielokrotnie dają jednostce sporządzającej sprawozdanie finansowe możliwość wyboru modelu wyceny lub sposobu ujęcia i prezentacji transakcji w ramach tzw. polityki rachunkowości[13], co przedstawia tabela 3.7.

Należy podkreślić, iż wybór polityki rachunkowości nie jest kwestią techniczną (jak np. wybór trybu rozliczania podatku dochodowego), lecz w wielu przypadkach strategiczną (zob. Walińska 2002; Kabalski 2009c, rozdz. 3). Ranga tych decyzji powoduje, że *homo sovieticus* w ich obliczu jest w tym bardziej trudnej sytuacji.

---

[13] Polityka rachunkowości jest definiowana w MSR 8 jako konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych (IASB 2009, s. 1037). Wydaje się, że taka definicja jest nie dość precyzyjna i nie w pełni spójna z dalszą częścią MSR 8, w której wyraźnie odróżnia się zmiany w polityce rachunkowości od zmian wielkości szacunkowych. Należałoby dokonać rozróżnienia między: (1) polityką rachunkowości *sensu largo*, oznaczającą wszelkie sposoby postępowania przyjęte przez podmiot przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i zapewniające odzwierciedlenie w tych sprawozdaniach sytuacji finansowej jednostki w sposób wiarygodny. W takim rozumieniu polityki rachunkowości mieszczą się także stosowane przez jednostkę metody wyznaczania wartości szacunkowych, takie jak: metoda naliczania odpisów amortyzacyjnych, metoda pomiaru stopnia zaawansowania usługi wielookresowej itp. Do polityki rachunkowości w szerszym znaczeniu tych słów zalicza się także przyjęte procedury w zakresie rachunkowości, np.: technikę ewidencji transakcji i zdarzeń, obieg informacji i dokumentów itp.; (2) polityką rachunkowości *sensu stricte*, odnoszącą się do sytuacji, w których określone standardy pozostawiają jednostce prawo swobodnego wyboru rozwiązań, np. wybór sposobu wyceny środków trwałych spośród modelu kosztu i modelu przeszacowania. W tym znaczeniu w pojęciu polityki rachunkowości nie mieszczą się takie elementy, jak wspomniany sposób amortyzacji czy metoda pomiaru stopnia zaawansowania usługi. W istocie bowiem jednostka nie ma tutaj prawa swobodnego wyboru, gdyż powinna przyjąć takie rozwiązanie, które w danych okolicznościach najbardziej wiarygodnie odzwierciedli zaistniałe transakcje i zdarzenia (np. niewłaściwe jest zastosowanie liniowej metody amortyzacji, jeśli składnik majątkowy nie zużywa się równomiernie w okresie użytkowania). O zasadności powyższych stwierdzeń świadczy fakt odmiennego ujęcia zmian w polityce rachunkowości i zmian szacunków rachunkowości w MSR 8 (zob. Kabalski 2005).

Tabela 3.7. Podstawowe możliwości wyboru rozwiązań w MSSF

Obszar (standard)	Rozwiązania do wyboru
Ustalanie wartości stanu końcowego i rozchodu zapasów (MSR 2)	technika FIFO lub technika średniej ważonej
Wycena bilansowa środków trwałych (MSR 16)	model kosztu lub model przeszacowania
Ujęcie dotacji do środków trwałych (MSR 16/MSR 20)	przychody przyszłych okresów lub zmniejszenie wartości bilansowej środka trwałego
Rozliczenie nadwyżki z przeszacowaniem środka trwałego (MSR 16)	jednorazowe (z chwilą usunięcia składnika z bilansu) lub systematyczne (w trakcie użytkowania)
Ujęcie dotacji (MSR 20)	w wartości nominalnej lub w wartości godziwej
Prezentacja dotacji w rachunku zysków i strat (MSR 20)	odrębnie w przychodach lub jako zmniejszenie odnośnych kosztów
Wycena bilansowa nieruchomości inwestycyjnych (MSR 40)	w koszcie lub w wartości godziwej
Ujęcie nieruchomości inwestycyjnych posiadanych na mocy umowy leasingu operacyjnego (MSR 40)	poza bilansem lub w bilansie
Klasyfikacja aktywów finansowych niebędących inwestycjami utrzymywanymi do terminu wymagalności ani pożyczkami i należnościami (MSR 39)	aktywa finansowe dostępne do sprzedaży lub aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy
Opracowanie polityki rachunkowości w przypadku braku wytycznych odnoszących się specjalnie do danej transakcji (MSR 8)	„należy dokonać osądu”[a]

[a] IASB (2009, s. 1040).

Źródło: opracowanie własne.

MSSF są ponadto oparte na generalnych zasadach (Jaruga, Frendzel, Ignatowski, Kabalski 2006, s. 76). To oznacza konieczność przeprowadzania przez księgowych osądu (ang. *judgement*)[14]. Ten osąd, podobnie jak wybór polityki rachunkowości (*sensu stricte*), powinien być profesjonalny i racjonalny[15]. MSSF

[14] Według internetowego słownika *Cambridge Dictionaries* termin *judgemnent* oznacza decyzję (opinię) dotyczącą kogoś lub czegoś podjętą (wyrażoną) po dokładnym namyśle (ang. *a decision or opinion about someone or something that you form after thinking carefully*), http://dictionary.cambridge.org.

[15] W obydwu przypadkach w grę wchodzą jednak nieco inne racje. W przypadku polityki rachunkowości *sensu stricte* chodzi przede wszystkim o wzgląd na dobro spółki. Z kolei racją stojącą za osądem powinny być specyficzne uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa. To rozróżnienie

odwołują się do osądu zarówno *explicite*, jak i *implicite*. W tym drugim przypadku przejawia się to w formie nieostrych określeń, wymagających interpretacji w konkretnych okolicznościach, np.:

1) główne (ang. *major*) w odniesieniu do części zamiennych MSR 16;
2) nieznacząca część (ang. *insignificant portion*) w odniesieniu do nieruchomości w MSR 40;
3) znaczący czas (ang. *substantial period of time*) w MSR 23;
4) przeważająca część (ang. *major part*) w MSR 17 w odniesieniu do okresu użyteczności ekonomicznej;
5) zasadniczo całość (ang. *substantially all*) w kilku standardach.

O znaczeniu osądu w MSSF świadczą nie tylko liczne przepisy szczegółowe, ale także ich konstytutywna zasada pierwszeństwa treści nad formą (Heidhues, Patel 2011, s. 9). Zgodnie z nią transakcja nie jest ujmowana stosownie do formy prawnej (co byłoby na ogół proste), lecz według treści ekonomicznej (którą trzeba osądzić). Zestawienie sytuacji, w których MSSF wymagają od sporządzających sprawozdanie finansowe własnego osądu, zawiera tabela 3.8.

Zarówno w sytuacjach wymagających wyboru polityki rachunkowości, jak i w przypadku stosowania własnego osądu księgowi nie mogą „schować się" za przepisami. Parafrazując K. Obuchowskiego (2009), nie mogą czuć się bezpieczni dzięki przekonaniu, że w razie niepowodzenia winni będą ci, którym się podporządkowali (czyli w tym przypadku sztywne przepisy). Odpowiedzialność za wybór lub osąd spoczywa na nich samych. Dla człowieka z syndromem *homo sovieticus* nie jest to sytuacja komfortowa[16]. „Wolność (i związane z nią ryzyko porażki) są dla niego źródłem strapień, by nie powiedzieć – ciężarem" (Wnuk-Lipiński 2008).

Jak już zaznaczyłem, *homo sovieticus* dobrze czuje się tylko w sytuacji, gdy wszystko jest proste. Lubi podążać utartymi ścieżkami. Jednak w MSSF nic nie jest proste. Nie ma wzorcowego planu kont ani nawet wzorów sprawozdań finansowych. Takie samo zdarzenie lub ten sam element może być traktowany różnie w zależności od okoliczności. W wielu przypadkach nie ma wskazanej z góry konkretnej drogi[17]. Sytuacja jest tym trudniejsza, że przeprowadzenie samodzielnego osądu wymaga dokonania krytycznej analizy rzeczywistości. Niestety umiejętność takiej analizy nie jest cechą osobowości *homo sovieticus*. Porównanie charakteru wymagań wobec księgowego stosującego MSSF (wynikających

jest skutkiem odmiennego podejścia w MSSF do polityki rachunkowości *sensu stricte* i do pozostałych obszarów, w których sposób ujęcia transakcji w rachunkowości jest uzależniony od spółki.

[16] Jak się okazuje, z wykorzystaniem osądu mają problem Niemcy. Oto opinia ankietowanych przez E. Heidhuesa i Ch. Patel (2011, s. 15): „W Niemczech określamy okres użytkowania według prawa podatkowego. Teraz, gdy nam mówią, że stosując MSSF sami mamy go określić, stanowi to dla nas problem. Nie pasuje nam to. Mentalność niemiecka jest bardzo pruska: gdzieś tam jest prawo, które mówi, co masz zrobić". Warto dodać, że w przeszłości polską rachunkowość w dużym stopniu kształtowało podejście pruskie (zob. rozdz. 1).

[17] Poza zasadniczym kierunkiem w postaci ogólnych zasad.

z przedstawionych cech standardów) z cechami *homo sovieticus* zawiera tabela 3.9. Jej uzupełnieniem jest rysunek 3.2. Przedstawia parafrazę cytowanego w niej stwierdzenia A. Jarugi. Dzięki temu różnice między porównywanymi elementami są wyraźnie widoczne.

Tabela 3.8. Przykłady sytuacji odwoływania się MSSF do osądu sporządzających sprawozdanie finansowe

Obszar (standard)	Odwołanie do osądu
Klasyfikacja aktywów i zobowiązań do bieżących i niebieżących (MSR 1)	Ocena tego, czy poszczególne pozycje są elementem normalnego cyklu operacyjnego jednostki
Ustalanie kosztu (początkowego) zapasów (MSR 2), środków trwałych (MSR 16), aktywów niematerialnych (MSR 38), nieruchomości inwestycyjnych (MSR 40)	Ocena tego, czy poszczególne pozycje nakładów są bezpośrednio związane z przygotowaniem danego składnika do stanu zdatnego do użytkowania zgodnie z przeznaczeniem określonym przez jednostkę
Klasyfikacja nieruchomości do inwestycji (MSR 40)	„To czy nieruchomość kwalifikuje się do inwestycji wymaga osądu" (IASB 2009, s. 2408)
Zastosowanie kryteriów uznawania środków trwałych (MSR 16)	„Przy stosowaniu kryteriów uznawania środków trwałych w danych okolicznościach jest wymagany osąd" (IASB 2009, s. 1167)
Zastosowanie kryteriów uznawania aktywów niematerialnych (MSR 38)	„W ocenie stopnia pewności przyszłych korzyści ekonomicznych jednostka kieruje się osądem" (IASB 2009, s. 1992)
Określenie podejścia do kosztów finansowania zewnętrznego (MSR 23)	Określenie, które pozycje aktywów mają cechy tzw. aktywów dostosowywanych, czyli takich, których przygotowanie do stanu zdatnego do używania lub sprzedaży wymaga znaczącego czasu
Klasyfikacja leasingu (MSR 17)	Określenie tego, czy znaczące ryzyko i korzyści związane z umową leasingu zostały przekazane leasingobiorcy
Ocena charakteru umowy	Ocena tego, czy transakcja w swej treści ekonomicznej ma charakter leasingu (IFRIC) Ocena tego, czy umowa przewidująca budowę obiektu ma charakter umowy o usługę budowlaną (IFRIC 15)
Ujęcie przychodów ze zwykłej działalności (MSR 18)	Określenie tego, czy ryzyko i korzyści związane ze sprzedanym dobrem zostały zasadniczo przekazane nabywcy
Klasyfikacja niektórych aktywów	Na przykład ocena tego, czy ważniejszy jest element rzeczowy, czy niematerialny przy klasyfikacji składnika aktywów do środków trwałych lub aktywów niematerialnych[a]
Wdrożenie testu na utratę wartości (MSR 36)	Ocena tego, czy istniejące przesłanki utraty wartości są znaczące

[a] Podobnych przypadków jest więcej.

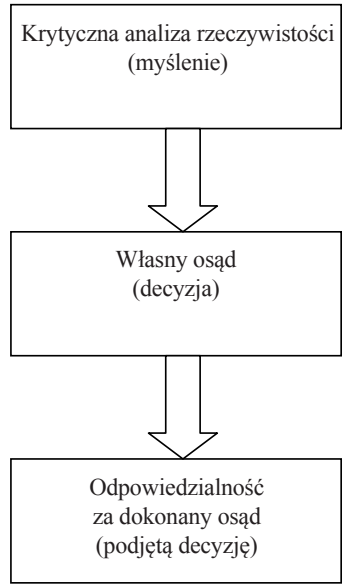
Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3.9. Wymagania wobec księgowego stosującego MSSF a cechy *homo sovieticus*

Księgowy stosujący MSSF	*Homo sovieticus*
A. Jaruga: „Stosowanie takich standardów wymaga od księgowych dość często własnego osądu […]. Zarówno sporządzający sprawozdanie finansowe, jak i audytorzy muszą ponosić większą odpowiedzialność za dokonywane przez siebie osądy profesjonalne" (Jaruga, Frendzel, Ignatowski, Kabalski 2006, s. 77−78)	P. Walter (2011): „bez cienia odpowiedzialności za własne czyny […], bez konieczności podejmowania skomplikowanych wyborów życiowych" „niechęć do podejmowania jakichkolwiek indywidualnych decyzji" „uciekający przed wszelką odpowiedzialnością" „unikający podmiotowości, przyzwyczaja się do bierności i tego, że decyzja podejmowana jest obok, a nie przez niego" „nie potrafi dokonywać krytycznej analizy rzeczywistości" „brak myślenia"

Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 3.2. Myślenie, osąd i odpowiedzialność jako wymagania wynikające z charakteru MSSF



Źródło: opracowanie własne

Moim zdaniem to, jak bardzo *homo sovieticus* nie przystaje do „filozofii" MSSF, jest szczególnie widoczne na przykładzie paragrafu 23 MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (IASB 2009, s. 905). Dopuszcza on w wyjątkowo rzadkich przypadkach odstępstwo od wymogów jakiegoś standardu, jeżeli kierownictwo jednostki uzna, że ich zastosowanie będzie na tyle błędne, iż doprowadzi do niezgodności z celem sprawozdań finansowych określonym w *Ramach koncepcyjnych*. Można to interpretować jako pozwolenie, a nawet zachętę do krytycznego spojrzenia przez sporządzających sprawozdanie finansowe na rozwiązania MSSF, gdyż te w szczególnych okolicznościach mogą być niewłaściwe (z punktu widzenia celu sprawozdań finansowych). Jednak w „zniewolonym umyśle" *homo sovieticus* nie pomieści tego, że można zakwestionować sens reguł narzuconych przez władzę. Nie tylko dlatego, że brak mu umiejętności krytycznego myślenia, ale przede wszystkim dlatego, że zawsze „realizuje bezmyślnie jej wolę" (Walter 2011).

MSSF wymagają podejścia zespołowego. Księgowi muszą współdziałać w procesie sporządzania sprawozdań finansowych z innymi grupami zawodowymi[18]. Wynika to z faktu, iż wiele informacji uwzględnianych bezpośrednio lub pośrednio w sprawozdaniach finansowych pochodzi z innych sfer przedsiębiorstwa: marketingu, zarządzania jakością, wydziałów produkcyjnych, zarządzania zasobami ludzkimi itp. Księgowi nie mogą być, tak jak dawniej, odizolowani od innych obszarów firmy. Na podobieństwo specjalistów rachunkowości zarządczej muszą posiadać umiejętność komunikowania się i pracy w zespole (zob. Sobańska 2010, s. 201). Może wydawać się, że *homo sovieticus* nie powinien mieć z tym problemów. Przecież został mu zaszczepiony imperatyw kolektywizmu stawiającego wspólnotę na pierwszym planie. Okazuje się jednak, że między kolektywizmem kształtowanym przez komunizm a umiejętnością pracy zespołowej jest przepaść. Okres sowieckiego zniewolenia w dużej mierze przyczynił się do tego, że struktura społeczna w Polsce jest dymorficzna. Związki kolektywne są tworzone na niskich poziomach organizacji społecznej, takich jak rodzina i przyjaciele (Żakowska 2011). Takie więzi mają charakter pierwotny i spontaniczny. Jednocześnie Polacy słabo identyfikują się np. z zakładami pracy. W badaniach przeprowadzonych w ramach projektu GLOBE okazało się, że poziom ich indywidualizmu zawodowego jest znacznie wyższy niż indywidualizmu rodzinnego (Żakowska 2011). Ten paradoks dobrze oddają słowa K. Liebelta: „Są narody […] jak Polska, której ciągłym życiem, z dnia na dzień, jest towarzyskość, ale za to żadnego popędu do łączenia się w jedność ku jednym celom" (za: Ochorowicz 1986, s. 62). Choć takiego stanu rzeczy nie można wiązać wyłącznie ze zjawiskiem *homo sovieticus*[19], to niewątpliwie okres zniewolenia socjalistycznego utrwalił, a nawet spotęgował niechęć Polaków do tworzenia więzi w sferze publiczno-instytucjonalnej. Funkcjonowanie *homo sovieticus* w zespołach jest dodatkowo utrudnione ze względu na zaszczepioną mu nieufność i podejrzliwość.

[18] Była o tym mowa w rozdz. 2, w kontekście struktury i kultury organizacyjnej.

[19] Zdaniem niektórych badaczy ukształtował się on pod wpływem m.in. zaborów, a nawet sięga początków polskiej państwowości (Żakowska 2011).

Czy Polacy w XXI w. wykazują jeszcze cechy typowe dla osobowości *homo sovieticus*? Z pewnością tak. Zdaniem E. Wnuka-Lipińskiego (2008), choć *homo sovieticus* jest w wyraźnym odwrocie, to wciąż w Polakach tkwi. Jego obecność jest niezależna od wykształcenia, poglądów politycznych, miejsca zamieszkania, a nawet wieku. Zdaniem W. Szostaka (2004), przemiany społeczno-polityczne, jakie dokonały się po 1989 r., nie zmieniły świadomości społecznej na tyle, aby polskie społeczeństwo pozbyło się świadomości *homo sovieticus*. Co więcej, w niektórych grupach społecznych jest ona nawet głębsza. W zakończeniu monografii zatytułowanej *Czy to koniec socjalizmu?* A. Śliż i A. Szczepański (2008, s. 168−169) piszą, że „nie tylko Polacy są wciąż tragarzami idei socjalistycznych, lecz także wiele struktur i instytucji państwowych oraz społecznych funkcjonuje tak, jak gdyby czas się zatrzymał". „Tragarzami pokoleniowej spuścizny ideologii komunistycznej" jest wielu młodych ludzi.

Należy dodać, że wśród socjologów nie ma jednolitego stanowiska w kwestii *homo sovieticus*. Wątpliwości niektórych badaczy dotyczą m.in. tego: czy *homo sovieticus* dziś istnieje i czy jest wyłącznym produktem komunizmu? Zdaniem T. Tyszki (2009, s. 516−517), dwie dekady po upadku socjalizmu w społeczeństwie polskim wciąż są wyraźnie obecne cechy typowe dla *homo sovieticus*. Jednak nie można ich uzasadniać koncepcją *homo sovieticus*, a przynajmniej nie w rozumieniu Tischnera (jako produktu systemu komunistycznego). Według Tyszki ten rodzaj osobowości i postaw nie jest prostym przedłużeniem zjawiska z poprzedniej epoki ani jego reprodukcją. Muszą istnieć jakieś inne przyczyny, które nie mają nic wspólnego z systemem komunistycznym. Ogólnie rzecz biorąc, należy ich szukać w niedoskonałości systemu społeczno-politycznego i błędach popełnionych w procesie transformacji. Podsumowując ten wątek, Tyszka zauważa, że objaśnianie negatywnych cech i postaw występujących w polskim społeczeństwie 20 lat po upadku systemu komunistycznego wyłącznie w kategoriach koncepcji *homo sovieticus* jest nadmiernym uproszczeniem.

Druga wątpliwość dotyczy tego, czy *homo sovieticus* jest wyłącznym produktem komunizmu. Zdaniem T. Tyszki (2009, s. 518), wpływ czasów zniewolenia sowieckiego na ukształtowanie się osobowości *homo sovieticus* jest wyolbrzymiony. Po pierwsze, w momencie rozpoczęcia indoktrynacji komunistycznej społeczeństwo polskie nie było jak *tabula rasa*, lecz miało wiele cech ukształtowanych przez stulecia pod wpływem najróżniejszych czynników. Po drugie, system komunistyczny nie miał monopolu na kształtowanie osobowości obywateli, ponieważ nie był w stanie stworzyć całkowicie hermetycznej bariery oddzielającej objęte nim kraje od wpływu innych systemów kulturowych[20]. Tyszka

[20] S. Barańczak w zbiorze esejów pt. *Breathing under Water and other East European Essays* (1990) pisze, że reżimom komunistycznym nie udało się przekształcić mieszkańców Europy Wschodniej w *homo sovieticus* i że jest to zasługą niezależnej kultury, a zwłaszcza literatury. Dzięki niej ludzie w krajach bloku sowieckiego „oddychali pod wodą", zachowując swobodę ducha i niezależność myśli.

stoi na stanowisku, że możemy mówić raczej o obecności elementów syndromu *homo sovieticus* w sposobie myślenia i postawach Polaków niż o *homo sovieticus* w postaci czystej. Podkreśla nawet, że używanie terminu *homo sovieticus* nie ma sensu, ponieważ tylko spłyca problem. Określone postawy społeczne Polaków mają z pewnością głębsze i bardziej zróżnicowane przyczyny niż wyłącznie okres komunistyczny. W podsumowaniu swoich wywodów T. Tyszka (2009, s. 521) zauważa, że koncepcja *homo sovieticus* jest dyskusyjna i tworzy uproszczony model człowieka.

Trudno ocenić zasadność poglądów Tyszki. Intuicja podpowiada, że jest w nich wiele racji. Mam za to pewność, że nie myli się G. Morgan (2004, s. 338), pisząc, iż „ludzie, którzy odczytują sytuację z różnych punktów widzenia, mają przewagę nad ludźmi przywiązanymi do jednej perspektywy". Istnienie różnych poglądów na koncepcję *homo sovieticus* wzbogaca dyskusję na temat przyczyn i skutków tego zjawiska. Jednak, moim zdaniem, to, jaki punkt widzenia przyjmiemy w tej kwestii, nie ma znaczenia z perspektywy celów tej pracy. Faktem jest (czego dowody zostaną przedstawione w kolejnych punktach rozdziału), że w polskim społeczeństwie w dużym natężeniu istnieje określony styl osobowości nieprzystający do wymagań międzynarodowej sprawozdawczości finansowej. Nie ma większego znaczenia to, czy nazwiemy go *homo sovieticus*, czy inaczej. Podobnie jak to, czy uznamy go za produkt socjalizmu, czy skutek innych wydarzeń i okoliczności.

3.4. Syndrom *homo sovieticus* w postawach polskich pracowników

R. Korach[21] (2009, s. 90) twierdzi, że syndrom *homo sovieticus* jest dziś widoczny w działaniu ludzi w pracy i że dotyczy także osób młodych. Przejawia się w specyficznych zachowaniach, poglądach i postawach. Jest silnie zakorzenionym sposobem bycia, postrzegania rzeczywistości i reagowania na nią. „Nie zawsze daje o sobie znać, ale czasem jak alter ego człowieka wychodzi z cienia". Zespół cech typowych dla osobowości *homo sovieticus* (stanowiących spadek po nim), tworzących spójny i wyraźny syndrom specjaliści określają często mianem osobowości „Z" („Z" jak zniewolony)[22]. R. Korach (2009, s. 91) zidentyfikował trzy następujące czynniki składające się na osobowość „Z":

1) „N" jak niewolniczość, czyli uzależnienie od systemu i przekonanie o braku wpływu na niego, niezdolność do odpowiedzialności, kreatywności, samodzielnego rozwiązywania problemów (zewnętrzsterowność);

[21] Korach jest psychologiem, trenerem i konsultantem w dziedzinie zarządzania personelem.

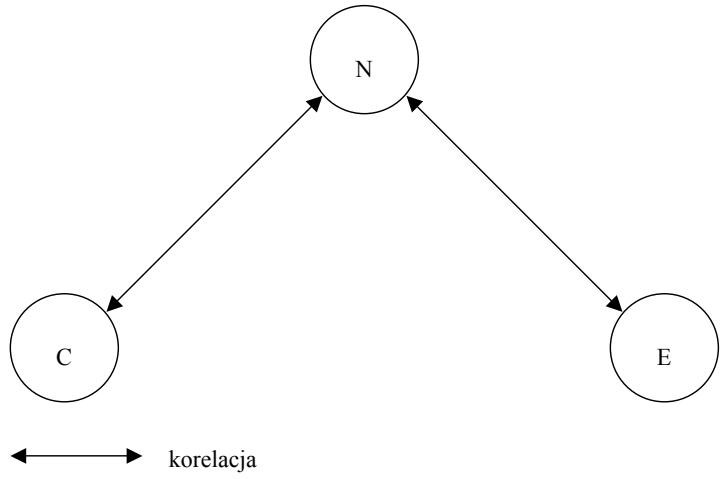
[22] R. Korach (2005; 2009, s. 91), A. Śniegocka (2010). Zaproponowana przez Koracha koncepcja stylu osobowości „Z" stanowi próbę uporządkowania cech *homo sovieticus*, a także zerwania z konotacjami historycznymi.

2) „C" jak cierpiętnictwo, czyli poczucie krzywdy, przekonanie o tym, że cierpienie zwalnia z odpowiedzialności, podejrzliwość, postawa roszczeniowa, zrzucanie winny na innych, zazdrość;

3) „E" jak egoizm, czyli ucieczka od odpowiedzialności za innych i za zbiorowość, dbanie o swój interes, brak umiejętności myślenia w kategoriach dobra wspólnego.

Analiza statystyczna przeprowadzona przez Koracha wykazała określone relacje między tymi czynnikami. Przedstawiono je na rysunku 3.3.

Rysunek 3.3. Relacje między elementami składowymi osobowości „Z"



Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Korach (2009, s. 91−92)

Dominującym (głównym) elementem osobowości „Z" jest czynnik „N" korelujący z dwoma pozostałymi czynnikami (które jednak nie są wzajemnie skorelowane). Zdaniem R. Koracha (2009, s. 92) można mierzyć nasilenie stylu osobowości „Z", sumując czynniki N, C i E. Każdy z nich, jak również wskaźnik Z, może być przedstawiony w formie *continuum* zawartego między dwoma biegunami. W ten sposób określa się „zawartość" w badanej osobie niewolnictwa, cierpiętnictwa i egoizmu, a także osobowości „Z". Na potrzeby swoje firmy doradczej Korach opracował kwestionariusz stylu osobowości „Z" (rodzaj specjalnego testu psychometrycznego).

A. Śniegocka (2010), specjalistka zarządzania personelem, opisała swoje doświadczenia z pracownikami i kandydatami do pracy. Wyraziła zdziwienie faktem, że bardzo wiele młodych osób posiada cechy typowe dla osobowości *homo sovieticus*. Brakuje im inicjatywy i samodzielności w rozwiązywaniu problemów,

a wolność mylnie utożsamiają z brakiem odpowiedzialności. Z kolei Korach na podstawie swoich badań i obserwacji określił dość szczegółowo wpływ poszczególnych elementów osobowości „Z" na funkcjonowanie człowieka w pracy. Zostało to przedstawione w tabeli 3.10.

Tabela 3.10. Wpływ elementów osobowości „Z" na funkcjonowanie człowieka w pracy

Duże natężenie czynnika „N"
• niezdolność do samodzielnego rozwiązywania problemów • podporządkowanie własnych decyzji i zachowań wskazówkom i poleceniom innych osób lub instytucji • bezradność w obliczu braku „sterowników" zewnętrznych • słaba zdolność adaptacyjna • trudność w wykonywaniu nowych zadań, ogólna niechęć do „nowego" • obawa przed ryzykiem i uciekanie od odpowiedzialności za własne decyzje
Duże natężenie czynnika „C"
• skłonność do narzekania • nieustanna podejrzliwość, zazdrość i roszczeniowość (wzbudzająca agresję u innych) • terroryzowanie grupy dużą roszczeniowością, wzbudzanie u innych poczucia winy i skłanianie ich do pomagania w pracy
Duże natężenie czynnika „E"
• niezdolność do pracy na rzecz dobra organizacji • brak dbałości o dobro wspólne (w wymiarze społecznym, ekologicznym itp.) • niechęć lub niezdolność do rozumienia związku między sukcesem zbiorowym a sukcesem indywidualnym • „konsumpcjonizm komunistyczny"

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Korach (2009, s. 93−94).

K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowska (2011, s. 155−161) z Politechniki Śląskiej w Gliwicach przeprowadziły badanie ankietowe w firmie będącej częścią dużego i nowoczesnego koncernu międzynarodowego, zatrudniającej ponad 200 osób. Wynika z niego m.in., że:

1. Żaden z ankietowanych pracowników w przypadku trudności w realizacji swoich zadań nie próbuje poradzić sobie samodzielnie, lecz szuka pomocy w swoim otoczeniu (wśród kolegów, przełożonych). Zdaniem autorek świadczy to o ich bierności, braku kreatywności i oczekiwaniu na gotowe rozwiązania.
2. Większość ankietowanych uważa, że odpowiedzialność za decyzje dotyczące problemów występujących w ich obszarze działania spoczywa na przełożonych (zwalnianie się z odpowiedzialności).
3. Osobowość „Z" nie jest marginalną częścią pracowników przedsiębiorstwa. Występuje we wszystkich jego obszarach i na wszystkich szczeblach hierarchicznych.

4. Osobowość „Z" występuje w firmie, pomimo że stosuje ona rozwinięte formy rekrutacji pracowników i nowoczesne metody zarządzania.

Szczególnie uderzające jest zderzenie oczekiwania na gotowe rozwiązania (np. w postaci wytycznych zewnętrznych) z charakterem wymogów MSSF, w których gotowych rozwiązań większości szczegółowych kwestii nie ma. Z kolei brak kreatywności jest poważnym ograniczeniem w tych sytuacjach, w których rozwiązanie należy wymyślić (np. opracowanie polityki rachunkowości w sytuacji, gdy żaden standard nie odnosi się bezpośrednio lub nawet pośrednio do danej transakcji lub zdarzenia).

Cechy osobowości *homo sovieticus* niewątpliwie kłócą się z cechami i postawami pożądanymi ze względu na charakter MSSF. W szczególności są to: brak myślenia, brak umiejętności krytycznej oceny rzeczywistości, niesamodzielność, niechęć do przyjmowania odpowiedzialności, mała umiejętność tworzenia związków kolektywnych (innych niż rodzina, bliscy i przyjaciele). Choć upłynęła już ponad dekada XXI w., ten dysfunkcyjny (na płaszczyźnie gospodarczej, politycznej, społecznej) styl osobowości wciąż jest silnie obecny w polskim społeczeństwie. Objawia się w różnych sferach życia, także w pracy. Jeżeli dotyczy pracowników o różnym wykształceniu i wieku oraz na różnych stanowiskach, to z pewnością występuje również w populacji księgowych. Postawa typowa dla *homo sovieticus* jest więc prawdopodobnie znaczącą dysfunkcją w sferze stosowania MSSF w polskich spółkach (a jeżeli występuje w dużym natężeniu, to jest problemem większym i trudniejszym do rozwiązania niż np. niedopasowany plan kont lub słaby system informatyczny).

3.5. *Homo sovieticus* w postawach pracowniczych polskich księgowych – wyniki badania

W celu odpowiedzi na pytanie, czy i z jakim natężeniem wśród polskich księgowych występuje *homo sovieticus* (osobowość „Z") wspólnie z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską z Katedry Zarządzania i Inżynierii Bezpieczeństwa Politechniki Śląskiej w Gliwicach przeprowadziłem badanie kwestionariuszowe (tzw. kwestionariusz ankiety). Specjalnie opracowana ankieta została skierowana do pracowników działów rachunkowości firm małych, średnich i dużych oraz biur rachunkowych w całej Polsce – użytkowników fachowego portalu internetowego TaxFin[23]. Portal jest przeznaczony dla specjalistów w zakresie podatków i rachunkowości. Zawiera aktualne informacje na temat prawa podatkowego, rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, rachunkowości budżetowej (jednostek sektora publicznego), finansów, ubezpieczeń społecznych.

[23] www.taxfin.pl.

Grupa docelowa portalu obejmuje zatem niemal całe spektrum zawodów i stanowisk związanych z rachunkowością. Jego użytkownikami są osoby obu płci w wieku od 25 do 65 lat. Zamieszkują małe, średnie i duże miejscowości, przy czym ponad 60% to mieszkańcy aglomeracji. 7200 użytkowników portalu TaxFin otrzymało pocztą elektroniczną zaproszenie do wypełnienia ankiety, która w wersji interaktywnej została umieszczona na stronie portalu (www.taxfin.pl). Aby zachęcić jak największą liczbę osób do udziału w badaniu, każdy, kto wypełnił ankietę, otrzymał darmowy egzemplarz książki elektronicznej z dziedziny rachunkowości.

Zebrano 157 ankiet wypełnionych prawidłowo[24]. Jak oceniać jakość takiej próby? Zdaniem agencji badawczej TNS Pentor[25], „nie ma i nie może być próby, która dawałaby pewność uzyskania wyniku zgodnego z wynikiem badania populacji. Taką pewność daje tylko badanie wyczerpujące, a więc takie, w którym zbadalibyśmy całą populację". Co więcej, „nie istnieje nic takiego, jak sposób na idealny dobór próby i ustalenie odpowiedniej liczebności". Ważne jest, żeby sposób doboru próby nie powodował błędu systematycznego (czyli kierunkowego wypaczenia wyników). Sposób doboru próby na potrzeby prezentowanego badania wydaje się spełniać ten warunek w stopniu przynajmniej dostatecznym, ponieważ:

1) operat losowania (czyli zawężenie populacji polskich księgowych[26] do użytkowników portalu TaxFin) wydaje się reprezentatywny (biorąc pod uwagę liczebność i charakterystykę użytkowników portalu);

2) każdy z elementów operatu miał taką samą szansę znalezienia się w próbie.

Na początku ankiety (jej pełna treść znajduje się w załączniku 2) znalazły się pytania o wiek, płeć, stanowisko, a także o to, czy jednostka, w której pracuje ankietowany, stosuje polskie prawo bilansowe czy MSSF. Zasadniczą część ankiety stanowiły pytania ukierunkowane na identyfikację osobowości „Z". Ankieta zawierała również blok pytań dotyczących pracy w zespołach i kultury komunikacji (pytania z odpowiedziami „tak" lub „nie").

---

[24] Zdecydowana większość określiła swój zawód (stanowisko) jako księgowy lub podobnie (księgowy, główny księgowy, zastępca głównego księgowego, starszy księgowy, samodzielny księgowy, specjalista ds. księgowości *accountant*). Kilka osób pełni funkcję dyrektora finansowego (szefa finansów). Pojedyncze osoby w rubryce „stanowisko" wpisały m.in.: koordynator, kierownik, specjalista, inspektor, kierownik biura rachunkowego, przedsiębiorca.

[25] http://www.pentor.pl/17534.xml.

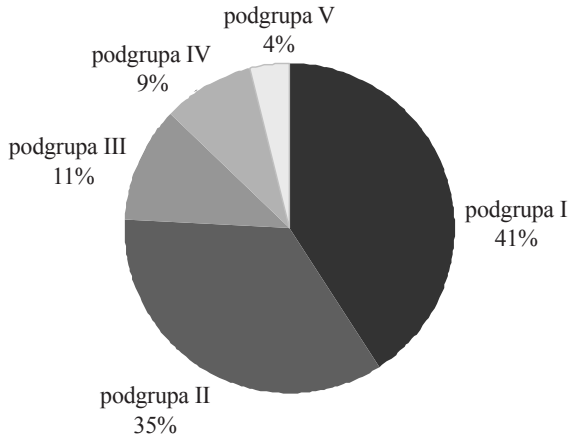
[26] Zdefiniowanie tej populacji jest niezwykle trudne m.in. ze względu na stosowanie przez podmioty gospodarcze różnych nazw stanowisk i funkcji związanych z rachunkowością (księgowością, sprawozdawczością finansową), przypisywanie różnego znaczenia (zakresów zadań) stanowiskom (funkcjom) o tej samej nazwie, istnienie stanowisk hybrydowych itp. Ponieważ nie sposób obliczyć wielkości całej populacji, nie jest możliwe określenie rozmiaru próby zapewniającego istotność (statystyczną) wyników badania.

Część ankiety nastawiona na identyfikację osobowości „Z" obejmowała 17 pytań (o numerach od 1 do 17). Dla potrzeb diagnozy uprzednio określono model (wzorzec) odpowiedzi idealnej, czyli niewykazującej elementów „N" (niewolniczość), „E" (egoizm) i „C" (cierpiętnictwo), składających się na typ osobowości „Z". Każde z zamkniętych pytań zawierało jedną odpowiedź idealną, czyli oznaczającą brak cech osobowości „Z". Pozostałe odpowiedzi wskazywały na obecność tych cech (w różnym stopniu). Następnie dla każdej ankiety obliczono „odległość" od wzorca. Jako miarę odległości zastosowano wariancję[27]. Przyjęto, że im wyższy jest poziom wariancji, tym mniejsza jest zgodność ze wzorcem rozumianym jako brak cech osobowości „Z" (i jednocześnie tym większe nasilenie cech charakterystycznych dla tej osobowości). Najmniejsza wariancja wyniosła 0,125, a największa 2,3897. Zakres wyników został podzielony na 5 przedziałów (podgrup) według poziomu wariancji:

1) podgrupa I − (0,125−0,57794);
2) podgrupa II – (0,57794−1,03088);
3) podgrupa III – (1,03088−1,48382);
4) podgrupa IV – (1,48382−1,93676);
5) podgrupa V – (powyżej 1,93676).

Udział poszczególnych podgrup przedstawia rysunek 3.4.

Rysunek 3.4. Udział podgrup wyróżnionych według poziomu wariancji w liczbie ankietowanych ogółem

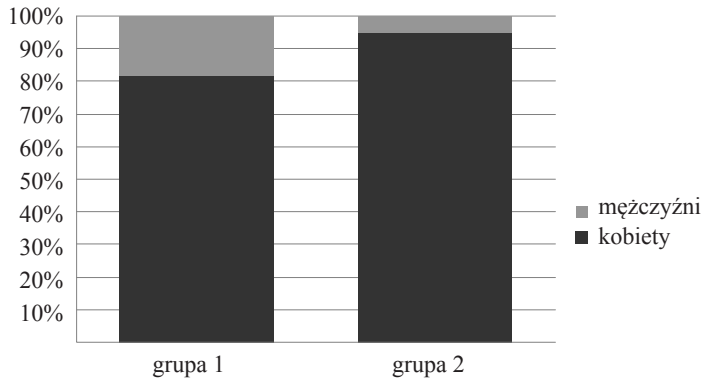


Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

[27] Jednak ze względu na to, że wyznaczano zmienność odpowiedzi ankietowanych względem założonego ideału, nie można było wykorzystać zwykłej wariancji (gdyż to odnosi się tylko do wartości średniej). Do zmierzenia odpowiedzi wykorzystano macierz kowariancji. Została ona zaimplementowana w programie komputerowym (środowisku) Matlab 7.0.

Dla potrzeb uogólnionego wnioskowania z pięciu wstępnie wyróżnionych podgrup utworzono dwie duże grupy. Pierwsza (oznaczona numerem 1) objęła podgrupy I−II o małej wariancji (do 1,03). Do drugiej (oznaczonej numerem 2) zakwalifikowano podgrupy III−V (od wariancji powyżej 1,03). Osoby z drugiej grupy stanowiły 24% ogółu ankietowanych. Zgodnie z przyjętym kryterium oznacza to, że w całej badanej grupie aż 24% osób wyraźnie wykazuje cechy pracownika z osobowością „Z" (z mniejszym lub większym nasileniem). To oznacza niemal co czwartego badanego. W całej badanej próbie zdecydowanie przeważają kobiety (aż 133 na 157 osób, czyli prawie 85%)[28]. Udział mężczyzn jest zdecydowanie większy w grupie o mniejszej odległości od postawy idealnej. Przedstawia to rysunek 3.5.

Rysunek 3.5. Występowanie cech osobowości „Z" a płeć ankietowanych



Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

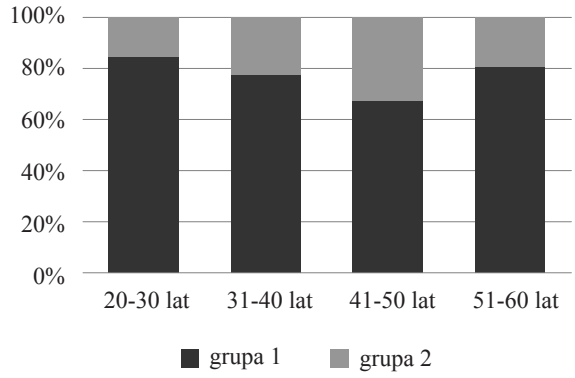
Warto dodać, że w podgrupie V (skrajnie oddalonej od wzorca) nie ma mężczyzny. Nasuwa się wniosek, że mężczyźni są mniej podatni na zachowania „zniewolone"[29].

[28] Profesja rachunkowości wciąż jest mocno sfeminizowana.

[29] Różnicowanie płci pod względem cech osobowości nie może być absolutnie uznane za przejaw ignorancji, stereotypowego myślenia ani tym bardziej seksizmu. W świetle najnowszego badania przeprowadzonego przez psychologów M. Del Giudice, T. Bootha i P. Irwinga (2012) mężczyźni i kobiety wyraźnie różnią się osobowością. Przeczy to dominującemu dotychczas przekonaniu o braku znaczących różnic w osobowości płci (tzw. hipoteza podobieństwa płci sformułowana przez J. S. Hyde 2005). Zdaniem Del Giudice, Bootha i Irwinga badania, które uzasadniały ten pogląd, miały poważne wady metodologiczne. Przede wszystkim ograniczyły się do Wielkiej Piątki wymiarów osobowości oraz obejmowały zbyt małą próbę. Zespół Del Giudice zbadał ponad 10 tysięcy osób i uwzględnił 15 cech osobowości. Wykazał istnienie bardzo dużych różnic w osobowości kobiet i mężczyzn (tym samym kompletnie zanegował twierdzenie o podobieństwie płci pod względem profilu osobowości).

Zbadano również występowanie postaw typowych dla osobowości „Z" w różnych grupach wiekowych. Wyniki przedstawia rysunek 3.6.

Rysunek 3.6. Występowanie cech osobowości „Z" a wiek ankietowanych



Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

Wyraźnie widać, że udział osób z cechami osobowości „Z" jest tym większy, im wyższy jest wiek badanych, począwszy od 20. do 50. roku życia. Jednak po 50. roku życia ten udział maleje[30].

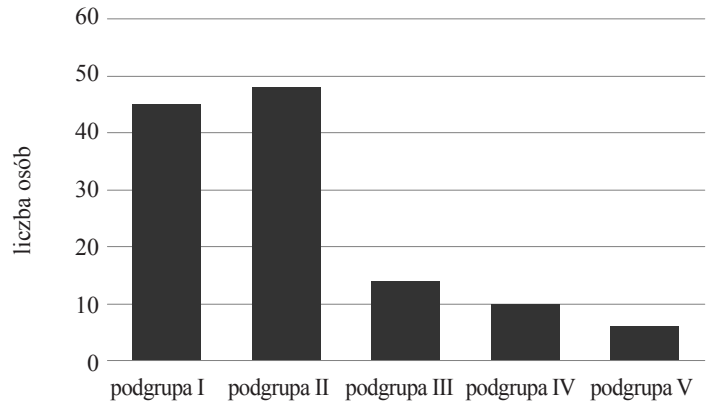
Bez względu na wiek, płeć czy staż pracy obserwuje się w badanej populacji zbliżony poziom kultury komunikacji interpersonalnej. Ankietowanych można określić jako osoby, które w trakcie rozmowy koncentrują uwagę na przekazie informacji, a nie cechach rozmówcy, chcą dostosować używane słownictwo do możliwości odbiorców oraz proszą o wyjaśnienie, gdy czegoś nie zrozumieją. W żadnej z podgrup nie stwierdzono wyraźnej odmienności w zakresie kultury komunikacji interpersonalnej. Można stwierdzić, że badani bez względu na swoją postawę pracowniczą potrafią efektywnie komunikować się ze swoimi rozmówcami. W świetle wymogów MSSF jest to niezwykle korzystne[31].

[30] Jest to podobne do zachowań rutynowych w pracy, które z czasem potęgują się do mniej więcej 50. roku życia i spadają przed emeryturą (pracownicy zmieniają wtedy swój stosunek do miejsca pracy i współpracowników).

[31] Paradoksalnie to, że pracownik z cechami osobowości „Z" (czyli z podgrupy III−V) jest dobrze skomunikowany z otoczeniem, jest potencjalnie niebezpieczne, ponieważ wymiar cierpiętnictwa obecny w osobowości „Z" może wpływać na podatne osoby w otoczeniu („zarażać"). Prowadzi to do rozprzestrzeniania się negatywnych postaw na coraz większą grupę pracowników. Zaleceniem dla pracodawcy (kierownictwa firmy) w takiej sytuacji jest trafna identyfikacja niewłaściwych postaw (negatywnych wymiarów osobowości), zanim pracownicy z osobowością „Z" wyrosną na liderów komunikacji wewnętrznej w danym przedsiębiorstwie.

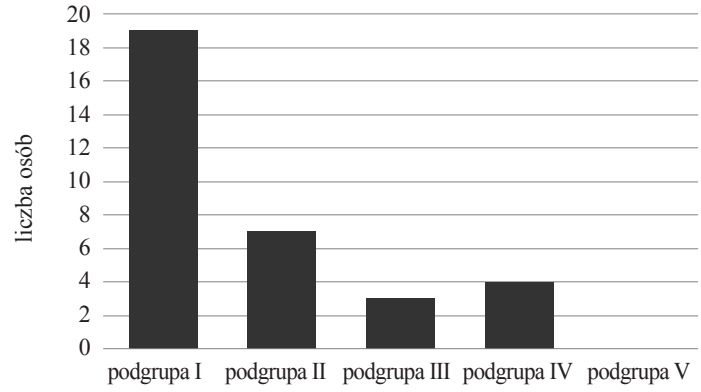
Ankietowani zostali zapytani o to, jakie regulacje rachunkowości (krajowe czy międzynarodowe) stosują w swoich przedsiębiorstwach. Liczebność poszczególnych podgrup odrębnie dla osób pracujących z MSSF i z polskimi standardami rachunkowości przedstawiają rysunki 3.7 i 3.8.

Rysunek 3.7. Liczebność wyodrębnonych podgrup w grupie ankietowanych pracujących z polskimi standardami rachunkowości



Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

Rysunek 3.8. Liczebność wyodrebnionych podgrup w grupie ankietowanych pracujących z MSSF

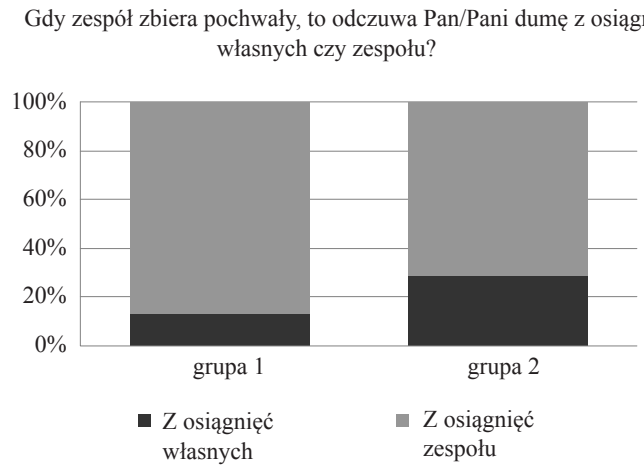


Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

Jak widać na rysunku 3.8, wśród osób pracujących z MSSF bezwzględną większość stanowi podgrupa I (najmniejsze nasilenie cech osobowości „Z"). Liczebność grup II, III i IV jest zdecydowanie mniejsza. Żadna z osób nie znalazła się w grupie V (największe nasilenie cech osobowości „Z"). W grupie stosujących polskie przepisy rachunkowości (rysunek 3.7) najwięcej osób znalazło się w podgrupie II, a następnie w podgrupie I. Warto podkreślić, że wyłącznie osoby z jednostek stosujących polskie prawo bilansowe wchodzą w skład podgrupy V. Można zatem sformułować wniosek, że księgowi stosujący MSSF wykazują mniejsze nasilenie cech osobowości „Z". Jest to sytuacja bardzo korzystna z punktu widzenia efektywności procesu wdrażania i stosowania standardów międzynarodowych w Polsce.

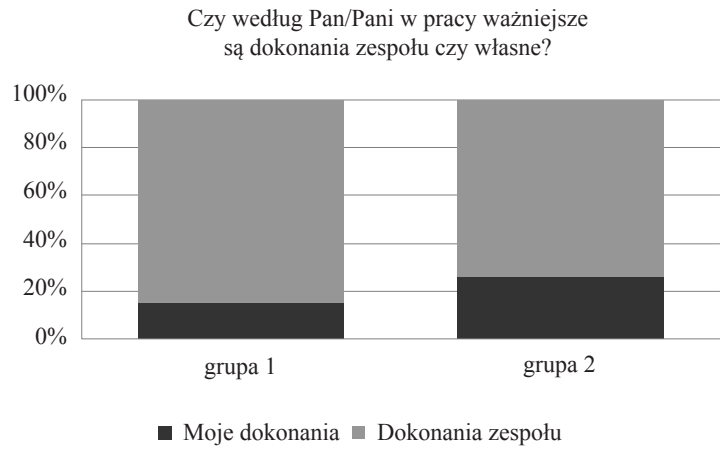
Jak wspomniano wcześniej, ankietowani zostali poddani ocenie także pod względem stosunku do pracy w zespołach. W grupie osób wykazujących postawy pracownika z osobowością „Z" częściej padała odpowiedź wskazująca na wzmocnienie egoizmu (większa dbałość o jakość pracy swojej niż zespołu). Wyniki odpowiedzi na dwa kolejne pytania („Czy jest Pan/Pani zainteresowany jakością pracy swojej, czy też jakością pracy zespołu, w którym Pan/i pracuje?" oraz „Gdy Pana/Pani zespół jest chwalony za dobrą pracę, to odczuwa Pan/Pani dumę z własnych osiągnięć, czy z osiągnięć zespołu?") w podziale na dwie główne grupy wyodrębnione pod względem wariancji (odzwierciedlającej nasilenie cech osobowości „Z") przedstawiają rysunki 3.9 i 3.10.

Rysunek 3.9. Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o odczucia w następstwie sukcesu zespołu



Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

Rysunek 3.10. Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o znaczenie pracy własnej w porównaniu z dokonaniami zespołu



Źródło: opracowanie własne (wespół z K. Tobór-Osadnik i M. Wyganowską)

Rysunki 3.9 i 3.10 pokazują, że poczucie dumy z siebie, a nie z zespołu oraz przykładanie większej wagi do pracy własnej niż zespołu występuje częściej w grupie ankietowanych ze zdiagnozowanym większym nasileniem cech osobowości „Z". Ponadto, osoby z tej grupy widzą przyczyny słabych wyników zespołu przede wszystkim w pracy kolektywu, a nie w działaniach własnych. Sukcesy w pracy przypisują sobie, w przeciwieństwie do niepowodzeń (te w ich opinii są spowodowane przez innych członków zespołu). Dokonania indywidualne w pracy są dla nich ważniejsze niż wyniki zespołu. Jest to charakterystyczne dla wymiaru „N" (niewolniczość) osobowości „Z".

Podsumowując badanie, można sformułować następujące wnioski:

1. W całej badanej grupie aż 24% osób wykazuje wyraźne (choć z różnym natężeniem) cechy pracownika z osobowością „Z" (*homo sovieticus*).
2. Mężczyźni w mniejszym stopniu przejawiają postawę zniewoloną.
3. W całej badaniej grupie bez względu na wiek, płeć lub staż pracy obserwuje się zbliżony poziom kultury komunikacji interpersonalnej. Badani potrafią efektywnie komunikować się ze swoimi rozmówcami. W świetle wymogów MSSF jest to bardzo korzystne.
4. Ta część badanej grupy, która pracuje w firmach stosujących MSSF, wykazuje mniejsze nasilenie cech osobowości „Z".

Ogólnie rzecz biorąc, można stwierdzić, że w Polsce wśród osób zajmujących się zawodowo rachunkowością dość często występuje (choć nie dominuje) styl osobowości „Z".

Na koniec należy dodać, że badania kwestionariuszowe mają wiele ograniczeń, zwłaszcza wtedy, gdy bada się tak złożone zjawisko jak osobowość „Z". Jak pisze R. Korach (2005, s. 92), pytane osoby ujawniają jedynie tę część swoich przekonań, „która uzyska akceptację ich wewnętrznego cenzora". Można przypuszczać, że nasilenie postaw typowych dla osobowości „Z" w zbadanej grupie jest większe, niż wynika to z udzielonych odpowiedzi. Ponadto, wiedza badanych o sobie, która odzwierciedla się w odpowiedziach, nie zawsze jest zgodna z ich faktycznymi zachowaniami. Z tych względów Korach jest zdania, że lepszą metodą badawczą pozwalającą zdiagnozować styl osobowości pracownika jest obserwacja, w tym obserwacja uczestnicząca. Tak czy inaczej, identyfikowanie postaw pracowniczych jest bardzo ważne. Pozwala na dobór odpowiednich metod zarządzania zespołami pracowniczymi, zapewniających efektywność procesów w organizacji, w tym procesu sprawozdawczości finansowej.

Rozdział 4

Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

4.1. Wprowadzenie

Jedną z najważniejszych implikacji przyjęcia MSSF jest konwergencja[1] rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Wynika ona z charakteru rozwiązań standardów międzynarodowych skutkujących nową orientacją sprawozdawczości finansowej. Warto podjąć próbę odpowiedzi na pytania: czy nowa orientacja jest w pełni zgodna z perspektywą rachunkowości zarządczej (nie tylko pod względem szczegółowych rozwiązań, ale także generalnego podejścia i celu informacji) i czy konwergencja doprowadziła (lub w przyszłości może doprowadzić) do pełnej integracji obu dyscyplin i powstania jednej rachunkowości (co byłoby kolejnym momentem epokowym w historii rachunkowości). Analiza zmian w zakresie rachunkowości przedsiębiorstw w różnych krajach pod wpływem wdrożenia MSSF pokazuje zróżnicowanie form konwergencji. Bardzo ciekawe jest to, jak ten proces przebiega w polskich firmach.

4.2. Odwołania do metod i informacji rachunkowości zarządczej w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej

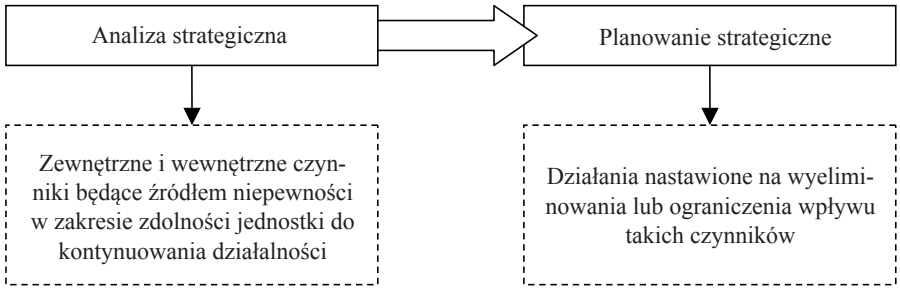
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wielokrotnie *explicite* lub *implicite* odwołują się do metod i narzędzi rachunkowości zarządczej. W tym punkcie zostanie przeprowadzona analizy wymogów poszczególnych

[1] „Konwergencja" oznacza według *Słownika wyrazów obcych PWN* (1980) m.in. zbieżność, tworzenie się jakichś zbieżności. Pochodzi od średniowieczno-łacińskiego *convergo*, oznaczającego „skłaniam się ku czemuś". W odniesieniu do rachunkowości finansowej i zarządczej konwergencja oznacza zbieżność między tymi obszarami (stan) lub tworzenie się tej zbieżności (proces). W niektórych miejscach pracy jest jednak istotne dookreślenie, że to rachunkowość finansowa skłania się ku (do) rachunkowości zarządczej (konwergencja rachunkowości finansowej do rachunkowości zarządczej).

standardów w kierunku poszukiwania takich odwołań. Jej celem będzie nie tyle identyfikacja wszystkich przypadków, ile dowiedzenie tego, że obejmują one bardzo szeroki zakres (od metod operacyjnych po strategiczne, od koncepcji kosztów i wyników po mierniki niefinansowe itd.).

MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* wymaga od kierownictwa jednostki dokonania w trakcie przygotowywania sprawozdania finansowego oceny jej zdolności do kontynuacji działalności (IASB 2009, s. 905). Jeżeli w trakcie tej oceny zarząd zidentyfikuje zdarzenia i okoliczności, które mogą rodzić istotne wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuacji działania, to powinien je ujawnić w sprawozdaniu finansowym. Identyfikacja czynników zagrażających kontynuacji działalności następuje w drodze analizy strategicznej. Jest ona zestawem metod, które pozwalają zbadać, ocenić i przewidzieć przyszłe stany wybranych elementów przedsiębiorstwa i jego otoczenia z punktu widzenia zdolności do przetrwania i rozwoju (Gierszewska 2000, s. 5). Po analizie strategicznej następuje planowanie strategiczne, w toku którego jednostka opracowuje różne wersje planu strategicznego dla poszczególnych scenariuszy[2]. Plan strategiczny powinien określać działania mające na celu zapobieganie zagrożeniom w otoczeniu i niwelowanie słabych stron jednostki (lub przynajmniej minimalizację negatywnych skutków ich występowania). Powiązanie elementów procesu zarządzania strategicznego z informacjami dotyczącymi zdolności jednostki do kontynuacji działania przedstawia rysunek 4.1.

Rysunek 4.1. Elementy procesu zarządzania strategicznego jako źródło informacji na temat zdolności jednostki do kontynuacji działania (z pominięciem etapu realizacji strategii)



Źródło: opracowanie własne

[2] Analiza strategiczna i planowanie strategiczne wraz z realizacją strategii stanowią trzy zasadnicze etapy procesu zarządzania strategicznego.

MSR 1 wymaga ponadto przedstawienia w notach do sprawozdania finansowego celów, polityki i procedur zarządzania kapitałem przez spółkę (IASB 2009, s. 927; zob. także Frendzel, Ignatowski, Kabalski 2011, s. 52). Podstawą wszystkich wymaganych ujawnień są informacje dostarczane kluczowemu personelowi kierowniczemu. Jest to jeden z wielu przypadków, w których MSSF odwołują się wprost do informacji tworzonych dla celów zarządzania jednostką (a więc informacji z rachunkowości zarządczej).

MSR 2 *Zapasy* nie odwołuje się wprost do informacji lub metod rachunkowości zarządczej. Jest jednak oczywiste, że bez ich zastosowania nie jest możliwe spełnienie wymagań dotyczących ustalania kosztu wytworzenia (zob. Sobańska 2010, s. 632). Niezbędne są metody wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych, budżety pośrednich kosztów wytworzenia (przynajmniej w odniesieniu do kosztów stałych), oszacowanie normalnej zdolności produkcyjnej oraz kosztów stałych pustych, rachunek kosztów standardowych, odpowiednie metody kalkulacji kosztów produkcji. Z kolei oszacowanie wartości realizacji netto zapasów materiałów wymaga przeprowadzenia kalkulacji w trybie *ex ante*.

MSR 11 *Umowy o budowę* wskazuje na znaczenie skutecznego systemu budżetowania dla wiarygodnego pomiaru wyników kontraktu (IASB 2009, s. 1086)[3]. O ile w przypadku wyceny produktów wystarczają budżety krótkookresowe, o tyle podstawą oszacowania przychodów i kosztów kontraktów budowlanych są zwykle plany długoterminowe. Podobnie jak w przypadku MSR 2, spełnienie wymogów MSR 11 wiąże się z koniecznością ustalania normalnej zdolności produkcyjnej oraz stosowania właściwych metod kalkulacji kosztów.

MSR 16 *Środki trwałe* nie powołuje się *explicite* na rachunkowość zarządczą. Jednak zastosowanie jej niektórych narzędzi jest niezbędne dla prawidłowego ujęcia środków trwałych. Budżety kapitałowe (projektów inwestycyjnych) są źródłem informacji do oszacowania kosztów demontażu środka trwałego w chwili jego początkowego ujęcia. Plany długoterminowe zawierają ponadto informacje o okresie i trybie przewidywanego użytkowania maszyn i urządzeń, a także o ich wartości końcowej. Okresowe sprawozdania wewnętrzne zawierające informacje na temat wielkości wytworzonej produkcji mogą służyć do szacowania odpisów amortyzacyjnych (metodą jednostek produkcji).

MSR 18 *Przychody ze zwykłej działalności*, podobnie jak MSR 11, wymaga (choć nie wprost) efektywnego systemu budżetowania dla wiarygodnego oszacowania wyniku z realizacji usługi wielookresowej (innej niż budowlana). Informacje rachunkowości zarządczej są podstawą szacowania przychodów w przy-

[3] Warto podkreślić, że standard nie tylko wskazuje potrzebę zastosowania określonego narzędzia (w tym przypadku budżetowania), ale również podkreśla znaczenie jego jakości. Skuteczny system budżetowania powinien spełniać określone warunki (zob. Jaruga, Nowak, Szychta 2001, s. 682; Szychta 2007, s. 412−413).

padku niektórych złożonych transakcji, takich jak np. sprzedaż z przyznaniem punktów lojalnościowych czy sprzedaż z prawem zwrotu. Źródłem tych informacji są budżety (wraz z raportami z ich realizacji) zawierające takie dane, jak np.: planowana i faktyczna liczba przyznanych punktów lub zwrotów, liczba punktów wykorzystanych przez klientów, szacunkowe koszty nagród przyznawanych za punkty.

MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* wymaga zastosowania średniego ważonego kosztu kredytów (pożyczek) przy ustalaniu kwoty kosztów finansowania zewnętrznego podlegających kapitalizacji[4] (IASB 2009, s. 1430). Pomiar kosztu kapitału (własnego, obcego i łącznego) należy do zadań rachunkowości zarządczej[5].

Konwergencja rachunkowości zarządczej do sprawozdawczości finansowej jest szczególnie widoczna na przykładzie MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Celem standardu jest określenie procedur, które zapewnią, że wartość bilansowa aktywów nie będzie przewyższała ich wartości odzyskiwalnej, czyli kwoty możliwej do uzyskania z użytkowania lub sprzedaży (IASB 2009, s. 1972). Punktem wyjścia tych procedur jest zasadniczo identyfikacja przesłanek utraty wartości. Jedną z takich przesłanek są dane pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej (dotyczące obecnej lub przeszłej efektywności ekonomicznej składnika aktywów wskazujące na jej pogorszenie). Wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest wyższa z dwóch kwot: wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wartości użytkowej. Ta druga jest definiowana jako wartość bieżąca przyszłych przepływów pieniężnych oczekiwanych ze składnika aktywów lub tzw. ośrodka generującego środki pieniężne. Prognoza przepływów pieniężnych ze składnika aktywów powinna (IASB 2009, s. 1801):

1) uwzględniać racjonalne i udokumentowane założenia kierownictwa na temat ogółu uwarunkowań ekonomicznych, jakie wystąpią przez pozostały okres użytkowania aktywów (czyli *de facto* założenia przyjęte w strategii);

2) wynikać z aktualnego planu finansowego (budżetu) zatwierdzonego przez kierownictwo, obejmującego okres prognozy (ale zasadniczo nieprzekraczającego pięciu lat[6]).

Wymienione wyżej informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej firmy i niezbędne do spełniania wymogów MSR 36 prezentuje rysunek 4.2.

---

[4] Dotyczy to sytuacji, gdy kredyty są zaciągane bez określonego celu, a następnie wykorzystywane w celu budowy czy produkcji składnika aktywów.

[5] Podstawą decyzji kierowniczych jest zarówno sam koszt kapitału, jak i wielkości obliczane z jego uwzględnieniem (np. ekonomiczna wartość dodana; ang. *Economic Value Added* – EVA).

[6] Przepływy pieniężne dla okresów wykraczających poza przyjęty plan powinny być ekstrapolacją wielkości ujętych w tym planie.

Rysunek 4.2. Informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej niezbędne do spełnienia wymogów MSR 36

Źródło: opracowanie własne

Rachunkowość zarządcza jest także źródłem informacji przydatnych do ustalenia stopy dyskontującej przyszłych przepływów pieniężnych (przy szacowaniu wartości użytkowej). Stopą dyskontową może być np. średni ważony koszt kapitału. Do szacowania kosztu kapitału własnego są wykorzystywane różne metody, w tym przede wszystkim: model wyceny aktywów kapitałowych (ang. *Capital Assets Pricing Model* – CAPM), dywidendowy model wyceny akcji oraz stopa zwrotu obligacji powiększona o premię za ryzyko. Szczególnie skomplikowana jest pierwsza z metod (zob. Gajdka, Walińska 1988, s. 135; Brigham 1997, s. 184).

W przypadku braku możliwości oszacowania wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, przedmiotem testu na utratę wartości jest grupa składników zwana ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne. Zgodnie z MSR 36 identyfikacja ośrodków odbywa się na podstawie własnej oceny kierownictwa jednostki, a punktem odniesienia może być podział jednostki dla celów sprawozdawczości wewnętrznej i kontroli lub decyzje kierownictwa dotyczące kontynuowania bądź zaniechania określonych obszarów działalności (IASB 2009, s. 1807). Kolejny raz MSSF odwołują się bezpośrednio do metod rachunkowości zarządczej. W tym przypadku chodzi o rachunek odpowiedzialności, będący systemem pomiaru wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, wyodrębnionych w zdecentralizowanym podmiocie gospodarczym stosownie do informacji, jakich kierownicy potrzebują do sterowania tymi ośrodkami, oraz rozliczanie ich kierowników z odpowiedzialności za efektywne wykorzystanie zasobów przy realizacji powierzonych zadań (Jaruga, Kabalski, Szychta 2010, s. 421; zob. także: Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young 2007, s. 581; Drury

2004, s. 653). MSR 36 nie jest jedynym standardem, który wymaga informacji pochodzących z rachunku odpowiedzialności (będzie o tym mowa w dalszej części punktu).

MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* wymaga zastosowania metod i technik rachunkowości zarządczej oraz wykorzystania informacji tworzonych dla potrzeb zarządzania do wyceny zobowiązań o niepewnej kwocie i (lub) terminie rozliczenia. Przykładowo oszacowanie wartości zobowiązań na przyszłe naprawy gwarancyjne wymaga informacji o przewidywanej liczbie i rodzaju usterek oraz kosztach ich usunięcia. Takie informacje są zawarte w prognostycznym rachunku cyklu życia produktu i budżetach procesu obsługi posprzedażnej. Do oszacowania kosztów związanych z realizacją i obsługą gwarancji niezbędny jest pomiar kosztów jakości. Oszacowanie rezerw na przyszłe długoterminowe świadczenia pracownicze wymaga przyjęcia wiarygodnych założeń finansowych i demograficznych na podstawie planu strategicznego. Wskaźnik rotacji pracowników, będący kluczowym założeniem demograficznym, jest często uwzględniany w strategicznej karcie wyników (ang. *Balanced Scorecard*) w perspektywie rozwoju (zob. Kaplan, Norton 1996, s. 13; Niven 2005, s. 76).

MSR 38 *Aktywa niematerialne* wymaga wykorzystania rachunkowości zarządczej w wielu obszarach. Jednym z nich jest określenie przyszłych korzyści ekonomicznych wynikających z użytkowania składnika aktywów niematerialnych. Są one kwantyfikowane w procesie budżetowania. Budżet (biznesplan) jest ponadto niezbędnym dokumentem potwierdzającym dostępność zasobów potrzebnych do ukończenia i komercjalizacji prac rozwojowych (jest to jeden z warunków uznania nakładów na prace rozwojowe jako składnika aktywów). Standard wymaga także wiarygodnego określenia kosztów poniesionych na wytworzenie składnika aktywów niematerialnych (kolejny z warunków uznania nakładów na prace rozwojowe jako składnika aktywów), wyraźnie wskazując, że kluczową rolę w tym zakresie odgrywa rachunek kosztów przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia szacowania okresu użytkowania i kwantyfikacji przyszłych korzyści ekonomicznych (dla potrzeb amortyzacji) bardzo przydatny jest rachunek cyklu życia (MSR 38 wymienia cykl życia jako jeden z czynników determinujących okres użytkowania składnika aktywów[7]). Istotą rachunku cyklu życia jest pomiar przychodów i kosztów danego obiektu (produktu, technologii, składnika aktywów) od momentu rozpoczęcia badań nad nim aż po jego ostateczną likwidację (zob. Sobańska 2010, s. 412; Ansari, Bell 1997, s. 45−47; Nowak red. 2006, rozdz. 6).

Jednoznacznie zarządczy charakter mają informacje wymagane przez MSSF 8 *Segmenty operacyjne*. Standard wymaga ujawnienia informacji na temat różnych segmentów działalności spółki. Segmenty operacyjne identyfikuje się na podstawie wewnętrznych raportów opracowywanych na potrzeby głównego

[7] Zob. IASB (2009, s. 2005).

organu odpowiedzialnego za decyzje w zakresie alokacji zasobów do segmentu oraz za ocenę jego wyników (IASB 2009, s. 831−832). MSSF 8 odwołuje się zatem bezpośrednio do funkcjonującego w ramach rachunkowości zarządczej systemu pomiaru wyników części składowych działalności zdecentralizowanego przedsiębiorstwa (rachunku odpowiedzialności).

Segment operacyjny jest częścią składową jednostki:

1) zaangażowaną w działalność gospodarczą, która może generować przychody i koszty (w tym przychody i koszty z transakcji z innymi częściami składowymi tej samej jednostki);

2) której wyniki są regularnie analizowane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji w jednostce oraz wykorzystujący informacje o tych wynikach do podejmowania decyzji o alokacji zasobów do segmentu oraz oceny jego dokonań;

3) o której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Z przytoczonej definicji wynika, że segmenty są centrami zysków lub inwestycji.

MSSF 8 wymaga przedstawienia m.in. wyników poszczególnych segmentów w taki sposób, w jaki są one ustalane i prezentowane zarządowi. Oznacza to, że w sprawozdaniu finansowym mogą znaleźć się informacje pochodzące z wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów i wyników stanowiącego jedną z podstawowych metod rachunkowości stosowanych w zarządzaniu wielosegmentową i zdecentralizowaną jednostką gospodarczą (zob. Sobańska 2010, s. 193 i 471).

Informacje z wieloblokowego i wielosegmentowego rachunku kosztów i wyników są także niezbędne do spełniania zawartego w MSSF 5 (*Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność niekontynuowana*) wymogu odrębnej prezentacji wyników działalności niekontynuowanej oraz pomiaru wartości odzyskiwalnej grup aktywów przeznaczonych do zbycia.

Przydatność rachunkowości zarządczej jest szczególnie widoczna w kontekście wyceny aktywów i zobowiązań metodą wartości bieżącej. Jest to zdyskontowana wartość przyszłych przepływów pieniężnych netto oczekiwanych ze składnika aktywów. MSSF odwołują się do tej metody przede wszystkim przy szacowaniu wartości użytkowej aktywów w testach na utratę wartości, a także wartości godziwej w sytuacji braku porównywalnych transakcji rynkowych takich pozycji, jak:

1) środki trwałe w MSR 16: „jednostka może oszacować wartość godziwą według podejścia dochodowego" (IASB 2009, s. 1172);

2) aktywa niematerialne w MSR 38: „Techniki te obejmują np. zdyskontowane szacowane przyszłe przepływy netto ze składnika aktywów" (IASB 2009, s. 1995);

3) nieruchomości inwestycyjne w MSR 40: „jednostka uwzględnia różne źródła informacji, w tym projekcje zdyskontowanych przepływów pieniężnych" (IASB 2009, s. 2413);

4) aktywa biologiczne w MSR 41: „W niektórych przypadkach ceny rynkowe mogą być niedostępne dla aktywów biologicznych w ich obecnym stanie. W tej sytuacji jednostka stosuje wartość bieżącą oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych netto" (IASB 2009, s. 2456);

5) aktywa finansowe w MSR 39: „Techniki wyceny obejmują […] analizę zdyskontowanych przepływów pieniężnych" (IASB 2009, s. 2149).

Należy dodać, że nowy MSSF 13 *Wycena w wartości godziwej*, który zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2013 r., zbierze, uporządkuje i ujednolici różne wytyczne rozproszone dotychczas po wielu standardach.

Wartość bieżąca ma ponadto zastosowanie do wyceny rezerw. MSR 37 stanowi, że „jeżeli wartość pieniądza w czasie jest znacząca, to kwota rezerwy jest ustalana jako wartość bieżąca oczekiwanych nakładów" (IASB 2009, s. 1961).

Podstawą oszacowania wartości godziwej dla potrzeb sprawozdania finansowego sporządzanego zgodnie z MSSF może być nie tylko projekcja zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych, ale także inne techniki, w zależności od rodzaju składnika aktywów. Do aktywów rzeczowych można zastosować metodę kosztu zastąpienia (kosztu bieżącego). Aktywa finansowe mogę być wycenione na podstawie modelu wyceny opcji, dywidendowego modelu wyceny (w przypadku akcji), stopy zwrotu w terminie do wykupu (w przypadku obligacji) (Gajdka, Walińska 1998, t. 1, rozdz. 9). Równie liczne i zróżnicowane są metody wyceny aktywów niematerialnych, takich jak marki. W literaturze przedmiotu wymienia się obok podejścia dochodowego następujące typy metod (Urbanek 2008, rozdz. 4−6):

1) kosztowe – koszt reprodukcji i zastąpienia;

2) rynkowe – wycena porównywalna, wartość ekonomiczna produktu, wartość rynkowa przedsiębiorstwa;

3) oparte na wycenie opcji realnych związanych z marką.

Wymienione metody mają przede wszystkim zastosowanie w rachunkowości zarządczej jako źródło informacji do podejmowania decyzji. Rozwiązania MSSF wymuszają ich wykorzystanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

Rachunkowość zarządcza uwzględniała od zawsze (w zasadzie z definicji, w przeciwieństwie do rachunkowości finansowej) całą złożoność zjawisk towarzyszących działalności gospodarczej, w tym m.in. koszt alternatywny, wartość pieniądza w czasie i ryzyko. Koszt alternatywny jest w rachunkowości zarządczej traktowany na równi ze zwykłymi kosztami, takimi jak zużycie materiałów czy wynagrodzenia (zob. Jarugowa, Nowak, Szychta 2001, s. 87). Jest uwzględniany w rachunkach decyzyjnych (zob. np. Blocher, Chen, Cokins, Lin 2005, s. 328−329). W rachunku efektywności decyzji długoterminowych (inwestycyjnych) ma zastosowanie koncepcja wartości pieniądza w czasie[8]. Me-

[8] Metody oceny opłacalności inwestycji pomijające wartość pieniądza w czasie, jak np. okres zwrotu, są zaliczane do tzw. prostych i z tego względu mogą stanowić jedynie wstępne bądź pomocnicze narzędzie przy podejmowaniu decyzji.

tody rachunkowości zarządczej stosowane do planowania uwzględniają ryzyko, wykorzystując np. podejście probabilistyczne[9]. W tych aspektach wyraźnie widać konwergencję sprawozdawczości finansowej do rachunkowości zarządczej. Rozwiązania MSSF uwzględniają wartość pieniądza w czasie. Świadczą o tym rozwiązania w zakresie wyceny, m.in. zobowiązań, należności i pożyczek, przychodów z odroczoną płatnością. Podejście probabilistyczne ma zastosowanie m.in.:

1) do wyceny określonego typu rezerw − metoda wartości oczekiwanej (IASB 2009, s. 1959−1960)[10];

2) jako opcja do szacowania wartości użytkowej w testach na utratę wartości (IASB 2009, s. 1828);

3) jako podejście do szacowania wartości godziwej (IASB 2011).

W niewielkim zakresie MSSF uwzględniają koszt alternatywny. Ma on odzwierciedlenie w zasadzie jedynie w wartości użytkowej aktywów, ustalanej zgodnie z MSR 36. Stopa dyskontująca przyszłe przepływy pieniężne powinna odzwierciedlać ryzyko związane z wycenianymi aktywami i może być ustalona na podstawie średniego ważonego kosztu kapitału. Z kolei koszt kapitału własnego, stanowiący obok kosztu kapitału obcego jeden z dwóch składników łącznego kosztu kapitału, odzwierciedla koszt alternatywny.

Elementem sprawozdawczości finansowej MSSF w pełni odzwierciedlającym perspektywę zarządzania jest dokument pt. *Komentarz zarządu* (ang. *Management Commentary*). Został opublikowany przez IASB w grudniu 2010 r. (IASB 2010b). Nie jest to formalnie Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej, lecz wzór dobrej praktyki (jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF nie muszą się do niego stosować). *Komentarz zarządu* powinien zawierać zintegrowane informacje tworzące kontekst, w którym użytkownicy sprawozdań finansowych interpretują sytuację finansową i wyniki finansowe spółki. Informacje te odzwierciedlają pogląd kierownictwa jednostki na zaistniałe wydarzenia, ich przyczyny oraz wypływające z tego wnioski na przyszłość. *Komentarz zarządu* powinien wyjaśniać wszystkie istotne trendy i czynniki determinujące przyszłe wyniki, sytuację i rozwój jednostki. Ma odzwierciedlać sytuację bieżącą i jednocześnie jest spojrzeniem wstecz oraz w przyszłość. Na podstawie *Komentarza zarządu* użytkownicy sprawdzań finansowych będą mogli dokonać oceny ryzyka i perspektyw działalności podmiotu gospodarczego oraz skuteczności jego strategii. W tym celu powinien on zawierać informacje umożliwiające zrozumienie (IASB 2010b, par. 24):

[9] Na przykład probabilistyczny model analizy progu rentowności (zob. Jarugowa, Szychta 1999, s. 18−21).

[10] Projekt zmienionego MSSF 37 (IASB 2010) zakłada wycenę wszystkich zobowiązań w wartości oczekiwanej (oczywiście odnosi się to *de facto* do zobowiązań niepewnych co do kwoty lub terminu).

1) istoty działalności gospodarczej jednostki;
2) celów określonych przez zarząd i strategii przyjętych dla ich realizacji;
3) najbardziej znaczących zasobów, rodzajów ryzyka i relacji;
4) osiągniętych i oczekiwanych wyników działalności;
5) kluczowych mierników i wyznaczników dokonań stosowanych przez kierownictwo do oceny stopnia realizacji przyjętych celów.

Jest oczywiste, że źródłem informacji do takiego sprawozdania będzie rachunkowość zarządcza, w tym przede wszystkim wielowymiarowy (strategiczny) system pomiaru dokonań[11].

MSSF są zbieżne z rachunkowością zarządczą także w tym, że wymagają przyjęcia systematycznych, spójnych i racjonalnych podstaw rozliczania kosztów. Choć nie zostało to wyrażone wprost, nie ma wątpliwości, że owa racjonalność odnosi się do przyjętej w rachunkowości zarządczej zasady przyczynowo-skutkowej. Problem odpowiednich podstaw rozliczania kosztów pojawia się w wielu standardach, np. MSR 2 (wycena produktów), MSR 11 (ustalanie wyniku umów o usługę budowlaną), MSR 36 (szacowanie wartości użytkowej), MSR 38 (ustalanie kosztów prac rozwojowych).

Podsumowanie tematu obecności koncepcji i metod rachunkowości zarządczej w rozwiązaniach MSSF stanowi tabela 4.1.

Jak wynika z zestawienia przedstawionego w tabeli 4.1, MSSF uwzględniają koncepcje i techniki rachunkowości zarządczej w wielu obszarach i w bardzo szerokim zakresie. Swoim zasięgiem obejmują koncepcje i metody zaliczane zarówno do rachunkowości zarządczej operacyjnej (np. budżety operacyjne, rachunek kosztów standardowych), jak i strategicznej (np. strategiczna karta wyników, rachunek cyklu życia). W standardach mieści się nie tylko wiele różnych systemów rachunku kosztów, ale również zawierają metody dostarczające informacji niefinansowych. Niemal całe spectrum koncepcji i metod współczesnej rachunkowości zarządczej znajduje odzwierciedlenie w rozwiązaniach MSSF. Konwergencja na dużą skalę rachunkowości finansowej do rachunkowości zarządczej w wyniku stosowania MSSF jest bezsporna. Nie oznacza to jednak pełnej zbieżności zasad i celów sporządzania sprawozdań finansowych z podejściem rachunkowości zarządczej, o czym będzie mowa w kolejnym punkcie.

[11] Bardziej szczegółowa analiza wytycznych IASB dotyczących *Komentarza zarządu* pozwala dostrzec ich dużą zbieżność (pod względem treści) z koncepcją strategicznej karty wyników. Świadczą o tym: prezentacja celów i strategii, prezentacja mierników i wyznaczników dokonań, wymóg integracji poszczególnych elementów, zrównoważanie treści (przeszłość i przyszłość, zasoby finansowe i niefinansowe, różne grupy interesariuszy).

Tabela 4.1. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej w rozwiązaniach MSSF

Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej	Obszar MSSF
Budżety (krótkoterminowe i długoterminowe)	obliczanie kosztu wytworzenia szacowanie wartości użytkowej szacowanie wyniku usług wielookresowych uznawanie nakładów na prace rozwojowe jako pozycji aktywów amortyzacja szacowanie kosztów demontażu, napraw gwarancyjnych itp.
Wyodrębnianie kosztów stałych i zmiennych, pomiar niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i kosztów pustych	obliczanie kosztu wytworzenia
Rachunek kosztów standardowych	obliczanie kosztu wytworzenia
Rachunek odpowiedzialności	wyodrębnianie ośrodków wypracowujących środki pieniężne wyodrębnianie segmentów operacyjnych
Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników	prezentacja wyników segmentów prezentacja wyników działalności niekontynuowanej identyfikacja przesłanek i pomiar utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne
Metody kalkulacji kosztów	obliczanie kosztu wytworzenia szacowanie wartości realizacji netto materiałów
Rachunek cyklu życia	amortyzacja szacowanie kosztów demontażu i napraw gwarancyjnych
Rachunek kosztów jakości	szacowanie rezerw na naprawy gwarancyjne i podobnych
Analiza strategiczna i plan strategiczny	identyfikacja zagrożeń kontynuacji działania identyfikacja i kwantyfikacja efektów synergii wynikających z połączenia spółek punkt wyjścia do szacowania wartości użytkowej aktywów
Strategiczna karta wyników (lub podobne metody)	dane niefinansowe do szacowania wartości aktywów i zobowiązań (np. rotacja pracowników, wskaźniki jakości) informacje do komentarza zarządu
Pomiar kosztu kapitału (obcego, własnego i łącznego)	szacowanie wartości użytkowej aktywów ustalanie kwoty odsetek podlegających kapitalizacji
Koszt alternatywny	wartość użytkowa aktywów
Podejście probabilistyczne	wycena rezerw szacowanie wartości użytkowej aktywów szacowanie wartości godziwej
Racjonalne podstawy rozliczania kosztów (zasada przyczynowo-skutkowa)	różne obszary
Koncepcja wartości bieżącej	różne obszary

Źródło: opracowanie własne.

4.3. Rozwiązania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej a podejście rachunkowości zarządczej – zasadnicze różnice w kontekście orientacji na wartość przedsiębiorstwa

Orientacja współczesnej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach wynika z celu ich działalności, którym jest zasadniczo wzrost wartości rynkowej (Sobańska 2010, s. 75)[12]. Koncepcje i narzędzia współczesnej rachunkowości zarządczej są zatem również ukierunkowane na wartość dla akcjonariuszy. Niektóre koncepcje i metody służą wprost do pomiaru wartości (np. ekonomiczna wartość dodana). Inne pozwalają zidentyfikować i skwantyfikować czynniki tworzące wartość, czyli tzw. generatory wartości (np. strategiczna karta wyników). Jeszcze inne wspierają zarządzanie ukierunkowane na wartość (np. rachunek odpowiedzialności, analiza kosztów jakości, rachunek redukcji kosztów). Czy rozwiązania MSSF również są ukierunkowane na wartość dla akcjonariuszy?

Według I. Sobańskiej (2007a, s. 189; 2007b, s. 287) u podstaw sprawozdawczości finansowej MSSF leży zastosowanie teorii wartości kapitału dla akcjonariuszy (i jest to konsekwencja przemian w procesie zarządzania i rachunkowości zarządczej), a celem sprawozdania finansowego jest pomiar wartości przedsiębiorstwa. Podobne zdanie wyraża E. Walińska (2007, s. 337). Argumenty przemawiające za taką tezą są następujące (zob. Sobańska 2007b, s. 189; Walińska 2007, s. 337):

1) bilans jako dominujący element sprawozdania finansowego;
2) prospektywna orientacja sprawozdawczości finansowej;
3) wycena w wartości godziwej i uznawanie niezrealizowanych zysków wynikających z tej wyceny;
4) włączenie do sprawozdania finansowego zestawienia zmian w kapitale własnym.

[12] Kwestia celu działalności przedsiębiorstw jest oczywiście znacznie bardziej złożona. Obok koncepcji wartości dla akcjonariuszy funkcjonuje koncepcja interesariuszy, w świetle której przedsiębiorstwo powinno w równym stopniu zaspokajać wynikające z jego działalności oczekiwania różnych grup interesów (a nie wyłącznie właściciele). Trudno ocenić, czy i na ile stanowi ona opozycję dla podejścia ukierunkowanego na wartość dla właścicieli. Z jednej strony, nie wydaje się możliwe jednoczesne zaspokojenie oczekiwań wszystkich interesariuszy. Maksymalizacja korzyści właścicieli oznacza zatem zmniejszenie korzyści jakichś innych grup interesów i odwrotnie. Z drugiej strony, są dowody potwierdzające, że dbałość przedsiębiorstwa o potrzeby interesariuszy przekłada się w długim okresie na wyższą wartość dla właścicieli. Badania wykazują, że nie ma konfliktu między działaniem przedsiębiorstwa dla szerszego dobra publicznego a wynikami finansowymi. Co więcej, działanie w sposób społecznie odpowiedzialny często idzie w parze z ponadprzeciętną efektywnością finansową. Ta z kolei umożliwia większe zaangażowanie w działania na rzecz środowiska społecznego i przyrodniczego (zob. Makower 1994; Waddock, Grave 1997; za: Schermerhorn 2008, s. 97). Tak czy inaczej maksymalizacja wartości dla właścicieli jest z pewnością celem działalności przedsiębiorstwa (bądź jako jedyny generalny cel, bądź jako jeden z głównych elementów wiązki celów).

Z pewnością przytoczone fakty przemawiają za tym, że MSSF są wyrazem nowej orientacji sprawozdawczości finansowej, w dużej mierze zbieżnej z podejściem przyjętym w rachunkowości zarządczej. Jednak teza o tym, że sprawozdania finansowe według MSSF mają na celu prezentację wartości (rynkowej) przedsiębiorstwa, jest raczej nieuzasadniona. Zgodnie z nowymi *Ramami konceptualnymi* MSSF celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest dostarczanie informacji finansowej o jednostce sprawozdawczej, która jest użyteczna dla obecnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu decyzji o dostarczaniu kapitału jednostce, w tym decyzji związanych z rozliczeniem zarządu z odpowiedzialności za powierzone zasoby (IASB 2010c). Decyzje dostarczycieli kapitału podejmowane na podstawie informacji ze sprawozdawczości finansowej dotyczą tego, czy i jak alokować swoje zasoby w danej jednostce (czy i jak dostarczać jej kapitał), a także tego, jak chronić i zwiększać inwestycję. Podejmując takie decyzje, akcjonariusze i kredytodawcy są zainteresowani oceną zdolności jednostki do generowania dodatnich przepływów pieniężnych netto oraz zdolnością zarządu do ochrony i zwiększania ich inwestycji. W żadnym razie nie ma mowy o tym, że sprawozdanie finansowe lub którykolwiek z jego elementów dostarcza wprost informacji o wartości przedsiębiorstwa. Zresztą w projekcie *Ram konceptualnych* z maja 2008 r. (*Cele sprawozdawczości finansowej* oraz *Cechy jakościowe i ograniczenia użytecznych decyzyjnie informacji ze sprawozdawczości finansowej*) wyraźnie stwierdzono, że sprawozdania finansowe nie są przeznaczone do tego, aby przedstawiały wartość przedsiębiorstwa (FASB 2008, s. 5). Mogą co najwyżej być pomocne tym użytkownikom, którzy chcą ją oszacować we własnym zakresie. Znaczenie tego stanowiska jest tak duże, jak wysoka jest ranga *Ram konceptualnych* (stanowią konstytucję międzynarodowej sprawozdawczości finansowej).

Abstrahując od sformułowania celu sprawozdań finansowych w nowych *Ramach konceptualnych* (i jego mniej lub bardziej swobodnych interpretacji), nie jest możliwe, aby sprawozdania finansowe przy aktualnych rozwiązaniach poszczególnych standardów wprost zawierały informację o wartości przedsiębiorstwa dla akcjonariuszy. Nawet jeżeli wszystkie aktywa i zobowiązania jednostki byłyby wyceniane w wartości godziwej (co przecież obecnie w MSSF nie ma miejsca), to i tak suma wartości godziwych wszystkich aktywów netto nie odpowiadałaby wartości rynkowej całej spółki przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, nie są uwzględnione efekty synergii zachodzące między poszczególnymi składnikami[13]. Po drugie, bilans według

[13] Efekty synergii są odzwierciedlone w MSSF jedynie w wartości użytkowej ośrodków wypracowujących środki pieniężne. Jednak zasadniczo wartość użytkowa nie jest przyjmowana za wartość bilansową (z wyjątkiem sytuacji, gdy wartość księgowa aktywów jednostki przekracza wartość użytkową, a ta z kolei jest wyższa od wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży).

MSSF pomija aktywa niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie (z wyjątkiem nakładów poniesionych na prace rozwojowe po spełnieniu określonych warunków). Zgodnie z MSR 38 nie można ujmować jako aktywów nakładów poniesionych na wytworzone we własnym zakresie znaki firmowe i towarowe, tytuły wydawnicze, listy klientów i podobne pozycje (IASB 2009, s. 2000). W bilansie są także pomijane zasoby wiedzy pracowników (nakłady na działalność szkoleniową są ujmowane jako koszty w rachunku zysków i strat okresu, w którym zostały poniesione). Sprawozdania finansowe sporządzone według MSSF nie dostarczają zatem wprost informacji na temat wartości spółki dla jej akcjonariuszy.

Powyższy wniosek dotyczy nie tylko bilansu, ale także sprawozdania z wyniku całościowego. Przejście od wyniku finansowego do wyniku całościowego jest co prawda uważane za krok sprawozdawczości finansowej w kierunku dominującej w XXI w. w sferze zarządzania i finansów koncepcji wartości dla akcjonariuszy (Szychta 2011, s. 81). Jednak w dalszym ciągu przy ustalaniu wyniku działalności jednostki gospodarczej dla potrzeb sprawozdania finansowego pomija się całkowicie lub częściowo kilka elementów uwzględnianych przy pomiarze wartości dla akcjonariuszy. D. Martin i W. Petty (2000, s. 36−40), przeciwstawiając wynik finansowy ustalany zgodnie z amerykańskimi standardami rachunkowości finansowej (*Generally Accepted Accounting Principles* – GAAP) wartości kreowanej dla akcjonariuszy, wskazują na:

1) brak równości między wynikiem finansowym a przepływami pieniężnymi;
2) pomijanie ryzyka przy ustalaniu wartości pozycji sprawozdania finansowego;
3) pomijanie wartości pieniądza w czasie przy ustalaniu wartości pozycji sprawozdania finansowego;
4) pomijanie kosztu kapitału własnego przy ustalaniu wyniku finansowego.

Jeżeli chodzi o trzy pierwsze zarzuty, to z punktu widzenia MSSF można je osłabić, wskazując na to, że wycena niektórych aktywów i zobowiązań jest oparta na prognozowanych przepływach pieniężnych, uwzględnia ryzyko i wartość pieniądza w czasie (o czym już była mowa). Trudno natomiast odeprzeć zarzut pominięcia kosztu kapitału własnego (ze wspomnianym wcześniej wyjątkiem w postaci pomiaru wartości użytkowej aktywów). Uwzględnienie tego kosztu jest przecież istotą pomiaru wartości tworzonej dla akcjonariuszy na podstawie ekonomicznej wartości dodanej (EVA):

$$EVA = NOPAT - k \times K,$$

gdzie: NOPAT – wynik operacyjny po opodatkowaniu, lecz przed uwzględnieniem kosztów finansowych i pozycji niepieniężnych z wyjątkiem amortyzacji; k – średni ważony koszt kapitału przedsiębiorstwa; K – kapitał zainwestowany w przedsiębiorstwo.

Dopóki wynik finansowy (tradycyjny czy całościowy) będzie pomijał koszt kapitału, dopóty sprawozdawczość finansowa będzie odwzorowywała wynik księgowy, a nie ekonomiczny. Propagatorzy koncepcji zarządzania ukierunkowanego na wartość uważają, że informacje w sprawozdaniach finansowych prezentowane zgodnie z amerykańskimi GAAP nie mają na celu odzwierciedlenia wartości i jej tworzenia (Martin, Petty 2000, s. 36). To samo można powiedzieć o MSSF (wciąż istniejące, bynajmniej nie fundamentalne różnice między MSSF i GAAP nie mają dla tej tezy żadnego znaczenia).

Sprawozdania finansowe sporządzone według MSSF nie dostarczają zatem informacji na temat wartości spółki dla jej akcjonariuszy. Można co najwyżej uznać, że zawierają informacje pozwalające użytkownikom sprawozdań finansowych na jej pomiar we własnym zakresie. Należy jeszcze zaznaczyć, że możliwość tego pomiaru jest tym mniejsza, im bardziej przy wycenie aktywów spółka stosuje koszt historyczny. Warto poświęcić temu zagadnieniu nieco więcej miejsca.

Jak już wspomniano, o orientowaniu się międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w kierunku koncepcji wartości dla akcjonariuszy świadczy coraz szerszy zakres wyceny w wartości godziwej. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że w wielu przypadkach wartość godziwa jako podstawa wyceny jest jedynie alternatywą, a jej zastosowanie zależy od polityki rachunkowości jednostki. Zakres wykorzystania wartości godziwej w MSSF jako alternatywnej podstawy wyceny przedstawia tabela 4.2.

Tabela 4.2. Zakres zastosowania wartości godziwej w MSSF jako alternatywnej podstawy wyceny

Przypadek	Podejście uwzględniające wartość godziwą	Podejście alternatywne
Wycena bilansowa środków trwałych (MSR 16)	Model przeszacowania	Model kosztu (historycznego)
Wycena bilansowa aktywów niematerialnych (MSR 38)	Model przeszacowania[a]	Model kosztu (historycznego)
Ujęcie początkowe otrzymanych dotacji rządowych (MSR 20)	Wartość godziwa	Wartość nominalna
Wycena bilansowa nieruchomości inwestycyjnych (MSR 40)	Model wartości godziwej	Model kosztu (historycznego)

[a] Wymóg istnienia aktywnego rynku dla wycenianego składnika jako warunek konieczny przeszacowania powoduje, że w praktyce do wyceny aktywów niematerialnych ma zastosowanie niemal wyłącznie model kosztu.

Źródło: opracowanie własne.

Do zestawienia zamieszczonego w tabeli 4.2 (dowodzącego faktu, iż pomimo przyzwolenia i ogólnego ukierunkowania wyceny w MSSF na wartość godziwą niekoniecznie będzie ona uwzględniona w bilansie) należy dodać przypadki, w których wartość godziwa jest podstawą wyceny bilansowej, ale tylko pod określonym warunkiem (warunkami). Zawiera je tabela 4.3.

Tabela 4.3. Zakres zastosowania wartości godziwej w MSSF podstaw wyceny pod określonym warunkiem

Przypadek	Podejście uwzględniające wartość godziwą	Warunek zastosowania wartości godziwej
Początkowe ujęcie leasingu finansowego u leasingobiorcy (MSR 17)	Wartość godziwa przedmiotu leasingu	O ile nie jest większa od zaktualizowanej wartości minimalnych opłat leasingowych
Wycena bilansowa aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (MSSF 5)	Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży	O ile nie jest wyższa od wartości księgowej
Wycena bilansowa aktywów poddawanych testom na utratę wartości (MSR 36)	Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży[a]	O ile nie jest większa od wartości księgowej

[a] Zakładam, że wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest wartością odzyskiwalną zgodnie z definicją MSSF 36.

Źródło: opracowanie własne.

Jeżeli w tak wielu przypadkach (co przedstawiono w tabeli 4.2) wartość godziwa jest jedynie alternatywną podstawą wyceny, to jest możliwa sytuacja, w której wycena bilansowa spółki ma w zasadzie charakter konserwatywny (zob. Kabalski 2009c, s. 67). Wystarczy, że wybierze ona model kosztu do wyceny środków trwałych, nieruchomości inwestycyjnych i aktywów niematerialnych[14]. Dla ilustracji tego problemu posłużę się przykładem grupy kapitałowej PGNiG. Tabela 4.4 przedstawia wartość bilansową i podstawę wyceny wybranych aktywów grupy na koniec 2010 r. (grupa sporządza sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF).

Z zestawienia zawartego w tabeli 4.4 wynika, że środki trwałe, wartości niematerialne i nieruchomości inwestycyjne stanowią 75% aktywów spółki, a zatem przynajmniej trzy czwarte wartości bilansowej to pozycje wyceniane w koszcie[15]. Trudno w tej sytuacji uznać za słuszne twierdzenie o zbieżności bilansu z koncepcją wartości dla akcjonariuszy.

[14] W odniesieniu do tej ostatniej kategorii spółka praktycznie nie ma wyjścia.

[15] Oczywiście nie wszystkie spośród pozostałych pozycji bilansu PGNiG (ujętych w zestawieniu jako jedna kwota) należy lub można wycenić na podstawie wartości godziwej. Udział wartości godziwej w wartości bilansowej jest więc jeszcze mniejszy niż 25%.

Tabela 4.4. Wartość bilansowa i podstawa wyceny wybranych aktywów grupy PGNiG na koniec 2010 r.

Pozycja	Podstawa wyceny	Wartość bilansowa
Środki trwałe	Koszt	25 662 220
Wartości niematerialne		9 915
Nieruchomości inwestycyjne		246 710
Pozostałe aktywa (w sumie)	Różne	8 397 394
Razem aktywa	–	34 316 239

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok zakończony 31 grudnia 2010 r.*, Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo.

Przypadek PGNiG (wąskiego zakresu zastosowania wartości godziwej do wyceny bilansowej w sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z MSSF) nie jest odosobniony. Z badań wynika, że spółki rzadko korzystają z możliwości wyceny w wartości godziwej. W Polsce badania nad zakresem zastosowania wartości godziwej prowadzili m.in. M. Frendzel oraz T. Martyniuk wraz z M. Walczak (była o tym mowa w rozdziale 1). Badaniu Frendzla (zob. Kabalski, Frendzel 2011) podlegały skonsolidowane sprawozdania finansowe za 2008 r. (przygotowane zgodnie z MSSF) spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Spośród 314 spółek poddanych badaniu jedynie 28 wskazało, że stosuje model wartości przeszacowanej dla wybranych klas środków trwałych. Spośród pozostałych 294 spółek 275 wskazało koszt jako podstawę wyceny wszystkich środków trwałych, a 11 nie odniosło się jednoznacznie do sposobu wyceny. Aż w dwunastu branżach żadna ze spółek nie zastosowała do wyceny środków trwałych modelu przeszacowania. Aż 87,6% wszystkich spółek stosuje wyłącznie model kosztu.

Martyniuk i Walczak poddały analizie roczne jednostkowe sprawozdania finansowe za 2009 r. 20 spółek wchodzących w skład indeksu WIG20 GPW w Warszawie. Wyniki pozwoliły im sformułować wniosek, iż „jednostki unikają stosowania wartości godziwej" (Martyniuk, Walczak 2011, s. 47). W świetle przedstawionych wyników trudno polemizować z takim stwierdzeniem[16]. Wystarczy podać, że żadna z 20 spółek nie stosuje modelu przeszacowania do środków trwałych, jedynie dwie ujmują w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjne, a pozycje wyceniane na podstawie wartości godziwej stanowią średnio 9,4% sumy bilansowej.

[16] Oczywiście można zastanawiać się, czy na miejscu jest słowo „unikały", skoro autorki nie zbadały motywów wyboru podstaw wyceny.

Mały zakres wyboru wartości godziwej do wyceny bilansowej nie jest specyfiką polską. Z przeprowadzonej dla Komisji Europejskiej analizy sprawozdań finansowych 151 europejskich spółek publicznych stosujących po raz pierwszy MSSF od 2005 r. wynika m.in., że[17]:

1) jedynie 4% spółek zastosowało model przeszacowania (oparty na wartości godziwej) do wyceny środków trwałych (jednak żadna z nich nie objęła nim wszystkich grup rodzajowych środków trwałych);

2) mniej więcej 25% spółek posiadających nieruchomości inwestycyjne zastosowało do ich wyceny model wartości godziwej.

R. Ignatowski (2009, s. 345−346) uważa, że powodami tej wyraźnej „niechęci do bardziej powszechnego stosowania wartości godziwej" są przywiązanie do tradycji i koszty wyceny.

Podsumowując rozważania tego punktu, należy stwierdzić, że zarówno praktycznie, jak i teoretycznie sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z MSSF nie odzwierciedlają wartości dla akcjonariuszy. Nie przeczy to jednakże tezie o konwergencji sprawozdawczości finansowej do rachunkowości zarządczej. Owa konwergencja jest tak daleko posunięta, iż tworzy nową relację obu dziedzin rachunkowości, o czym będzie mowa w kolejnym punkcie.

4.4. Nowa relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jako następstwo stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Celem tego punktu jest paralelna analiza cech rachunkowości finansowej (zmienionej pod wpływem rozwiązań MSSF) i rachunkowości zarządczej. Na tej podstawie podejmę próbę określenia relacji obu dziedzin rachunkowości w warunkach stosowania MSSF. Pozwoli to udzielić odpowiedzi na szereg ważnych pytań: czy rachunkowość finansowa nie staje się bliźniaczo podobna do rachunkowości zarządczej? Czy dwa różne dotychczas elementy systemu rachunkowości nie stapiają się w jedno? Czy utrwalony przez lata i zdawałoby się wieczny podział właśnie zanika?[18] Jeśli tak, miałoby to szereg konsekwencji praktycznych. Należałoby zmienić podejście do

[17] *EU Implementation of IFRS and The Fair Valuer Directive* (2007).

[18] Oczywiście nie jestem pierwszym, który publicznie zastanawiał się nad sensem rozgraniczania rachunkowości na: finansową i zarządcza. Pytanie o to zadał w najlepszym możliwym czasie i okolicznościach R. Ignatowski (2007, s. 519−520). Miało to miejsce w czerwcu 2007 r. na zorganizowanym przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce na jego stulecie wielkim Kongresie Polskiej Rachunkowości pod hasłem „Rachunkowość wczoraj – dziś – jutro". Zebrali się na nim licznie najważniejsi przedstawiciele polskiej rachunkowości, zarówno naukowcy, jak i praktycy. Ignatowski mówił wtedy o jedności rachunkowości, popierając swoje stanowisko racjonalnymi argumentami.

nauczania rachunkowości, a także jej organizacji w praktyce. Ponadto nie miałoby sensu istnienie odrębnych zawodów specjalisty rachunkowości zarządczej i specjalisty rachunkowości finansowej, odrębnych organizacji zrzeszających te grupy, czasopism dedykowanych osobno każdej z dyscyplin itp.

Tabela 4.5. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – tradycyjne rozróżnienie

Cecha	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
Użytkownicy	Zewnętrzni (dostarczyciele kapitału, kontrahenci, agendy rządowe, społeczeństwo)	Wewnętrzni (menedżerowie różnych szczebli, pracownicy podejmujący decyzje w ramach otrzymanych uprawnień)
Pomiar (rodzaj informacji)	Głównie wartościowy (informacje finansowe)	Wartościowy i ilościowy (informacje finansowe i niefinansowe)
Zakres (obiekt) informacji	Zasadniczo przedsiębiorstwo jako całość (lub grupa kapitałowa)	Zarówno całe przedsiębiorstwo, jak i elementy składowe w jego wnętrzu i otoczeniu (produkty, procesy, klienci, kanały dystrybucji, działy, zespoły pracownicze, segmenty działalności itp.)
Wymiar czasowy informacji	Głównie przeszłe	Przeszłe, ale przede wszystkim przyszłe
Częstotliwość dostarczania informacji (okres, którego dotyczą informacje)	Ściśle określony i ujednolicony okres sprawozdawczy (rok, kwartał przy raportach śródokresowych)	Różna, niejednolita, wynikająca ze specyficznych potrzeb; od informacji dostarczanych niemal w czasie rzeczywistym po raporty okresowe (np.: kwartalne, roczne, wieloletnie); od informacji dotyczących krótkich odcinków czasu (np. dnia czy tygodnia) aż po raporty obejmujące wiele lat (np. cykl życia produktu)
Uregulowania zewnętrzne	Są	Nie ma
Obowiązujące zasady	Określone zasady nadrzędne, kryteria ujmowania transakcji i zdarzeń, podstawy wyceny	Swoboda doboru zasad
Forma informacji	Wystandaryzowana; sprawozdanie finansowe o określonej zawartości i strukturze publikowane tradycyjnie lub w formie elektronicznej (np. w Internecie)	Bardzo różna; raporty standardowe o określonej strukturze obok informacji specjalnych; komunikowane na różne sposoby

Źródło: opracowanie własne na podstawie: I. Sobańska (2010, s. 75−76); A. Jarugowa, W. Nowak, A. Szychta (2001, s. 43); A. A. Atkinson, R. S. Kaplan, E.A. Matsumura, S. M. Young (2007, s. 5).

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy konwergencja rachunkowości finansowej do rachunkowości zarządczej spowodowała całkowitą unifikację ich cech oraz pełną integrację w praktyce, przedstawię klasyczne rozróżnienie między rachunkowością finansową a zarządczą. Następnie przeanalizuję poszczególne różnice, sprawdzając, czy nadal występują, czy może już zanikły. Tradycyjnie ukształtowane cechy rachunkowości finansowej będą oczywiście weryfikowane w świetle wymogów MSSF.

Podstawową różnicą między rachunkowością finansową a zarządczą są odbiorcy (użytkownicy) informacji, a w zasadzie ich potrzeby informacyjne wynikające z innego usytuowania względem przedsiębiorstwa. Rachunkowość finansowa funkcjonuje na potrzeby użytkowników zewnętrznych. Służy do ochrony interesów właścicieli i wierzycieli, a także do rozliczeń z państwem (Jarugowa, Nowak, Szychta 2001, s. 37). Rachunkowość zarządcza jest nastawiona na użytkowników wewnętrznych. Są nimi menedżerowie podejmujący decyzje na wszystkich szczeblach zarządzania podmiotem gospodarczym. Odmienność potrzeb użytkowników informacji jest pierwotną różnicą między oboma obszarami rachunkowości. Pozostałe różnice mają charakter wtórny; są tylko jej konsekwencją. Dopóki użytkownicy wewnętrzni i zewnętrzni będą potrzebowali różnych informacji (pod względem treści, formy, częstotliwości itp.), dopóty podział na rachunkowość finansową i zarządczą będzie miał sens (przynajmniej z teoretycznego punktu widzenia). Jeżeli okaże się, że wszelkie wtórne różnice zatarły się, to będziemy mieli do czynienia z jedną rachunkowością; tworzącą te same informacje jednocześnie dla dwóch grup użytkowników. Tabela 4.5 przedstawia tradycyjne różnice między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą.

Dotychczas domeną sprawozdawczości finansowej były niemal wyłącznie informacje finansowe (wyrażone w mierniku pieniężnym). W MSSF coraz większe znaczenie mają informacje niefinansowe. MSR 1 (o czym już była mowa) wymaga opisania czynników niepewności w kontekście zdolności spółki do kontynuacji działania (oznacza to, że dla użytkownika zewnętrznego, tak samo jak dla potrzeb zarządu, jest przygotowywana analiza SWOT). MSR 36 zobowiązuje do ujawnienia m.in. informacji o stopie procentowej oraz kluczowych założeniach kierownictwa będących podstawą oszacowania wartości odzyskiwalnej aktywów. MSR 16 wymaga ujawnienia okresów użytkowania środków trwałych. Należy jeszcze wspomnieć o ogólnym wymogu prezentowania kluczowych założeń, na których są oparte oszacowania poszczególnych znaczących kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym[19]. Jeszcze więcej informacji niefinansowych znajdzie się w *Komentarzu zarządu*. Będą to np. niefinansowe mierniki dokonań, odwzorowanie procesu tworzenia wartości,

[19] Mogą to być np. założenia dotyczące ilości sprzedaży, stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych, przebiegu cyklu życia składnika aktywów, poziomu i struktury zatrudnienia.

kapitał intelektualny. Wiele przedsiębiorstw fakultatywnie publikuje (w ramach sprawozdania finansowego lub obok niego) raporty zawierające informacje na temat jakości, oddziaływania na środowisko naturalne, odpowiedzialności społecznej, kapitału intelektualnego itp. Nawet strategiczna karta wyników (ang. *Balanced Scorecard*) bywa prezentowana użytkownikom zewnętrznym[20]. W tego rodzaju raportach dominują rzecz jasna informacje niefinansowe. Wniosek jest oczywisty − w kwestii rodzaju informacji rachunkowość finansowa przestaje różnić się od rachunkowości zarządczej.

Pod rządami MSSF coraz więcej informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym (lub wykorzystywanych do ich sporządzenia) ma charakter prospektywny. Wystarczy wspomnieć o wycenie opartej na szacowanych przyszłych przepływach pieniężnych. Antycypacja przyszłych zdarzeń jest m.in. podstawą wyceny wielu zobowiązań i należności, ustalania wartości przychodów (w przypadku sprzedaży z prawem zwrotu lub programów lojalnościowych), kwot amortyzacji. Wiele standardów odwołuje się do budżetów operacyjnych lub planów długoterminowych, a także do strategii spółki (co zostało wykazane w punkcie 4.1). W *Komentarzu zarządu* spojrzenie w przyszłość jest tak samo ważne, jak spojrzenie w przeszłość. Rachunkowość finansowa bez wątpienia staje się coraz bardziej prospektywna. Można oczekiwać, że kiedyś, tak jak rachunkowość zarządcza, będzie zorientowana bardziej *ex ante* niż *ex post*.

Kolejną cechą tradycyjnie odróżniającą rachunkowość finansową od zarządczej jest jej ścisłe uregulowanie przez instytucje zewnętrzne (wyznaczające zasady rachunkowości). Z kolei rachunkowość zarządcza od zawsze była kształtowana przez jednostkę stosownie do jej potrzeb. Także w tej kwestii nastąpiły duże zmiany. Zasady przygotowywania i prezentacji sprawozdań finansowych są oczywiście regulowane, lecz w przypadku MSSF ma to charakter ogólny. Co więcej, te najważniejsze zasady sprawozdawczości finansowej determinujące charakter informacji, takie jak istotność i wierne odzwierciedlenie rzeczywistości (osiągane m.in. przez uznanie wyższości treści ekonomicznej nad formą prawną i fizyczną), są zbieżne z wymaganiami stawianymi informacjom rachunkowości zarządczej (zob. Sobańska 2010, s. 76; Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young 2007, s. 5)[21]. W ramach tych ogólnych zasad spółki mają dużą możliwość wyboru polityki rachunkowości (zob. Kabalski 2009c). O ujęciu i wycenie wielu transakcji i zdarzeń decyduje własny osąd kierownictwa jednostki[22]. Uwarunkowane sytuacyjnie są np.: techniki ustalania wartości

[20] Chodzi oczywiście o słynną już firmę Skandia (www.skandia.com).

[21] Dodam jeszcze, że pisząc „istotność", mam na myśli cechę, która w języku angielskim (zarówno w *Ramach konceptualnych* MSSF, jak i w publikacjach z rachunkowości zarządczej) jest określana jako *relevance* (rzeczownik), *relevant* (przymiotnik). W polskich przekładach MSSF używa się (moim zdaniem niezbyt słusznie) słowa „przydatność".

[22] Znamienny jest fakt, iż A. A. Atkinson, R. S. Kaplan, E. A. Matsumura i S. M. Young (2007, s. 5) jako jedną z głównych cech informacji rachunkowości zarządczej podają *judgemental* (ang.),

godziwej, metoda amortyzacji, metoda pomiaru stopnia zaawansowaniu usług wielookresowych. Nie ma wzoru bilansu i sprawozdania z wyniku. Kwestią całkowicie dowolną jest plan kont przedsiębiorstwa. Jednostka, sporządzając sprawozdanie finansowe, w dużym zakresie dobiera rozwiązania stosownie do okoliczności lub własnych potrzeb (prawie tak samo, jak to ma miejsce w przypadku rachunkowości zarządczej).

Rachunkowość finansowa upodabnia się do zarządczej także w kwestii zakresu (obiektu) informacji. W sprawozdaniach finansowych, tak jak w raportach rachunkowości zarządczej, pojawia się coraz więcej informacji cząstkowych, dotyczących nie całej spółki (grupy kapitałowej), lecz różnych odcinków jej działalności. Są to przykładowo informacje o poszczególnych segmentach, kontraktach, ośrodkach wypracowujących środki pieniężne. Szczegółowość ujawnień wymaganych przez MSSF powoduje, że – parafrazując znane powiedzenie − w sprawozdaniu finansowym jest przedstawiany nie tylko obraz całego lasu, ale również niektórych pojedynczych drzew.

Rachunkowość finansowa i zarządcza mają szereg elementów wspólnych. Jest to plan kont, baza danych i polityka rachunkowości, która ma charakter strategiczny (Sobańska 2010, s. 76; Kabalski 2009c, rozdz. 1 i 2). Podobieństwo charakteru dostarczanych informacji powoduje, że również dziedziny wiedzy niezbędne w procesie ich tworzenia w dużym stopniu się pokrywają[23].

Nie ma wątpliwości, że rachunkowość finansowa w warunkach zastosowania MSSF bardzo upodabnia się do rachunkowości zarządczej. Obie stają się nie do odróżnienia, a ściślej, prawie nie do odróżnienia. Nie dotyczy to bowiem (i raczej nigdy nie będzie dotyczyło) tylko jednej z zasadniczych cech. Chodzi o częstotliwość dostarczania informacji. Informacje w rachunkowości zarządczej są generowane nawet codziennie, np. tablice wyników w przedsiębiorstwach stosujących tzw. *lean management* (Sobańska 2010, s. 118). Wynika to z potrzeby szybkiego reagowania menedżerów na zmiany na rynku i zakłócenia w procesach wewnętrznych. Częstotliwość informacji jest ściśle powiązana ze szczegółowością. Te szybkie informacje dotyczą elementarnych odcinków działalności przedsiębiorstwa (np.: średni jednostkowy koszt produktu, wskaźnik efektywności urządzeń, liczba wyrobów o niedostatecznej jakości, odsetek dostaw na czas, liczba produktów wytworzonych w określonym czasie itp.). W przypadku sprawozdań finansowych taka częstotliwość jest nieuzasadniona. Nie chodzi nawet o koszty

---

czyli „oparty na własnej ocenie" (według internetowego słownika Getionary, http://www2.getionary.pl/). Słowo *judgement* (od którego pochodzi przymiotnik *judgemental*) jest wielokrotnie używane w MSSF, w tym samym znaczeniu − osąd kierownictwa jednostki kształtuje informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym.

[23] Choćby wiedza z zarządzania strategicznego, dziedziny kojarzonej niemal wyłącznie z rachunkowością zarządczą, jest niezbędna do przygotowania informacji dla potrzeb sprawozdawczości finansowej.

sprawozdawczości[24]. Po prostu użytkownicy zewnętrzni nie potrzebują tak częstych informacji (ze względu na ich usytuowanie względem przedsiębiorstwa i brak wpływu na jego bieżącą działalność). Nawet jeśli przyjmiemy, że niektórzy użytkownicy (np. akcjonariusze) chcieliby otrzymywać jakieś informacje codziennie, to dotyczyłyby one raczej całej spółki (np.: jej wartość, wynik finansowy, przychody). Można nawet uznać za racjonalne codzienne zapotrzebowanie jakiegoś użytkownika zewnętrznego na określoną elementarną informację, dotyczącą przykładowo bieżącego poziomu jakości jednego z produktów. Nawet jeżeli taka informacja odzwierciedlałaby jeden z czynników sukcesu spółki, to nie oddałaby kompletnego obrazu tego, co determinuje jej pozycję konkurencyjną i finansową[25]. Aby ten obraz uzupełnić, należałoby udostępnić użytkownikowi zewnętrznemu inne cząstkowe informacje. Ich łączna ilość przekraczałby możliwości jego percepcji[26]. O ile zatem w rachunkowości zarządczej tworzy się i dostarcza użytkownikom na co dzień mnóstwo szczegółowych informacji, o tyle w rachunkowości finansowej nie ma i nie będzie to miało miejsca. Po prostu nie jest to przydatne użytkownikom zewnętrznym.

O tym, że rachunkowość finansowa nigdy nie będzie komunikowała tych samych informacji, które są tworzone w systemie rachunkowości zarządczej, decyduje dodatkowo kwestia poufności (zob. Sobańska 2010, s. 78; Harrison, Horngren 2001, s. 6). Wiele informacji wykorzystywanych przez menedżerów stanowi tajemnicę handlową. Są to przede wszystkim szczegółowe dane dotyczące krytycznych elementów strategii, zasobów będących źródłem przewagi konkurencyjnej, nowatorskich projektów i rozwiązań itp. Ich upublicznienie mogłoby osłabić pozycję konkurencyjną firmy.

Z przedstawionej analizy wynika, że:

1. Rachunkowość finansowa pod względem większości cech upodabnia się do rachunkowości zarządczej (konwergencja rachunkowości finansowej do zarządczej). Dostarcza informacji finansowych i niefinansowych, często zorientowanych na przyszłość, skoncentrowanych nie tylko na działalności całej jednostki, ale także na jej poszczególnych odcinkach. Jest coraz bardziej elastyczna – w dużym stopniu uwzględnia specyficzne uwarunkowania funkcjonowania

[24] W sytuacji stosowania w przedsiębiorstwach zaawansowanych i zintegrowanych systemów informatycznych sporządzenie sprawozdania finansowego np. co miesiąc czy nawet częściej nie byłoby bardzo kosztowne. Jego publikacja w Internecie zajęłaby tyle czasu, ile trwa umieszczenie pliku na stronie WWW. Oczywiście nie byłoby to sprawozdanie zbadane przez biegłych rewidentów. Ponadto w przypadku takiej częstotliwości należałoby pominąć takie czasochłonne procedury, jak test na utratę wartości, przeszacowanie itp.

[25] Jeżeli użytkownik zewnętrzny, np. akcjonariusz, jest zainteresowany jakością, to nie dlatego, aby nią bieżąco zarządzać, lecz z uwagi na jej znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki.

[26] Nie mówiąc już o złożeniu ich w całość, tak aby określić ich synergiczny wpływ na zdolność firmy do generowania w przyszłości strumieni pieniężnych (co według RMSR zasadniczo interesuje użytkowników sprawozdań finansowych).

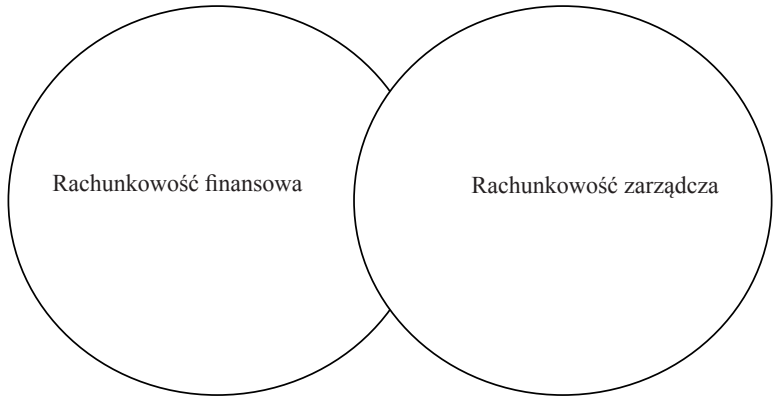
przedsiębiorstwa. Podlega niemal tym samym zasadom ogólnym i opiera się na wiedzy z tych samych dziedzin.

2. Nawet jeżeli podobieństwo pod względem wyżej wymienionych cech byłoby bliźniacze (dziś, rzecz jasna, jeszcze tak nie jest), to informacje dostarczane przez rachunkowość finansową nie będą pokrywały się z informacjami z rachunkowości zarządczej. Użytkownikom zewnętrznym nie będą komunikowane codzienne szczegółowe dane wykorzystywane przez menedżerów na elementarnych odcinkach działalności, a także informacje objęte tajemnicą handlową.

3. Z wyżej przedstawionego powodu rachunkowość finansowa nie upodobni się w pełni do rachunkowości zarządczej. Nie możemy zatem mówić (i chyba nigdy nie będziemy mogli) o jednej rachunkowości tworzącej i dostarczającej te same informacje użytkownikom wewnątrz przedsiębiorstwa i poza nim. Wyróżnianie dwóch obszarów (podsystemów) rachunkowości nadal ma i będzie miało sens. Należy tylko na nowo określić relacje i różnice między nimi[27].

Relacja rachunkowości finansowej i zarządczej w podmiotach stosujących MSSF nie może już być postrzegana i prezentowana tradycyjnie, tak jak na rysunku 4.3.

Rysunek 4.3. Relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – ujęcie tradycyjne



Źródło: opracowanie własne

[27] Czym innym jest „jedność rachunkowości" (rozumiana jako zupełny brak podziału na rachunkowość zarządczą i finansową), a czym innym „jedność systemu rachunkowości". Pisze o tym I. Sobańska (2012). Na gruncie ogólnej teorii systemów L. Bertalanffy'ego oraz teorii systemów społecznych N. Luhmana dowodzi przekonująco, że system rachunkowości ma współcześnie cechy systemu autoreferencyjnego (zgodnie z koncepcją Luhmanna [2007, s. 16]) złożonego z różnych podsystemów rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej, a także rachunkowości podatkowej.

Dziś ta relacja wygląda raczej tak, jak na rysunku 4.4.

Rysunek 4.4. Relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w sytuacji stosowania MSSF

Źródło: opracowanie własne

Rysunek 4.4 pokazuje, że nie wszystkie informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej są komunikowane na zewnątrz w ramach sprawozdawczości finansowej[28]. Jednocześnie, teoretycznie rzecz biorąc, nie ma takich informacji (lub jest ich niewiele), które byłyby prezentowane w sprawozdaniach zewnętrznych, lecz nie byłyby przydatne dla menedżerów (wynika to z ukierunkowania współczesnej sprawozdawczości finansowej). Rachunkowość finansowa i zarządcza są oczywiście wciąż dwoma elementami jednego systemu (ze wszystkimi konsekwencjami bycia w jednym systemie, czyli przede wszystkim wzajemnym powiązaniem). Jednak w konfiguracji odwzorowanej na rysunku 4.4 rachunkowość finansowa sprowadza się do selekcji (i czasami dostosowania do formatu wymaganego przez standardy rachunkowości[29]) tego, co znajdzie się

[28] Przypomnijmy, że zgodnie z nowymi *Ramami konceptualnymi* termin „sprawozdawczość finansowa" (ang. *financial reporting*) jest rozumiany szerzej niż „sprawozdania finansowe" (ang. *financial statement*). Elementem sprawozdawczości finansowej wykraczającym poza sprawozdania finansowe jest np. *Komentarz zarządu*.

[29] To dostosowanie będzie polegało na zmianie formy czy „skróceniu" informacji bez istotnej zmiany jej treści. Nie będzie dotyczyło wszystkich informacji, ponieważ jak podano w punkcie 4.1, wielokrotnie MSSF nakazują lub dopuszczają uwzględnianie wprost informacji rachunkowości zarządczej.

w sprawozdaniach finansowych spośród informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej. A więc periodycznie (na koniec roku i kwartałów) z całej bazy informacyjnej tworzonej na potrzeby zarządzania (inaczej: z „centralnego systemu informacji biznesowych”[30]) osoby odpowiedzialne w firmie (merytorycznie i formalnie) za sprawozdawczość finansową będą wybierały i umieszczały w sprawozdaniu te informacje, które są wymagane przez MSSF, oraz te, które zgodnie z polityką zarządu są ujawniane dobrowolnie. Filtrem dla informacji fakultatywnych będą z jednej strony potrzeby i możliwości percepcji użytkowników zewnętrznych, a z drugiej – tajemnica handlowa.

W przedstawionej relacji wszystko wskazuje na rachunkowość zarządczą, jako pierwszoplanowy element systemu rachunkowości. To rachunkowość zarządcza jest producentem informacji na temat działalności przedsiębiorstwa, z których określona część trafia do użytkowników zewnętrznych (w trybie i formie wyznaczonych przez standardy sprawozdawczości). Fundamentalny charakter rachunkowości zarządczej w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa oznacza, że zespołowi pracowników odpowiedzialnych za proces rachunkowości niezbędna jest przede wszystkim wiedza z rachunkowości zarządczej. Jeżeli w przedsiębiorstwie jest jej zbyt mało, to należy ją uzupełnić (albo zatrudniając więcej specjalistów rachunkowości zarządczej, albo doszkalając z tej dziedziny obecnych pracowników). Znajomość rachunkowości zarządczej powinna być kluczowym warunkiem stawianym kandydatom do pracy w sprawozdawczości finansowej w spółce stosującej MSSF.

Przedstawione wnioski z rozważań na temat współczesnej relacji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (o ile są słuszne) nie pozostają bez wpływu na pożądany kierunek kształcenia w dziedzinie rachunkowości (programy nauczania, podręczniki). W dalszym ciągu ma sens podział przedmiotów i podręczników na rachunkowość finansową i zarządczą (z właściwym określeniem relacji i różnic między nimi). W podręcznikach i na zajęciach ze sprawozdawczości finansowej przy poszczególnych zagadnieniach należy wskazywać, które metody i techniki rachunkowości zarządczej będą przydatne dla opracowania informacji ujmowanych w sprawozdaniu finansowym. Poznawanie i ćwiczenie tych metod powinno, jak dotąd, odbywać się na zajęciach i z podręczników do rachunkowości zarządczej (z pokazaniem przydatności tych metod nie tylko z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem, ale także potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych i wymogów MSSF). Poważnego namysłu wymaga kwestia, czy nie lepiej byłoby odwrócić tradycyjną kolejność przedmiotów na studiach z zakresu rachunkowości; najpierw prezentować rachunkowość zarządczą, a później finansową.

[30] Tego trafnego określenia użyła I. Sobańska (2010, s. 77).

4.5. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i jej charakter w świetle doświadczeń zagranicznych

Do niedawna problem konwergencji i integracji rachunkowości finansowej i zarządczej, choć był podejmowany w literaturze przedmiotu, to nie był głównym tematem badań (Taipaleenmäki, Ikäheimo 2009, s. 2). Na znaczący wzrost zainteresowania tą tematyką w ostatnich kilku latach niewątpliwie miało wpływ przyjęcie MSSF przez kraje Unii Europejskiej. W tym punkcie zostaną przedstawione wyniki najważniejszych i najobszerniejszych badań poświęconych problematyce konwergencji rachunkowości, przeprowadzonych przez badaczy europejskich.

Empirycznych dowodów na konwergencję i integrację rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem MSSF najlepiej szukać tam, gdzie te dwa obszary rachunkowości różniły się zasadniczo. Tak było przede wszystkim w krajach z kręgu tzw. kontynentalnego modelu rachunkowości. Nastawienie na ochronę wierzycieli wymuszające daleko posuniętą ostrożność, znaczny wpływ prawa podatkowego, sztywne przepisy dotyczące ujęcia transakcji powodowały, że informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym różniły się bardzo od informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem. Przyjęcie MSSF spowodowało, że w przedsiębiorstwach niemieckich, austriackich i szwajcarskich dokonano zasadniczych zmian w systemie rachunkowości.

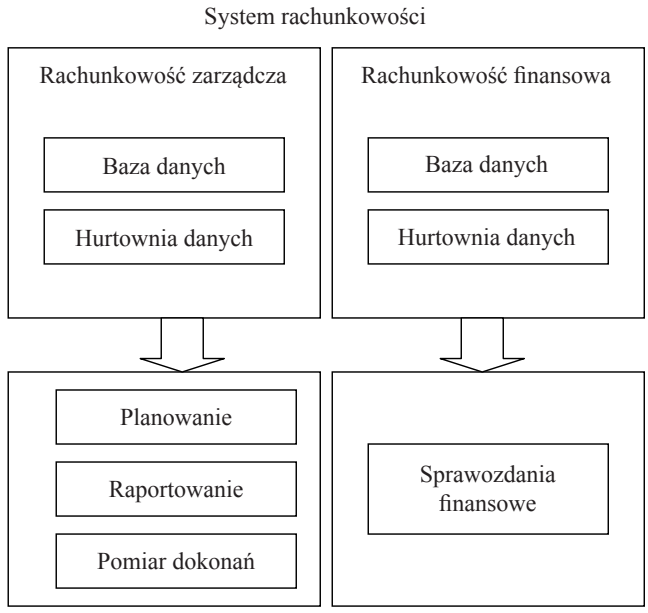
W krajach niemieckojęzycznych od początku XX w. system rachunkowości był dychotomiczny. Źródło informacji dla celów zarządzania firmą (baza danych rachunkowości zarządczej) było całkowicie odrębne od rachunkowości finansowej. Przyczyny takiego stanu rzeczy tkwiły w koncepcji E. Schmalenbacha, którego zdaniem kwoty ujmowane w ewidencji dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej zupełnie nie odpowiadały potrzebom zarządzania (Weigenberger, Angelkort 2007, s. 2). System informacyjny rachunkowości miał charakter dualny – składał się z dwóch odrębnych podsystemów, co prezentuje rysunek 4.5.

Odrębność rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, do niedawna typową dla przedsiębiorstw z krajów niemieckojęzycznych, prezentuje tabela 4.6.

Wraz z zastosowaniem MSSF rola rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach z krajów niemieckojęzycznych zaczęła się zmieniać. Weigenberger i Angelkort z Uniwersytetu w Giessen w Niemczech postanowili przeprowadzić badania, które pozwoliłyby lepiej poznać skalę i charakter tego zjawiska. Opracowali ankietę, którą w połowie 2006 r. rozesłali do wszystkich 159 znanych im austriackich spółek stosujących MSSF. Uzyskali 51 odpowiedzi użytecznych z punktu widzenia celu badania. Na ich podstawie stwierdzili, że działanie specjalistów rachunkowości zarządczej jest przydatne dla MSSF, ale jednocześnie informacje tworzone dla potrzeb MSSF są użyteczne do zarządzania. Wynika z tego potrzeba

zdobycia przez specjalistów rachunkowości zarządczej wiedzy z zakresu MSSF (tym większa, im wyższa jest pozycja pracownika w hierarchii organizacyjnej). 20% przebadanych podmiotów wykorzystało wdrożenie MSSF do integracji rachunkowości finansowej i zarządczej[31]. Co ciekawe, ta integracja nie była pełna (stopień integracji rośnie wraz ze szczeblem organizacyjnym). Skutkiem powiązania rachunkowości zarządczej ze sprawozdawczością finansową było zwiększenie zakresu zadań kontrolera o dostarczanie informacji niezbędnych osobom odpowiedzialnym w przedsiębiorstwie za sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF. Z ankiet wynikało, że kontrolerzy poświęcają na to zadanie 17% czasu pracy. Są ponadto świadomi swojej współodpowiedzialności za proces sprawozdawczości finansowej i przyjmują ją (co ciekawe, księgowi odnoszą się do tego z rezerwą). Autorzy badania konkludują jego opis stwierdzeniem, iż współzależność MSSF i rachunkowości zarządczej prawdopodobnie będzie w kolejnych latach coraz większa (Weigenberger, Angelkort 2007, s. 5−14).

Rysunek 4.5. Dualny system rachunkowości



Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. E. Weigenberger, H. Angelkort (2007, s. 3)

[31] Połowa przebadanych firm jeszcze przed zastosowaniem MSSF miała zintegrowany system rachunkowości. W wielu firmach z kręgu niemieckojęzycznego proces integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej został przeprowadzony na początku lat 90. ubiegłego wieku, czyli ponad 10 lat przed wdrożeniem MSSF w Unii Europejskiej. Integracji rachunkowości dokonał m.in. koncern Siemens − przesłanką tej decyzji była większa efektywność zintegrowanego systemu rachunkowości (Weigenberger, Angelkort 2007, s. 2).

Tabela 4.6. Tradycyjna odrębność rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach z krajów niemieckojęzycznych

Obszar	rachunkowości finansowej	rachunkowości zarządczej
Determinanta charakteru informacji	zasady rachunkowości określone przepisami prawa	potrzeby zarządzania
Charakter informacji	przychody i koszty ujmowane kasowo	przychody i koszty „założone" (np.: koszt alternatywny, koszt zastąpienia)
Przeznaczenie informacji	sprawozdania finansowe (zewnętrzne)	planowanie, sprawozdawczość wewnętrzna, pomiar dokonań
Umiejscowienie w strukturze organizacyjnej	pod kierownictwem dyrektora finansowego	pod kierownictwem dyrektora naczelnego

Źródło: opracowanie własne, na podstawie: B. E. Weigenberger, H. Angelkort (2007, s. 2−3).

A. Hoffjan, P. Nevries i R. Stienemannem (2009) przeprowadzili badania literatury na temat podobieństw i różnic rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach niemieckich i anglosaskich. Pojawił się w nich wątek dotyczący konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej. Autorzy piszą, że w coraz większej liczbie niemieckich przedsiębiorstw następuje harmonizacja rachunkowości zewnętrznej i wewnętrznej. Jest ona związana ze stosowaniem przez tamtejsze spółki (zwłaszcza korporacje ponadnarodowe, takie jak Siemens, Bayer, Daimler) MSSF lub US GAAP. Wynika z charakteru rozwiązań współczesnych standardów rachunkowości, które sprawiają, że informacje o wynikach działalności przygotowywane dla potrzeb sprawozdań finansowych są mniej zniekształcone, a przez to użyteczne również do zarządzania. W tej sytuacji nie ma potrzeby prowadzenia dualnego rachunku kosztów i wyników. System rachunkowości, w którym informacje dla potrzeb zewnętrznych i wewnętrznych są tworzone zasadniczo na jednej podstawie, odpowiada anglosaskiemu modelowi księgi głównej. W literaturze niemieckiej ten nowy ujednolicony system rachunkowości jest określany mianem Biltrollingu[32].

Proces zmian w systemie rachunkowości w przedsiębiorstwach niemieckich, jakie nastąpiły pod wpływem przyjęcia MSSF, opisywała również I. Sobańska (znająca dogłębnie zarówno tamtejszą literaturę, jak i praktykę[33]). Pisała m.in., że odejście od dwóch kręgów kosztów na rzecz jednego oznaczało konieczność zasilania controllingu informacjami przez rachunkowość zewnętrzną dla potrzeb sterowania zyskiem. Z kolei dla tworzenia licznych danych szacunkowych wymaga-

[32] Zbitka niemieckich słów *Bilanz* i *Controlling* (Haeger 2006, s. 260).

[33] I. Sobańska (1998) jest autorką m.in. rozprawy habilitacyjnej poświęconej rozwojowi systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej, ze szczególnym uwzględnieniem Niemiec.

nych przez MSSF niezbędne stały się informacje z controllingu (Sobańska 2010, s. 98)[34]. W ten sposób w przedsiębiorstwach niemieckich wdrożono rozwiązania zgodne z „anglosaskim modelem rachunkowości, w którym system rachunkowości jest zbudowany ze zintegrowanych ze sobą obszarów rachunkowości finansowej i zarządczej" (Komisja Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej SKwP 2010).

Problemem konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej zajęli się także J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009), reprezentujący fińskie uczelnie ekonomiczne z Turku i Helsinek. Za główny cel swoich badań przyjęli określenie przyczyn, charakteru i skutków konwergencji rachunkowości dokonującej się w ostatnich latach, zarówno w aspekcie technicznym, jak i organizacyjnym i behawioralnym. Wnioski formułują na podstawie wcześniejszych badań innych autorów oraz swoich własnych doświadczeń (nie precyzują, o jakie doświadczenia chodzi), a także otwartych dyskusji z kilkoma dyrektorami, specjalistami rachunkowości i audytorami. Na podkreślenie zasługuje fakt, iż autorzy podchodzą do problemu holistycznie, traktując konwergencję w obszarze rachunkowości jako element wielkiego procesu konwergencji zachodzącego współcześnie w wielu obszarach życia społecznego i gospodarczego. Ponadto, rozwój systemu rachunkowości rozpatrują w świetle dialektyki Hegla[35]. W takim ujęciu jedna rachunkowość mająca jeden cel stanowiła tezę. Jej negacja doprowadziła do wyodrębnienia się rachunkowości finansowej i zarządczej (antyteza). Współcześnie obserwujemy fazę syntezy polegającą na konwergencji dwóch obszarów rachunkowości (Taipaleenmäki, Ikäheimo 2009, s. 6−7). W ten sposób rachunkowość jako dyscyplina naukowa i działalność praktyczna przechodzi na wyższy stopień rozwoju, gdzie następuje rozwiązanie sprzeczności dwóch pierwszych stopni (tezy i antytezy).

J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009, s. 12) uważają, że powodem konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jest zmiana orientacji tej pierwszej z retrospektywnej, nastawionej na ocenę stopnia realizacji przez zarząd spółki funkcji

[34] Należy w tym miejscu wyjaśnić problem rozróżnienia rachunkowości zarządczej i controllingu. Otóż zgodnie ze stanowiskiem Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (w którego wypracowaniu autor niniejszej pracy miał swój skromny udział) „z analizy koncepcji controllingu i koncepcji rachunkowości zarządczej wynika, że ich cele, zadania, stosowane metody i techniki nie wykazują współcześnie istotnych różnic; nawet specjaliści uprawiający te zawody są identycznie nazywani. Controlling jest tylko historycznie i kulturowo uwarunkowaną nazwą dla wiedzy i praktyki rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw z obszaru niemieckojęzycznego" (Komisja Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej SKwP 2010). Określenia „rachunkowość zarządcza" i „controlling" można współcześnie uznać za synonimy. Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu jest zgodne z poglądami wyrażanymi w literaturze zagranicznej (np. Sheridan 1995, s. 1; Otto 2000 s. 38; Willson, Bragg, Roehl-Anderson 2003, s. 5).

[35] Schemat dialektyczny (w rozumieniu Hegla) jest widoczny w rozwoju niektórych koncepcji rachunkowości. Przykładem tego są systemy rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych (zob. opis rozwoju systemów rachunku kosztów w: Jarugowa, Sobańska, Sochacka 1994, s. 99−104).

powierniczej (ang. *stewardship*), na prospektywną, ukierunkowaną na dostarczanie użytkownikom (zwłaszcza inwestorom) informacji do podejmowania decyzji. Takie postrzeganie przesłanek konwergencji jest zgodne z modelem T. Hammera i E. Labro (2008), którzy uważają, iż ma ona sens w sytuacji, gdy sprawozdawczość finansowa jest nastawiona na dostarczenie informacji do podejmowania decyzji, a nie wtedy, gdy jej celem jest ocena funkcji powierniczej. Warto w tym miejscu poczynić dygresję w celu polemiki ze stanowiskiem Taipaleenmäki i Ikäheimo oraz twierdzeniem Hammera i Labo. Nie wydaje się ono słuszne w świetle nowych *Ram konceptualnych* MSSF, zgodnie z którymi celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest dostarczanie informacji finansowej o jednostce sprawozdawczej, która jest użyteczna dla obecnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu decyzji o dostarczaniu kapitału jednostce, w tym decyzji związanych z rozliczeniem zarządu z odpowiedzialności za powierzone zasoby. Rozliczanie zarządu (z odpowiedzialności za powierzone zasoby) odbywa się zatem na podstawie tych samych informacji, które służą do podejmowania decyzji o inwestycji w spółkę (zob. Kabalski 2009a, b). Aby właściwie ocenić to, czy zarząd dobrze sprawował opiekę nad zasobami gospodarczymi jednostki oraz efektywnie i zyskownie je wykorzystał, nie można bazować na informacjach retrospektywnych (wycenie historycznej). Niezbędne są informacje o wartości godziwej, wartości odzyskiwalnej itp. Ich spadek jest często skutkiem złych decyzji lub zaniechania zarządu. Jednak bez względu na to, czy poglądy Hammera i Labo na temat przesłanek konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej są słuszne czy też nie, należy zgodzić się z tym, że współczesna sprawozdawczość finansowa w wydaniu MSSF i US GAAP, ukierunkowana na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji inwestorom i kredytodawcom, zorientowana prospektywnie i oparta w dużej mierze na wycenie w wartości godziwej, wyzwala proces integracji rachunkowości.

J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009, s. 30−46) identyfikują i opisują m.in. następujące przejawy i skutki konwergencji rachunkowości finansowej w przedsiębiorstwach:

1) integracja informatycznych systemów gromadzenia i przetwarzania danych (jest to, zdaniem autorów, warunek konieczny konwergencji w sferze organizacyjnej i behawioralnej);

2) synchronizacja procesu rachunkowości finansowej i zarządczej (m.in. poprzez ujednolicenie terminów raportowania, „zgranie" terminów dostarczania określonych informacji);

3) pełnienie przez specjalistę rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i finansowej, co wymaga posiadania wiedzy z obu obszarów[36].

[36] Fińscy badacze uważają, że księgowy operujący wartością godziwą i posiadający wiedzę o biznesie, rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej ma potencjał do pełnienia funkcji hybrydowej tzw. superksięgowego nawet w randze dyrektora naczelnego.

Taipaleenmäki i Ikäheimo uważają, że proces konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej dalej będzie postępował, a nawet dopuszczają możliwość pełnej integracji obydwu obszarów w przyszłości. Jednak pytanie o to, czy i kiedy to nastąpi, pozostawiają bez odpowiedzi.

Analizy zjawiska konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jako efektu przyjęcia MSSF na przykładzie Republiki Czech podjął się D. Procházka (2011) z Uniwersytetu Ekonomicznego w Pradze. Jego zdaniem, w Czechach przyjęcie MSSF było bodźcem do doskonalenia rachunkowości zarządczej, która wcześniej była słabo rozwinięta. Informacje tworzone dla potrzeb MSSF okazały się jednocześnie przydatne do zarządzania przedsiębiorstwem. Konwergencja rachunkowości polegała zatem na inkorporacji rozwiązań MSSF do rachunkowości zarządczej. Opis rachunkowości zarządczej w czeskich firmach przedstawiony przez Procházkę dziwi, zważywszy przynajmniej na trzy okoliczności: prawie dwie dekady funkcjonowania gospodarki rynkowej, wpływ wzorców niemieckich i austriackich w różnych dziedzinach życia oraz wysoki poziom zarządzania w czeskich firmach na początku ubiegłego stulecia (czego wzorcowym przykładem jest firma T. Baty, która zastosowała dywizjonalizację i w której funkcjonował rachunek odpowiedzialności[37]). Procházka tłumaczy niski poziom rozwoju rachunkowości zarządczej w czeskich firmach charakterem krajowego prawa bilansowego, które podporządkowane wymogom polityki fiskalnej i innym potrzebom rządu skutkuje tworzeniem informacji o niskiej przydatności decyzyjnej. Trudno na gruncie empirycznym zweryfikować słuszność tego rozumowania, ale jeżeli Procházka ma rację, oznaczałoby to, iż w przypadku Czech czynnikiem determinującym stan rachunkowości zarządczej jest charakter prawa rachunkowości.

Z przedstawionych opracowań na temat konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w różnych krajach wynika, iż zjawisko określane tym mianem może mieć różny charakter (przebieg). Pierwszy jego wariant wynika z następującej dedukcji.

W przedsiębiorstwach istnieje dobrze rozwinięta rachunkowość zarządcza, dostarczająca menedżerom wszystkich informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w gospodarce rynkowej XXI w. Te informacje są generalnie ukierunkowane na zarządzanie wartością (dla klientów, akcjonariuszy, innych interesariuszy)[38].

[37] Dywizjonalizacja oznacza, według W. Cabana (1972, s. 18), „tworzenie wewnątrz przedsiębiorstwa odrębnych, względnie samodzielnych jednostek organizacyjnych, ponoszących pełną odpowiedzialność za prowadzenie działalności gospodarczej w określonych dziedzinach tak, aby przynosiła ona zysk, a co najmniej nie pomniejszała zysku całej korporacji". Przypadek Baty jest przedstawiany m.in. w: A. Koźmiński, W. Piotrowski (1995, s. 516−519), M. Bielski (1992, s. 212).

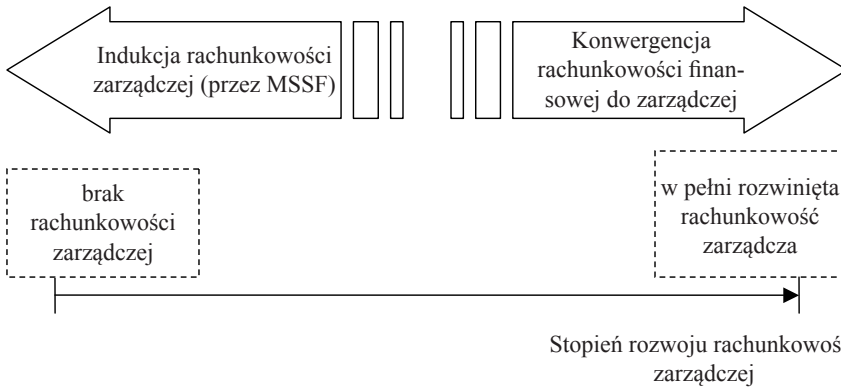
[38] To twierdzenie można uznać za aksjomat. Bez dobrze rozwiniętej rachunkowości zarządczej, stanowiącej integralną część procesu zarządzania, przedsiębiorstwo teoretycznie nie ma prawa przetrwać na rynku.

Przyjęcie MSSF przez dane przedsiębiorstwo powoduje, że informacje tworzone od dawna dla celów zarządzania zaczynają być jednocześnie wykorzystywane do sprawozdań finansowych. Baza danych rachunkowości zarządczej staje się automatycznie źródłem informacji do sprawozdań finansowych. Nie brakuje w niej niczego, co byłoby niezbędne do sprawozdań finansowych (co najwyżej jest konieczne odpowiednie sformatowanie niektórych informacji).

Drugi typ konwergencji przebiega według czeskiego modelu opisanego przez Procházkę. MSSF są wdrażane do firmy, w której rachunkowość zarządcza jest bardzo słabo rozwinięta (to, jakie są przyczyny tego stanu rzeczy, ma mniejsze znaczenie). W wyniku aplikacji rozwiązań niezbędnych dla potrzeb MSSF uzyskuje się informacje, które są wykorzystywane do zarządzania. Taki proces trudno w zasadzie określać mianem konwergencji, ponieważ w momencie przyjęcia MSSF system rachunkowości zarządczej *de facto* nie istnieje[39]. Mamy do czynienia nie tyle z konwergencją, ile z indukowaniem rachunkowości zarządczej przez wymogi MSSF[40].

Jak wynika z przedstawionych opracowań badaczy zagranicznych, proces zmian w systemie rachunkowości wywołany przyjęciem MSSF i skutkujący jego konwergencją może mieć różny charakter w zależności od stanu rozwoju rachunkowości zarządczej. Biorąc pod uwagę różnorodność organizacji, można przyjąć, że mamy do czynienia z *continuum*, co ilustruje rysunek 4.6.

Rysunek 4.6. Stan rozwoju rachunkowości zarządczej a charakter konwergencji rachunkowości



Źródło: opracowanie własne

[39] Na pewno nie można mówić o konwergencji rozumianej jako faza syntezy dialektycznego (w rozumieniu Hegla) rozwoju rzeczywistości.

[40] Słowo „indukować" zostało tutaj użyte w znaczeniu „wywoływać jakąś reakcję lub zmianę" (*Słownik języka polskiego PWN*, http://sjp.pwn.pl). W takim samym znaczeniu jest używany rzeczownik „indukcja".

Jest oczywiste, że sytuacje skrajne (kompletny brak rachunkowości zarządczej oraz kompletna rachunkowość zarządcza[41]) nie występują w praktyce. Występuje jednak mnóstwo stanów pośrednich. Im bardziej na prawo będziemy przesuwać się na osi oznaczającej stopień rozwoju rachunkowości zarządczej, tym bardziej będziemy mieli do czynienia z konwergencją rachunkowości (a dokładnie konwergencją rachunkowości finansowej do zarządczej). W firmach, które sytuują się bliżej lewej strony (jak w przypadku firm czeskich), przyjęcie MSSF nie tyle powoduje konwergencję rachunkowości, ile wymusza rozwój rachunkowości zarządczej. Przeciętna polska spółka będzie usytuowana raczej bliżej firm czeskich. Taki wniosek można wysnuć na podstawie wyników badań zakresu wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w Polsce (poddam go weryfikacji na podstawie wyników badania ankietowego, które zostaną przedstawione na końcu rozdziału).

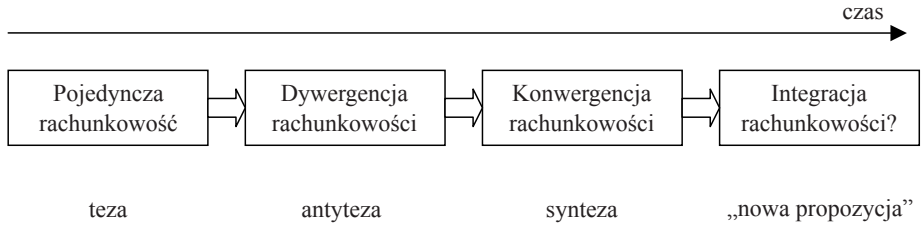
Przykładowo z badań A. Szychty (2007, s. 240) wynika, że w 2005 r. 71% badanych przedsiębiorstw stosowało roczne budżetowanie operacyjne, a prawie połowa planowanie długookresowe. Moim zdaniem jest to mało. Jeszcze niższy jest zakres zastosowania nowoczesnych (strategicznych) koncepcji i metod. Jedynie 10% badanych podmiotów stosowało strategiczną kartę wyników. Rzadkością jest zastosowanie *target costing* (ok. 3% firm). Ogólnie rzecz biorąc, zakres zastosowania nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej w Polsce jest niewielki (Szychta 2007, s. 238−241). Choć z badań ankietowych i studiów przypadków wynika wyraźny postęp w praktyce rachunkowości zarządczej, to w dalszym ciągu jej stan jest niezadowalający. Przykładowo badanie przeprowadzone przez I. Sobańską (2010, s. 627) wykazało, że w dwóch spośród pięciu analizowanych spółek publicznych nie było w ogóle systemu rachunkowości zarządczej. Wynika z tego, że grunt pod MSSF w polskich firmach nie jest solidny.

Można stwierdzić, że przyjęcie MSSF w Polsce, podobnie jak w Czechach, spowoduje skokowy rozwój rachunkowości zarządczej. Niestety w wielu firmach brakuje świadomości znaczenia rachunkowości zarządczej dla prawidłowego wdrożenia rozwiązań MSSF (Sobańska 2010, s. 627). Choć oczywiście są i takie, w których wraz przyjęciem standardów przeprowadzono kompleksowe i systemowe zmiany w zakresie zarządzania, rachunkowości zarządczej, programów komputerowych itp.

Podsumowując ten punkt, wrócę do pytania, czy jest możliwa integracja rachunkowości finansowej i zarządczej. Według J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009, s. 53) byłaby (o ile doszłoby do niej) zwieńczeniem rozwoju rachunkowości rozpatrywanego z punktu widzenia dialektyki Hegla. Przedstawia to rysunek 4.7.

[41] Abstrahując od możliwości zdefiniowania pojęcia „kompletna rachunkowość zarządcza".

Rysunek 4.7. Zintegrowana rachunkowość jako zwieńczenie dialektycznego procesu rozwoju



Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Taipaleenmäki, S. Ikäheimo (2009, s. 53)

Moim zdaniem, pełna integracja rachunkowości finansowej i zarządczej, rozumiana jako sytuacja, w której z jednego źródła są komunikowane dokładnie te same informacje dla użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych, zapewne nie nastąpi. Aby tak się stało, sprawozdawczość finansowa musiałaby przede wszystkim w pełni przejąć perspektywę rachunkowości zarządczej, co np. w obszarze wyceny bilansowej oznaczałoby zastosowanie wartości odzyskiwalnej do spółki jako całości. Na to jednak na razie się nie zanosi. Jeżeli nawet doszłoby do takiej rewolucji i sprawozdania finansowe prezentowałyby obraz spółki z perspektywy zarządczej, to i tak informacje komunikowane na zewnątrz nie pokrywałyby się z informacjami dla menedżerów (z przyczyn, o których pisałem w konkluzjach do rozważań zawartych w punkcie 4.3). Przynajmniej tak długo, jak długo będziemy mieli do czynienia z prowadzeniem działalności gospodarczej w znanej nam dziś formie. Tego, co będzie jutro, nie jesteśmy w stanie przewidzieć[42]. Trudno zgadywać, w jaki sposób będzie funkcjonował biznes w przyszłości. Być może będzie to taka forma, która ponownie zrewolucjonizuje rachunkowość (podobnie jak wtedy, gdy powstały spółki wyodrębnione od swoich właścicieli, zarządzane przez agentów i poszukujące kapitału na szerokim rynku).

4.6. Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce – wyniki badania

W Polsce problematyką konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jako pierwsza zajęła się I. Sobańska (2003, 2007a, b), która opublikowała kilka opracowań na ten temat. Postulowała w nich potrzebę wykorzystania informacji

[42] „Kiedy sięgnąłem do kilku najgłośniejszych książek futurologicznych sprzed 30 lat, okazało się, że sprawy potoczyły się zupełnie inaczej, niż wyobrażały sobie najtęższe mózgi lat 60. Zawiodły przepowiednie Kahna, Hudson Institute, Komisji Bella. Nic się nie sprawdziło. Okazało się, że rację miał tylko A. Gołubiew, który lubił powtarzać, że przyszłość polega na tym, iż wszystko jest inaczej − inaczej, niż sobie wyobrażamy”, powiedział S. Lem w wywiadzie dla „Gazety Wyborczej” (2000, nr 1005, s. 8).

rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych. Na podstawie analizy wymogów MSSF dowodziła konwergencji obu obszarów rachunkowości. Określiła nowy model relacji specjalistów rachunkowości w spółce stosującej standardy międzynarodowe z biegłymi rewidentami badającymi jej sprawozdania finansowe.

Jak do tej pory w Polsce nie zostały przeprowadzone badania konwergencji (jej stopnia, przebiegu, skutków) rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem przyjęcia MSSF. Na potrzeby niniejszej pracy podjąłem próbę przeprowadzenia badania ankietowego, które pozwoliłoby rzucić pewne światło na to zjawisko i odpowiedzieć na pytania:

a) czy taki proces faktycznie ma miejsce?

b) czy ma formę konwergencji *sensu stricte*, czy raczej przypomina to, co na przykładzie spółek czeskich zaobserwował i opisał Procházka?

c) jakie są przejawy konwergencji (w sferze organizacji procesu rachunkowości, szkoleń specjalistów rachunkowości w firmie itp.)?

Ankieta składała się z dziesięciu pytań[43]:

1. Czy w firmie istnieje system rachunkowości zarządczej/controllingu?
2. Czy dla potrzeb prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF są wykorzystywane metody, narzędzia i informacje rachunkowości zarządczej/controllingu? Jeśli tak, to jakie i w jakich obszarach MSSF?
3. Czy dla potrzeb prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF zostały wdrożone metody (narzędzia) rachunkowości zarządczej/controllingu, które wcześniej nie były stosowane w firmie? Jeśli tak, to jakie?
4. Czy działanie specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu jest przydatne do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?
5. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu dostarczają informacji niezbędnych do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?
6. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są świadomi merytorycznej współodpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?
7. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są formalnie współodpowiedzialni za prowadzenie rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?
8. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu zostali przeszkoleni z zakresu MSSF przynajmniej w stopniu podstawowym?
9. Czy księgowi zostali przeszkoleni z rachunkowości zarządczej?
10. Czy pod wpływem MSSF nastąpiła integracja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej? Jeśli tak, to w jakiej postaci?

[43] Cała ankieta znajduje się w załączniku 1 na końcu pracy.

Inspiracją przy formułowaniu pytań częściowo były prezentowane wcześniej badania Taipaleenmäki i Ikäheimo oraz Weigenbergera i Angelkort.

Przed prezentacją badania należy zwrócić uwagę na problem liczebności próby. A. Szychta (2007, s. 228) pisała, że „przeprowadzenie badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej z zachowaniem reprezentatywności próby przekracza możliwości finansowe i techniczne jednej osoby". Dotyczy to w zasadzie wszystkich badań w zakresie rachunkowości (i zarządzania), w których źródłem informacji jest ankieta, a nie publicznie dostępne (dziś na ogół w Internecie) sprawozdania. Problemem są nie tyle (lub nie tylko) możliwości finansowe i techniczne, lecz niechęć praktyków do wypełniania ankiet, udzielania wywiadów itp.[44] Wymownym przykładem powszechności tego zjawiska są losy badania ankietowego przeprowadzonego w związku z ekspertyzą opracowaną na potrzeby sprawozdania Rady Języka Polskiego (2009, s. 10–11) ze stanu ochrony języka polskiego za lata 2008−2009. Ponieważ szczególnym przedmiotem zainteresowania Rady był język w środowisku biznesowym, autorzy ekspertyzy wysłali ankietę do ponad 500 różnorodnych firm. Wraz z ankietą został wysłany oficjalny list przewodni informujący o statusie nadawców, celu badania, instytucji zamawiającej badanie[45] oraz gwarancji zachowania poufności informacji wrażliwych. Mimo że ankieta nie była zbyt rozbudowana, zdecydowana większość przedsiębiorstw nie odpowiedziała na nią w ogóle. Kilkanaście firm poinformowało, że nie może wypełnić ankiety (z różnych powodów). Wpłynęło jedynie pięć wypełnionych ankiet. Prośba o udział w badaniu została niemal całkowicie zlekceważona[46].

Rozpoczynając własne badanie, uznałem, że wysłanie ankiety pocztą tradycyjną lub elektroniczną do kilkuset spółek mija się z celem. Ze względu na charakter pytań formularz powinien trafić bezpośrednio do osób, które z racji swojego stanowiska byłyby w stanie udzielić wiarygodnych odpowiedzi na pytania lub uzyskać takie odpowiedzi od współpracowników. Chodziło także o to, aby mieć pewność (bądź przynajmniej dużą szansę), że prośba o wypełnienie formularza nie zostanie zignorowana. Z tego względu wykorzystałem swoje kontakty z praktykami nawiązane w czasie konferencji, szkoleń, zajęć na studiach itp. W ten sposób wysłałem ankietę do kilkudziesięciu osób. W niektórych przypadkach nie uzyskałem żadnej odpowiedzi (nawet odmownej), w kilku mimo wstępnej zgody adresata ankieta nie została wypełniona. Ostatecznie otrzymałem wypełnione ankiety od 13 firm, w tym: 9 spółek giełdowych (z czego

[44] Tej niechęci nie należy się dziwić. Każde przedsiębiorstwo otrzymuje z pewnością wiele próśb o wypełnienie ankiety czy wywiad. Odpowiedź na każdą zakłóciłaby normalne funkcjonowanie firmy.

[45] Rada Języka Polskiego działa przy Prezydium Polskiej Akademii Nauk.

[46] Jeżeli przedstawiciele przedsiębiorstw zlekceważyli ankietę wysłaną oficjalnie przez instytucję państwową o stosunkowo wysokiej randze, to trudno zakładać, by chętnie spełnili podobną prośbę często anonimowego dla nich naukowca.

4 dużych wchodzących w skład indeksu WIG20) oraz 4 spółek będących częścią dużych grup kapitałowych. Przedsiębiorstwa te reprezentowały różne branże, m.in. media, energetykę, górnictwo, różnorodną produkcję, usługi telekomunikacyjne, usługi finansowe. Choć wyniki nie są miarodajne (tzn. reprezentatywne dla całej populacji spółek stosujących MSSF w Polsce), to dają pewien pogląd na proces konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem MSSF.

Na pytanie, czy w firmie istnieje system rachunkowości zarządczej (controllingu), wszystkie spółki odpowiedziały twierdząco. 12 (czyli 92%) stwierdziło, że metody i informacje rachunkowości zarządczej są wykorzystywane dla potrzeb sprawozdawczości finansowej według MSSF. Zakres zastosowania różnych narzędzi rachunkowości zarządczej dla potrzeb MSSF przedstawia tabela 4.7.

Tabela 4.7. Wykorzystywanie metod i informacji rachunkowości zarządczej/ controllingu dla potrzeb MSSF w ankietowanych firmach

Metoda	Liczba firm[a]	Odsetek firm[b]
Budżety krótkoterminowe	9	69
Budżety długoterminowe	11	85
Plany strategiczne	9	69
Analiza strategiczna (np. metoda SWOT)	5	38
Metody wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych	7	54
Rachunek kosztów standardowych	5	38
Rachunek kosztów działań	5	38
Rachunek cyklu życia	2	15
Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników	5	38
Pomiar wyników ośrodków odpowiedzialności (centra zysków itp.)	7	54
Pomiar kosztów jakości	3	23
Strategiczna karta wyników	1	8
Pomiar kosztu kapitału (WACC)	10	77

[a] Liczba firm, w których jest stosowana dana metoda. [b] Procentowy udział firm, w których jest stosowana dana metoda w łącznej liczbie ankietowanych spółek.

Źródło: opracowanie własne.

Dla celów sprawozdawczości finansowej według MSSF najczęściej są wykorzystywane plany strategiczne i budżety oraz pomiar kosztu kapitału. Niewiele spółek stosuje natomiast pomiar kosztów jakości, strategiczną kartę wyników i rachunek cyklu życia. Może to wynikać ze słabego rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej w polskich firmach lub z tego, iż przydatność nie-

których jej metod do sprawozdawczości finansowej nie jest tak oczywista (choć np. MSR 38 literalnie odwołuje się do cyklu życia). 7 firm zaznaczyło ponad połowę z 13 metod wskazanych w ankiecie, lecz w żadnej z nich nie są wykorzystywane wszystkie metody. Jedna spółka odpowiedziała, że w ogóle nie stosuje metod i informacji rachunkowości zarządczej dla celów sprawozdawczości finansowej. Inna nie zaznaczyła żadnej z wymienionych metod, ale dodała, że wykorzystuje kalkulację kosztu wytworzenia. Jedna spółka wymieniła dodatkowo (poza listą zawartą w pytaniu) *target costing* i *benchmarking* (była to jedna z dwóch firm, które zaznaczyły aż 11 z 13 metod wskazanych w pytaniu).

Kolejne pytanie ankiety dotyczyło tego, w jakich obszarach MSSF są wykorzystywane metody i informacje rachunkowości zarządczej. Podsumowanie udzielonych odpowiedzi zawiera tabela 4.8.

Tabela 4.8. Obszary wykorzystywania metod i informacji rachunkowości zarządczej/controllingu dla potrzeb MSSF w ankietowanych firmach

Obszar zastosowania	Liczba firm	Odsetek firm
Pomiar kosztu wytworzenia	8	62
Pomiar wartości użytkowej w testach na utratę wartości	6	46
Amortyzacja środków trwałych	8	62
Amortyzacja aktywów niematerialnych	7	54
Alokacja kosztów na obiekty	8	62
Informacje o wynikach segmentów	8	62
Prezentacja wyniku działalności niekontynuowanej	4	31
Szacowanie rezerw (na naprawy gwarancyjne, na demontaż środka trwałego i inne)	10	77
Szacowanie wartości godziwej	9	69
Ocena tego, czy nakłady na prace badawcze mogą być ujęte jako aktywa	4	31
Szacowanie wyniku umów wielookresowych (np. budowlanych)	3	23
Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działania	8	62

Źródło: opracowanie własne.

Według ankietowanych, rachunkowość zarządcza jest najczęściej wykorzystywana przy szacowaniu rezerw i wartości godziwej, pomiarze kosztu wytworzenia, alokacji kosztów na obiekty, prezentacji informacji o segmentach operacyjnych oraz ocenie zdolności do kontynuacji działania. Niewiele firm stosuje rachunkowość zarządczą do oceny tego, czy nakłady na prace badawcze mogą być ujęte jako aktywa, choć MSR 38 wyraźnie się do niej odwołuje. To, że jedynie w co czwartej firmie rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana do

szacowania wyniku umów wielookresowych, wynika prawdopodobnie z faktu, że w większości z nich takie umowy nie występują. Zadziwiające jest to, że tylko niecała połowa spółek zaznaczyła pomiar wartości użytkowej w testach na utratę wartości, podczas gdy budżety długoterminowe oraz pomiar kosztu kapitału wskazało odpowiednio 85% i 77% ankietowanych. A przecież długoterminowe plany finansowe oraz oszacowanie średniego ważonego kosztu kapitału stanowią zgodnie z MSR 36 podstawę do ustalania wartości odzyskiwalnej w testach na utratę wartości[47].

W zasadzie tylko jedna spółka udzieliła twierdzącej odpowiedzi na pytanie, czy dla potrzeb sprawozdawczości finansowej według MSSF zostały specjalnie wdrożone metody rachunkowości zarządczej, które wcześniej nie były stosowane (wyodrębnianie kosztów stałych i zmiennych, rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów działań i pomiar średniego ważonego kosztu kapitału). Co prawda odpowiedź „tak" pojawiła się w jeszcze w dwóch ankietach, lecz:

1) w pierwszej z nich wymieniono elektroniczny obieg dokumentów, którego nie można uznać za metodę rachunkowości zarządczej, lecz za technikę komunikacji i przetwarzania informacji (skądinąd bardzo przydatną);

2) w drugiej podstawą odpowiedzi twierdzącej było wyłącznie przypuszczenie osoby wypełniającej ankietę.

W trzech ankietach nie została zaznaczona żadna odpowiedź (w jednej z nich wyrażono opinię, że jest widoczna coraz większa przydatność narzędzi controllingu w rachunkowości finansowej).

W kolejnej tabeli 4.9 zestawiono odpowiedzi udzielone na pytania 4−8 ankiety.

W zdecydowanej większości ankietowanych firm dostrzega się znaczenie pracy specjalistów rachunkowości zarządczej dla sprawozdawczości finansowej według MSSF. Co więcej, jest to nie tylko kwestia świadomości, ale również konkretnych działań. Specjaliści rachunkowości zarządczej dostarczają informacji niezbędnych do sprawozdań finansowych i zostali przeszkoleni w zakresie MSSF. Jednak tylko w 5 spośród 13 ankietowanych spółek udział pracowników rachunkowości zarządczej w procesie sprawozdawczości finansowej został dobitnie usankcjonowany ich formalną współodpowiedzialnością za ten proces. Być może jest to pokłosie istnienia w ankietowanych firmach tradycyjnej struktury organizacyjnej.

Następna tabela (4.10) dotyczy przejawów konwergencji (pod wpływem MSSF) rachunkowości finansowej i zarządczej w ankietowanych spółkach.

[47] Można tylko domniemywać, z czego wynika ta rozbieżność. Nie da się wykluczyć, że część ankietowanych źle zrozumiała pytanie dotyczące metod rachunkowości zarządczej (uznając, że chodzi o to, które z wymienionych metod są stosowane w firmie w ogóle, a nie o to, które są wykorzystywane, oprócz zarządzania, także do sprawozdawczości finansowej).

Tabela 4.9. Zestawienie odpowiedzi ankietowanych firm na pytania 4−8

Pytanie	Odpowiedź „tak”		Odpowiedź „nie”	Brak odpowiedzi[a]
4. Czy działanie specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu jest przydatne do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?	11	85%	1	1
5. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu dostarczają informacji niezbędnych do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?	12	92%	1	0
6. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są świadomi merytorycznej współodpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?	11	85%	1	1
7. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są formalnie współodpowiedzialni za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF?	5	38%	6	2
8. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu zostali przeszkoleni z zakresu MSSF przynajmniej w stopniu podstawowym?	11	85%	1	1

[a] Ewentualnie z dopiskiem „trudno określić”.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.10. Przejawy integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w ankietowanych firmach

Przejaw konwergencji	Liczba firm	Odsetek firm
Integracja informatycznych systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (jeżeli do tej pory były odrębne)	5	38
Synchronizacja procesu rachunkowości finansowej i zarządczej (np. poprzez ujednolicenie terminów raportowania wewnętrznego i zewnętrznego, „zgranie” terminów dostarczania określonych informacji)	10	77
Pełnienie przez specjalistów rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i finansowej	8	62
Objęcie obszaru sprawozdawczości finansowej MSSF i rachunkowości zarządczej/controllingu jednym kierownictwem	4	31

Źródło: opracowanie własne.

Najczęstszym przejawem konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem MSSF okazała się synchronizacja terminów raportowania i dostarczania informacji. W prawie dwóch trzecich spółek specjaliści rachunkowości pełnią zadania zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i sprawozdawczości finansowej. Tylko w co trzeciej firmie oba obszary rachunkowości objęto jednym kierownictwem.

Proces konwergencji rachunkowości w ankietowanych spółkach z całą pewnością nie polegał na indukcji rachunkowości zarządczej na skutek wdrożenia MSSF, tak jak to miało miejsce, według badań Procházki, w firmach czeskich. W zdecydowanej większości firm istnieje rachunkowość zarządcza. W połowie z nich stosuje się wiele różnych metod, nie tylko operacyjnych, ale także strategicznych[48]. Z ankiet wynika, że w zasadzie żadne metody rachunkowości zarządczej nie zostały wdrożone specjalnie dla potrzeb sprawozdawczości finansowej. Należy zatem przyjąć, że te metody były stosowane przed przejściem na MSSF (a jeśli zaczęto je stosować po przejściu na standardy, to motywem ich wdrożenia były potrzeby zarządzania, a nie sprawozdawczość zewnętrzna). Istniejąca przed przejściem na MSSF i niezależnie od MSSF rachunkowość zarządcza zaczęła być jednocześnie wykorzystywana do sprawozdawczości finansowej.

Oczywiście nie jest tak, że w badanych spółkach mamy do czynienia z doskonale rozwiniętą rachunkowością zarządczą, która po przejściu na MSSF zaczyna być jednocześnie gotowym źródłem informacji do sprawozdań finansowych. Nawet w tych najlepszych firmach nie wykorzystuje się wielu metod, bez których trudno sprostać wymogom standardów, np. rachunku cyklu życia czy pomiaru kosztów jakości. MSSF powinny zatem wymuszać indukcję nowych[49] metod i narzędzi. Tak się jednak nie dzieje. Być może wynika to z braku świadomości w firmach, że określone metody rachunkowości zarządczej są przydatne (czy wręcz niezbędne) z punktu widzenia MSSF (zwłaszcza te, do których standardy nie odwołują się wprost). Podsumowując, można nakreślić następujący „uśredniony" obraz konwergencji rachunkowości pod wpływem MSSF w badanych spółkach: średnio rozwinięta rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana dla celów sprawozdawczości finansowej.

Wcześniej w tym rozdziale próbowałem dedukcyjnie dowieść, że nie nastąpi pełna integracja rachunkowości, czyli powstanie jednej rachunkowości komunikującej te same informacje użytkownikom wewnętrznym i zewnętrznym. Z przeprowadzonego badania ankietowego wynika, że choć konwergencja rachunkowości w praktyce jest faktem (i ma liczne przejawy), to o pełnej integracji nie może być mowy.

[48] Taka jakościowa ocena uogólniająca cząstkowe wyniki ankiety jest oczywiście trudna i subiektywna. Do firm, które stosują „wiele różnych narzędzi…", zaliczam te, które wskazały co najmniej 7 z 13 metod, w tym przynajmniej jedną zaliczaną do strategicznych.

[49] Nowych, tzn. niestosowanych dotychczas w spółce.

Rozdział 5

Problemy przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na język polski

5.1. Wprowadzenie

Wśród wielu trudności związanych ze stosowaniem MSSF w Polsce wymienia się problem tłumaczenia ich tekstu z języka angielskiego (będącego oficjalnym językiem MSSF) na polski[1]. Przypomnę opinię Z. Messnera (2007, s. 25) prezentowaną w rozdziale pierwszym o nieuniknionych błędach w tłumaczeniu standardów utrudniających ich właściwe stosowanie. Z kolei D. Wędzki (2008, s. 27) uważa, że pomyłki w przekładzie mają charakter kardynalny i nie powinny się zdarzyć. W szczególności zwraca uwagę na:

1) stosowanie kalek językowych nieodzwierciedlających istoty danej pozycji;

2) stosowanie różnych polskich nazw na określenie tego samego terminu oryginalnego;

3) przyjmowanie skomplikowanych terminów zamiast określeń, które są od dawna stosowane w języku polskim (w tym w polskim prawie bilansowym);

4) nielogiczne zdania (tak jakby tłumacz nie wiedział, jaki jest sens tekstu oryginalnego).

Warto pochylić się nad translacyjnym aspektem stosowania MSSF w Polsce i poszukać odpowiedzi na pytania: jak przebiegał proces przekładu tekstu MSSF na język polski? Czy jest prawidłowy w świetle współczesnych teorii przekładu? Jakie błędy są popełniane w procesie przekładu specjalistycznego z języka angielskiego i jakie są ich przyczyny? Kto powinien tłumaczyć MSSF?

[1] Należy dodać, że problem przekładu językowego tekstu MSSF jest często lekceważony, co, jak przypuszczam, wynika z jego powierzchownego traktowania. Przykładowo, badania ankietowe dotyczące postępu i przeszkód we wdrażaniu MSSF w Europie (przeprowadzonego przez wielkie firmy audytorskie) pokazują, że tłumaczenie standardów było uznawane za trudność tylko w trzech krajach: w Estonii, na Łotwie i w Bułgarii (Larson, Street 2004, s. 98). Co więcej, zwracano uwagę nie tyle na problemy lingwistyczne, ile na opóźnienia w procesie tłumaczenia (np. na fakt, że w Bułgarii przekład pojawiał się 6−12 miesięcy po publikacji standardu w oryginale).

5.2. Przekład językowy według współczesnych teorii

Historia naukowej teorii przekładu ma początek w połowie XX w. Przekładoznawstwo jest obecnie samodzielną dyscypliną naukową. Jej przedmiotem jest „tłumaczenie pisemne i ustne ujmowane jako proces i produkt i rozumiane bardzo szeroko, bo w obrębie obszaru semantycznego ukształtowanego w wyniku interdyscyplinarnego dialogu" (Bukowski, Haydel 2009, s. 6). Warto zwrócić uwagę na fakt, iż współczesne przekładoznawstwo zgodnie z poglądami jego pionierów (takich jak np. E. Nida) uwzględnia dorobek innych dyscyplin: antropologii, kulturoznawstwa, socjologii, filozofii, psychologii czy neurobiologii. Takie holistyczne podejście ostatecznie wzięło górę nad głoszoną w pewnym okresie w nauce o przekładzie potrzebą redukcjonizmu. Okazało się bowiem, że ograniczanie tej dyscypliny do wąskiej domeny nie przyczynia się do jej rozwoju (jak sądziło wielu badaczy), lecz przeciwnie – osłabia ją. Widać tutaj analogię do nauk o zarządzaniu (i nauk ekonomicznych w ogóle), w których również współcześnie kształtuje się paradygmat holistyczny. Jak pisze W. Kowalczewski (2008, s. 26) w odniesieniu do nauk o zarządzaniu, „wydaje się, że możliwości starego kartezjańsko-newtonowskiego (redukcjonistycznego) paradygmatu są już bardzo ograniczone i wyczerpane", a paradygmat holistyczny umożliwi dalszy i szybszy rozwój ekonomii i innych nauk.

Z punktu widzenia kulturowego kontekstu MSSF (który jest kluczowy w niniejszej pracy) warto szczególnie odwołać się do poglądów E. Nidy, który zapoczątkował naukową refleksję nad przekładem w wymiarach językowych i kulturowo-antropologicznych (Bukowski, Haydel 2009, s. 8). Jego prace stanowią fundament koncepcji ekwiwalencji (inaczej odpowiedniości przekładu), która stała się metodą obowiązującą w praktyce i krytyce przekładu. Według Nidy, ponieważ nie istnieje absolutna odpowiedniość między językami, to nie można dokonać w pełni dokładnego przekładu. O ile jest możliwe osiągnięcie zbliżonej ogólnej wymowy przekładu, o tyle nie da się osiągnąć tożsamości w szczegółach[2]. Tłumacz jest więc w pewnym stopniu interpretatorem, a przekład – jak napisał D. G. Rossetti – jest „zapewne najbardziej bezpośrednią formą komentarza" (Nida 2009, s. 53).

Przejdę teraz do omówienia pojęcia „ekwiwalencja" (ekwiwalentność), które jest kluczowym problemem w przekładoznawstwie (Kubacki 2009, s. 2). Zdaniem E. Tabakowskiej (2001, s. 98), termin ten oznacza identyczność, o której stwierdzeniu decyduje subiektywne, intuicyjne wyczucie. Według *Tezaurusa terminologii translatorycznej* (Lukszyn 1993, s. 71), ekwiwalencja jest „relacją

[2] Nie trzeba dodawać, że to właśnie „w szczegółach tkwi diabeł". Jeżeli, tak jak w przypadku MSSF, mamy do czynienia z tekstem, który nie jest dziełem literackim (*sensu stricte*), lecz instrukcją działania wpływającego na obrót miliardami złotych czy euro kapitału w skali międzynarodowej, to sprawa jest tym bardziej poważna.

równoważności treściowo-stylistycznej między tekstem przekładu a tekstem oryginału". Dla B. Z. Kielara (1988, s. 60) jest to „związek zachodzący między tekstem (lub partią tekstu) przekładu i odpowiednim tekstem źródłowym (jego partią)". Zdaniem E. A. Nidy (2009, s. 53−56), w przekładzie nie ma tożsamych ekwiwalentów. Należy zatem dążyć do ekwiwalentu możliwie najbliższego. Istnieją jednak dwa rodzaje ekwiwalencji: formalna i dynamiczna (funkcjonalna). W przypadku ekwiwalencji formalnej chodzi o zachowanie formy i treści komunikatu pierwotnego (jak najlepsze oddanie różnych elementów języka źródłowego). Celem odpowiedniości dynamicznej jest osiągnięcie takiej samej relacji między komunikatem i odbiorcą przekładu, jaka występuje między komunikatem i odbiorcą oryginału. Tłumacz stara się o naturalność wypowiedzi i próbuje nawiązywać do kontekstu kulturowego odbiorcy przekładu. E. A. Nida określił zasady należytego przekładu, zarówno dla ekwiwalencji formalnej, jak i dynamicznej. Przedstawia je tabela 5.1.

Tabela 5.1. Zasady należytego przekładu ukierunkowanego na ekwiwalencję formalną i ekwiwalencję dynamiczną

Ekwiwalentność formalna	Ekwiwalentność dynamiczna
1. Zachowanie jednostek gramatycznych: • tłumaczenie rzeczownika na rzeczownik itp. • zachowanie zdań bez zmian (rozdzielania, przestawiana jednostek) • zachowanie interpunkcji, podziału na akapity itp.	Zastosowanie najbliższego naturalnego ekwiwalentu komunikatu przekazanego w języku źródłowym poprzez: 1. Dostosowanie przekładu do jego języka i kultury (wymaga to adaptacji gramatyki i słownictwa, korekty idiomów)
2. Zgodność wyrazowa (temu samemu wyrazowi oryginału odpowiada zawsze ten sam wyraz przekładu)	2. Dopasowanie komunikatu do odbiorców przekazu (ich doświadczenia i zdolności dekodowania)
3. Zachowanie sensu w odniesieniu do kontekstu źródłowego (np. nie koryguje się idiomów)	3. Zgodność z kontekstem danego komunikatu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. A. Nida (2009, s. 62−69).

Nida jest zdania, że tłumaczenia ukierunkowane na ekwiwalencję formalną mogą być odpowiednie dla określonych typów komunikatów skierowanych do pewnych typów odbiorców.

Koncepcja ekwiwalencji jest ściśle związana z relacjami wynikającymi z dystansu kulturowo-językowego między językiem przekładu a językiem oryginału. Wpływ dystansu językowego i kulturowego na przekład przedstawia rysunek 5.1.

Rysunek 5.1.Wpływ dystansu językowego i kulturowego na przekład

Języki \ Kultury	spokrewnione	odmienne
odmienne	Przekład wymaga wprowadzania wielu różnych zmian formalnych; jednak dzięki podobieństwu kultur tłumacz ma do dyspozycji paralelizmy treści ułatwiające tłumaczenie	Najtrudniejsza sytuacja dla tłumacza, który musi uwzględnić zarówno różnice językowe, jak i kulturowe
spokrewnione	Potencjalnie niewiele problemów z przekładem; groźną pułapką są tzw. fałszywi przyjaciele	Mimo pokrewieństwa języków tłumacz stoi w obliczu poważnych problemów wynikających z odmienności kultur (która jest znacznie większym problemem niż odmienność struktur językowych)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. A. Nida (2009, s. 58)

W przypadku przekładu MSSF na język polski mamy do czynienia z najtrudniejszą sytuacją, w której obok różnic kulturowych (w odniesieniu do rachunkowości – zasadniczych) występuje dość duża odmienność językowa[3].

Z punktu widzenia przekładu tekstów profesjonalnych podstawowe znaczenie ma tzw. teoria skoposu H. Vermeera. Jest ona zaliczana do najlepszych strategii tłumaczeniowych mających zastosowanie do przekładu tekstów specjalistycznych (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2007, s. 82). Jej sformułowanie (po raz pierwszy w 1978 r.) oznaczało narodziny nowych zorientowanych funkcjonalnie koncepcji przekładoznawstwa, które kierują się potrzebami profesjonalnej praktyki. Zgodnie z teorią Vermeera tłumaczenie jest celową czynnością, a orientacja na cel, jakiemu służy przekład, jest najważniejszym kryterium jej skutecz-

[3] Język polski i angielski należą co prawda do tej samej rodziny języków indoeuropejskich, lecz innej podrodziny (polski – języki bałtosłowiańskie, angielski – germańskie). Należy przy tym dodać, że duża odmienność kulturowa społeczeństw posługujących się językami z tej samej rodziny powoduje, że pokrewieństwo językowe ma charakter niemal wyłącznie genetyczny.

nej realizacji (Nord 2009, s. 175−176). Wybitną przedstawicielką koncepcji tłumaczenia funkcjonalnego jest Ch. Nord. Jej zasługą jest twórcza interpretacja teorii skoposu.

Według Nord, cel tłumaczenia określa sytuacja komunikacyjna, na której potrzeby powstaje przekład. Elementami sytuacji komunikacyjnej są: funkcja komunikacyjna tekstu oraz jego odbiorca (adresat), który „jako ostatnie ogniwo w łańcuchu uczestników komunikacji przypisuje tekstowi w akcie odbioru konkretną funkcję" (Nord 2009, s. 176). Funkcja (lub wiązka funkcji) komunikacyjna tekstu jest zatem uwarunkowana sytuacyjnie. Determinuje ją „każdorazowo specyficzna konstelacja, na którą składają się: nadawca (rola nadawcy), intencja nadawcy, odbiorca (oczekiwania odbiorcy), nośnik informacji oraz czas, miejsce i okoliczności". W teorii skoposu nie chodzi o osiągnięcie ekwiwalencji oryginału i przekładu (cel idealny), lecz o to, aby tłumaczenie spełniało zamierzoną funkcję traduktologiczną (tzw. adekwatność przekładu względem skoposu celu). Cel translacji wyznacza zleceniodawca (inicjator), który określa odbiorców przekładu, powód, dla którego jest on potrzebny, oraz warunki jego odbioru. Istotą podejścia funkcjonalnego do przekładu jest, według Nord, dążenie do zapewnienia kompatybilności funkcji tekstu docelowego z funkcjami tekstu źródłowego (lojalność tłumacza wobec zleceniodawcy, odbiorcy przekładu i autora tekstu wyjściowego) oraz realizacja zamierzonych funkcji oryginału w kulturze docelowej (adekwatność funkcjonalna).

Wybitny polski lingwista K. Hejwowski (2006, s. 47) uważa, że zarówno podejście strukturalne, jak i podejście funkcjonalne nie mogą być traktowane jako teorie przekładu. Można je uznać co najwyżej za techniki traduktologiczne, lecz nawet wtedy nie należy stosować ich bezkrytycznie. Mogą być przydatne w takiej roli, o ile będą wykorzystywane świadomie i ostrożnie. Przede wszystkim zaś traktują przekład jako operację na tekście, pomijając kwestię złożonych operacji mentalnych stanowiących istotę procesu tłumaczenia. Z tego względu Hejwowski jest zdania, że tylko kognitywna-komunikacyjna teoria przekładu pozwala uwzględnić w pełni jego złożoność.

Przedstawię pokrótce teorię kognitywno-komunikacyjną K. Hejwowskiego[4] (2006, rozdz. 4). U jej podstaw leży założenie, że przekład jest operacją na czterech umysłach: realnym danym tłumaczowi (jego własnym) i wirtualnych, kreowanych przez tłumacza – umyśle autora tekstu, umyśle modelowego odbiorcy tekstu oryginału i umyśle projektowanego czytelnika przekładu. Ponadto teoria ta przyjmuje, że przy wytwarzaniu i rozumieniu tekstów są wykorzystywane określone struktury pamięci człowieka. Najniższym poziomem tych struktur są zapamiętane i bezpośrednie względem tekstu – jednostki leksykalne i syntagmy (czyli ciągi wyrazów). Strukturami wyższego rzędu są ramy czasownikowe (czyli zorganizowane wokół czasowników uszczegółowione schematy, na których

[4] Model przekładu proponowany przez Hejwowskiego jest oparty na różnych koncepcjach translacji i komunikacji opisywanych przez psychologów, lingwistów i psycholingwistów.

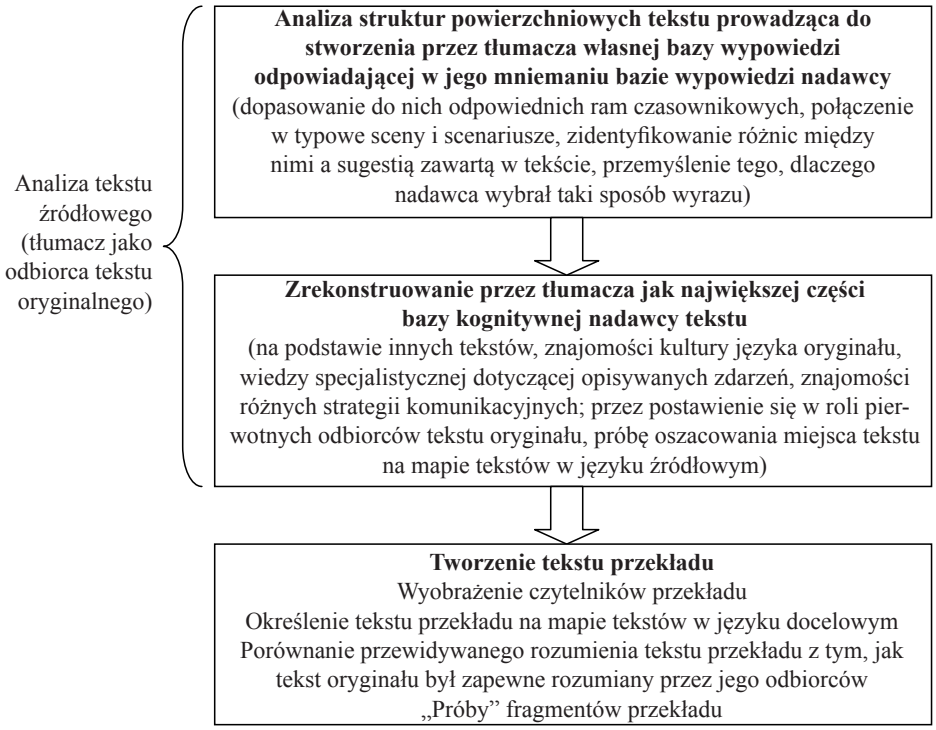
podstawie postrzegamy rzeczywistość[5]), sceny (czyli tematycznie lub funkcjonalnie zorganizowane zestawy stanów, zdarzeń i relacji) i scenariusze (sekwencje zdarzeń). Komunikacja między ludźmi przebiega według dwóch zasad: selekcji i wnioskowania. Początkowo na etapie selekcji nadawca komunikatu wybiera z całej tzw. bazy kognitywnej (obejmującej jego cele, opinie i odczucia, reprezentację sytuacji, odbiorcy i samego siebie, a także różne obrazy i emocje) te elementy, które chce przekazać odbiorcy (w zamierzeniu nadawcy powinien odtworzyć je sobie odbiorca). Wybrane elementy stanowią bazę wypowiedzi, która w idealnych warunkach ma zapewnić osiągnięcie przez nadawcę pożądanego skutku komunikacji[6]. Jest ona jednak wciąż zbyt obszerna i zawiera na tyle dużo struktur niemożliwych do zwerbalizowania, iż nie jest treścią, którą można wyrazić słowami. Dlatego konieczna jest dalsza selekcja. W kolejnym kroku nadawca wybiera taki fragment bazy wypowiedzi, który w jego przekonaniu najlepiej reprezentuje całość (w mniemaniu nadawcy spowoduje, iż odbiorca dokona jak najpełniejszej rekonstrukcji tej całości z wyłączeniem elementów, których nadawca nie chce zdradzić). Efektem tej drugiej selekcji jest tzw. struktura głęboka wypowiedzi. Zanim zostanie ona ostatecznie zwerbalizowana, nadawca sprawdza, czy da się ona zwerbalizować i czy przyniesie zamierzony efekt. Jeżeli uzna, że tak, nastąpi jej realizacja językowa i odbiorca zostanie skonfrontowany z tekstem. W takim ujęciu tworzenie wypowiedzi jest procesem probabilistycznym (czyli składa się z określonej sekwencji kroków i opiera się na przewidywaniu przez nadawcę tego, jak wypowiedź zostanie zrekonstruowana przez odbiorcę). Rolę tłumacza w tak rozumianym procesie komunikacji przedstawia rysunek 5.2.

Proces przekładu jest niewątpliwie trudnym i złożonym zadaniem, co podkreślał Hejwowski, gdyż opiera się na hipotezach i przypuszczeniach. Tłumacz musi przede wszystkim odgadnąć, co autor miał na myśli (na poziomie struktury głębokiej wypowiedzi). Zadaniem tłumacza jest napisanie takiego tekstu, który zostanie zinterpretowany przez przewidywanych czytelników przekładu w sposób jak najbardziej bliski interpretacji czytelników oryginału. To jest bowiem istotą ekwiwalencji przekładu. Z punktu widzenia kognitywno-komunikacyjnej teorii przekładu podstawowymi elementami kompetencji tłumacza są nie tylko sprawność w posługiwaniu się językami, ale przede wszystkim wysokie umiejętności komunikacyjne pozwalające na wczucie się w rolę innych i odnajdywanie sensu wypowiedzi. Przedstawię problem ekwiwalencji przekładu w ujęciu teorii Hejwowskiego na przykładzie pojęcia *fair value*.

[5] „Ludzie-sprawcy (lub antropomorfizowane zwierzęta, a nawet pojęcia abstrakcyjne) wpływają na bierne obiekty czynności (ożywione lub nieożywione) za pomocą pewnych narzędzi; obiekty zmieniają położenia na skutek działania sił zewnętrznych; ludzie przeżywają pewne stany wewnętrzne" (Hejwowski 2006, s. 50).

[6] Idealne warunki, rzecz jasna, nie istnieją w praktyce, a największą przeszkodą w komunikacji są różnice między nadawcą i odbiorcą w zakresie wiedzy, doświadczeń, osobowości, strategii komunikacyjnych.

Rysunek 5.2. Rola tłumacza w procesie komunikacji według kognitywnej teorii przekładu Hejwowskiego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Hejwowski (2006, s. 55−57)

Fair value jest tłumaczone jako wartość godziwa. Według słownika PWN[7], „godziwy" to słuszny, rzetelny, uczciwy. W internetowej wersji *Słownika synonimów* W. Broniarka przymiotnikowi „godziwy" odpowiadają: rzetelny, uczciwy, przyzwoity, sprawiedliwy, porządny, fair, zasłużony, odpowiedni, właściwy, stosowny, należyty, słuszny[8]. Jak rozumieć pojęcie „godziwa" w odniesieniu do wartości? A ściślej, jak zrekonstruować owo pojęcie? Jakie wyobrażenia towarzyszą nam, gdy czytamy (słyszymy) to słowo? I czy owe wyobrażenia odpowiadają interpretacjom czytelników oryginału? Innymi słowy, czy rozumienie określenia „wartość godziwa" przez Polaka odpowiada temu, jakie jest udziałem osoby anglojęzycznej w odniesieniu do *fair value*? Jeżeli tak, to mielibyśmy do czynienia z ekwiwalencją stanowiącą istotę przekładu.

[7] http://sjp.pwn.pl.

[8] www.synonimy.pl

W języku angielskim słowo *fair* ma wiele różnych znaczeń. Według *Wielkiego słownika polsko-angielskiego* (1989) oznacza m.in.: prawdziwy, istny, sprawiedliwy, rzetelny, słuszny, szlachetny, bezstronny, zgodny z przepisami, ale również nie najgorszy, możliwy, zadowalający, grzeczny, dobrze wymierzony (cios). Pominę znaczenia odnoszące się do cery czy koloru włosów. Ale *fair* występuje w języku angielskim także jako rzeczownik oznaczający jarmark, targ, targowisko[9], czyli rynek[10]. Czy widząc lub słysząc słowo *fair*, w określeniu *fair value* Anglicy (i inne nacje z brytyjskimi korzeniami) wyobrażają sobie właśnie rynek[11]? Wielu z nich z pewnością tak[12]. Taka interpretacja słowa *fair* w określeniu *fair value* jest zresztą zgodna z definicją tego pojęcia. Niestety przekład „wartość godziwa" sugeruje inną interpretację. Nie przywołuje na myśl rynku, lecz prawdziwość, sprawiedliwość, uczciwość, rzetelność. Niektórzy odbiorcy przekładu mogą to odnieść (i z pewnością odnoszą, choć nie mam na to twardych dowodów) do sposobu ustalania wartości godziwej. Takie wyobrażenie wartości godziwej wyraźnie kłóci się w ich odbiorze z dopuszczanymi przez MSSF sposobami jej szacunkowego wyznaczania (np. na podstawie projekcji przepływów pieniężnych i/lub podejścia probabilistycznego). Nie mieści się w nim także to, że wartość może znacząco zmienić się w krótkim okresie i może być zupełnie inna od wartości, którą spółka kilka miesięcy temu wykazywała w sprawozdaniu finansowym.

A zatem przymiotnik „godziwa" nie zapewnia ekwiwalencji przekładu *fair value*. Można oczywiście stwierdzić, że to nie ma znaczenia, ponieważ w MSSF jest podana jasna i dobrze przełożona na język polski definicja wartości godziwej. Uznając słuszność takiego stanowiska, należałoby się zgodzić, że w takim razie dla angielskiego *fair* można w zasadzie przyjąć dowolny wyraz. Takie rozumowanie jest oczywiście pozbawione sensu. Ekwiwalencję przekładu zapewni użycie takiego słowa (słów), które będzie skutkowało interpretacją nieodbiegającą od tej, której dokonują Anglosasi na dźwięk lub widok wyrazów *fair value*. Powinno to

[9] Oryginalna definicja z *Oxford Dictionary Online*: „a large public event where goods are bought and sold, usually from tables which have been specially arranged for the event, and where there is often entertainment" oraz „a public event in the countryside where farm animals and farm products are sold" (http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british).

[10] W. M. Thackeray (2005, s. 81–82), autor wydanej w 1847 r. powieści *Vanity Fair. A Novel without a Hero* (tytuł polski *Targowisko próżności*) napisał w niej: „Atoli weźmy pod uwagę, że nasza powieść nosi tytuł «Targowisko próżności», a targowisko próżności to bardzo podejrzany **rynek**, pełen fałszu, obłudy, kłamstwa i szacunku dla pozorów".

[11] Ktoś powie, że tradycyjny rynek w formie targowiska i rynek kapitałowy czy rynek nieruchomości to dwie różne rzeczywistości. Jednak, choć sceneria i kostiumy są inne, to nie ma wielkiej różnicy między hałaśliwym targowiskiem wiejskim a gorącą sesją giełdową.

[12] Doktor M. Frendzel, mój współpracownik z Zakładu Rachunkowości Międzynarodowej Wydziału Zarządzania UŁ, zapytał o to niedawno profesora S. A. Zeffa, wybitnego amerykańskiego specjalistę w dziedzinie rachunkowości (pełniącego w przeszłości m.in. funkcję doradcy amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej FASB). Zeff odpowiedział, że słowo *fair* jest przez amerykańskich specjalistów rachunkowości interpretowane właśnie jako rynek.

być takie słowo (słowa), które skieruje wyobraźnię polskich czytelników na rynek (jarmark, targowisko, giełdę, kupców, handlarzy, maklerów, brokerów, transakcje itp.), który działa na określonych zasadach (przynajmniej w teorii jasnych i równych dla wszystkich), ale niekoniecznie jest sprawiedliwy i stabilny. A zatem „wartość rynkowa", „wartość dla rynku" „z rynku", „od rynku", „według rynku", „przez odniesienie do rynku", „wartość w transakcji rynkowej"? Rozstrzyganie tej kwestii nie jest bynajmniej celem niniejszej pracy. Chodzi w niej o pokazanie znaczenia i złożoności przekładu MSSF na język polski.

K. Hejwowski (2006, s. 58) uważa, że określone przez niego elementy procesu przekładu według podejścia kognitywno-komunikacyjnego będą obecne w większości profesjonalnych aktów przekładu, choć znaczenie i złożoność niektórych mogą być mniejsze w przypadku tekstów specjalistycznych. Te nie będą zwykle wymagały np. przewidywania predyspozycji psychicznych odbiorców przekładu czy skomplikowanego procesu umiejscawiania danego tekstu na mapie tekstów języka docelowego. Tłumacz z góry wie, że odbiorcami będą specjaliści z danej dziedziny o określonym poziomie wiedzy, doświadczenia itp.

5.3. Problemy w tłumaczeniu tekstów specjalistycznych na język polski

Przejdę teraz do kwestii specjalistycznego przekładu na język polski. Problem ten w odniesieniu do kilku anglojęzycznych przepisów Unii Europejskiej oraz podręcznika do biotechnologii (także w języku angielskim) obszernie omówiły P. Kłos, A. Matulewska i P. Nowak-Korcz z Instytutu Językoznawstwa Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu w artykule zatytułowanym *Problemy przekładu specjalistycznego na przykładzie tekstów z dziedziny prawa, biologii, biotechnologii i medycyny*. Na początku opracowania autorki przedstawiają specyfikę przekładu specjalistycznego, odwołując się do opinii innych badaczy. I tak według J. Pieńkosa (1999, s. 119): „aby określić specyfikę przekładu tekstów prawnych i prawniczych, należy przede wszystkim przyjąć założenie, że przekład jest możliwy. W tym celu są dla nas nie do przyjęcia argumenty niektórych teoretyków przekładu, w tym językoznawców, dla których identyczność, czyli doskonała równość matematyczna słów i wyrażeń oraz naturalnie pojęć, które one reprezentują, jest niemożliwa do uzyskania, jeżeli chce się przejść od jednego kodu językowego do drugiego. Zamiast identyczności – pojęcia matematycznego i abstrakcyjnego – przyjmuje się w przekładzie zasadę ekwiwalencji sytuacji, a zatem środków szczególnych, którymi dysponuje każdy język dla ich opisania, niezależnie od tego, czy będzie ona ekwiwalencją dynamiczną, formalną czy inną. Jeśli chodzi o działalność przekładową, dotyczącą tekstów prawnych i prawniczych, opowiadamy się za ekwiwalencją funkcjonalną, najbardziej

przydatną i skuteczną dla tego rodzaju przekładu". Można się zastanawiać, czy MSSF są tekstem prawnym *sensu stricte* i czy wobec tego zasady określone przez Pieńkosa można do nich odnosić. Oczywiście o takim charakterze MSSF nie może przesądzać sam fakt inkorporowania ich do prawa Unii Europejskiej. Ważniejsza jest ich istota. W USA i Wielkiej Brytanii, czyli tam, gdzie pojęcie standardów zostało ugruntowane, są one rozumiane jako wzorzec (norma) promulgowany przez ciało ekspertów rachunkowości i przedstawicieli nauki po uprzednich długich badaniach i szerokich konsultacjach z praktykami (Jaruga 2002, s. 9). Podobnie jak przepisy prawa *sensu stricte*, standardy rachunkowości mają zatem charakter normatywny i dyrektywny. To, że są one tworzone przez środowiska profesjonalne, a nie instytucje władzy, nie ma znaczenia. Wiele aktów prawnych powstaje z udziałem niereprezentujących władzy specjalistów, naukowców i praktyków (są one „produktem" parlamentu lub rządu tylko formalnie). W literaturze prawo rachunkowości (niemieckie, polskie i inne) jest często określane mianem standardów (zob. np. Alfredson, Leo, Picker, Pacter, Radford 2005, s. 4). Można więc traktować MSSF (a przynajmniej ich zasadnicze elementy[13]) jako tekst prawny, choć należy mieć na uwadze jego specyfikę (odbiegającą nieco od typowego tekstu prawnego[14]).

P. Kłos, A. Matulewska i P. Nowak-Korcz (2009, s. 83) uważają, że tłumacz tekstów w językach specjalistycznych powinien uwzględnić trzy zasady sformułowane przez A. F. Tytlera. Są one następujące:

1) przekład powinien stanowić dokładną transkrypcję idei oryginału;
2) styl i sposób (maniera) pisania powinny być takie jak w oryginale;
3) przekład powinien mieć taką samą swobodę kompozycji jak oryginał.

Tłumacz tekstów specjalistycznych spotyka się z wieloma obiektywnymi trudnościami, które są częstą przyczyną niewłaściwego przekładu. Należą do nich m.in.: nieprzystawalność rzeczywistości i aparatu terminologicznego, wieloznaczność językowa (polisemiczna, homonimiczna i synonimiczna), terminy bezekwiwalentowe i interferencja[15]. Są to obiektywne trudności istniejące niezależnie od tłumacza. Odrębną kwestią są błędy wynikające z braku wiedzy tłumaczy i nieprawidłowego podejścia do przekładu. Można w kilku punktach sformułować wstępne warunki udanego przekładu tekstów specjalistycznych, czyli fundamentalne wymagania wobec ich tłumacza (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2009, s. 83):

[13] Charakteru prawniczego nie mają raczej dodatki do zasadniczej treści standardów w postaci „Uzasadnienia wniosków", „Wytycznych zastosowania" czy „Przykładów ilustrujących".

[14] Mam na myśli „suchy" tekst, ściśle ograniczony do przypisów bez luźniejszych komentarzy, wyjaśnień, przykładów itp.

[15] Przenoszenie wzorów i elementów jakiegoś systemu językowego do innego. Do interferencji dochodzi często przy zetknięciu się dwóch odrębnych języków i może to dotyczyć zarówno procesów fonetycznych, jak i morfologii, składni, słownictwa (http://www.edupedia.pl).

1) znajomość dziedziny, której dotyczy tekst[16];
2) znajomość języka oryginału i języka przekładu (morfologia, składnia, stylistyka, leksyka, a szczególnie semantyka i ortografia);
3) wiedza na temat teorii przekładu (zwłaszcza specjalistycznego);
4) świadomość trudności i pułapek przekładu;
5) przyjęcie odpowiedniej strategii i metody przekładu;
6) wiedza na temat zasad formułowania tekstów danego typu (np. aktów prawnych).

Istnieją różne poglądy na temat wiedzy, jaką powinien posiadać tłumacz. V. Nabokov jest zdania, że „przede wszystkim musi mieć taki sam talent, a przynajmniej podobny typ talentu, jak autor, którego wybiera sobie do tłumaczenia. […] Po drugie, tłumacz musi znać doskonale dwie nacje i dwa języki, z jakimi będzie miał do czynienia, i wiedzieć absolutnie wszystko, w najdrobniejszych szczegółach, o stylu, metodzie pisarskiej tłumaczonego autora, a także o społecznym kontekście słów, ich etymologii, ewolucji i historycznych odniesieniach. Tu dochodzimy do punktu trzeciego: będąc człowiekiem wielkiego talentu i wiedzy, tłumacz musi mieć także umiejętność mimikry, to znaczy zdolność utożsamienia się z osobą autora, przyswojenia sobie jego wszystkich trików, jego maniery i języka, nawyków i sposobu myślenia, i to w takim stopniu, aby osiągnąć jak największą wiarygodność" (za: Engelking 2002). Nabokov miał na myśli przede wszystkim teksty literackie. I choć jego wymagania są nad wyraz wygórowane, to pewne ich elementy należy odnieść do przekładu MSSF. Mam przede wszystkim na myśli znajomość kontekstu, etymologii, ewolucji i odniesień takich słów (pojęć), jak np.: *fair value*, *true and fair view*, *substance*.

K. Hejwowski (2006, s. 157) jest zdania, że wymaganie od tłumacza dogłębnej znajomości dziedziny, której dotyczy przekładany tekst, jest przesadzone. Wiedza specjalistyczna to tylko jeden i wcale nie najważniejszy element kompetencji tłumaczeniowych. Łatwiej przygotować profesjonalnego tłumacza do przekładu tekstów z danej specjalności, niż nauczyć specjalistę (np. rachunkowości) zasad tłumaczenia. Oznacza to, że lepszego przekładu tekstu MSSF może dokonać profesjonalny tłumacz słabo znający rachunkowość niż wybitny specjalista rachunkowości niemający gruntownej wiedzy i dużego doświadczenia w dziedzinie przekładu językowego. Profesjonalnemu tłumaczowi wystarczy ogólna orientacja w danej dziedzinie poparta „umiejętnością szybkiego uczenia się, sprawnością w wyszukiwaniu potrzebnych informacji i wiedzą na temat ich źródeł" (Hejwowski 2006, s. 157).

[16] Oczywiście nie chodzi tutaj o pobieżną, lecz o bardzo dobrą znajomość. W przypadku MSSF nie wystarczy dogłębna wiedza na temat rachunkowości finansowej według polskiego prawa bilansowego. Konieczna jest znajomość rachunkowości międzynarodowej (anglosaskiej), rachunkowości zarządczej, zarządzania, finansów, ekonomii itp.

Jeśli chodzi o znajomość języka przekładu i języka oryginału, Hejwowski zwraca uwagę, że nie można jej utożsamiać ze zdolnością komunikacji w danym języku, którą da się doskonale opanować, mając ograniczony zakres środków językowych. Dobra znajomość języka oznacza bogate słownictwo, duży zasób syntagm (grup składniowych) i ram czasownikowych oraz opanowanie gramatyki. W przypadku języka angielskiego szczególnie trudnymi elementami gramatyki są czasy, przedimki, czasowniki modalne[17] i zdania przydawkowe. Znajomość obu języków jest ściśle związana ze znajomością tzw. gramatyki konfrontatywnej, warunkującą umiejętność dopasowania do siebie różnych struktur obydwu języków.

Bardzo ważny dla jakości translacji jest wybór właściwej strategii i odpowiednich metod (procedur) tłumaczenia. Strategia przekładu jest spójnym planem działania tłumacza, przyjętym na podstawie jego intencji względem danego tekstu. Z kolei metody (procedury) translacyjne są to sposoby stosowane przez tłumacza w trakcie procesu zapewniania ekwiwalencji tłumaczeniowej w celu przeniesienia znaczenia (sensu, treści) z tekstu źródłowego do tekstu docelowego (Delisle 1999, s. 192). W artykule P. Kłos, A. Matulewskiej i P. Nowak-Korcz (2009, s. 87) terminy „strategia" i „metoda przekładu" są w niektórych miejscach traktowane jako synonimy. Uważam jednak za niezbędne rozróżnienie tych dwóch elementów[18]. Pogląd ten nie jest wyłącznie kwestią przyjęcia punktu widzenia nauk o zarządzaniu. K. Hejwowski (2006, s. 76) pisze, że terminy „strategia", „metoda", „technika" i „procedura" wydają się różnymi jakościowo pojęciami. Strategia jest to, według niego, „preferowany (świadomie lub nieświadomie) sposób postępowania tłumacza w całym tekście lub jego znaczących fragmentach" (Hejwowski 2006, s. 76). Bazując na definicjach z zarządzania, można przyjąć, że strategia w odniesieniu do przekładu jest określeniem podstawowego celu translacji i głównych sposobów jego osiągnięcia. Innymi słowy, jest zbiorem fundamentalnych wyborów (świadomych) tłumacza odnoszących się do całości tekstu i stanowiących ramy (punkt odniesienia) dla wyboru posunięć (technik) szczegółowych (dotyczących poszczególnych fragmentów tekstu: zdań, zwrotów, słów). Decyzje strategiczne mogą oznaczać wybór między orientacją na treść (znaczenie) a dążeniem do zachowania formy (stylu), między ekwiwalencją dynamiczną (funkcjonalną) a formalną itp. Hejwowski wymienia następujące strategie: udomowienia i egzotyzacji, tłumaczenia syntagmatycznego i funkcjonalnego. Technika w przekładzie jest natomiast wyborem określonego rozwiązania konkretnego problemu napotkanego w procesie tłumaczenia. K. Hejwowski (2006, s. 86−93) przyjął następującą klasyfikację technik tłumaczeniowych:

[17] Na przykład czasownik *could*, który może odnosić się do przeszłości, oznaczać tryb przypuszczający lub dotyczyć przyszłości. Czasownik *could* występuje w MSSF m.in. w fundamentalnej dla sprawozdawczości finansowej definicji *fair value*.

[18] Tym bardziej że zgodnie z podejściem J. Levy'ego (2009) przekład z pragmatycznego punktu widzenia jest procesem podejmowania decyzji.

1) reprodukcja bez objaśnień;
2) reprodukcja z objaśnieniami;
3) tłumaczenie syntagmatyczne bez objaśnień;
4) tłumaczenie syntagmatyczne z objaśnieniami;
5) uznany ekwiwalent;
6) ekwiwalent funkcjonalny;
7) hiperonim;
8) ekwiwalent opisowy;
9) opuszczenie.

Według J.-P. Vinay i J. Darbelnet, do technik tłumaczeniowych służących zapewnieniu ekwiwalencji poszczególnych fragmentów tekstu zalicza się (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2009, s. 87):

1) zapożyczenia;
2) kalki;
3) tłumaczenia dosłowne poprawne gramatycznie, frazeologicznie oraz leksykalnie;
4) transpozycje;
5) modulacje;
6) ekwiwalencję dynamiczną (funkcjonalną);
7) adaptację.

D. Kierkowska (2002, s. 118−123) wymienia następujące techniki zapewniania odpowiedniości tłumaczenia:

1) ekwiwalenty naturalne (funkcjonalne) dalekie;
2) ekwiwalenty naturalne (funkcjonalne) bliskie;
3) ekwiwalenty seminaturalne;
4) kalki leksykalne wyrazowe;
5) zapożyczenia proste;
6) zapożyczenia naturalizowane;
7) ekwiwalenty opisowe;
8) ekwiwalenty frazeologiczne.

Strategia zasadniczo (choć nie w pełni) determinuje stosowane techniki. K. Hejwowski (2006, s. 76) jako przykład podaje strategię udomowienia, która prowadzi do częstszego stosowania ekwiwalentów funkcjonalnych, opisowych i opuszczeń. Tłumacz w ramach swojej strategii może przyjąć, że będzie zasadniczo unikał określonej procedury, przedkładał jedne metody nad inne (stworzy ich hierarchię) itp. Przykładowo, w procesie przekładu MSSF można założyć, że nie będziemy stosować (chyba że nie ma innego wyjścia) kalek językowych (typu „aktywa finansowe w wartości godziwej przez wynik finansowy", „aktywa korporacyjne" itp.)

Lista wymagań stawianych tłumaczowi tekstów specjalistycznych, przedstawiona wcześniej przez Kłos, Matulewską i Nowak-Korcz, pomija kwestię znajomości kultury kraju języka oryginału i kraju języka docelowego, a jest

to, zdaniem Hejwowskiego, jeden z ośmiu elementów kompetencji tłumacza. K. Hejwowski (2006, s. 156) uważa, że wiedza na temat kultury kraju obejmuje przede wszystkim obszerną znajomość literatury, a także innych dziedzin sztuki. Ponadto dobry tłumacz musi znać geografię, sytuację polityczną i społeczną itp. danego kraju, a także nazwiska najważniejszych tytułów prasowych i programów telewizyjnych, znanych osobistości itp. W przypadku kultur anglojęzycznych dokłada do tego nawet znajomość najpopularniejszych przyśpiewek ludowych i dziecięcych rymowanek. Według Hejwowskiego, lista dziedzin życia, które należy znać, „właściwie nie ma końca". Wydawać się może, że dotyczy to przede wszystkim przekładu literackiego, filmowego itp., lecz zupełnie nie ma zastosowania do tłumaczenia standardów rachunkowości. Jeżeli jednak MSSF są tak mocno osadzone w określonej kulturze (anglosaskiej), to ich właściwa translacja bez znajomości tej kultury jest niemożliwa.

Kłos, Matulewska i Nowak-Korcz w swojej liście wymogów, jakie powinien spełniać tłumacz tekstów specjalistycznych, pomijają jeszcze trzy elementy wskazane przez Hejwowskiego w odniesieniu do kompetencji tłumacza w ogóle (a wydają się one uniwersalne). Chodzi o wnikliwość w dążeniu do sensu, umiejętności komunikacyjne oraz cechy i predyspozycje. Dążenie do sensu oznacza, że analiza tekstu dokonywana przez tłumacza nie może być płytka. W przeciwnym razie dochodzi do sytuacji, gdy niektóre elementy tekstu są niespójne z całością. Tłumacz stosuje podejście według zasady „ja wprawdzie nie bardzo rozumiem, ale może czytelnicy zrozumieją"[19] (Hejwowski 2006, s. 159). Czytając niektóre fragmenty polskiego przekładu MSSF, ma się nieodparte wrażenie, że tak właśnie postąpił tłumacz. Umiejętności komunikacyjne oznaczają, że tłumacz potrafi zarówno utożsamić się z nadawcą komunikatu (poznać jego intencję), jak i wczuć się w sytuację odbiorcy (przewidzieć jego wiedzę, oczekiwania i reakcję). W odniesieniu do MSSF w Polsce będzie to oznaczało z jednej strony zrozumienie ducha, w jakim są tworzone standardy (jego wyrazem są w dużej mierze *Ramy konceptualne*), a z drugiej − świadomość stanu wiedzy środowiska profesjonalistów rachunkowości w naszym kraju oraz ducha, w jakim tekst standardów będzie przez nie odbierany[20]. Tłumacz powinien wreszcie posiadać określone cechy i predyspozycje. Hejwowski, oprócz oczywistych przymiotów sumienności, pracowitości i wnikliwości, wymienia także ciekawość świata, otwartość na

[19] Warto porównać ten cytat z przytoczoną na początku rozdziału opinią D. Wędzkiego o nielogicznych zdaniach w przekładzie MSSF (tak jakby tłumacz nie wiedział, jaki jest sens tekstu oryginalnego).

[20] Duch ten niewątpliwie przesiąknięty historią polskich rozwiązań w zakresie rachunkowości i naszą historią w ogólności może „skrzywić" przesłanie twórców MSSF. Jeżeli w procesie przekładu zostanie ono dodatkowo zniekształcone, to interpretacja standardów dokonana przez polskie spółki w procesie przygotowywania sprawozdań finansowych może znacząco różnić się od tego, co autor miał na myśli.

wiedzę i empatię. Jednocześnie stwierdza, że nie ma zapewne jednego modelu osobowości dobrego tłumacza[21].

Przejdę teraz do kwestii błędów w przekładzie specjalistycznym. Wynikają one przede wszystkim z trzech przyczyn (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2009):

1) wieloznaczności językowej;

2) nieznajomości dziedziny (w tym jej terminologii) oraz braku ekwiwalentów w języku docelowym;

3) nieznajomości języka polskiego i obcego.

O wieloznaczności F. Grucza (1999, s. 3) pisze następująco: „Wiadomo, że nie jest łatwo wyrażać się jednoznacznie, że w wielu przypadkach jest to w ogóle niemożliwe […]. Z reguły jest tak, że w danym języku do dyspozycji mówcy/pisarza, a tym samym także translatora stoi z jednej strony więcej niż jedna możliwość wyrażeniowa (wyraz, kategoria gramatyczna, struktura składniowa itd.), z drugiej natomiast żaden adekwatny środek wyrażeniowy". Zdaniem M. Polańskiego (1999, s. 288), „wieloznaczność polega na tym, iż jakiś element językowy (wyraz, morfem) ma dwa lub kilka różnych znaczeń. Wyrazy (morfemy, konstrukcje syntaktyczne) posiadające tę właściwość nazywamy polisemicznymi (wieloznacznymi)". Według P. Kłos, A. Matulewskiej i P. Nowak-Korcz (2007, s. 84), wieloznaczność jest dla tłumacza trudna dlatego, że „jeden leksem może odsyłać do wielu konceptów (znaczeń), ale niekoniecznie w ten sam sposób w różnych językach". H. Dzierżanowska (1990, s. 90) zaznacza, że „wyrazy w jednym języku rzadko są pełnymi ekwiwalentami wyrazów w innymi języku, a zakres ich znaczeń może być zarówno szerszy, jak i węższy". O ile wieloznaczność wyrazów nie stanowi poważnej przeszkody w codziennej komunikacji, to według P. Nowak (2006, s. 184) „w stylu naukowym, w wypowiedziach oficjalnych, wszędzie tam, gdzie chodzi o terminologię naukową i techniczną, jest niepożądana i często jest przyczyną powstawania błędów". Zdaniem P. Kłos, A. Matulewskiej i P. Nowak-Korcz (2007, s. 85), na to zjawisko szczególną uwagę powinni zwrócić tłumacze tekstów z dziedziny medycyny, biotechnologii czy prawa (stosownie do wniosków z opracowania Evans, Baskerville, Nara [2010], prezentowanych w następnym punkcie rozdziału, należy dodać, że jeżeli prawa, to również rachunkowości ze względu na daleko idące podobieństwa tych dyscyplin).

Choć celem niniejszej pracy nie jest gruntowna analiza polskiego przekładu MSSF, to warto podać kilka przykładów trudności, nieścisłości i błędów mających swe źródło w wieloznaczności wyrazów. W przekładzie MSR 18 (i nie

[21] Tak samo można stwierdzić, że nie ma prawdopodobnie uniwersalnego modelu dobrego (z punktu widzenia MSSF) specjalisty rachunkowości. Czy wobec tego badanie osobowości księgowych ma sens? Uważam, że ma, lecz u jego podstaw nie leży założenie o istnieniu modelu „dobrego" i modelu „złego" w postaciach czystych, ale przekonanie, iż pewne cechy i predyspozycje mogą sprzyjać skutecznemu wykonywaniu tej pracy, a inne nie (dokładnie tak samo jak w przypadku tłumacza i każdego innego zawodu).

tylko) różne znaczeniowo *revenue* i *income* przetłumaczono jako przychody[22]. Łatwo wytknąć ten błąd, trudniej znaleźć właściwe (a nawet choćby lepsze) rozwiązanie. Użycie terminu „przychody", jako odpowiednika *income* powoduje, że brakuje słowa na określenie *revenue*. Wyjściem z tej sytuacji może być zastosowanie w odniesieniu do *revenue* ekwiwalentu opisowego stanowiącego „wyciąg" z ich definicji („przychody ze zwykłej działalności")[23]. Innym przykładem wieloznaczności jest angielskie słowo *lease* oznaczające oddanie czegoś do odpłatnego używania na określony czas. W tym pojęciu (zgodnie z definicją MSSF) mieści się nie tylko leasing *sensu stricte* (co wynikałoby z polskiego przekładu), ale wszelkie umowy typu: dzierżawa, najem itp. Bardziej ekwiwalentnym polskim tytułem MSR 17 byłby *Dzierżawa, najem i podobne umowy* lub *Leasing, najem i dzierżawa* (taki tytuł ma zresztą Krajowy Standard Rachunkowości nr 5). Trudny problem dla polskich tłumaczy stanowi słowo *handling* użyte w MSR 2 w odniesieniu do zapasów. W języku angielskim oznacza ono manipulację, obsługę, dostawę, przewóz, przetaczanie, usuwanie (*Wielki słownik angielsko-polski* 1989). W polskim przekładzie odpowiednikiem *handling* jest „załadunek i wyładunek", co oczywiście zawęziło znaczenie angielskiego terminu. Nie skutkuje to na szczęście błędem merytorycznym, ponieważ stanowi tylko rozwinięcie ogólnej definicji kosztu, z której wynika, że jego składnikiem jest każda pozycja nakładów poniesionych w związku z doprowadzeniem zapasów do aktualnego miejsca i stanu. W jaki sposób oddać istotę angielskiego *handling*? Lepszym rozwiązaniem niż istniejące jest przyjęcie słowa „obsługa" czy nawet „manipulacja" („obsługa zapasów", „manipulacja zapasami"). Jeżeli mielibyśmy zostać przy wyrazach „załadunek i wyładunek", to należałoby dodać do tego „i podobne koszty". To jednak skutkowałoby błędną stylistycznie frazą „załadunek i wyładunek oraz podobne koszty i inne koszty dające się bezpośrednio przyporządkować…"[24]. Te przykłady dowodzą, że całkowite pokonanie problemu wieloznaczności nie jest możliwe. Można jednak radzić sobie z nią w lepszy lub gorszy sposób.

Kolejną przyczyną częstych błędów w przekładzie jest nieznajomość dziedziny (w tym jej terminologii). J. Pieńkos (2003, s. 234) pisze, że „tłumacza dzieła naukowego czy tekstu profesjonalnego obowiązuje gruntowna znajomość terminologii i zakresów semantycznych terminów, którymi posługuje się dana dziedzina wiedzy lub autor dzieła". MSSF posługują się specjalistyczną terminologią:

1) z różnych dziedzin nauk ekonomicznych: rachunkowości, ekonomii, zarządzania, finansów (w tym bardzo skomplikowane pojęcia z zakresu rynku kapitałowego), ubezpieczeń;

[22] W nowej wersji przekładu MSSF ten błąd został skorygowany (IASB 2011).

[23] Zob. P. Kabalski (2006b, s. 113−114).

[24] Należy wyjaśnić, że zwrot „i inne koszty" jest odpowiednikiem źródłowego *and other costs*, które odnosi się do kosztów innych działań niż *handling*.

2) z prawa (np. nazwy odnoszące się do różnych umów);
3) ze statystyki (np. *expected value* czy *extrapolating*);
4) z demografii (np. *mortality*);
5) a nawet techniczną (np.: *prototype*, *jigs*, *moulds*, *dies*, *pilot plant*, *idle plant*).

P. Kłos, A. Matulewska i P. Nowak-Korcz (2007, s. 86) piszą, że „każda dyscyplina naukowa posiada własną terminologię, a tłumacz musi jej przestrzegać". H. Dierżanowska (1990, s. 96) zwraca uwagę na to, iż tłumacz nieposiadający dostatecznej znajomości terminologii specjalistycznej nie może polegać jedynie na słownikach. Te bowiem nie są wolne od błędów i nieścisłości. Należy odwołać się do wiedzy ekspertów z danej dziedziny. Błędy terminologiczne popełniane przez tłumaczy polegają przede wszystkim na (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2007, s. 86):

1) użyciu wyrazów w niewłaściwym znaczeniu;
2) użyciu wyrazów w zniekształconej postaci;
3) użyciu wyrazów, które nie należą do zasobu polskiego słownictwa.

Ciekawym przykładem błędu w polskim przekładzie MSSF, wskazującym na niedostateczną znajomość terminologii, jest zastosowanie słowa „ponadnormatywne" (zamiast „nienormalne") dla angielskiego *abnormal* w odniesieniu do zużycia zasobów (czyli kosztu) w MSR 2 *Zapasy*. W pisowni słowa „normalny" i „normatywny" niewiele się różnią. W języku potocznym i w niektórych dziedzinach można je stosować zamiennie bez szkody dla treści komunikatu. Co więcej, w *Słowniku wyrazów obcych PWN* (1980) ten pierwszy jest wyjaśniany jako m.in. „odpowiadający normie", a ten drugi jako m.in. „zgodny z normą", co wskazuje na ich synonimię. Jednak w terminologii rachunku kosztów (a tego dotyczy analizowany fragment MSR 2) między kosztem „normalnym" a „normatywnym" występuje istotna różnica. Koszty normalne (uzasadnione) są rozumiane jako postulaty kosztowe ustalone na podstawie wielkości przeciętnych z poprzednich okresów (czasami modyfikowane z uwzględnieniem przyszłych zmian wielkości ekonomicznych). Koszty normatywne (standardowe) są natomiast wyznaczane na podstawie ścisłych technologicznych norm zużycia zasobów (materiały, czas pracy) oraz standardowych cen tych zasobów (ceny materiałów i stawki płac). Przetłumaczenie *abnormal* jako „ponadnormatywne" zamiast „nienormalne" jest błędem terminologicznym powodującym zmianę znaczenia.

Poważne błędy terminologiczne w przekładzie dotyczą nie tylko terminów specjalistycznych dla danej dyscypliny, ale także zwykłych słów będących elementem definicji czy zasad. Intuicja podpowiada, że mogą one zdarzać się nawet częściej, ponieważ uwaga autorów tłumaczenia jest skoncentrowana przede wszystkim na pojęciach fachowych i naukowych. Przykładem takiego błędu w polskim przekładzie MSSF jest przetłumaczenie *systematic* jako „równomiernie" (zamiast systematycznie) w odniesieniu do amortyzacji aktywów niemate-

rialnych w MSR 38. Z takiego przekładu wynika, że aktywa niematerialne powinny być amortyzowane metodą liniową, co jest sprzeczne zarówno z literą, jak i duchem oryginału.

Wiele specjalistycznych terminów nie ma dokładnych odpowiedników w języku polskim. Niektóre są niemal nieprzekładalne. W dziedzinie prawa takim terminem jest *common law*. W rachunkowości z pewnością do takich należy *true and fair view*. Wszelkie próby przekładu polegające na znajdywaniu najróżniejszych odpowiedników kolejno dla słów *true*, *fair* i *view* są mniej lub bardziej nieudane. A już całkowicie pozbawiona sensu jest rekonstrukcja głębokiej istoty tego pojęcia na podstawie takiego tłumaczenia. Dużym problemem jest dla tłumaczy w dziedzinie rachunkowości termin *performance*. Jego znaczenie jest wyjątkowo bogate: spełnienie, wykonanie, odegranie, występ, wywiązanie się, uskutecznienie, dokonanie, czyn, wyczyn, osiągnięcie, wydajność (techniczna)[25]. Żaden z tych słownikowych odpowiedników nie wydaje się właściwy w odniesieniu do efektów działalności przedsiębiorstwa. W MSSF *performance* jest używane w różnych znaczeniach. W *Ramach konceptualnych* odnosi się wyraźnie do finansowego wyniku działalności przedsiębiorstwa (do jego rentowności). W polskim przekładzie z 2007 r. odpowiednikiem *performance* są „wyniki działalności", co może, ale nie musi kojarzyć się z wynikami finansowymi. W kontekście tekstu źródłowego (par. 17 *Ram konceptualnych*[26]) lepszym rozwiązaniem translacyjnym byłoby użycie słów „finansowy wynik działalności" lub po prostu „wynik finansowy". Inne znaczenie ma termin *performance* w dokumencie RMSR *Management Commentary*. W tym przypadku chodzi nie tylko o finansowy aspekt działalności przedsiębiorstwa, ale jej całokształt we wszystkich strategicznie ważnych aspektach. Termin *performance* w ewentualnym przekładzie dokumentu *Management Commentary* na język polski można byłoby przetłumaczyć jako „wyniki" lub „wyniki działalności". Być może jednak polskim czytelnikom kojarzyłoby się to niemal podświadomie z wynikiem finansowym. Oznaczałoby to, że poprawny językowo i merytorycznie przekład nie zapewnia ekwiwalencji (w ujęciu dynamicznym i w ujęciu kognitywno-komunikacyjnej teorii przekładu). Dobrym wyjściem może być użycie słowa „dokonania", które dość często występuje jako odpowiednik *performance* w publikacjach z zakresu rachunkowości zarządczej. Alternatywą jest zastosowanie ekwiwalentu opisowego. W tej i podobnych sytuacjach tłumacz ma do dyspozycji wiele technik translacyjnych (o ile oczywiście je zna i potrafi się nimi właściwie posługiwać).

[25] Pomijam już szereg znaczeń odnoszących się do sztuki (występ, rola, koncert, wykonanie utworu, seans, przedstawienie). W tej dziedzinie w języku polski słowo *performance* funkcjonuje już jako zapożyczenie i oznacza m.in. formę widowiska teatralnego bez ustalonego tekstu dramatycznego, tworzoną na żywo w obecności widzów (http://www.sjp.pl/performance).

[26] Chodzi o tekst *Ram konceptualnych* sprzed zmiany. Przekład z 2011 r. zawiera już częściowo nową wersję *Ram konceptualnych*.

Wiele błędów tłumaczeniowych w tekstach specjalistycznych (także o randze przepisów prawa) wynika z niedostatecznej znajomości reguł języka polskiego i/lub języka angielskiego. P. Kłos, A. Matulewska i P. Nowak-Korcz (2009, s. 93−94) w analizowanych przekładach zidentyfikowały głównie błędy składniowe, a szczególnie konstrukcje niepoprawne pod względem szyku, wynikające z niezrozumienia składni języka obcego, zakłócenia związku zgody i rządu oraz błędów w używaniu przyimków[27].

Przyczyną błędów w przekładach specjalistycznych jest ponadto niedostateczna znajomość języka specjalistycznego. Jest on rozumiany jako „odmiana języka narodowego, charakteryzująca się specjalistyczną terminologią i odpowiednimi środkami ekspresji, typowymi dla tekstów danej dziedziny" (Delisle 2004, s. 50). Należy podkreślić, że „pojęcie języka specjalistycznego nie ogranicza się do terminologii. Język specjalistyczny charakteryzuje się również pojęciami funkcjonalnymi (opisującymi czynności i procesy) oraz specyficzną składnią. Na przykład w niektórych odmianach języka specjalistycznego odnotowujemy dużą liczbę konstrukcji pasywnych i form bezosobowych" (Delisle 2004, s. 50).

Oprócz opisanych powyżej, tłumacze tekstów specjalistycznych popełniają szereg innych błędów, m.in. (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2009, s. 96):

1) mylnej interpretacji intencji autora prowadzącej do sensu fałszywego, przeciwnego, a nawet nonsensu;

2) opuszczeń wynikających z tego, że tłumacz nie zrozumiał danego sformułowania lub nie potrafił znaleźć dla niego ekwiwalentu;

3) dodawania zbędnych słów (informacji) zwanych „pustymi ozdobnikami" lub „wypełniaczami";

4) mieszania stylów.

Podsumowując, należy dodać, że istnieje wiele różnych klasyfikacji błędów tłumaczeniowych. Wyodrębniają one kilkanaście i więcej typów błędów. Przykładowo, K. Hejwowski (2006, s. 149) zidentyfikował 18 podtypów w ramach 4 typów. Uświadamia to, jak wiele trudności stoi przed tłumaczem. Oczywiście niektóre błędy dotyczą tekstu specjalistycznego, takiego jak MSSF, w niewielkim zakresie (np. mylne odczytanie modalności tekstu[28]), a nawet w ogóle (np. niepoprawienie błędu w tekście oryginalnym skutkujące przeniesieniem błędu do przekładu). Szczególnym typem są błędy nazywane przez Hejwowskiego metatranslacyjnymi. Wynikają one z „nieświadomości co do istoty tłumaczenia i co do pewnych ogólnie przyjętych konwencji tłumaczeniowych" oraz niezrozumienia podstawowego celu przekładu, jakim jest umożliwienie komunikacji międzykulturowej (Hejwowski 2006, s. 142).

[27] Autorki podają przykłady takich błędów w przekładach tekstów z biologii i prawa.

[28] Pojawiają się w tekstach zawierających delikatną ironię, kpinę, szyderstwo itp. (Hejwowski 2006, s. 136).

5.4. Problemy przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej według badaczy i specjalistów zagranicznych

W polskiej literaturze z zakresu rachunkowości nie ma opracowań na temat problemów z przekładem tekstu MSSF[29]. W ostatnich latach stał się on przedmiotem zainteresowania specjalistów i badaczy za granicą (głównie w krajach zachodnich). Był poruszany m.in. przez B. A. Rutherforda (1983), R. H. Parkera (1989), S. A.. Zeffa (1990), C. Nobesa (1993), D. Alexandra (1993), L. Evans i C. Nobesa (1996), S. Aisbitt i C. Nobesa (2001). Większość z tych autorów ograni-cza swoje rozważania tylko do jednego lub kilku pojęć, w szczególności do *true and fair view*. Z tych opracowań wynika m.in., że pojęcie *true and fair view* nie jest z reguły tłumaczone literalnie na języki krajów Unii Europejskiej, a przede wszystkim, że w wielu krajach na przekładzie jest odciśnięte piętno kultury narodowej[30] (Baskerville, Evans 2011, s. 11). Najważniejsze wnioski formułowane przez zagranicznych autorów trzech innych znaczących opracowań na temat przekładu w dziedzinie rachunkowości zawiera tabela 5.2.

Tabela 5.2. Wnioski autorów znaczących opracowań na temat przekładu w dziedzinie rachunkowości

Autor (rok publikacji)	Zasadniczy wniosek
S. Arche i S. McLeay (1991)	Brak możliwości ekwiwalentnego przekładu pojęć z zakresu rachunkowości nie tylko z powodu braku ekwiwalentności znaczeniowej, ale także ze względu na istnienie określonych nawyków językowych
L. Evans (2004)	Problemy z przekładem należy postrzegać w świetle hipotezy E. Shapiro i B. L. Whorfa, zgodnie z którą ludzie posługujący się różnymi językami odmiennie postrzegają świat[a]
J. Monti-Belkaoui i A. Belkaoui (1983)	Istnieje różnica w interpretacji pojęć z zakresu rachunkowości między osobami jednojęzycznymi i dwujęzycznymi, co czyni przekład trudnym, a nawet niemożliwym

[a] Istotą koncepcji E. Shapira i B. L. Whorfa jest widzenie zjawisk językowych jako korelatu kultury (innymi słowy, akty językowe są zakorzenione w kulturze). Przeciwstawna koncepcja N. Chomsky'ego zakłada, że granice i formę języka wyznacza uniwersalna struktura umysłu; korelatem zjawisk językowych jest mózg (Bytniewski 2001, s. 12).

Źródło: opracowanie na podstawie: R. Baskerville, E. Evans (2011, s. 11−12).

[29] Chodzi oczywiście o publikacje, w których ten problem jest głównym tematem (lub przynajmniej jednym z zasadniczych wątków). O translacji jako przyczynie problemów ze spójnym stosowaniem MSSF w skali międzynarodowej wzmiankuje R. Ignatowski (2009, s. 245−246).

[30] O problemach z przekładem i możliwością międzykulturowego przeniesienia pojęcia *true and fair view* z perspektywy Polski pisała K. Kosmala-MacLullich (2003, 2005).

Na szczególną uwagę zasługuje badanie ankietowe R. Baskerville i L. Evans (2011, s. 15−52) skierowane do autorów i tłumaczy podręczników do sprawozdawczości finansowej, korzystających przede wszystkim z oryginalnego tekstu MSSF. Autorki uzyskały 67 odpowiedzi. Ankietowani pochodzili z krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego (Unia Europejskiej plus Norwegia i Islandia) oraz z krajów kandydujących do UE (Turcja, kraje byłej Jugosławii). Zdecydowana większość miała profesjonalne doświadczenie w dziedzinie rachunkowości. Jeśli chodzi o umiejętności językowe, połowa ankietowanych uważała się za osoby dwujęzyczne, a 15% za wielojęzyczne. Baskerville i Evans określiły pięć potencjalnych obszarów trudności w przekładzie tekstu MSSF:

1) terminy odnoszące się do prawdopodobieństwa i niepewności;
2) złożoność składni i długość zdań;
3) pojęcia o szerszym znaczeniu niż w języku potocznym;
4) terminy oznaczające inne pojęcia lub mające wielorakie znaczenie;
5) pojęcia niezdefiniowane lub niedające się zdefiniować.

Dla każdego z tych obszarów Baskerville i Evans podały kilka przykładów – fragmentów oryginalnego tekstu MSSF – i poprosiły ankietowanych o odpowiedź na pytanie, czy ich przekład sprawiał problemy. Tłumaczenie wyrazów odnoszących się do niepewności i prawdopodobieństwa (*undue*, *ordinarily*, *reasonable*, *probabilisty*, *improbable*) było problemem dla 37% respondentów (dla 59% żadnym lub niewielkim, a 4% nie miało zdania). Dla 40% ankietowanych źródłem trudności była składnia i długość zdań[31]. Ponad połowie respondentów nie sprawiała ona żadnych lub dużych kłopotów. Niewielu tłumaczy (12%) miało duże kłopoty z przetłumaczeniem terminów mających szersze znaczenie niż w języku potocznym (*entity*, *prudence*, *material*). Jeszcze mniej badanych (5%) za poważny problem uznało przekład słów *interest* i *stocks*, mających niejedno znaczenie. Ponad połowa ankietowanych za problem (w tym aż 40% za duży) uznała tłumaczenie pojęć niezdefiniowanych lub niedefiniowalnych, takich jak *substancje over form* i *presenting fairly*.

W dalszej części ankiety Baskerville i Evans zidentyfikowały 13 następujących tzw. koszmarów tłumacza:

1) techniczna złożoność MSSF;
2) techniczna złożoność niektórych standardów;
3) rozbieżności w zakresie koncepcji rachunkowości między MSSF a krajowymi standardami rachunkowości;
4) rozbieżności w zakresie praktyki rachunkowości między MSSF a krajowymi standardami rachunkowości;
5) utrzymanie zgodności z gramatyką i składnią angielskiego oryginału MSSF;

[31] Oto jedno z przykładowych zdań: „Information has the quality of reliability when it is free from material error and bias and can be depended upon by users to represent faithfully that which it either purports to represent or could reasonably be expected to represent".

6) gramatyka i leksyka języka angielskiego (jako takiego);
7) możliwość wielorakiego przetłumaczenia tego samego słowa angielskiego;
8) synonimy i prawie-synonimy;
9) różnice między czasownikami *may*, *might*, *should*, *could*, *must*;
10) ograniczone występowanie fleksji w języku angielskim;
11) rozwlekłości stylistyczne występujące w oryginalnym tekście;
12) brak rzeczowników rodzajowych;
13) subtelność w używaniu czasów w języku angielskim.

Każda sugerowana opcja została zaznaczona jako źródło trudności przez przynajmniej czterech respondentów. Co więcej, dla większości ankietowanych przeważająca liczba elementów zidentyfikowanych przez autorki badania została uznana za „koszmary" (lecz żaden z nich nie uzyskał szczególnie dużej liczby głosów). Ankietowani wymienili także 10 innych przyczyn trudności w przekładzie, w tym beletrystyczny styl tekstu MSSF (zamiast precyzyjnego i oszczędnego języka prawnego) czy problemy z interpunkcją. Baskerville i Evans przeanalizowały odpowiedzi w podziale na grupy językowe. Z polskiego punktu widzenia szczególnie interesujące są wnioski dotyczące grupy języków bałtosłowiańskich. Dla tłumaczy z krajów zaliczanych do tej grupy językowej głównymi problemami były: utrzymanie zgodności z gramatyką i składnią angielskiego oryginału oraz rozwlekłości stylistyczne występujące w oryginalnym tekście.

We wnioskach z badania autorki zidentyfikowały cztery podstawowe obszary trudności w tłumaczeniu MSSF z języka angielskiego:

1. Brak ekwiwalentności terminologii. Wynika on z faktu, że terminologia w zakresie koncepcji rachunkowości jest częścią języka rachunkowości określonego kręgu kulturowego. Przykładowo, termin *prudence* występujący w MSSF nie odpowiada włoskiej koncepcji *prudence*. Z kolei w fińskiej tradycji rachunkowości nie istnieje koncepcja, która odpowiadałaby pojęciu *materiality*. Sytuacji nie poprawia zasadniczo istnienie słów, które można uznać za bliskie ekwiwalenty, ponieważ mogą być one różnie interpretowane. Ankietowani podawali przykłady terminów, takich jak *entity* i *material*, a także zwrotu *present fairly*. Innym źródłem problemów jest to, że język angielski jest bogatszy od wielu języków pod względem zasobu słów. W tej sytuacji dosłowny przekład będzie miał szersze znaczenie niż termin oryginalny. Tłumacze mają też problem z „fałszywymi przyjaciółmi" (fr. *faux amis*), czyli parami jednakowych lub jednakowo brzmiących wyrazów występujących w dwóch różnych językach, lecz mających inne znaczenie (czasami nawet przeciwstawne)[32]. Najlepszym przykładem jest angielskie słowo *material*, które występuje w większości innych języków, lecz jego podstawowe znaczenie jest inne niż w angielskim tekście MSSF (we francuskim, szwedzkim, a także polskim oznacza „materialny", „fizyczny").

[32] Definicja *faux amis* pochodzi z internetowego słownika wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych W. Kopalińskiego, http://www.slownik-online.pl/kopalinski.

2. Składnia i gramatyka języka angielskiego. Często zdania angielskie przełożone na inny język są długie i bardziej złożone, przez co gubią część sensu. Ten problem szczególnie podkreślali Rumuni, Włosi i Węgrzy. Dotyczy on jednak niemal wszystkich języków. Niektórzy tłumacze radzą sobie z nim, dzieląc jedno długie zdanie na kilka krótszych.

3. Forma prawna MSSF. Anglosaskie standardy rachunkowości wyrosłe na gruncie *common law* nie odpowiadają rzymskiej tradycji prawnej krajów Europy kontynentalnej. Dla tłumaczy z tych państw zasadniczym problemem jest beletrystyczny styl MSSF pozbawiony precyzji typowej dla prawa kodeksowego. Ponadto znaczenie niektórych terminów w krajach anglosaskich jest inne niż w państwach o systemie kodeksowym.

4. Różnice kulturowe. Rozumienie wielu pojęć jest uwarunkowane kulturowo (np.: *prudence*, *resonable*, *material*). Ich tłumaczenie może być zniekształcone pod wpływem kultury narodowej i sposobu myślenia. Zamiast dosłownego przekładu należy uwzględnić istotę (korzenie) danego pojęcia.

Zdaniem Baskerville i Evans, odpowiedzi udzielone przez ankietowanych tłumaczy potwierdzają pogląd prezentowany w literaturze i teorii translacji o niemożliwości osiągnięcia pełnej ekwiwalentności znaczeniowej przekładu w stosunku do oryginału. Wynika to m.in. z faktu, że terminologia w dziedzinie rachunkowości jest zdeterminowana kulturowo.

A. Hellmann, H. Perera i Ch. Patel (2010a, b) zbadali jakość przekładu MSSF na przykładzie Niemiec (odwołując się do koncepcji ekwiwalencji). Uznali, że szczególnie ważne jest właściwe przetłumaczenie pojęć wymagających profesjonalnego osądu. Jest to trudne w sytuacji, gdy w danym języku nie występują słowa, które mogłyby oddać istotę danego pojęcia, lub gdy literalny przekład rodzi ryzyko nadania mu innego znaczenia. Pewnych elementarnych pojęć nie można przetłumaczyć dosłownie na język niemiecki. Przykładowo, odpowiednikiem terminu *asset* (w polskim przekładzie jest to składnik aktywów) jest w niemieckim *Vermögensgegenstand*. Jednak istotą *Vermögensgegenstand* nie jest kontrola przyszłych korzyści ekonomicznych wynikających z przeszłych zdarzeń (jak to ma miejsce w MSSF), lecz zdolność do pokrycia zobowiązań oraz możliwość niezależnego użytkowania. Okazuje się zatem, że *asset* ma szersze znaczenie niż *Vermögensgegenstand.* Z tego powodu w przekładzie zastosowano nowy termin: *Vermögenswert*, który nie występował w niemieckim prawie. Hellmann, Perera i Patel podają ponadto przykłady ewidentnych błędów w przekładzie, które mają znaczenie praktyczne (np. zmieniają zakres standardu lub mają wpływ na ujęcie transakcji). Podsumowując, twierdzą, że niemieckie tłumaczenie MSSF jest raczej prostym przekładem opracowanym bez pogłębionej i wszechstronnej analizy lingwistycznej. Uważają, że znaczące rozbieżności między angielskim i niemieckim tekstem MSSF utrudnią jednolite zastosowanie standardów.

T. S. Doupnik i M. Richter (2003) na podstawie własnego badania ustalili, że Niemcy bardziej konserwatywnie niż Amerykanie interpretują pojęcie „prawdopodobne" przy ustalaniu, czy są spełnione kryteria uznania straty z tytułu umowy o budowę. Poziomem progowym jest dla nich 66%, podczas gdy dla Amerykanów – 74%. Niemcy przyjmują zatem bardziej konserwatywne podejście przy stosowaniu MSR 11 (w odniesieniu do ujmowania strat z tytułu umowy o budowę). Ma to niewątpliwie związek ze specyfiką kulturową Niemiec.

Podobny problem analizował G. T. Tsakumis (2007). W jego badaniu chodziło o różnice w podejściu do ujęcia aktywów warunkowych i zobowiązań warunkowych między Grekami a Amerykanami na podstawie tych samych zasad ogólnych MSR 37 (*Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*). Okazało się, że w takiej samej sytuacji dotyczącej rozprawy sądowej składnik aktywów warunkowych wykazałaby jedna trzecia księgowych amerykańskich i aż dwie trzecie księgowych greckich. Grecy byli także mniej konserwatywni w kwestii ujęcia zobowiązań warunkowych[33]. Inne badania pokazały, że księgowi brazylijscy są mniej skłonni ujawniać zobowiązania i aktywa warunkowe niż Amerykanie, a Francuzi i Niemcy z większą ostrożnością niż księgowi z USA szacują zobowiązania z tytułu gwarancji (Tsakumis, Campbell, Doupnik 2009). To wszystko jest przede wszystkim dowodem dużego wpływu różnic kulturowych na profesjonalny osąd księgowych, ale również ma znaczenie z punktu widzenia przekładu MSSF na różne języki.

Wspomniani już Doupnik i Richter zbadali również, jak niemieccy księgowi biegle znający język angielski rozumieją w oryginale i w tłumaczeniu wyrażenia odnoszące się do prawdopodobieństwa. Okazało się, że w przypadku niektórych terminów oryginał i przekład są interpretowane w odmienny sposób. G. T. Tsakumis, D. R. Campbell i T. S. Doupnik (2009) jako szczególnie trudny przykład podają słowo *remote*. Według słownika Webstera ma ono pięć znaczeń, przy czym cztery odnoszą się do oddalenia w czasie i przestrzeni, a jedno do prawdopodobieństwa (*remote* oznacza „mało prawdopodobne"). W MSSF występuje ono w tym ostatnim znaczeniu. O ile nie ma problemu z przekładem *remote* na hiszpański, włoski i portugalski, o tyle trudno było dobrać jego odpowiednik w języku francuskim. Tłumacz na język francuski zdecydował się użyć słowa, które oddaje znaczenie terminu oryginalnego, lecz nie jest jego bezpośrednią translacją. Jeszcze większe problemy sprawia przełożenie słowa *remote* na język niemiecki. Jest możliwe, że księgowy niemiecki inaczej ujmie to samo zdarzenie na podstawie oryginalnego tekstu MSSF niż na podstawie przekładu.

[33] Nieodparcie nasuwa się skojarzenie ujawnionego w badaniu podejścia Greków do aktywów i zobowiązań warunkowych z ich obecną sytuacją ekonomiczną.

J. Dalhgren i S.-A. Nilsson (2009) przedstawili listę wybranych problemów z przekładem MSSF na szwedzki. W szwedzkiej terminologii z dziedziny rachunkowości nie występuje m.in. pojęcie odpowiadające angielskiemu *income* (obejmującemu *revenue* i *gains*)[34]. Problematyczne jest tłumaczenie słowa *comprehensive* (w terminie *comprehensive income*). Szwedzki wyraz odpowiadający oryginałowi uznano za niewłaściwy, ponieważ nie jest stosowany jako pojęcie w tamtejszej rachunkowości. Zamiast niego użyto słowa *total*. Jednak angielskie *total* (tożsame ze szwedzkim *total*) odnosi się do podsumowania sprawozdania z wyniku całościowego. Z tego względu *total* (angielskie) przetłumaczono na szwedzki jako *summa*, co z kolei odpowiada angielskiemu *sum*[35].

O negatywnym wpływie przekładu na jakość procesu stosowania MSSF najlepiej świadczą tytuły dwóch publikacji na ten temat: *Zagubione w przekładzie* (*Lost in Translation*)[36] oraz *Zmiana kontekstu to destrukcja treści* (*Destroying Content while Changing Context*)[37]. Poglądy wyrażone w tych tytułach są zbieżne z sensem włoskiego epigramu *traduttore traditore* („tłumacz zdrajcą”[38]), który wyraża przykrą konstatację, że myśli wyrażone w jednym języku nie mogą być dokładnie odtworzone w innym. Jednak w przypadku MSSF to „zagubienie w przekładzie” ma tylko po części obiektywne przyczyny. W dużej mierze wynika niestety (a może raczej na szczęście, gdyż można temu zaradzić) z niewłaściwego procesu translacji.

Evans, Baskerville i Nara, uwzględniając fakt, iż literatura z zakresu rachunkowości w niewielkim zakresie i pobieżnie podejmuje problem przekładu językowego, dokonały przeglądu literatury z tych dyscyplin, w których jest on opisywany szeroko. Słusznie uznały, że zawarte w opracowaniach z innych dziedzin analizy, wnioski i rekomendacje mogą na zasadzie analogii służyć rachunkowości. Podsumowanie wyników studiów literaturowych Evans, Baskerville i Nary zawiera tabela 5.3.

---

[34] Szwedzi mają zatem taki sam problem jak Polacy. Zresztą wybrnęli z niego w podobny (do polskiego przekładu z 2007 r.) i równie niewłaściwy sposób, tłumacząc zarówno *revenue*, jak i *gains* tak samo jako *intakt*.

[35] Niezamierzona zawiłość tego wyjaśnienia idealnie oddaje złożoność problemu przekładu. W Polsce też są kontrowersje tłumaczenia *comprehensive income*. „Całkowity dochód” jest dla wielu specjalistów nie do przyjęcia. Zdecydowanie lepsze jest określenie „wynik całościowy” (stosowane przez wiele osób, które są krytykowane za wprowadzanie zamętu w terminologii, choć powinny być docenione za to, że nie przyjmują bezrefleksyjnie przekładu proponowanego „z góry”).

[36] Ten artykuł jest streszczeniem wniosków z badania autorek opisanego w niniejszym punkcie (Evans, Baskerville 2011).

[37] Zob. J. Dalhgren, S. A. Nilsson (2009).

[38] Przekład na język polski, który nie odda paronomazji (gry słów polegającej na zestawieniu wyrazów o podobnym brzmieniu, lecz różnych znaczeniach), jest pozbawiony nie tylko uroku oryginału, ale też jakiejś części jego treści.

Tabela 5.3. Specyfika przekładu w różnych dyscyplinach

Dziedzina	Przyczyny problemów przekładu	Dominujące teoretyczne podstawy przekładu	Kompetencje tłumacza
1	2	3	4
Prawo	Przekład prawny jest dyscypliną na styku teorii prawa, teorii języka i teorii przekładu System prawny jest zdeterminowany kulturowo Znaczenie terminów prawnych jest w przeważającej mierze pochodną systemu prawnego, w którym są one używane, a nie właściwości danego języka Terminy mają znaczenie tylko w kontekście danego systemu I przez stosowanie określonych reguł prawa Przekład prawa na język kraju o odmiennym systemie prawnym jest bardzo trudny z powodu braku ekwiwalencji zarówno terminologii, jak i koncepcji	Zgodnie z teorią skoposu Vermeera wierność przekładu jest definiowana w odniesieniu do funkcji tekstu docelowego (ekwiwalencja funkcjonalna) Tłumacz jest producentem tekstu, a celem przekładu jest osiągnięcie takiego samego skutku prawnego (ekwiwalentnego wpływu na docelowego odbiorcę)	Tłumacz powinien znać system prawny i kulturę obu krajów, rozumieć znaczenie terminów prawnych w języku źródłowym, umieć rozróżnić prawne i potoczne znaczenie słów, rozważać kontekst poszczególnych słów
Reklama	Podobnie jak prawo jest uwarunkowana kulturowo. Przekład tekstów reklamowych nastręcza trudności prozodycznych, pragmatycznych, syntaktycznych, tekstowych, semiotycznych, a nawet ludycznych	Przekład tekstu reklamowego musi wywołać zamierzony skutek w kulturze docelowej Przekład między językami heterogenicznych kultur jest czymś więcej niż transferem tekstu i adaptacją kulturową; wymaga konwersji na inny sposób myślenia Literatura poświęca mało miejsca kwestii ekwiwalentności, uznając przekład tekstów reklamowych za eksperckie międzykulturowe tworzenie tekstów	Rola tłumacza wykracza poza typową funkcję dwujęzycznego pisarza Tłumacz musi uświadomić sobie, że dla uzyskania pożądanego skutku tekstu reklamowego może bardzo daleko odejść od tekstu docelowego

Tabela 5.3 cd.

1	2	3	4
Psychologia	Różnice kulturowe mają znaczenie (zwłaszcza w przypadku testów I kwestionariuszy)	–	Tłumacz powinien unikać literalnego przekładu testów i kwestionariuszy (zwłaszcza wtedy, gdy narzędzie będzie stosowane w innym kręgu kulturowym) i dążyć do zachowania znaczenia słów
Nauki przyrodnicze i techniczne	W dużej mierze są dziedzinami nieuwarunkowanymi kulturowo[a], ze ściśle określoną i standaryzowaną terminologią niepodatną na różne interpretacje Trudne może być natomiast dokładne zrozumienie tekstu oryginalnego i właściwe użycie terminów specjalistycznych, co wymaga dużej wiedzy specjalistycznej.	–	Tłumacz powinien mieć specjalistyczną wiedzę (znać terminologię danej dziedziny i jej poszczególnych obszarów). Może posiłkować się słownikami i innymi narzędziami pomocnymi w procesie przekładu technicznego oferowanymi np. przez Międzynarodową Organizację ds. Standaryzacji

[a] P. Duhem, francuski historyk nauki, twierdził, że istnieją różnice między fizyką angielską i francuską, które wynikają z odmienności systemu monarchistycznego w tych dwóch krajach. Francuscy fizycy wychowani w centralistycznym reżimie szukają logicznie spójnych, zgrabnych i całościowych konstrukcji, a Anglicy dążą do tworzenie empirycznie przydatnych modeli cząstkowych (Kołakowski 2009, s. 158). L. Kołakowski wątpi jednak, czy przy dzisiejszej internalizacji nauki takie rozważania mają jakikolwiek sens poza historycznym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: L. Evans, R. Baskerville, K. Nara (2010).

Zdaniem Evans, Baskerville i Nary, wnioski i rekomendacje dla przekładu tekstów z dziedziny rachunkowości wynikające z doświadczeń praktycznych i rozważań teoretycznych prezentowanych w literaturze w odniesieniu do innych dyscyplin są następujące:

1) przyczyny trudności z translacją mają źródło przede wszystkim we wpływie różnic kulturowych i występowaniu w stosunkowo niewielkim zakresie ścisłych definicji pojęć (są to cechy wspólne nauk społecznych, w przeciwieństwie do nauk przyrodniczych i technicznych); tłumacze oraz instytucje odpowiedzialne za jakość przekładu i kształcenie tłumaczy muszą mieć świadomość tych faktów;

2) osiągnięcie pełnej ekwiwalencji przekładu nie jest możliwe[39]; zamiast tego należy dążyć do jak najwyższego stopnia ekwiwalencji, co jest bardzo trudne i pracochłonne;

3) w celu zapewnienia możliwie najbliższej ekwiwalencji należy stosować różne metody, w tym przede wszystkim podejście funkcjonalne, a także przekład grupowy, scentralizowany proces rewizji przekładu, translację wsteczną (ponowny przekład tekstu z języka docelowego na źródłowy) i inne;

4) tłumacz powinien być nie tylko biegły w obu językach, ale także mieć wiedzę specjalistyczną w dziedzinie rachunkowości, znać uwarunkowania kulturowe obu krajów i mieć duże umiejętności w zakresie pisania[40];

5) tłumacze tekstów z rachunkowości mogą korzystać z doświadczeń w zakresie przekładu prawnego z racji podobieństw między obiema dyscyplinami (uwarunkowanie kulturowe, brak ekwiwalentności terminów i pojęć, zbieżność systemów rachunkowości z systemami prawnymi).

5.5. Wymogi w zakresie tłumaczenia specjalistycznego wynikające z teoretycznych podstaw translacji a proces przekładu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na język polski

Na podstawie opinii wielu znawców problematyki przekładu (a także intuicji) można stwierdzić, że tłumacz tekstu MSSF na język polski powinien mieć zarówno wiedzę w danej dziedzinie, jak i w zakresie języków (angielskiego i polskiego). Jednak trudno znaleźć polskojęzyczną osobę, która odpowiednio sprawnie włada językiem angielskim i jednocześnie ma gruntowną wiedzę w dziedzinie rachunkowości i dyscyplin pokrewnych. Dziś oczywiście każdy dobry specjalista w dziedzinie rachunkowości (z nauki lub praktyki) komunikuje się w języku angielskim. Nie oznacza to, że każdy z nich będzie automatycznie dobrym tłumaczem. Powtórzę zdanie K. Hejwowskiego (2006, s. 157), że „znajomości języka nie można utożsamiać ze zdolnością komunikacji w tym języku, którą można doskonale opanować, mając ograniczony zakres środków językowych". Wymagania w zakresie wiedzy językowej, które stawia Hejwowski (a które zostały przedstawione w punkcie 2 tego rozdziału), są bardzo wysokie. Jakie

[39] W kontekście twierdzenia sformułowanego przez Bellona i przyjętego jako fundamentalne m.in. przez Nidę (o tym, że w zasadzie nie istnieją tożsame ekwiwalenty) jest to oczywiste.

[40] W przypadku tekstów specjalistycznych operujących zwykle „suchym" fachowym językiem z pozoru nie wydaje się to konieczne. Jednak biegłość w sztuce pisania autora (tłumacza) każdego bardziej złożonego tekstu determinuje jakość komunikatu. Dotyczy to także MSSF, które nie są prostym zbiorem instrukcji czy harmonogramem działania. Nie operują nieskomplikowanymi i krótkimi zdaniami, a w niektórych fragmentach stanowią niemal traktat o istocie rachunkowości.

wykształcenie lingwistyczne powinien posiadać dobry tłumacz? Zdaniem wielu autorów, w zasadzie powinien mieć wykształcenie w zakresie przekładu (Hejwowski 2006, s. 152−153). Nie wystarczą zwykłe studia filologiczne uzupełnione kursami specjalistycznymi.

D. Kubacki (2008, s. 85−97) przedstawia i analizuje proces kształcenia tłumaczy specjalistycznych na poziomie kolegialnym i uniwersyteckim na przykładzie ośrodków akademickich z południowej Polski. Z jego rozważań wynika, że wykształcenie tłumacza jest oparte na trzech filarach:

1) komponencie teoretycznym (historia translacji, teoria translacji, językoznawstwo konfrontatywne);

2) ćwiczeniach praktycznych (są one warunkiem *sine qua non* powodzenia programu nauczania);

3) gramatyce i stylistyce języka polskiego („intuicyjna znajomość języka ojczystego jest niewystarczająca i […] powinna być wsparta zajęciami poświęconymi poprawności językowej. Studia tłumaczeniowe nie mogą za swój jedyny cel wyznaczyć wykształcenia biegłości w języku obcym, ale muszą też obejmować cyzelowanie kompetencji językowej w zakresie polszczyzny" [Kubacki, 2008, s. 96]).

Czy jednocześnie tłumacz MSSF musi mieć specjalistyczną wiedzę z rachunkowości? W świetle przytoczonej wcześniej opinii Hejwowskiego na temat kompetencji tłumacza nie jest to konieczne (skądinąd znalezienie kogoś o tak gruntownym dwukierunkowym wykształceniu byłoby bardzo trudne; o ile w ogóle są takie osoby). Podobnie J. Pieńkos (2003, s. 283) uważa, że dobry tłumacz to nie tłumacz wyspecjalizowany, ale wartościowy i sprawny, który dalej (podobnie jak lekarz, który skończył ogólne studia medyczne) będzie doskonalił się w określonej dziedzinie. Argumentuje, że „niewiele jest tekstów o bardzo wysokim stopniu specjalizacji. Większość tekstów przeznaczonych do tłumaczenia dotyczy jednocześnie wielu dziedzin nauki i techniki, a daleko posunięta specjalizacja uniemożliwia tłumaczowi sprawną pracę" (Pieńkos 2003, s. 283). Gruntowne wykształcenie w dziedzinie translacji gwarantuje także dwa inne kluczowe elementy kompetencji dobrego tłumacza: wiedzę na temat teorii przekładu oraz świadomość trudności i pułapek przekładu. Osoba z taką wiedzą zdaje sobie także sprawę ze znaczenia doboru właściwej strategii i technik tłumaczeniowych. Z kolei D. Kubacki (2003) przedstawia przykłady problemów z ekwiwalentami terminologicznymi w przekładzie tekstu z rachunkowości z języka niemieckiego na polski (i odwrotnie) i na tej podstawie twierdzi, że „nie jest możliwe adekwatne tłumaczenie bez pewnej przynajmniej znajomości przedmiotu". Podstawą przy wyborze ekwiwalentów musi być wiedza denotatywna[41] tłumacza, a nie jedynie słowniki.

Aby pokazać, jak wiele nauki potrzeba do wykształcenia tłumacza, przedstawię w zarysie program kształcenia na studiach w Instytucie Lingwistyki

[41] Denotatywna od „denotacja", czyli zakres nazwy (zbiór wszystkich jej desygnatów).

Stosowanej Uniwersytetu Warszawskiego[42]. Studia stacjonarne pierwszego stopnia obejmują m.in. następujące przedmioty[43]:

1) wstęp do językoznawstwa (30 godzin);
2) fonetykę i fonologię wybranych języków (po 30 godzin);
3) gramatykę opisową wybranych języków (po 60 godzin);
4) doskonalenie kompetencji komunikacyjnej w wybranych językach (po 390 godzin);
5) język polski jako narzędzie pracy tłumacza (30 godzin);
6) współczesne kierunki lingwistyczne (15 godzin);
7) wstęp do translatoryki (30 godzin);
8) kultura i historia obszarów języków (po 60 godzin);
9) gramatyka kontrastywna (15 godzin);
10) stylistyka języka polskiego (15 godzin);
11) warsztaty językowo-tłumaczeniowe (po 120 godzin).

Na studiach drugiego stopnia na specjalności tłumaczeniowej w programie nauczania znajdują się m.in.[44]:

1) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu polityki (po 30 godzin na język);
2) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu ekonomii (po 30 godzin na język);
3) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu kultury (po 30 godzin na język);
4) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu prawa krajowego (po 30 godzin na język);
5) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu finansów i bankowości (po 30 godzin na język);
6) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów literackich (po 30 godzin na język);
7) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu nauki i techniki (po 30 godzin na język);
8) ćwiczenia z tłumaczenia tekstów z zakresu prawa unijnego i międzynarodowego (po 30 godzin na język).

Do zawodu tłumacza przygotowują także studia podyplomowe. Instytut Lingwistyki Stosowanej UW oferuje Interdyscyplinarne Podyplomowe Studium Kształcenia Tłumaczy dla absolwentów studiów wyższych magisterskich, którzy posiadają biegłą znajomość języka obcego[45]. Program studiów został opracowany i wdrożony we współpracy z Polskim Towarzystwem Tłumaczy Przysięgłych i Specjalistycznych (TEPIS). Obejmuje blok teoretyczny (130 godzin, w tym: translatoryka, podstawy prawa polskiego i prawa obszaru języka B, etyka tłumacza, metodologia przekładu sądowego) oraz praktyczny (230 godzin, w tym: warsztaty z tłumaczenia pisemnego i ustnego, stylistyka języka polskiego, ana-

[42] Dyrektorem Instytutu jest dr hab. prof. UW K. Hejwowski.
[43] http://www.ils.uw.edu.pl/fileadmin/dz_fl_ils/ILS_UW_program_studiow_DZ-FL-ILS.pdf.
[44] http://www.ils.uw.edu.pl/fileadmin/du_fl_ils/ILS_UW_program_studiow_DU-FL-ILS.pdf.
[45] http://www.ils.uw.edu.pl/fileadmin/ipskt/ILS_UW_program_studiow_IPSKT.pdf.

liza obcojęzycznego dyskursu prawnego, metodologia przekładu prawniczego). Celem kształcenia jest przede wszystkim nabycie przez studentów umiejętności tłumaczenia prawniczego i sądowego. Z punktu widzenia przekładu tekstów z rachunkowości bardziej przydatne są studia podyplomowe w zakresie specjalistycznego tłumaczenia prawnego i ekonomicznego. Przykładowy program takich studiów przedstawia tabela 5.4.

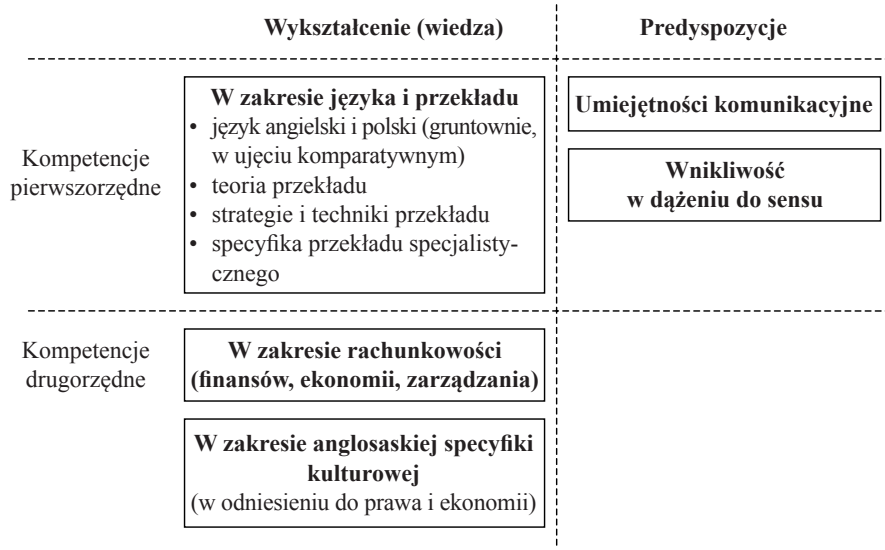
Tabela 5.4. Przykładowy program studiów podyplomowych w zakresie przekładu specjalistycznego prawnego i ekonomicznego

Przedmiot	Liczba godzin
Prawo cywilne (wykłady)	30
Prawo karne (wykłady)	30
Wybrane aspekty wiedzy o gospodarce i rynku (wykłady)	15
Podstawy mikroekonomii (wykłady)	15
Marketing (wykłady)	15
Podstawy finansów, bankowości i rynku kapitałowego (wykłady)	15
Teoria przekładu (wykłady)	30
Wstęp do językoznawstwa (wykłady)	15
Kultura języka polskiego (wykłady)	15
Stylistyka praktyczna (wykłady)	15
Vademecum tłumacza przysięgłego (wykłady)	15
Praktyka tłumaczenia – teksty ekonomiczne (ćwiczenia)	120
Praktyka tłumaczenia – teksty prawne i prawnicze (ćwiczenia)	120
Razem	450

Źródło: http://usfiles.us.szc.pl/pliki/plik_1276681466.xls.

Uważam, że dla jakości tłumaczenia MSSF na język polski, oprócz solidnej wiedzy (przede wszystkim lingwistycznej), duże znaczenia mają również najbardziej „miękkie" elementy kompetencji tłumacza, wskazane przez Hejwowskiego: wnikliwość w dążeniu do sensu oraz umiejętności komunikacyjne. Pierwszy element jest ważny z punktu widzenia jakości merytorycznej przekładu, a drugi – komunikatywności tekstu. Komunikatywność przekładu jest wręcz nieodzowna, ponieważ przystępna forma przekazu będzie stanowić przeciwwagę dla skomplikowanej treści standardów. To, czy ktoś ubiegający się o zlecenie na tłumaczenie MSSF spełnia te dwa warunki, można sprawdzić, powierzając mu próbny przekład fragmentu tekstu. Na podstawie literatury na temat translacji podjąłem próbę opracowania pożądanego profilu kompetencyjnego tłumacza MSSF na język polski. Został on przedstawiony na rysunku 5.3.

Rysunek 5.3. Pożądany profil kompetencyjny tłumacza MSSF na język polski



Źródło: opracowanie własne

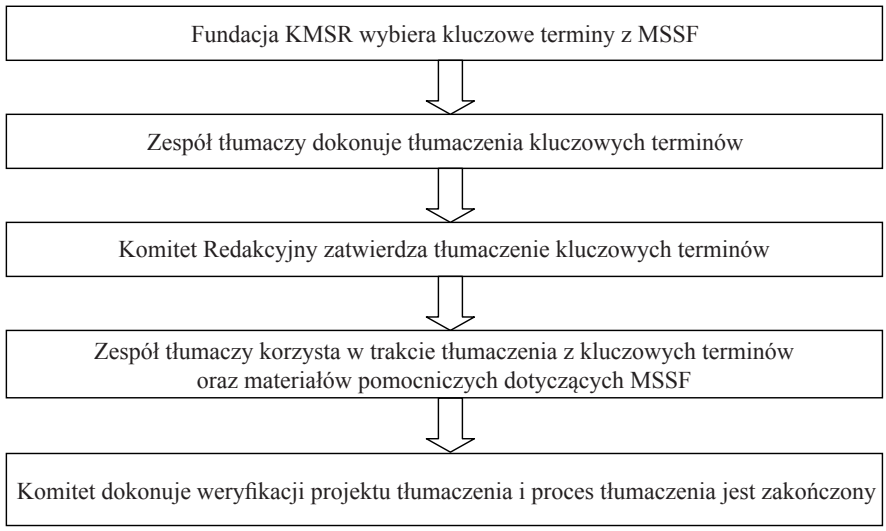
Treść rysunku 5.3 należy uzupełnić wyjaśnieniem, że wsparciem dla tłumacza (wobec jego niewystarczającej wiedzy specjalistycznej) powinien być ekspert (eksperci) w dziedzinie rachunkowości (i dyscyplin z nią związanych), znający dobrze rachunkowość zarówno polską, jak i międzynarodową (ze szczególnym uwzględnieniem modelu anglosaskiego). Z kolei wymaganie od tłumacza sumienności i pracowitości jest tak oczywiste, że cechy te zostały na rysunku pominięte.

Określone wymagania należy sformułować także w odniesieniu do procesu translacji. Przede wszystkim, zgodnie z teorią skoposu, przekład musi mieć jasno określony cel w układzie elementów: nadawca (rola nadawcy), intencja nadawcy, odbiorca (oczekiwania odbiorcy), nośnik informacji oraz czas, miejsce i okoliczności. Cel przekładu MSSF został w dużej mierze zdeterminowany przez RMSR, która podkreśla konieczność zachowania rygorystycznego procesu tłumaczeń, zapewniającego ich jak największą poprawność. Chodzi przede wszystkim o poprawność merytoryczną zapewniającą ekwiwalentną interpretację wymogów MSSF w poszczególnych krajach. Ta jest bowiem warunkiem porównywalności zasad sporządzania sprawozdań finansowych i samych sprawozdań w skali międzynarodowej (co stanowi konstytutywny cel Fundacji IASC). Celem przekładu MSSF na język polski nie może być narodowa wersja standardów nagięta (wbrew wyrażonym bezpośrednio lub pośrednio intencjom ich twórców) do poglądów, przyzwyczajeń i możliwości polskiego środowiska rachunkowości.

Do MSSF, tak jak do innych tekstów specjalistycznych, jest właściwe funkcjonalne podejście do przekładu. Warto powtórzyć za Hejwowskim, że nie może być ono stosowane bezkrytycznie, lecz świadomie i ostrożnie, jako jedna (być może dominująca, ale nie jedyna) z technik przekładu. W świetle teorii kognitywno-komunikacyjnej, niezależnie od zastosowanego podejścia czy technik, efektem przekładu MSSF powinien być tekst, który zostanie zinterpretowany przez polskich czytelników w sposób jak najbardziej bliski interpretacji czytelników oryginału.

W Polsce istnieją dwa przekłady MSSF. Pierwszy jest publikowany przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) za zgodą Fundacji KMSR (która posiada prawa autorskie do polskiego tłumaczenia). Po raz pierwszy SKwP wydało oficjalny i autoryzowany przekład MSSF w 1994 r. Kolejne zostały opublikowane w 2004 r., 2007 r. i 2011 r. Tłumaczenie MSSF jest dziełem kilku osób. Jego tekst został zatwierdzony przez Komitet Redakcyjny. Zgodnie z przedmową do przekładu Komitet składał się z ekspertów rachunkowości posługujących się biegle językiem polskim, którzy posiadają wiedzę i doświadczenie w dziedzinie MSSF. Jego członkami byli specjaliści z firm audytorskich, wyższych uczelni, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Ministerstwa Finansów[46]. Proces tłumaczenia MSSF na język polski przedstawia rysunek 5.4.

Rysunek 5.4. Przebieg procesu tłumaczenia MSSF na język polski (wersja przekładu publikowanego przez SKwP)



Źródło: IASB 2011, s. vi.

[46] IASB (2011, s. vi–viii).

Drugim przekładem MSSF na język polski jest wersja prawnie obowiązująca, ujęta w rozporządzeniach Komisji Europejskiej (KE) zawierających treść standardów przyjętych w UE. Czy jest to inny przekład niż ten opublikowany przez SKwP? W celu uzyskania odpowiedzi na to pytanie zwróciłem się drogą mailową do Departamentu Rachunkowości Ministerstwa Finansów. Uzyskałem odpowiedź, że tłumaczenie standardów opublikowane przez SKwP jest odrębne od wersji prawnie obowiązującej. Poinformowano mnie ponadto, że w 2008 r., gdy KE wydawała rozporządzenie skonsolidowane, zawierające treść wszystkich MSSF/MSR przyjętych w UE do 15 października 2008 r.[47], SKwP na mocy porozumienia z Fundacją KMSR i KE dokonało weryfikacji polskiej wersji tego rozporządzenia, jednakże ostatecznej weryfikacji dokonały służby tłumaczeniowe KE. Rozporządzenia KE wydane po 3 listopada 2008 r. są tłumaczone przez służby tłumaczeniowe KE bez współpracy z SKwP.

Translacją tekstów (aktów prawnych, dokumentów politycznych, raportów, korespondencji i innych tekstów) dla Komisji Europejskiej na wszystkie języki urzędowe UE zajmuje się Dyrektoriat Generalny ds. Tłumaczeń (Directorate-General for Translation – DGT)[48]. Ma siedzibę w Brukseli i Luksemburgu oraz małe oddziały we wszystkich krajach UE. Zatrudnia na stałe ok. 2500 osób. Nabór pracowników do DGT (tak jak do innych instytucji unijnych) odbywa się przede wszystkim w drodze otwartych konkursów organizowanych przez Europejski Urząd Doboru Kadr (EPSO). W przypadku DGT konkurs przebiega w dwóch etapach[49]. Pierwszym etapem jest najczęściej test wstępny, złożony z zestawu pytań wielokrotnego wyboru w zakresie rozumienia tekstu pisanego i operowania danymi liczbowymi oraz sprawdzający znajomość języka. Następnie kompleksowo oceniana jest wiedza i umiejętności kandydatów w formie sprawdzenia umiejętności w zakresie tłumaczenia pisemnego oraz przeprowadzany jest egzamin ustny. Cała procedura trwa średnio od pięciu do dziewięciu miesięcy. W konkursie mogą wziąć udział osoby, które:

1) są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej;

2) mogą się wykazać biegłą znajomością języka docelowego, który jest z reguły ich językiem ojczystym, oraz gruntowną znajomością przynajmniej dwóch innych języków urzędowych UE, z których jeden to angielski, francuski lub niemiecki;

3) posiadają dyplom ukończenia studiów wyższych, niekoniecznie na wydziale językowym; doświadczenie zawodowe nie jest wymagane.

Osoby, które pomyślnie przeszły całą procedurę konkursową, trafiają na listę rezerwową, która zachowuje ważność przez pewien okres. Wolne stanowiska

[47] *Rozporządzenie Komisji (WE)...* (2008).

[48] http://ec.europa.eu/dgs/translation.

[49] Informacje o wymaganiach wobec tłumaczy etatowych i zewnętrznych oraz ich naborze pochodzą z ulotki DGT.

przeznacza się dla laureatów konkursu, uwzględniając ich profil (wykształcenie i szkolenia, znajomość języków źródłowych, wiedzę specjalistyczną itp.) oraz wymogi DGT. Ponad 25% tłumaczeń DGT wykonują tłumacze zewnętrzni. Do przetargu mogą stawać zarówno agencje tłumaczeń, jak i tłumacze indywidualni. Przekład zewnętrzny musi mieć tą samą jakość co tłumaczenie wewnętrzne.

Wymagania w zakresie kwalifikacji tłumaczy są określone przez DGT bardzo ogólnie. W przypadku polskiej ustawy o zawodzie tłumacza przysięgłego jest podobnie[50]. Zgodnie z nią, tłumaczem przysięgłym może być osoba fizyczna, która:

1) zna język polski;

2) ukończyła magisterskie studia wyższe na kierunku filologia lub ukończyła magisterskie studia wyższe na innym kierunku i studia podyplomowe w zakresie tłumaczenia, odpowiednie dla danego języka;

3) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin z umiejętności tłumaczenia z języka polskiego na język obcy oraz z języka obcego na język polski, zwany dalej „egzaminem na tłumacza przysięgłego".

Kłos, Matulewska i Nowak-Korcz są zdania, że takie podejście ustawodawcy do kwestii przekładu nie zapewnia jego odpowiedniej jakości. Błędne jest bowiem przekonanie, że ukończenie studiów filologicznych jest równoznaczne z tym, że ktoś posiadł kompetencje do tłumaczenia. „Z niezrozumiałych przyczyn ustawodawcy trudno jest zrozumieć, iż nie każdy absolwent filologii angielskiej jest odpowiednim kandydatem na tłumacza, zwłaszcza przysięgłego. Agencje tłumaczeniowe często popełniają ten sam błąd. Zatrudniają nie tyle osoby posiadające odpowiednie kompetencje, co osoby posiadające odpowiednie papiery" (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2007, s. 81). Autorki zwracają uwagę na to, że w przepisach nie jest doprecyzowane, w jaki sposób sprawdzać znajomość języka polskiego, „a przecież tłumacze Konstytucji Europejskiej z całą pewnością mieli braki w zakresie języka polskiego, o czym świadczy tak częste naruszanie związku rządu i fatalny styl tłumaczenia" (Kłos, Matulewska, Nowak-Korcz 2007, s. 82)[51].

---

[50] *Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zawodzie tłumacza przysięgłego* (2004).

[51] Na marginesie, z niedostatkiem wiedzy w zakresie języka polskiego (lub z jego lekceważeniem wynikającym z przekonania, że w tekście specjalistycznym składnia i styl nie mają znaczenia) mamy do czynienia w przypadku przekładu MSSF z 2007 r. (tłumaczenie z 2011 r. niewiele zmieniło się pod tym względem). Na dowód tego zacytuje dwa fragmenty. Pierwszy pochodzi z MSR 16, a drugi z MSR 36: (1) „Metoda amortyzacji zastosowana do rzeczowych aktywów trwałych weryfikowana jest co najmniej na koniec każdego roku finansowego, i jeżeli nastąpiła istotna zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, metoda amortyzacji ulega zmianie w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę"; (2) „Jeśli jednostka stwierdzi, że dany składnik aktywów należy do innego niż w okresach ubiegłych ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub że rodzaj aktywów łączonych w jeden ośrodek wypracowujący środki pieniężne uległ zmianie, zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 130 jednostka ujawnia pewne informacje na temat tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jeśli doszło do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty jego wartości". Polski

Wrócę do kwestii istnienia dwóch przekładów MSSF na język polski: wersji prawnie obowiązującej (ujętej w rozporządzeniach KE) oraz publikacji SKwP. Porównanie tych dwóch tekstów wskazuje, iż są one odrębne wyłącznie formalnie. Literalnie są natomiast niemal identyczne. *De facto* mamy zatem do czynienia z jednym przekładem MSSF na język polski[52]. Jest to tekst przygotowany na zlecenie i wydany przez Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Jednym z celów tej części niniejszej rozprawy była analiza i ocena procesu tego przekładu w świetle zasad przekładu specjalistycznego. Możliwości jej przeprowadzenia okazały się jednak ograniczone ze względu na brak wielu ważnych informacji. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce w odpowiedzi na moją oficjalną prośbę o informacje na temat procesu przekładu przedstawiło jedynie jego ogólny opis. Najważniejsze fakty zawarte w tej odpowiedzi są następujące[53]:

1. SKwP wydaje MSSF od 1999 r. Opublikowało cztery wydania, a jesienią 2011 r. ukaże się kolejne, piąte oficjalne wydanie MSSF.
2. Tłumaczenie poszczególnych standardów jest dokonywane przez zespół tłumaczy SKwP złożony z pracowników Działu Współpracy z Zagranicą i tłumaczy z zewnątrz – specjalistów w zakresie tłumaczeń z dziedziny rachunkowości i finansów.
3. Podczas translacji stosuje się politykę tłumaczeń RMSR, która określa szereg wymogów w zakresie przebiegu przekładu.
4. Jednym z tych wymogów jest zapewnienie współpracy zespołu tłumaczy z weryfikatorami. Ta współpraca przebiega w następujących etapach:

a) fundacja KMSR wybiera kluczowe terminy z MSSF;
b) zespół tłumaczy dokonuje tłumaczenia kluczowych terminów;
c) Komitet Redakcyjny zatwierdza tłumaczenie kluczowych terminów;
d) zespół tłumaczy korzysta w trakcie tłumaczenia z kluczowych terminów oraz materiałów pomocniczych dotyczących MSSF z zastosowaniem, tam, gdzie to możliwe, wspomaganych komputerowo technik tłumaczeniowych;
e) Komitet Redakcyjny dokonuje weryfikacji projektu tłumaczenia;
f) zespół tłumaczy przyjmuje uwagi od weryfikatorów, a następnie wprowadza je do tłumaczonych dokumentów;
g) kwestie wątpliwe są ponownie konsultowane z weryfikatorami;

---

przekład z 2007 r. (IASB 2007, s. 820) zawierał nawet takie błędy, jak wyrażenie „okres czasu" będące według prof. J. Miodka podręcznikowym przykładem pleonazmu (przegadania, „masła maślanego"), czyli wyrażenia zawierającego nadwyżkę znaczeniową. Zdaniem Miodka, „okres czasu" jest równie niepoprawny, jak „cofać się do tyłu", „nadal kontynuować" lub „bilateralne stosunki dwustronne" (www.raciborz.com.pl/art15656.html, 25.03.2010).

[52] Taką sytuację należy oczywiście ocenić pozytywnie. Jest ona zgodna z polityką translacyjną RMSR. Jednym z jej trzech głównych punktów jest zasada „jednego przekładu na jeden język" (www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/IFRS+translations.htm). Istnienie różnych wersji tłumaczenia zmniejsza jakość MSSF.

[53] Odpowiedź została przesłana 12.09.2011 r.

h) po wyjaśnieniu wszelkich wątpliwości (na linii zespół tłumaczy–weryfikator) tekst tłumaczenia jest ostatecznie uznany za przetłumaczony i zweryfikowany;

i) na koniec cały tekst jest ponownie czytany w ramach prac redakcyjnych.

1. Proces tłumaczenia jest wielostopniowy, ale ostateczny kształt tłumaczeniom nadają członkowie Komitetu Redakcyjnego, w skład którego wchodzą wybitni praktycy i teoretycy rachunkowości wywodzący się z różnych środowisk: firm audytorskich i księgowych, uczelni, organizacji zawodowych i urzędów.

2. Kluczowe terminy stosowane przez tłumaczy są efektem konsensusu wypracowanego w czasie dyskusji Komitetu Redakcyjnego nad terminologią MSSF. W wypracowaniu konsensusu w sprawie terminologii pomaga koordynator.

3. Każdy standard jest sprawdzany przynajmniej czterokrotnie.

Nie otrzymałem oficjalnej informacji o dokładnej liczbie tłumaczy. Z pewnością było to co najmniej 5 osób.

Czy tłumacze MSSF mieli wystarczające kompetencje? Z pewnością byli bardzo dobrymi znawcami rachunkowości. Suma kompetencji specjalistycznych zespołu obejmowała wszystkie aspekty istotne z punktu widzenia tłumaczonego tekstu (podstawy teoretyczne rachunkowości, przepisy polskie i rozwiązania międzynarodowe, praktykę). Czy tłumacze znali wystarczająco dobrze język angielski? Można być pewnym, że mieli dużą zdolność komunikacji w tym języku. Przypomnę jednak, że zdaniem znawców sztuki przekładu do tłumaczenia potrzeba głębokiej wiedzy językowej (o czym była mowa w punkcie 2 tego rozdziału). Takiej, jaką dają studia filologiczne, których najprawdopodobniej nie odbyli tłumacze. Natomiast na pewno nie mieli wykształcenia w dziedzinie przekładu, co jest na ogół warunkiem wysokiej jakości tłumaczenia. Hejwowski uważa, że profesjonalny tłumacz to ktoś, kto po prostu umie tłumaczyć. Ukończone studia translatorskie nie są warunkiem koniecznym, choć tak jest z pewnością łatwiej. Zdarza się, że fachowcy w pewnej dziedzinie są dobrymi tłumaczami w tej dziedzinie, ale dopiero wtedy, kiedy nauczą się tłumaczyć (czyli poznają tajniki sztuki przekładu).

Czy z punktu widzenia sztuki przekładu powierzenie go kilku osobom, z których każda tłumaczy odrębny fragment, jest właściwe? Takie podejście rodzi ryzyko niespójności (terminologicznej, stylistycznej itp.), od czego polski przekład MSSF nie jest wolny. Racjonalnym argumentem przemawiającym za podziałem pracy na kilka osób jest objętość tekstu (ok. 3000−4000 stron). Zdaniem znawców sztuki przekładu[54], taka liczba stron do przetłumaczenia oznacza rok, a nawet więcej wy-

[54] Chodzi o dr. hab. prof. Uniwersytetu Łódzkiego Ł. Boguckiego z Katedry Języka Angielskiego I Językoznawstwa Stosowanego oraz dr. hab. prof. Uniwersytetu Warszawskiego K. Hejwowskiego z Zakładu Translatoryki Instytutu Lingwistyki Stosowanej. Jestem im bardzo wdzięczny za pomoc. Ich cenne wskazówki i odpowiedzi na moje pytania i wątpliwości przekazywane korespondencyjnie przez Internet są podstawą treści tego fragmentu pracy (niniejszy, poprzedni i następny akapit).

tężonej pracy[55]. Jednak, jak uważa Ł. Bogucki, tłumaczenie jednego tekstu przez kilka osób w ten sposób, że całość jest podzielona na części, a tłumacze opracowują niezależnie poszczególne fragmenty, które na końcu zostają złożone w całość, nie przynosi zadowalającej jakości w tłumaczeniu specjalistycznym (i w każdym innym). Warunkiem koniecznym jest w tej sytuacji ścisła koordyna-cja procesu przekładu. Zdaniem Hejwowskiego, tłumaczenie dużego tekstu przez grupę ludzi z wykorzystaniem programu wspomagającego translację (co staje się normą w przypadku tekstów specjalistycznych) nie wyklucza przyzwoitej jakości przekładu, pod warunkiem że mamy do czynienia z profesjonalnymi tłumaczami, którzy mają dobrego koordynatora. Optymalnie koordynatorem powinna być jedna osoba znająca się zarówno na translacji, jak i na dziedzinie, której dotyczy tłumaczony tekst (w ostateczności dwie: specjalista od tłumaczenia i specjalista z danej dziedziny).

Warto poświęcić kilka słów translacji z wykorzystaniem specjalistycznych programów komputerowych, czyli tzw. przekładu wspomaganego komputerowo (ang. *Computer Aided Translation*). Bogucki uważa, że zastosowanie tego podejścia może być dobrym rozwiązaniem, pod warunkiem że:

1) jest do dyspozycji odpowiednia pamięć tłumaczeniowa[56] oraz
2) tłumacze dysponują odpowiednim oprogramowaniem.

Jeżeli powyższe warunki są spełnione, to proces przekładu polegający na podziale pracy między kilka osób może przynieść dobre rezultaty. W przypadku zastosowania odpowiednich narzędzi CAT jeden tłumacz jest w stanie przełożyć tekst o objętości MSSF w kilka miesięcy. Chodzi oczywiście o tłumacza profesjonalnego. K. Hejwowski uważa, że program Trados[57] może bardzo pomóc fachowemu tłumaczowi, który pracuje w określonej dziedzinie, lecz „nieprofesjonalnemu tłumaczowi nie pomoże nic". Bogucki twierdzi, że zanim rozpowszechniły się narzędzia CAT, optymalnym rozwiązaniem procesu przekładu specjalistycznego była współpraca tłumacza posiadającego podstawową wiedzę w danej dziedzinie i specjalisty w tej dziedzinie znającego w stopniu podstawowym język. Pierwszy zapewniał poprawność filologiczną przekładu, a drugi – zgodność terminologiczną. Bogucki zgadza się z przytaczaną wcześniej opinią Hejwowskiego i Pieńkosa, że jeżeli nie jest możliwe tłumaczenie przez duet: specjalista i filolog, to lepszy jest zawodowy tłumacz niż fachowiec w danej dziedzinie[58].

---

[55] Wiele zależy od charakteru tekstu, np. jego powtarzalności. Tekst MSSF zawiera wiele powtórzeń, co powinno znacznie skrócić proces przekładu w porównaniu z niepowtarzającym się tekstem o takiej samej objętości.

[56] Pamięć tłumaczeniowa w uproszczeniu ma postać pliku (lub kilku plików), który zawiera teksty bardzo podobne do tłumaczonego i ich tłumaczenia. Program w trakcie przekładu analizuje tę bazę i podpowiada tłumaczowi gotowe rozwiązania (zob. Bogucki 2009).

[57] SDL Trados jest najpopularniejszym programem komputerowym wykorzystującym pamięć tłumaczeniową (zob. Bogucki 2009, s. 58−59).

[58] Warunkiem koniecznym jest jednak przynajmniej podstawowa znajomość przez zawodowego tłumacza dziedziny, do której należy przekładany tekst.

Na podstawie przytoczonych opinii uważam, że najlepszym rozwiązaniem w zakresie przekładu MSSF jest powierzenie go wykształconemu i profesjonalnemu tłumaczowi, który:

1) ma pewną wiedzę w dziedzinie rachunkowości i dyscyplin pokrewnych oraz doświadczenie w tłumaczeniu tekstów z tej tematyki;

2) ma stałe wsparcie specjalisty (lub zespołu specjalistów) w dziedzinie MSSF[59];

3) korzysta z narzędzi CAT, czyli odpowiedniego programu komputerowego i zasobnej pamięci tłumaczeniowej;

4) w czasie tłumaczenia MSSF nie będzie wykonywał innej pracy zawodowej.

Zaryzykuję stwierdzenie, że taki przekład nie trwałby dłużej niż 6 miesięcy, a jeśli nawet tłumacz potrzebowałby więcej czasu, to warto poczekać, przygotowując tłumaczenie wysokiej jakości (merytorycznej i językowej). Choć standardy ciągle się zmieniają, to jednak istnieje pewna stała „baza" (trudno określić, czy stanowi ona 50% czy 75% całego tekstu), która raz przetłumaczona wystarczy na długo (będzie oczywiście konieczne bieżące tłumaczenie nowych standardów oraz poprawek w istniejących rozwiązaniach). Bardzo dobrym momentem na opracowanie przekładu według zasady „raz a dobrze" będzie zatwierdzenie całych nowych *Ram konceptualnych* MSSF. Po przyjęciu przez IASB tego fundamentalnego dokumentu przez dłuższy czas raczej nie będzie rewolucyjnych zmian w treści MSSF.

Konieczność zapewnienia wysokiej jakości merytorycznej przekładu MSSF jest oczywista. Jakość językowa jest również bardzo ważna. Usterki językowe powodują trudności we właściwym zrozumieniu i zastosowaniu treści MSSF. Ponadto niedostateczna kultura języka obniża rangę standardów (i rachunkowości jako dyscypliny nauki i praktyki). Rada Języka Polskiego przy Prezydium Polskiej Akademii Nauk w *Sprawozdaniu ze stanu ochrony języka polskiego w latach 2008−2009* napisała: „Język polski nie jest traktowany tak, jak to powinno wynikać z jego roli w życiu społecznym we współczesnej Polsce. Najwięcej uwag krytycznych budzi stosunek do polszczyzny, a także używanie polszczyzny w środowisku biznesowym. Język w biznesie, choć pełni w nim wiele funkcji (jest używany m.in. w celach marketingowych, informacyjnych, negocjacyjnych, do budowania relacji wewnątrzwspólnotowej), nie jest postrzegany przez twórców tekstów z tego zakresu, a także przez decydentów biznesowych, jako wartość sama w sobie, wartość, którą należy kultywować, lecz – co najwyżej – jako wartość instrumentalna: narzędzie przekazywania określonych treści"[60]. Rada Języka Polskiego uważa, że język w biznesie powinien być nie tylko sprawny komunikacyjnie, ale także odznaczać się wysoką kulturą. Jest to uzasadnione jego istotnym

[59] Stałe wsparcie oznacza pracę w duecie lub możliwość zasięgania na bieżąco opinii w kwestii terminologii specjalistycznej.

[60] Rada zwraca uwagę m.in. na nieumiejętne tłumaczenie tekstów z języków obcych.

oddziaływaniem na współczesną polszczyznę oraz tym, że przedstawiciele biznesu mają charakter opiniotwórczy dla znacznej części młodego pokolenia[61]. O ile trudno żądać dbałości o poprawność językową od firm, o tyle należy jej wymagać od instytucji publicznych (w odniesieniu do rachunkowości są to m.in. Ministerstwo Finansów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Komitet Standardów Rachunkowości, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów)[62].

Na potrzeby rozprawy zleciłem specjalistyczną opinię językową fragmentu tekstu polskiego przekładu MSSF z 2007 r.[63], wydanego przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Szczegółowej analizie, której autorką była E. Rudnicka, językoznawca z Uniwersytetu Warszawskiego, została poddana próbka, na którą składały się strony o numerach 52, 618, 640 i 1188. Ekspertyza, której pełna treść została umieszczona w załączniku 3, stwierdza liczne błędy leksykalne i składniowe oraz budowanie nadmiernie rozwiniętych zdań o zawiłej strukturze składniowej. W szczególności stwierdzono m.in.:

1) nadmierną długość zdań;
2) piętrowość zdań;
3) brak członów zdaniowych;
4) użycie niewłaściwych (niezgodnych z polską normą) schematów językowych;

[61] W tym kontekście niepoprawny językowo przekład tekstów z rachunkowości jest bardziej szkodliwy dla studentów niż dla praktyków. Rada Języka Polskiego uważa, że niski poziom świadomości językowej wśród pracowników biznesu po części wynika z tego, że uczelnie nie prowadzą zajęć z języka polskiego na kierunkach innych niż humanistyczne.

[62] Warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden aspekt poprawności językowej tekstu MSSF. Chodzi o spółki, które w informacji dodatkowej (notach do sprawozdań finansowych), w części dotyczącej opisu zastosowanej polityki rachunkowości zawierają obszerne fragmenty standardów (często cytowane wprost). Usterki językowe występujące w przekładzie MSSF są w ten sposób przenoszone do sprawozdań finansowych, co w jakimś stopniu obniża ich jakość. Ważniejszy jest jednak potencjalny wpływ niskiej kultury języka na odbiór firmy przez użytkowników informacji finansowych (chęć bycia dobrze odebranym jest według K. Kłosińskiej [2011] jedną z głównych przyczyn dbałości o poprawności mowy i pisma). Profesjonalny portal *Transpanish* (http://transpanish.biz/translation_blog/spelling-errors-cost-companies-millions-in-lost-sales/) alarmuje, że błędy językowe kosztują firmy fortunę. Niepoprawna gramatyka, zła interpunkcja i usterki typograficzne treści zamieszczanych na stronach internetowych przedsiębiorstw znacząco obniżają sprzedaż. „Firma handlująca w Internecie, która popełni poważną gafę językową, rzadko dostaje drugą szansę. Większość internautów wyrabia sobie zdanie na temat jakości witryny w ciągu sześciu sekund". Pisownia i gramatyka jest dla użytkowników sieci wyznacznikiem wiarygodności danej strony. Nawet jeden błąd językowy popełniony przez firmę może powodować spadek sprzedaży aż o połowę. J. C. Levinson (2006, s. 143) obrazowo pisze: „umiejętność pisania […] często decyduje o tym, czy klient powie: »Tak, chcę kupić« czy też »Nie ma mowy, żebym to kupił. Nie potrafię tego nawet zrozumieć. Nie mogę zaufać komuś, kto robi takie straszne błędy«". W ten sam sposób (choć z pewnością na mniejszą skalę) usterki językowe sprawozdania finansowego spółki mogą obniżać jej wiarygodność w oczach dostarczycieli kapitału.

[63] W momencie zlecania ekspertyzy najnowszy przekład MSSF na język polski nie był jeszcze gotowy. W tekście polskim z 2011 r. nie nastąpiły jednak znaczące zmiany jakościowe, o czym można się łatwo przekonać porównując obydwa tłumaczenia.

5) błędne stosowanie spójników;
6) zaburzenia szyku;
7) niewłaściwe konstrukcje czasownikowe;
8) skróty składniowe i myślowe;
9) błędy interpunkcyjne;
10) konstrukcje pleonastyczne[64];
11) naruszenie łączliwości leksykalnej wyrazów;
12) błędy kompozycyjne.

Ekspertyza Rudnickiej została podsumowana następująco: „Wszystkie wymienione powyżej typy błędów wraz z ich przykładami dobitnie pokazują wyjątkowo niski poziom poprawności językowej w tekstach MSSF. Ich występowanie w tak dużym nasyceniu, jak w badanym materiale powoduje absolutną hermetyczność wypowiedzi". Wnioski są zbieżne z tymi, które w odniesieniu do jakości polszczyzny w przekładach specjalistycznych z prawa, biologii, biotechnologii i medycyny sformułowały P. Kłos, A. Matulewska i P. Korcz-Nowak (2007). Nie ma wątpliwości, że błędy w zakresie polszczyzny w przekładzie MSSF utrudniają zrozumienie treści standardów (potęgują trudność w ich odbiorze wynikającą z typowego dla tekstów specjalistycznych nasycenia specyficznym słownictwem, bezosobowości wypowiedzi i odindywidualizowania języka)[65]. Stanowią dodatkową i zupełnie nieuzasadnioną komplikację w procesie stosowania standardów w Polsce[66].

[64] Zwracałem na to uwagę wcześniej, podając przykład konstrukcji „okres czasu" z przekładu MSR 23 z 2007 r. W tłumaczeniu z 2011 r. ten błąd został poprawiony..

[65] Serwis internetowy poprawnyjęzyk.pl przeprowadził w połowie 2009 r. badanie ankietowe wśród internautów dotyczące błędów językowych w tekstach pisanych (http://www.poprawnyjezyk.pl/download/Wyniki%20ankiety%20na%20temat%20błędów%20językowych.pdf). Wszyscy ankietowani stwierdzili, że zwracają uwagę na błędy językowe podczas czytania tekstu (z czego aż 42% zawsze, a 30% często). Na pytanie „Czy w Pani/Pana przypadku zauważone w tekście błędy językowe wpływają na odbiór treści?" aż 72% uczestników badania odpowiedziało „zdecydowanie tak" lub „raczej tak". Wnioski z badania są, zdaniem jego autorów, następujące: nie tolerujemy błędów językowych (zwłaszcza w dokumentach oficjalnych i książkach), utrudniają one skoncentrowanie się na treści tekstu oraz wzbudzają nieufność co do przekazywanych treści i ich autora.

[66] J. Grzelak (2010, s. 16), pisząc na temat skutków niskiej kompetencji komunikacyjnej prawodawcy, podkreśla, że prawo niezrozumiałe to prawo nierespektowane. Skutkiem złej jakości języka (zwłaszcza zawiłości i braku komunikatywności) przekładu MSSF może być zatem ich nieprzestrzeganie. W ogóle problem jakości językowej aktywów prawnych jest bardzo poważny. Świadczy o tym m.in. zorganizowanie w 2006 r. przez Senat RP konferencji pt. „Język polskiej legislacji, czyli zrozumiałość przekazu a stosowanie prawa". Na szczególną uwagę zasługuje wystąpienie M. J. Pruszyńskiego, zdaniem którego jasność, zrozumiałość i językowa poprawność prawa jest warunkiem jego zgodności z konstytucją (http://ww2.senat.pl/k6/agenda/seminar/061207.htm).

Zakończenie

Wnioski uogólniające zostaną zaprezentowane odrębnie dla każdego z czterech głównych wątków rozprawy, a więc kolejno w odniesieniu do:

1) struktury i kultury organizacyjnej przedsiębiorstw w Polsce w kontekście wymogów MSSF;

2) osobowości i postaw pracowniczych Polaków w kontekście wymogów MSSF;

3) procesu konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej;

4) przekładu językowego tekstu MSSF.

Konkluzje są uzupełnione o wskazanie możliwych i pożądanych kierunków dalszych badań w obszarach poruszanych w rozprawie.

Tradycyjne hierarchiczne i funkcjonalne struktury organizacyjne odpowiadające mechanistycznej koncepcji zarządzania, występujące powszechnie w polskich firmach, stoją w wyraźnej opozycji do wymogów MSSF. W szczególności mamy do czynienia ze zderzeniem:

1) ścisłych przedziałów organizacyjnych i słabej koordynacji między działami z potrzebą współpracy specjalistów rachunkowości z innymi funkcjami;

2) fragmentarycznego ujęcia problemów (zwłaszcza nowych) z podejściem interdyscyplinarnym;

3) bierności pracowników wobec zadań nieokreślonych ściśle w ich zakresie obowiązków z potrzebą eksperckiego wsparcia dla specjalistów rachunkowości ze strony innych specjalistów oraz zaangażowania wszystkich funkcji w proces tworzenia informacji;

4) dokładnym określeniem szczegółów (aby każdy miał pewność co do czynności, które wykonuje) i sprzyjaniem postawom bezmyślności i ślepego posłuszeństwa z elastycznością rozwiązań i koniecznością stosowania osądu.

Podobnie cechy kultury organizacyjnej dominującej w polskich firmach oraz generalnie charakter polskiej narodowej kultury organizacyjnej nie odpowiadają wymaganiom współczesnych standardów rachunkowości. Mam na myśli przede wszystkim: duży dystans do władzy, nastawienie na przeszłość i małą umiejętność myślenia strategicznego, niski poziom kolektywizmu instytucjonalnego, bierność pracowników (oczekiwanie na wskazówki przełożonego) oraz domaganie się szczegółowych i rygorystycznych rozwiązań prawnych.

Dociekania zawarte w drugim rozdziale pracy potwierdzają tezę, że **struktura i kultura organizacyjna przedsiębiorstw w Polsce, a także polska narodowa kultura organizacyjna są w dużej mierze niekompatybilne z wymaganiami wynikającymi z charakteru Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej**. Mam jednocześnie przekonanie graniczące

z pewnością, że bardzo utrudnia to prawidłowe stosowanie MSSF, choć niełatwo byłoby empirycznie potwierdzić tę tezę. Najprostszym sposobem uzyskania informacji pozwalających na jej weryfikację byłyby badania ankietowe zawierające dwie grupy pytań:

1) pytania mające na celu identyfikację cech struktury i kultury organizacyjnej spółki oraz

2) pytania odnoszące się do efektywności jej procesu sprawozdawczości finansowej[1].

Moim zdaniem, na podstawie badań ankietowych trudno ustalić wpływ struktury i kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa na efektywność procesu sprawozdawczości finansowej według MSSF, a nawet właściwie ocenić samą strukturę i kulturę. Ten rodzaj badania raczej nie daje wglądu w prawdziwe relacje między ludźmi w organizacji, a właśnie one, nieformalna struktura organizacyjna czy deklarowana kultura organizacji, wpływają na funkcjonowanie firmy. Jako uzupełnienie badań ankietowych szczególnie warto rozważyć antropologię (etnografię) organizacji. Jest ona rodzajem badań jakościowych ukierunkowanym na analizę procesów społecznych w ich naturalnym kontekście (Kostera, Śliwa 2010, s. 249). Zastosowanie tego podejścia w badaniu organizacji jest stosunkowo nowe[2]. Antropolog organizacji traktuje ją tak, jak traktuje się obcą kulturę. Wchodzi głęboko do jej wnętrza, uczestniczy w jej życiu, obserwuje, prowadzi nieformalne rozmowy. W ten sposób odkrywa to, co ludzie robią na co dzień. Zaczyna dostrzegać powtarzające się zachowania i wzory relacji (zob. Mazur, Zys 2005). Te często różnią się znacznie od deklaracji i opinii prezentowanych w ankietach. Efektem pracy antropologa organizacji jest etnografia organizacji, czyli niemal dokumentalny opis jej funkcjonowania: relacji, emocji, konfliktów, postaw, prawdziwych ról, faktycznych priorytetów działania i kryteriów podejmowania decyzji itp.[3] Zastosowanie badań antropologicznych w spółce stosującej MSSF (w szczególności w obszarze rachunkowości) pozwoliłoby uzyskać bliską prawdy odpowiedź na szereg pytań, m.in.: czy konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej ma wymiar jedynie organizacyjno-formalny i techniczny, czy również kulturowy I społeczny?[4] Czy specjaliści rachunkowości wykazują postawy i za-

[1] Tu oczywiście pojawia się problem, czy ową efektywność będziemy oceniać na postawie opinii specjalistów rachunkowości odpowiadających za sprawozdania finansowe czy może na podstawie jakości samego sprawozdania finansowego (np. silna korelacja między określonym typem struktury i kultury organizacyjnej a jakością sprawozdań finansowych mogłaby wskazywać na związek przyczynowo-skutkowy między tymi dwoma elementami).

[2] W Polsce czołowymi przedstawicielami tego nurtu badawczego są m.in. M. Kostera i K. Konecki.

[3] Etnografię różnych organizacji działających w Polsce można znaleźć m.in. w pracach pod redakcją M. Kostery (2007, 2011).

[4] Mogłoby się okazać, że mimo formalnej konwergencji obu obszarów wciąż jest tak, że rachunkowość zarządcza i finansowa w firmie stanowią dwa różne światy.

chowania pożądane z punktu widzenia MSSF? Jakie są faktyczne relacje między pracownikami rachunkowości a innymi obszarami funkcjonalnymi (czy występuje porozumienie czy konflikty, czy istnieją silne więzi rachunkowości z innymi pracownikami, czy jest ona wyalienowana od reszty firmy, czy w przedsiębiorstwie jest przekonanie o ważnej roli sprawozdawczości finansowej, czy jest ona postrzegana przez innych pracowników jako „piąte koło u wozu")? Argumentem za prowadzeniem badań etnograficznych jest to, że obraz nakreślony dzięki nim może być zupełnie inny od tego, co wynika z badań ilościowych.

Z zaprezentowanych w niniejszej rozprawie opinii i badań różnych autorów wynika, że istnieje związek między osobowością a zachowaniem człowieka w pracy i jej efektami. W polskim społeczeństwie z dużym nasileniem występują cechy osobowości *homo sovieticus* (osobowości „Z"). Charakteryzuje się ona m.in. małą zdolnością do samodzielnego rozwiązywania problemów, podporządkowaniem własnych decyzji i zachowań wskazówkom i poleceniom innych osób lub instytucji, bezradnością w obliczu braku „sterowników" zewnętrznych, słabą zdolnością adaptacyjną, trudnością w wykonywaniu nowych zadań i ogólną niechęcią do „nowego", obawą przed ryzykiem i uciekaniem od odpowiedzialności za własne decyzje, niskim poziomem kolektywizmu instytucjonalnego. Te wszystkie cechy są przeciwieństwem atrybutów i postaw wymaganych przez MSSF. Słuszna jest więc teza, że **cechy występującej licznie wśród Polaków (i wpływającej na ich zachowania w pracy) osobowości *homo sovieticus* (osobowości „Z") stoją w opozycji do cech pożądanych z punktu widzenia wymogów MSSF**. Z przeprowadzonego badania kwestionariuszowego wynika, że osobowość „Z" często występuje, choć nie dominuje wśród polskich księgowych. W badanej grupie liczącej 157 osób aż 24% wykazało wyraźnie (choć z różnym natężeniem) cechy pracownika z osobowością „Z" (*homo sovieticus*). Z pewnością nasilenie tych dysfunkcyjnych postaw wśród specjalistów rachunkowości jest różne w poszczególnych przedsiębiorstwach. Świadomość ich istnienia i wpływu na funkcjonowanie firmy (nie tylko w sferze sprawozdawczości finansowej) jest nieodzowna.

Warto dodać, że wątek osobowości i jej związku z wykonywaniem pracy w odniesieniu do rachunkowości jest niezwykle ciekawym problemem badawczym (w Polsce do tej pory niepodejmowanym). Z jednej strony, celem takich badań może być określenie profilu osobowości specjalisty rachunkowości[5], z drugiej zaś – analiza związku między określonymi wymiarami osobowości a wynikami pracy[6].

[5] Nasuwa się tutaj wiele ciekawych pytań, np. czy wśród osób wykonujących zawód specjalisty rachunkowości dominuje jakiś rys osobowości? Czy występują różnice między specjalistami rachunkowości zarządczej a specjalistami rachunkowości finansowej lub pracownikami małych firm a pracownikami spółek stosujących MSSF? Czy studenci rachunkowości wykazują jakieś typowe cechy osobowości?

[6] Takie badania są niewątpliwie o wiele bardziej skomplikowane przynajmniej z dwóch względów. Po pierwsze należałoby uwzględnić uwarunkowania sytuacyjne wpływające na zacho-

Analiza cech rachunkowości zarządczej oraz MSSF doprowadziła do wniosku, że rachunkowość finansowa pod względem większości cech upodabnia się do rachunkowości zarządczej, ponieważ dostarcza informacji finansowych i niefinansowych, często zorientowanych na przyszłość, skoncentrowanych nie tylko na działalności całej jednostki, ale także na jej poszczególnych odcinkach. Jest coraz bardziej elastyczna (w dużym stopniu uwzględnia specyficzne uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstwa), a także podlega niemal tym samym zasadom ogólnym i opiera się na wiedzy z tych samych dziedzin. **Istnieją jednak wciąż (i zapewne w przyszłości będą istnieć) immanentne różnice między tymi dziedzinami, uniemożliwiające ich pełną integrację.** Nie można zatem mówić o jednej rachunkowości tworzącej i dostarczającej takich samych informacji użytkownikom wewnątrz przedsiębiorstwa i poza nim. Mamy za to do czynienia z odmienną od tradycyjnej relacją między rachunkowością finansową a zarządczą. Rachunkowość zarządcza jest „centralnym systemem informacji biznesowych" firmy, których część, stosownie do wymagań MSSF i polityki zarządu, prezentuje się w sprawozdaniach finansowych.

Sam proces konwergencji rachunkowości pod wpływem zastosowania MSSF ma różne formy (w zależności od stopnia rozwoju rachunkowości zarządczej w danym przedsiębiorstwie). W pewnych przypadkach polega na zastosowaniu metod i informacji rachunkowości zarządczej, która jest w firmie bardzo dobrze rozwinięta, do sprawozdawczości finansowej. W innych sprowadza się do indukcji rachunkowości zarządczej przez MSSF (w firmie, w której rachunkowości zarządczej niemal nie było lub była słabo rozwinięta). Z przeprowadzonego na potrzeby rozprawy badania ankietowego wynika, że w polskich spółkach mamy przeważnie do czynienia ze średnio rozwiniętą rachunkowością zarządczą, która jest wykorzystywana do sprawozdań finansowych, a samo przyjęcie MSSF nie powoduje wdrożenia nowych metod (czyli nie zaobserwowano zjawiska indukcji rachunkowości zarządczej pod wpływem MSSF). Z pewnością są konieczne dalsze badania procesu zmian w rachunkowości przedsiębiorstw zachodzących pod wpływem MSSF, ze szczególnym uwzględnieniem zjawiska konwergencji. Z jednej strony, warto przeprowadzić badania ankietowe na większej próbie spółek. Z drugiej strony, bardzo interesujące mogą być pogłębione i wieloaspektowe studia pojedynczych przypadków (także z zastosowaniem podejścia etnograficznego). Warto także empirycznie dowieść związku między stanem rachunkowości zarządczej w firmie a jakością jej sprawozdań finansowych.

Analiza procesu przekładu tekstu MSSF na język polski prowadzi do wniosku, iż odbiegał on od podejścia wzorcowego, wynikającego z opinii specjalistów w zakresie przekładoznawstwa. Dotyczy to przede wszystkim kompetencji tłumaczy (niedostatek wiedzy językowej oraz w zakresie przekładoznawstwa),

---

wania ludzi w pracy. Po drugie mam dużą wątpliwość, czy pojęcie wyników pracy specjalisty rachunkowości (odnoszących się do sprawozdawczości finansowej) można zdefiniować operacyjnie.

a także procesu przekładu (powierzenie go kilku osobom przy niedostatecznej koordynacji). Postawiona we wstępie pracy teza o tym, że **proces przekładu MSSF na język polski nie był w pełni prawidłowy**, jest słuszna. W odniesieniu do polskiego tłumaczenia MSSF można sformułować taką samą ocenę, jakiej w stosunku do tekstu niemieckiego dokonali badacze niemieccy: jest to raczej prosty przekład opracowany bez pogłębionej i wszechstronnej analizy lingwistycznej[7]. Nieuprawnione jest tym samym twierdzenie, że błędy w tłumaczeniu standardów są nieuniknione. Polski przekład MSSF może i powinien być lepszy (z korzyścią dla jakości sprawozdań finansowych[8]).

Na efektywność procesu stosowania MSSF w Polsce ma wpływ wiele czynników. Te, które zostały opisane w rozprawie, nie są z pewnością jedyne, choć odgrywają pierwszoplanową rolę. Poprawa w każdym z tych elementów (czyli udoskonalenie struktury organizacyjnej, zmiana kultury organizacyjnej, zmiana postaw pracowników, konwergencja rachunkowości finansowej do zarządczej oraz lepszy przekład tekstu MSSF) powinna skutkować zwiększeniem jakości sprawozdawczości finansowej spółek publicznych działających w Polsce[9]. Najlepiej będzie oczywiście wtedy, gdy uda się udoskonalić jednocześnie każdy z obszarów. Składają się one bowiem na całą skomplikowaną wiązkę, która wpływa na proces wdrażania i stosowania MSSF w naszym kraju. Jednocześnie każdy z głównych aspektów prezentowanych w niniejszej rozprawie stanowi odrębny i obszerny obszar dociekań teoretycznych i badań praktycznych. Ta praca niewątpliwie nie wyczerpuje poruszonych zagadnień. Zaledwie otwiera pola do dyskusji i badań, co jest – przynajmniej mam taką nadzieję – jej główną zaletą.

[7] Choć należy przyznać, że w najnowszym przekładzie poprawiono niektóre błędy z poprzednich tłumaczeń.

[8] W gruncie rzeczy o nią przecież chodzi, a nie o puryzm (językowy).

[9] Sprawozdawczości finansowej zarówno w sensie procesu, jak i produktu (w postaci sprawozdań).

Literatura

Adamczyk M., Trzcieliński S. (2003), *Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa a orientacja procesowa*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej", ser.: Organizacja i Zarządzanie, nr 37.

Aisbitt S., Nobes C. (2001), *The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations*, „Accounting and Business Research", Vol. 31 (2), s. 83−90.

Alexander D. (1993), *A European True and Fair View?*, „European Accounting Review", Vol. 2 (1), s. 59−80.

Alfredson K., Leo K., Picker R., Pacter P., Radford J. (2005), *Applying International Accounting Standards*, Wiley, Milton.

Ansari S. L., Bell J. E. (1997), *Target Costing. The Next Frontier in Strategic Costs Management*, CAM-I.

Artienwicz N. (2011), *Możliwości badania zachowania księgowych w świetle paradygmatów rachunkowości*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. 2, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot.

Atkinson A. A., Kaplan R. S., Matsumura E. A., Young S. M. (2007), *Management Accounting*, Prentice-Hall, Upper Saddle River.

Baciak P. (2007), *Kultura organizacji według Łukasza Sułkowskiego – recenzja*, „Dialogi Polityczne", nr 7.

Barańczak S. (1990), *Breathing under Water and other East European Essays*, Harvard University Press, Cambridge.

Barrick M. R., Mount M. K., Judge T. A. (2001), *Personality and Performance at the Beginning of the New Millennium: What Do We Know and Where Do We Go Next?*, „International Journal of Selection and Assessment", Vol. 9, s. 9–30.

Baskerville R., Evans L. (2011), *The Darkening Glass: Issues for Translation of IFRS*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

Bealing W. E. Jr., Baker R. L., C. J. Russo (2006), *Personality: What It Takes to Be an Accountant*, „The Accounting Educators' Journal", Vol. 16, s. 119−128.

Belkaui A. (2002), *Management Behavioral Accounting*, Quorum Books, Westport.

Belkaui A. (1989), *Behavioral Accounting*, Quorum Books, Westport.

Bendyk E. (2007), *Podjąć pana pod kolana − rozmowa z prof. Januszem T. Hryniewiczem*, „Polityka", nr 23 (2607), s. 48−50.

Bendyk E. (2008), *Polski folwark i jego konsekwencje*, [w:] *Modernizacja Polski. Kody kulturowe i mity*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk.

Bielski M. (1992), *Organizacje. Istota, struktury, procesy*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Blocher E. J., Chen K. H., Cokins G., Lin T. W. (2005), *Cost Management. A Strategic Emphasis*, Mc-Graw-Hill, New York.

Brightman H. J. (2002), *GSU Master Teacher Program: On Learning Styles*, http://www.gsu.edu/~dschjb/wwwmbti.html.

Brilman J. (2002), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.

Bogucki Ł. (2009), *Tłumaczenie wspomagane komputerowo*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.

Borowski Sz., Kariozen M. (2007), *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w polskich spółkach giełdowych. Wpływ na rachunkowość zabezpieczeń i zasady sprawozdawczości grup kapitałowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 38 (94).

Bożejewicz W. (2006), *Tischner. Poglądy filozoficzno-antropologiczne*, Łośgraf, Warszawa.
Brigham E. F. (1997), *Podstawy zarządzania finansami*, PWE, Warszawa.
Brzozowski P., Drwal R. Ł. (1995), *Kwestionariusz osobowości Eysencka. Polska adaptacja EPQ-R. Podręcznik*, Pracownia Testów Psychologicznych PTP, Warszawa.
Bukowski P., Heydel M. (2009), *Współczesne teorie przekładu*. *Antologia*, Znak, Kraków.
Bytniewski P. (1991), *Język i kultura w koncepcji E. Sapira i B. L. Whorfa*, [w:] Puzynina J., Bartmiński J. (red.), *Język a kultura*, t. 2: *Zagadnienia leksykalne i aksjologiczne*, Wiedza o Kulturze, Wrocław.
Caban W. (1972), *Decentralizacja w korporacjach amerykańskich. Mierniki, ceny transferowe, bodźce*, PWN, Warszawa.
Cameron K., Quinn R. (2006), *Kultura organizacyjna − diagnoza i zmiany*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
Czajor P. (2007), *Stopień przygotowania polskich spółek publicznych do wdrażania MSR/MSSF w świetle analizy raportów rocznych za 2005 rok*, [w:] Sobańska I, Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 195−213.
Czarnecki J. (2011), *Architektura organizacji. Analiza teoretyczna i metodologiczna*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Czubocha K. (2010), *Wpływ polskiej kultury narodowej i kultury organizacyjnej na funkcjonowanie polskich organizacji*, Portal Innowacyjnego Transferu Wiedzy w Nauce, http://www.pitwin.edu.pl, 18.06.
Dadacz J., Gdański J. (2005), *MSR w polskim prawie bilansowym – szansa czy problem?*, „Rachunkowość", nr 4, s. 3−6.
Dalhgren J., Nilsson S. A. (2009), *Destroying Content while Changing Context − Implementing IFRSs in Swedish Financial Reporting*, Paper accepted for presentation at the EuFin conference, Catania, Italy, September.
Davies N. (2006), *Boże igrzysko. Historia Polski*, Znak, Kraków.
Day D. V., Silverman S. B. (1989), *Personality and Job Performance: Evidence of Incremental Validity*, „Personnel Psychology", Vol. 42, s. 25−36.
Del Giudice M., Booth T., Irwing P. (2012), *The Distance Between Mars and Venus: Measuring Global Sex Differences in Personality*, http://www.plosone.org/article/info%3Adoi%2F10.1371%2Fjournal.pone.0029265, 5.12.
Delisle J. (2004), *Terminologia tłumaczenia*, Wyd. Nauk. UAM, Poznań.
Delisle J. (ed.), (1999), *Translation Terminology*, John Benjamins Publishing, Amsterdam–Philadelphia.
Dobija D., Kucharczyk M. (red.), (2009), *Rachunkowość zarządcza: teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, WAiP, Warszawa.
Doupnik T. S., Riccio E. L. (2004), *The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas*, „The International Journal of Accounting", Vol. 41, s. 237–261.
Doupnik T. S., Richter M. (2003), *Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-national Study*, „Accounting, Organizations and Society", Vol. 28, s. 15−35.
Drury C. (2004), *Management and Cost Accounting*, Thomson, London.
Dyląg R. (2010), *Polityka rachunkowości spółek notowanych na GPW w Warszawie w zakresie ujmowania przychodów z kontraktów deweloperskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 55 (111), s. 45−58.
Dziagacz J. (2011), *Profesjolekt dziennikarski*, [w:] Ološtiak M., Ivanom M., Slančová D. (red.), *Vidy jazyka a jazykovedy*, Presov University, Prešov, s. 358−365.
Dzierżanowska H. (1990), *Przekład tekstów nieliterackich*, PWN, Warszawa.

Engelking L. (2002), *Profesor Nabokov*, „Tygodnik Powszechny", nr 45 (2783), wydanie internetowe, http://www.tygodnik.com.pl/numer/278345/engel.html.

EU Implementation of IFRS and The Fair Value Directive. A Report for the European Commission (2007), ICAEW, London.

Evans L., Baskerville R. (2011), *Lost in Translation*, http://www.camagoline.co.uk/Magazine, 22.02.

Evans L., Baskerville R., Nara K. (2011), *The Power of Words and the Power to Interpret: An Inter-professional Perspective*, http://www.management.stir.ac.uk/research/accounting-and-finance/?a=22370.

Evans L., Nobes C. (1996), *Some Mysteries Relating to the Prudence Principle in the Fourth Directive and in German and British Law*, „European Accounting Review", Vol. 5 (2), s. 361−373.

Fazlagić J. (2008), *Wpływ korzeni słowiańskich na mentalność Polaków*, [w:] *Modernizacja Polski. Kody kulturowe i mity*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk.

FASB (2008), *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information − Exposure Draft*, Norwalk.

Fijałkowska J., Baranowska-Jaruga M. (2007), *Badanie wpływu zastosowania MSR/MSSF na prezentację majątku i wyniki polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 41 (97), s. 97−114.

Frendzel M. (2010), *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej zastosowania w praktyce*, Rozprawa doktorska obroniona na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (maszynopis), Łódź.

Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P. (2011), *Ujawnienia informacji w sprawozdaniach finansowych. MSR 1, MSR 7, MSSF 8*, SKwP, Warszawa.

Gadomska-Lila K. (2008), *Evolution of Organisational Culture of Polish Companies in the Context of Their Competitiveness – Results of Empirical Research*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 4, s. 119−134.

Gadomska-Lila K., Lozano Platonoff A. (2011), *Relacje między kulturą organizacyjną a strukturą w świetle badań szczecińskich przedsiębiorstw*, http://www.integracja.3is.pl/attachments/0000/0502/publikacje_naukowe_019.pdf.

Gadomski W. (2011), *Naród – zbiorowość plastyczna*, „Gazeta Wyborcza", nr 211.7333, s. 18.

Gajdka J., Walińska E. (1998), *Zarządzanie finansowe. Teoria i praktyka*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Galbraith J. K. (1992), *Ekonomia w perspektywie. Krytyka historyczna*, PWE, Warszawa.

Gierszewska G. (2000), *Zarządzanie strategiczne*, WSz PiZ, Warszawa.

Gmytrasiewicz M. (2007), *Teoria rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] *Rachunkowość wczoraj – dziś – jutro*, SKwP, Warszawa.

Goldberg L. R. (1995), *The Structure of Phenotypic Personality Traits*, „American Psychologist", Vol. 48 (1).

Gos W., Hońko S. (2011), *Prezentacja zmian polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych spółek objętych indeksem WIG 20*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 60 (116), s. 111−126.

Grabiński K., Kędzior M. (2007), *Bilanse według ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Wyniki badań*, „Rachunkowość", nr 11, s. 7−21.

Gray S. J. (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, „Abacus", Vol. 24 (1), s. 1−15.

Gray S. J. (1980), *The Impact of International Accounting Differences from a Security-Analysis Perspective: Some Empirical Evidence*, „Journal of Accounting Research", Vol. 18 (1), s. 64−76.

Grucza F. (1999), *Translacja a kreatywność*, „Lingua Legis", nr 7, s. 2−4.
Grzelak J. (2010), *Skutki niskiej kompetencji komunikacyjnej prawodawcy*, „Kwartalnik Językoznawczy", Vol. 2 (2), s. 10–19.
Haeger B. (2006), *Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling bei E.ON*, [w:] Wagenhofer A. (Hrsg.), *Controlling und IFRS – Rechnungslegung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin.
Hall C. S., Lindzey G., Campbell J. B. (2010), *Teorie osobowości*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
Hammer M. (1999), *Reinżynieria i jej następstwa*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
Harrison W. T., Horngren Ch. T. (2001), *Financial Accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
Hatch M. J. (2002), *Teoria organizacji*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
Heidhues E., Patel Ch. (2011), *IFRS and Exercise of Accountants' Professional Judgments: Insights and Concerns from a German Perspective*, http://www.business.illinois.edu/ accountancy/ research/vkzcenter/conferences/taiwan/papers/Heidhues_Patel.pdf.
Heidtman J., Wolfarth A. (2011), *Współdziałanie zamiast rywalizacji*, „Harvard Business Review Polska", http://www.hbrp.pl/news.php?id=55&.
Hejwowski K. (2006), *Kognitywno-komunikacyjna teoria przekładu*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
Helin A. (2005), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, C. H. Beck, Warszawa.
Heller M. (2008a), *Podglądanie Wszechświata*, Znak, Kraków.
Heller M. (2008b), *Podróże z filozofią w tle*, Znak, Kraków.
Heller M. (2010), *Uchwycić przemijanie*, Znak, Kraków.
Hellmann A., Perera H., Patel Ch. (2010a), *Equivalence of IFRS Across Languages: Translation Issues From English to German*, Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting 2010 conference, July, Sydney.
Hellmann A., Perera H., Patel Ch. (2010b), *Translation of IFRS and the Problem of Their Consistent Application*, European Accounting Association, 33rd Annual Congress, May, Istanbul.
Hemmer T., Labro E. (2008), *On the Optimal Relation between the Properties of Managerial and Financial Reporting Systems*, „Journal of Accounting Research", Vol. 46, s. 1209−1240.
Herrera C. (2011), *Big Personality Traits of Accountants*, http://www.bellaonline.com /articles/ art41398.asp, 8.07.
Hoffjan A., Nevries P., Stienemann R. (2009), *Comparative Management Accounting – Literature Review on Similarities and Differences Between Management Accounting in Germanic and Anglophone Countries*, „Controlling in einem globalen Markt", Nr. 1, s. 13−146.
Hofstede G. (2000), *Kultury i organizacje*, PWE, Warszawa.
Hopwood A. G. (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Lexington.
Hopwood A. G. (1974), *Accounting and Human Behaviour*, Haymarket Publishing, London.
Hurtz G. M., Donovan J. J. (2000), *Personality and Job Performance: The Big Five Revisited*, „Journal of Applied Psychology", Vol. 85 (6), s. 869−879.
Hyde J.S. (2005), *The Gender Similarities Hypothesis*, „American Psychologist", Vol. 60 (6), s. 581–592.
IASB (2011), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Część A*, Londyn.
Ignatowski R. (2006), *Walka starego z nowym*, „Parkiet", 10.02.
Ignatowski R. (2007), *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] *Rachunkowość wczoraj – dziś – jutro*, SKwP, Warszawa.
Ignatowski R. (2009), *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
International Federation of Accountants (2005), *Code of Ethics for Professional Accountants*.
International Accounting Standards Board (2007), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007*, t. 1, London.
International Accounting Standards Board (2009), *International Financial Reporting Standards 2009*, London.

International Accounting Standards Board (2010a), *Exposure Draft: Measurement of Liabilities in IAS 37*, London.

International Accounting Standards Board (2010b), *IFRS Practice Statement Management Commentary. A Framework for Presentation*, London.

International Accounting Standards Board (2010c), *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives and Qualitative Characteristics (Phase A)*, London.

International Accounting Standards Board (2011), *International Financial Reporting Standard IFRS 13: Fair Value Measurement*, London.

Internetowy słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych Władysława Kopalińskiego, http://www.slownik-online.pl/kopalinski.

Jacob N. (2005), *Cross-cultural Investigations: Emerging Concepts*, „Journal of Organizational Change Management", Vol. 18 (5), s. 514–528.

Jaruga A. (2006), *Problemy implementacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Jaruga A. (red.), (2002), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C. H. Beck, Warszawa.

Jaruga A., Fijałkowska J., Jaruga-Baranowska M., Frendzel M. (2007), *The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and Practical Implementation in Poland*, „Accounting in Europe", Vol. 4 (1−2), s. 67−78.

Jaruga A., Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*, SKwP, Warszawa.

Jaruga A., Kabalski P. (2010), *Poland*, [w:] Previts G., Walton P., Wolnitzer P. (eds.), *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy. Europe*, Emerald, Bingley.

Jaruga A., Kabalski P., Szychta A. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A. (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Wyd. SWSPiZ, Łódź.

Jaruga A., Szychta A. (1996), *Poland*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York−London.

Jaruga A., Szychta A. (1997), *The Origin and Evolution of Charts of Accounts in Poland*, „The European Accounting Review", Vol. 6 (3), s. 509−526.

Jarugowa A. (red.), (1991), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Jarugowa A., Kabalski P. (2001), *Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe*, ODDK, Gdańsk.

Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R. (1994), *Metody kalkulacji. Koszty, ceny decyzje*, PWE, Warszawa.

Jarugowa A., Szychta A. (1999), *Rachunkowość zarządcza. Problemy, zadania, gry. Część II*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Jemielniak D. (2005), *Kultura: zawody i profesje*, „Prace i Materiały Instytutu Studiów Międzynarodowych SGH", nr 32, s. 7−22.

Jones M. L. (2007), *Hofstede – Culturally Questionable?*, Faculty of Commerce Papers, University of Wollongong, http://ro.uow.edu.au.

Kabalski P. (2005), *Wpływ zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na strukturę i kulturę organizacyjną przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 25 (81).

Kabalski P. (2006a), *Polityka rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – wybrane zagadnienia*, [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Kabalski P. (2006b), *Przychody (MSR 18), umowy o usługi budowlane (MSR 11) oraz dotacje rządowe (MSR 20)*, [w:] Jaruga A., Frendzel M, Ignatowski R., Kabalski P., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienie i rozwiązania praktyczne*, SKwP, Warszawa.

Kabalski P. (2009a), *Cele sprawozdań finansowych według projektu Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 48 (104).

Kabalski P. (2009b), *Comments on the Objective of Financial Reporting in the Proposed New Conceptual Framework*, „Eurasian Journal of Business and Economics", Vol. 2 (4).

Kabalski P. (2009c), *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa.

Kabalski P. (2011), *Rachunkowość zarządcza a rachunkowość finansowa w warunkach stosowania MSSF*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 63 (119).

Kabalski P., Frendzel M. (2011), *O sensie stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych*, [w:] Szychta A. (red.), *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica" nr 249.

Kaczmarczyk I., Walińska E., *Środki trwałe jako szczególny składnik bilansu sporządzonego według MSSF − regulacje a praktyka polskich spółek publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 36 (92).

Kaczmarek M. (2011), *Wdrożenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w polskich przedsiębiorstwach*, http://uoo.univ.szczecin.pl/ ~marcink/index_pliki/pliki/publikacje/MSSF1.pdf, 25.07.

Kamela-Sowińska A. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a korupcja*, [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Kamela-Sowińska A. (2011), *Geopolityka rachunkowości, czyli o zmierzchu rachunkowości*, *którą znamy*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. 2, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot.

Kaplan R. S., Horton D. P. (1996), *Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.

Karlof B. (1992), *Strategia biznesu*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa.

Kielar B. Z. (1988), *Tłumaczenie i koncepcje translatoryczne*, Ossolineum, Wrocław.

Kierzkowska D. (2002), *Tłumaczenie prawnicze*, TEPIS, Warszawa.

Kłos P., Matulewska A., Nowak-Korcz. P. (2007), *Problemy przekładu specjalistycznego na przykładzie tekstów z dziedziny prawa, biologii, biotechnologii i medycyny*, „Investigationes Linguisticae", vol. 15, s. 80−99.

Kłosińska K. (2011), *Czy można już mówić „poszłem"?*, *rozmowa z A. Kublik*, „Gazeta Wyborcza", nr 213.7335, s. 2.

Kłoskowska A. (1991), *Kultura narodowa*, [w:] Kłoskowska A. (red.), *Pojęcia i problemy wiedzy o kulturze*, Wiedza o Kulturze, Wrocław.

Kodeks handlowy (1934), *Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r.*, Dz. U., nr 57, poz. 502.

Kołaczyk Z. (1997), *Rachunkowość finansowa*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Poznań.

Kołakowski L. (2009), *Czy Pan Bóg jest szczęśliwy i inne pytania*, Znak, Kraków.

Kołodko G. W. (2008), *Wędrujący świat*, Prószyński i S-ka, Warszawa.

Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości (2002), Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Komisja Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość", nr 3.

Komitet Standardów Rachunkowości (2009), *Informacja Komitetu Standardów Rachunkowości na temat stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*.

Konecki K. T. (2010), *W stronę socjologii jakościowej: badanie kultur, subkultur i światów społecznych*, [w:] Leoński J., Fiternicka-Gorzko M. (red.), *Kultury, subkultury i światy społeczne w badaniach jakościowych*, Szczecin, Volumina.pl, s. 17−37.

Korach R. (2005), *Styl osobowości zniewolonej. Spadek po homo sovieticus*, http://kadry.nf.pl/Artykul/6225/Styl-osobowosci-zniewolonej.

Korach R. (2009), *Walka z wiatrakami? Jak syndrom homo sovieticus przeszkadza, a jak pomaga w pracy*, „Personel i Zarządzanie", nr 10 (35).

Kosmala-MacLullich K. (2005), *True and Fair View or rzetelny i jasny obraz? A Survey of Polish Practitioners*, „European Accounting Review", Vol. 14 (3), s. 579−602.

Kosmala-MacLullich K. (2003), *The True and Fair View Construct in the Context of the Polish Transition Economy: Some Local Insights*, „European Accounting Review", Vol. 12 (3), s. 465−487.

Kostera M. (1997), *Zarządzanie personelem*, PWE, Warszawa.

Kostera M. (2007), *Kultura organizacji: Badania etnograficzne polskich firm*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.

Kostera M. (2011), *Etnografia organizacji. Badania polskich firm i instytucji*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.

Kostera M., Śliwa M. (2010), *Zarządzanie w XXI wieku. Jakość, twórczość, kultura*, WAiP, Warszawa.

Kowalczewski W. (red.) (2008), *Współczesne paradygmaty nauk o zarządzaniu*, Difin, Warszawa.

Kozłowski J. (2008), *Kompetencje intelektualne jako czynnik modernizacji*, [w:] *Modernizacja Polski. Kody kulturowe i mity*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk.

Kożusznik B. (2002), *Zachowania człowieka w organizacji*, PWE, Warszawa.

Koźmiński A. K. (1998), *Odrabianie zaległości*, Warszawa.

Koźmiński A. K. (2004), *Zarządzanie w warunkach niepewności*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.

Koźmiński A. K., Jemielniak D., Latusek D. (2009), *Współczesne spojrzenie na kulturę organizacji*, „e-mentor. Dwumiesięcznik Szkoły Głównej Handlowej", nr 3 (30).

Koźmiński A., Piotrowski W. (1995), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.

Koźmiński A., Piotrowski W. (2009), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.

KPMG (2009), *Redukcja kosztów – doraźna potrzeba czy długofalowe działanie? Jak polskie przedsiębiorstwa podchodzą do optymalizacji kosztów*, Raport KPMG Advisory.

Krzywda D., Schroeder M. (2003), *Sprawozdania finansowe polskich spółek giełdowych za rok 2001 dowodem empirycznym potencjalnych problemów wdrażania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] Micherda B. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji menedżerskich*, Akademia Ekonomiczna, Kraków.

Krzywda D., Schroeder M. (2007), *An Analysis of the Differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: Evidence from the Financial Statements of Listed Entities on the Warsaw Stock Exchange for the Calendar Years Ending 2001, 2003 and 2004*, „Accounting in Europe", Vol. 4 (1−2), s. 79−108.

Kubacki A. D. (2003), *Wybrana problematyka tłumaczeń ekonomicznych w warsztacie tłumacza przysięgłego*, [w:] Hejwowski K. (red.), *Teoria i dydaktyka przekładu − materiały z konferencji zorganizowanej przez Wydział Filologiczny Wszechnicy Mazurskiej w Olecku*, Olecko, s. 129−138.

Kubacki A. D. (2008), *Kształcenie sprawności tłumaczenia na poziomie kolegialnym i uniwersyteckim*, [w:] Harbig A. M. (red.), *Nauczanie języków obcych w szkole wyższej*, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 85−97.

Kubacki A. D. (2009), *Relacje interlingwalne między niemieckimi derywatmi z -ung a ich odpowiednikami w języku polskim. Interlingual Relations between German Derivatives*, „Investigationes Linguisticae", vol. 17, s. 1−14.

Kucharczyk B. (2009), *Wartość godziwa w wycenie aktywów finansowych – praktyka banków polskich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 52 (108), s. 89−104.
Kuchta D., Ryńca R. (2007), *Podejście procesowe w świetle badań polskich przedsiębiorstw*, „Badania Operacyjne i Decyzje", nr 2, s. 71−81.
Kuć J. (2011), *Nowe profesjolektalne słownictwo polskie (na przykładzie języka zawodowego menedżerów i trenerów)*, [w:] Ološtiak M., Ivanom M., Slančová D. (red.), *Vidy jazyka a jazykovedy*, Presov University, Prešov, s. 366−376.
Land C., Śliwa M. (2009), *The Novel and Organization*, „Journal of Organizational Change Management", Vol. 22 (4), s. 349−356.
Landry Jr. R. M., Rogers, R. L., Harrell H. W. (1996), *Computer Usage and Psychological Type Characteristics in Accounting Students*, „Journal of Accounting and Computers", Vol. 12 (4).
Larson R. K., Street D. L. (2004), *Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation", Vol. 13, s. 89–119.
Levinson J. C. (2006), *Marketing partyzancki*, Helion, Gliwice.
Levy J. (2009), *Przekład jako proces podejmowania decyzji*, [w:] Bukowski P., Heydel M. (red.), *Współczesne teorie przekładu. Antologia*, Znak, Kraków.
Lukszyn J. (red.), (1993), *Tezaurus terminologii translatorycznej*, PWN, Warszawa.
Luhmann N. (2007), *Systemy społeczne*, Nomos, Kraków.
Magala S.J. (2004), *Cross-cultural Compromises, Multiculturalism and the Actuality of Unzipped Hofstede*, ERIM Report Series Reference, No. ERS-2004-078-ORG.
Mała encyklopedia rachunkowości (1964), PWE, Warszawa.
Makower J. (1994), *Beyond the Bottom Line: Putting Social Responsibility to Work for Your Business and the Word*, Simon & Schuster, New York.
Małpa w podróży, wywiad ze Stanisławem Lemem (*rozmawia Jacek Żakowski*), (2000) „Gazeta Wyborcza", nr 105, s. 8.
Martin D. J., Petty W. J. (2000), *Value Based Management. The Corporate Response to the Shareholder Revolution*, Harvard Business School Press, Boston.
Martyniuk T., Walczak M. (2011), *Wycena w wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym na przykładzie polskich spółek giełdowych*, [w:] Sobańska I., Turzyński M. (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Mazur A. (2009), *Stosowanie wartości godziwej w Polsce − wyniki badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 49 (105), s. 145−168.
Mazur A., Zys L. (2005), *Ocena procesów innowacji wpływających na sukces w małych i średnich przedsiębiorstwach – projekt badań*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej", ser.: Organizacja i Zarządzanie, red. J. Lewandowski, z. 42.
McCrae R. R., Costa P. T. (1997), *Personality trait structure as human universal*, „American Psychologist", Vol. 52, s. 509−516.
Messner Z. (2007), *Kilka refleksji w roku Jubileuszu Stulecia Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
Michalak M. (2008), *Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych w sprawozdawczości spółek publicznych – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 42 (98), s. 253−268.
Michalak M. (2010), *Jakość informacji prospektywnych w pomiarze utraty wartości operacyjnych aktywów trwałych*, [w:] Sobańska I., Kabalski P. (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 275−292.
Mischel W., Shoda Y. (1995), *A Cognitive-affective System Theory of Personality: Reconceptualizing Situations, Dispositions, Dynamics, and Invariance in Personality Structure*, „Psychological Review", Vol. 102 (2), s. 246−268.

Misiak W. (2004), *Narodowe cechy kultury organizacyjnej w biznesie*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
Moczarska L. (2009), *Adoption, Acceptance and Operationalization of IFRS/IAS in Poland – the Significance of Historical and Cultural Factors. Historical Review and Survey of Academic Commentators' and Practitioners' Perceptions*, Master Thesis in Accounting, University of Maastricht, Maastricht, http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=16794.
Morgan G. (1997), *Obrazy organizacji*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
Murdoch A. (1999), *Współpraca z cudzoziemcami w firmie*, Poltext, Warszawa.
Nabokov V. (2002), *Wykłady o literaturze rosyjskiej*, Muza, Warszawa.
Nawojczyk M. (2006), *Universalism versus Particularism Through the European Social Survey Lenses*, „Acta Physica Polonica B", Vol. 37 (11), s. 3059−3069.
Nida E. A. (2009), *Zasady odpowiedniości*, [w:] Bukowski P., Heydel M. (red.), *Współczesne teorie przekładu. Antologia*, Znak, Kraków.
Niven P. R. (2005), *Balanced Scorecard Diagnostics*, Wiley, Hoboken.
Nobes C. (1993), *The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive*, „Accounting and Business Research", Vol. 24 (93), s. 35−48.
Nord Ch. (2009), *Wprowadzenie do tłumaczenia funkcjonalnego*, [w:] Bukowski P., Heydel M. (red.), *Współczesne teorie przekładu. Antologia*, Znak, Kraków.
Nowak E. (red.), (2006), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
Nowak P. (2006), *Analiza błędów w przekładzie unijnych aktów normatywnych na przykładzie Council Regulation (EC) 1346/2000 of 29 May 2000 on Insolvency Proceedings*, „Investigationes Linguisticae", vol. 13, s. 171−195.
Obuchowski K. (2007), *Wielka to doskonałość i jakoby boska zażywać mądrze swojej wolności*, „Charaktery", 9.11.
Ochorowicz J. (1986), *O polskim charakterze narodowym*, KAW, Lublin.
Otto S. S. (2000), *Controllership in Japan*, WHU, München.
Parker, R. H. (1989), *Importing and Exporting Accounting: The British Experience*, [w:] Hopwood A. (ed.), *International Pressures for Accounting Change*, Prentice-Hall–ICAEW, Hemel Hempstead, s. 7−29.
Pawłowska-Salińska K. (2012), *Emocje rządzą światem*, GazetaPraca.pl, 13.04. http://gazetapraca.pl/gazetapraca/1,90445,11533596,Emocje_rzadza_swiatem.html
Penc J. (2010), *Kultura i etyka w organizacji. Aspekty pragmatyczne i strategiczne*, WSPol, Szczytno.
Pieńkos J. (1999), *Podstawy juryslingwistyki. Język w prawie – prawo w języku*, Muza Oficyna Prawnicza, Warszawa.
Pieńkos J. (2003), *Podstawy przekładoznawstwa. Od teorii do praktyki*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
Piosik A. (2009), *Determinanty przeprowadzania odpisów z tytułu utraty wartości firmy za lata 2007−2008 na przykładzie spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, [w:] Sobańska I., Kabalski P. (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 253−274.
Piosik A., Rówińska M. (2010), *Determinanty dokonywania odpisów z tytułu utraty wartości aktywów trwałych na przykładzie spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 55 (111), s. 139−166.
Polański M. (1999), *Encyklopedia językoznawstwa ogólnego*, Ossolineum, Wrocław.
Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo (2011), *Roczne Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe za rok zakończony 31 grudnia 2010 r.*
Porter M. (1985), *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.

Procházka D. (2011), *The Development of Financial and Management Accounting after the IFRS adoption: A Case from the Czech Republic*, http://ssrn.com/abstract=1660122.

Rada Języka Polskiego przy Prezydium Polskiej Akademii Nauk (2009), *Sprawozdanie ze stanu ochrony języka polskiego w latach 2008−2009*.

Robertson I., Fairweather J. (1998), *The Role of Personality in Work Performance: Understanding the Results of Research*, Paper presented at the Annual Convention of the American Psychological Association, San Francisco.

Rothmann S., Coetzer E. P. (2003), *The Big Five Personality Dimensions and Job Performance*, „Journal of Industrial Psychology", Vol. 29 (1), s. 68−74.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (2008).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (1991), Dz. U., 5.02.

Rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.10.1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (1934), Dz. U., nr 37, poz. 337.

Rutherford B. A. (1983), *Spoilt Beauty: The True and Fair View Doctrine in Translation*, „AUTA (Association of University Teachers in Accounting) Review", Spring, s. 33−36.

Scheffs M. (1936), *Bilans kupiecki i podatkowy*, Wyd. Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.

Sheridan T. (1995), *Management Accounting in Global European Corporations: Anglophone and Continental Viewpoints*, „Management Accounting Research", Vol. 6, s. 287−294.

Schermerhorn J. R. Jr. (2008), *Zarządzanie*, PWE, Warszawa.

Sikorski Cz. (2006), *Kultura organizacyjna. Efektywnie wykorzystaj możliwości swoich pracowników*, C. H. Beck, Warszawa.

Sikorski Cz. (2008), *O zaletach słabej kultury organizacyjnej*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi", nr 6, s. 39−48.

Simon H. A. (1976), *Działanie administracji. Proces podejmowania decyzji w organizacjach administracyjnych*, PWN, Warszawa.

Sitko-Lutek A. (2008), *Kultura organizacyjna polskich przedsiębiorstw w świetle badań*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi", nr 6, s. 49−58.

Słownik języka polskiego (wersja internetowa), PWN, http://sjp.pwn.pl.

Słownik wyrazów obcych (1980), PWN, Warszawa.

Sobańska I. (1998), *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Rafib, Łódź.

Sobańska I. (2003), *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 13(69), s. 247−255.

Sobańska I. (2007a), *Problemy implementacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce od 2005 roku*, [w:] Sobańska I., Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Sobańska I. (2007b), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] *Rachunkowość, wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Zarząd Główny, COSZ, Warszawa.

Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa.

Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, Artykuł na Zjazd Katedr Rachunkowości, Toruń (maszynopis udostępniony przez autorkę).

Spector P., Cooper C., Sparks K. (2001), *An International Study of Psychometric Properties of the Hofstede Values Survey Module 1994: A Comparison of Individual and Country/Province Level Results*, „Applied Psychology: An International Review", Vol. 50 (2), s. 269−281.

Staniec I., Zakrzewska-Bielawska A. (2010), *Organizational Structure in the View of Single Business Concentration and Diversification Strategies – Empirical Study Results*, „Recent Advances in Management, Marketing, Finances", Proceedings of the 8th WSEAS International Conference on Management, Marketing and Finances (MMF'10), Penang, Malaysia, March 23−25.

Stanisławski J. (1989), *Wielki słownik angielsko-polski*, Wiedza Powszechna, Warszawa.

Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert Jr. D. R. (1997), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.

Sułkowski Ł. (1999), *Kultura narodowa i kultura organizacyjna*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie", t. 1 (3), s. 87−98.

Sułkowski Ł. (2008), *Czy warto zajmować się kulturą organizacyjną?*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi", nr 6, s. 9−25.

Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.

Suszyński C. (2007), *Przedsiębiorstwo, wartość, zarządzanie*, PWE, Warszawa 2007.

Szostak W. (2004), *Świadomość homo sovieticus w III Rzeczypospolitej*, [w:] Kornaś J. (red.), *Kryzys Rzeczypospolitej? Studia z zakresu funkcjonowania systemu politycznego*, Weisa, Kielce, s. 111−122.

Szychta A. (2001), *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 6 (62), s. 106−126.

Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Szychta A. (2011), *Wynik całościowy w sprawozdaniach finansowych spółek publicznych*, [w:] Sobańska I., Turzyński M. (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Śliwa M. (2007), *Globalization, Inequalities and the 'Polanyi Problem'*, „Critical Perspectives on International Business", Vol. 3 (2), s. 111−135.

Śliwa M., Cairns G. (2007a), *Exploring Narratives and Antenarratives of Graffiti Artists: Beyond Dichotomies of Commitment and Detachment*, „Culture and Organization", Vol. 13 (1), s. 73−82.

Śliwa M., Cairns G. (2007b), *The Novel as a Vehicle for Organizational Inquiry: Engaging with the Complexity of Social and Organizational Commitment*, „Ephemera: Theory & Politics in Organization", Vol. 7 (2), s. 309−325.

Śliwa M., Cairns G., Meier Sorensen B. (2011), *Employing literary fiction in Critical Management Education: An Empirical Study*, Paper presented at the 7th Critical Management Studies Conference, Naples, July.

Śliż A., Szczepański M. S. (2008), *Czy koniec socjalizmu? Polska transformacja w teoriach socjologicznych*, Scholar, Warszawa.

Śniegocka A. (2010), *Homo sovieticus*, blog *Kariera managera*, http://karieramanagera.blog.onet.pl/HOMO-SOVIETICUS.

Śnieżek E., Wiatr M. (2007), *Implementacja MSR 7 w praktyce sprawozdawczości polskich spółek publicznych – pierwsze doświadczenia i refleksje*, [w:] Sobańska I., Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 234−250.

Tabakowska E. (2001), *Językoznawstwo kognitywne a poetyka przekładu*, Universitas, Kraków.

Taipaleenmäki J., Ikäheimo S. (2009), *On the Convergence of Financial Accounting And Management Accounting*, http://ssrn.com/abstract=1394373.

Tarkowska E. (1992), *Czas w życiu Polaków. Wyniki badań, hipotezy, impresje*, PAN, BN, Warszawa.

Thackeray W. M. (2005), *Targowisko próżności*, tłum. T. J. Dehnel, Świat Książki, Warszawa.
Tsakumis G. T. (2007), *The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules*, „Abacus", Vol. 43, s. 27−48.
Tsakumis G. T., Campbell D. R., Doupnik T. S. (2009), *IFRS: Beyond the Standards*, „Journal of Accountancy", February.
Tischner J. (1992), *Etyka Solidarności oraz Homo sovieticus*, Znak, Kraków.
Tobolska A. (2006), *Nowy model organizacji i funkcjonowania starych przedsiębiorstw przemysłowych*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu", nr 9, s. 83−97.
Tobór-Osadnik K., Wyganowska M. (2011), *Identyfikacja postaw pracowniczych*, „Wiadomości Górnicze", nr 3.
Tyszka T. (2009), *Homo Sovieticus Two Decades Later*, „Polish Sociological Review", Vol. 4 (168).
Urbanek G. (2008), *Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (1994), Dz. U., nr 121.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości i zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (2004), Dz. U., nr 213, poz. 2155.
Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zawodzie tłumacza przysięgłego (2004), Dz. U., nr 273, poz. 2702.
Waddock S. A., Grave S. B. (1997), *The Corporate Social Performance – Financial Performance Link*, „Strategic Management Journal", Vol. 18 (4), s. 303−319.
Walińska E. (2002), *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku*, CCiAE, Łódź.
Walińska E. (2007a), *Sprawozdawczość finansowa XXI wieku – bez granic*, [w:] *Rachunkowość, wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Zarząd Główny, COSZ, Warszawa.
Walińska E. (2007b), *Wpływ Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na zasady prezentacji informacji w bilansie oraz rachunku zysków i strat − pierwsze doświadczenia polskiej praktyki*, [w:] Sobańska I., Szychta A. (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 216−232.
Walter P. (2011), *Homo sovieticus – spór o człowieka*, „Racjonalista", http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,6908, 20.05.
Weigenberger B. E., Angelkort H. (2007), *Controlling under IFRS in Austria – Empirical Results from Austrian IFRS Users*, maszynopis.
Wenta K. (2006), *Jak wdrażaliśmy MSR*, „Rachunkowość", nr 4.
Wędzki D. (2008), *Aplikacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce – jaśniej czy ciemniej?*, [w:] Walińska E. (red.), *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
Wielki słownik angielsko-polski (1989), Wiedza Powszechna, Warszawa.
Więcław W. (2009), *Ujawnianie informacji o wartości godziwej instrumentów finansowych przez spółki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF w warunkach kryzysu*, [w:] Sobańska I., Kabalski P. (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 293−304.
Willson J. D., Bragg S. M., Roehl-Anderson J. M. (2003), *Controllership, the Work of the Managerial Accountant*, Wiley, New York.
Wnuk-Lipiński E. (2008), *Długie pożegnanie. Homo sovieticus dzisiaj*, „Tygodnik Powszechny", http://tygodnik2003-2007.onet.pl/1548,1462351,1,559916,dzial.html.
Zarycki T. (2008), *O jednostronnej wizji Wschodu w polskiej tożsamości narodowej*, [w:] *Modernizacja Polski. Kody kulturowe i mity*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk.
Zawadzka A. M. (red.), (2010), *Psychologia zarządzania w organizacji*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.

Zbiegień-Maciąg L. (1999), *Kultura w organizacji. Identyfikacja kultur znanych firm*, PWN, Warszawa.
Zeff S. A. (1990/1994), *The English-language Equivalent of Geeft een Getrouw Beeld*, [w:] Parker R. H., Nobes C. W. (eds.), *An International View of True and Fair Reporting*, Routledge, London–New York, s. 131−133.
Żakowska M. (2011), *Polskie dylematy aspołecznego kolektywisty*, „Racjonalista", http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,4615.
http://dictionary.cambridge.org
http://ec.europa.eu/dgs/translation.
http://www.pentor.pl/17534.xml.
http://pl.wikipedia.org/wiki/Wielka_pi%c4%85tka.
http://sjp.pwn.pl.
http://transpanish.biz/translation_blog/spelling-errors-cost-companies-millions-in-lost-sales/.
http://usfiles.us.szc.pl/pliki/plik_1276681466.xls.
http://ww2.senat.pl/k6/agenda/seminar/061207.htm
http://www.edupedia.pl.
http://www.ils.uw.edu.pl/.
http://www.poprawnyjezyk.pl/download/Wyniki%20ankiety%20na%20temat%20błędów%20językowych.pdf
http://www.slownik-online.pl/kopalinski.
www.ifrs.org/Use+around+the+world/IFRS+translations/IFRS+translations.htm.
www.keirsey.com.
www.psychowiedza.pl.
www.raciborz.com.pl/art15656.html, 25.03.2010.
www.synonimy.pl

Wykaz rysunków

Rysunek 1.1. Wpływ uwarunkowań kulturowych na rachunkowość 22
Rysunek 2.1. Więzi komunikacyjne funkcji sprawozdawczości finansowej z innymi funkcjami w przedsiębiorstwie..... 37
Rysunek 2.2. Silosy organizacyjne jako źródło trudności dla sprawozdawczości finansowej..... 42
Rysunek 2.3. Sieć źródeł informacji do sprawozdań finansowych..... 45
Rysunek 2.4. Uczenie się na zasadzie pętli pojedynczej i pętli podwójnej 47
Rysunek 2.5. Uwarunkowania kultury organizacyjnej 51
Rysunek 2.6. Zależności w badaniach związku między kulturą organizacyjną a efektywnością sprawozdawczości finansowej według MSSF 54
Rysunek 2.7. Poziomy analizy z punktu widzenia kultury organizacyjnej..... 66
Rysunek 3.1. Ramy analizy związku między osobowością a wynikami pracy według Robertsona i Fairweathera..... 75
Rysunek 3.2. Myślenie, osąd i odpowiedzialność jako wymagania wynikające z charakteru MSSF 85
Rysunek 3.3. Relacje między elementami składowymi osobowości „Z” 89
Rysunek 3.4. Udział podgrup wyróżnionych według poziomu wariancji w liczbie ankietowanych ogółem..... 93
Rysunek 3.5. Występowanie cech osobowości „Z” a płeć ankietowanych 94
Rysunek 3.6. Występowanie cech osobowości „Z” a wiek ankietowanych 95
Rysunek 3.7. Liczebność wyodrębnionych podgrup w grupie ankietowanych pracujących z polskimi standardami rachunkowości 96
Rysunek 3.8. Liczebność wyodrębnionych podgrup w grupie ankietowanych pracujących z MSSF..... 96
Rysunek 3.9. Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o odczucia w następstwie sukcesu zespołu 97
Rysunek 3.10. Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o znaczenie pracy własnej w porównaniu z dokonaniami zespołu..... 98
Rysunek 4.1. Elementy procesu zarządzania strategicznego jako źródło informacji na temat zdolności jednostki do kontynuacji działania (z pominięciem etapu realizacji strategii) 102
Rysunek 4.2. Informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej niezbędne do spełnienia wymogów MSR 36 105
Rysunek 4.3. Relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – ujęcie tradycyjne 124
Rysunek 4.4. Relacja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w sytuacji stosowania MSSF..... 125
Rysunek 4.5. Dualny system rachunkowości..... 128
Rysunek 4.6. Stan rozwoju rachunkowości zarządczej a charakter konwergencji rachunkowości 133

Rysunek 4.7. Zintegrowana rachunkowość jako zwieńczenie dialektycznego procesu rozwoju 135
Rysunek 5.1. Wpływ dystansu językowego i kulturowego na przekład 146
Rysunek 5.2. Rola tłumacza w procesie komunikacji według kognitywnej teorii przekładu Hejwowskiego 149
Rysunek 5.3. Pożądany profil kompetencyjny tłumacza MSSF na język polski 174
Rysunek 5.4. Przebieg procesu tłumaczenia MSSF na język polski (wersja przekładu publikowanego przez SKwP) 175

Wykaz tabel

Tabela 1.1. Zarys rozwoju rachunkowości w Polsce z uwzględnieniem wpływów zagranicznych ... 18
Tabela 1.2. Różnice między anglosaskim a kontynentalnym systemem rachunkowości ... 21
Tabela 2.1. Informacje wymagane do sprawozdań finansowych w powiązaniu z obszarami funkcjonalnymi przedsiębiorstwa ... 36
Tabela 2.2. Synteza różnic między przedsiębiorstwami z udziałem kapitału zagranicznego a przedsiębiorstwami krajowymi ... 39
Tabela 2.3. Cechy organizacji mechanistycznej według Morgana a wymogi MSSF ... 41
Tabela 2.4. Zasady projektowania organizacji holograficznej ... 48
Tabela 2.5. Wymiary kultury w ujęciu Kluckhohna i Strodtbecka ... 52
Tabela 2.6. Wymiary kultury w ujęciu Hofstedego ... 52
Tabela 2.7. Wymiary kultury w ujęciu Hampdena-Turnera i Trompenaarsa ... 53
Tabela 2.8. Niektóre typy kultur organizacyjnych a MSSF ... 55
Tabela 3.1. Podstawowe teorie osobowości ... 69
Tabela 3.2. Struktura osobowości Costy i McCrae'a (kwestionariusz czynników osobowości) ... 72
Tabela 3.3. Osobowość a wykonywanie pracy − wnioski z analizy Barricka, Mounta i Judge'a ... 74
Tabela 3.4. Wymiary osobowości w badaniu Daya i Silvermana ... 76
Tabela 3.5. Badania osobowości specjalistów rachunkowości na podstawie metody MBTI ... 77
Tabela 3.6. Cztery typy temperamentów według Keirseya ... 78
Tabela 3.7. Podstawowe możliwości wyboru rozwiązań w MSSF ... 82
Tabela 3.8. Przykłady sytuacji odwoływania się MSSF do osądu sporządzających sprawozdanie finansowe ... 84
Tabela 3.9. Wymagania wobec księgowego stosującego MSSF a cechy *homo sovieticus* ... 85
Tabela 3.10. Wpływ elementów osobowości „Z" na funkcjonowanie człowieka w pracy ... 90
Tabela 4.1. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej w rozwiązaniach MSSF ... 111
Tabela 4.2. Zakres zastosowania wartości godziwej w MSSF jako alternatywnej podstawy wyceny ... 115
Tabela 4.3. Zakres zastosowania wartości godziwej w MSSF podstaw wyceny pod określonym warunkiem ... 116
Tabela 4.4. Wartość bilansowa i podstawa wyceny wybranych aktywów grupy PGNiG na koniec 2010 r. ... 117
Tabela 4.5. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – tradycyjne rozróżnienie ... 119
Tabela 4.6. Tradycyjna odrębność rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach z krajów niemieckojęzycznych ... 129
Tabela 4.7. Wykorzystywanie metod i informacji rachunkowości zarządczej/controllingu dla potrzeb MSSF w ankietowanych firmach ... 138
Tabela 4.8. Obszary wykorzystywania metod i informacji rachunkowości zarządczej/controllingu dla potrzeb MSSF w ankietowanych firmach ... 139

Tabela 4.9. Zestawienie odpowiedzi ankietowanych firm na pytania 4−8 141
Tabela 4.10. Przejawy (formy) integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w ankietowanych firmach 141
Tabela 5.1. Zasady należytego przekładu ukierunkowanego na ekwiwalencję formalną i ekwiwalencję dynamiczną 145
Tabela 5.2. Wnioski autorów znaczących opracowań na temat przekładu w dziedzinie rachunkowości 162
Tabela 5.3. Specyfika przekładu w różnych dyscyplinach..... 168
Tabela 5.4. Przykładowy program studiów podyplomowych w zakresie przekładu specjalistycznego prawnego i ekonomicznego..... 173

Załącznik 1

Ankieta dla potrzeb badania stopnia i form konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w firmie stosującej MSR

Ankieta dotycząca współpracy i integracji rachunkowości zarządczej/ controllingu i rachunkowości finansowej w firmie stosującej MSR/ MSSF

(wszystkie pytania dotyczą sytuacji w firmie, w której Pan/Pani obecnie pracuje)

1. Czy w firmie istnieje system rachunkowości zarządczej/controllingu?

   Tak Nie

2. Czy dla potrzeb prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR są wykorzystywane metody i informacje rachunkowości zarządczej/controllingu?

   Tak Nie

Jakie? Proszę zaznaczyć właściwe (symbolem „x" w prawej kolumnie)

budżety krótkoterminowe	
budżety długoterminowe	
plany strategiczne	
analizy strategiczne (np. SWOT)	
metody wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych	
rachunek kosztów standardowych	
rachunek kosztów działań	
rachunek cyklu życia	
wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników	
pomiar wyników ośrodków odpowiedzialności (centra zysków itp.)	
pomiar kosztów jakości	
strategiczna karta wyników	
pomiar kosztu kapitału (WACC)	
inne (jakie?)	

W jakich obszarach MSR? Proszę zaznaczyć właściwe (symbolem „x” w prawej kolumnie)

Pomiar kosztu wytworzenia	
Pomiar wartości użytkowej w testach na utratę wartości	
Amortyzacja środków trwałych	
Amortyzacja aktywów niematerialnych	
Alokacja kosztów na obiekty	
Informacje o wynikach segmentów	
Prezentacja wyniku działalności niekontynuowanej	
Szacowanie rezerw (na naprawy gwarancyjne, na demontaż środka trwałego i inne)	
Szacowanie wartości godziwej	
Ocena tego, czy nakłady na prace badawcze mogą być ujęte jako aktywa	
Szacowanie wyniku umów wielookresowych (np. budowlanych)	
Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działania	
Inne (jakie)?	

3. Czy dla potrzeb prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR zostały wdrożone metody (narzędzia) rachunkowości zarządczej/controllingu, które wcześniej nie były stosowane w firmie?

Tak Nie

Jeśli tak, to jakie?.....

4. Czy działanie specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu jest przydatne do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR?

Tak Nie

5. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu dostarczają informacji niezbędnych do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR?

Tak Nie

6. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są świadomi merytorycznej współodpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR?

Tak Nie

7. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu są formalnie współodpowiedzialni za prowadzenie rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSR?

Tak Nie

8. Czy specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu zostali przeszkoleni z zakresu MSR przynajmniej w stopniu podstawowym?

Tak Nie

9. Czy księgowi zostali przeszkoleni z rachunkowości zarządczej? (proszę zaznaczyć właściwe)
   a) tak
   b) nie, ponieważ nie było takiej potrzeby (mieli wystarczającą wiedzę z tej dziedziny),
   c) nie, ponieważ taka wiedza nie jest im potrzebna,
   d) nie,
   e) nie, ale zostaną przeszkoleni w przyszłości

10. Czy pod wpływem MSR nastąpiły jakieś przejawy (formy) integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (proszę zaznaczyć właściwe):
   a) integracja informatycznych systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (jeżeli do tej pory były odrębne),
   b) synchronizacja procesu rachunkowości finansowej i zarządczej (np. poprzez ujednolicenie terminów raportowania wewnętrznego i zewnętrznego, „zgranie" terminów dostarczania określonych informacji),
   c) pełnienie przez specjalistów rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i finansowej,
   d) objęcie obszaru sprawozdawczości finansowej MSR i rachunkowości zarządczej/controllingu jednym kierownictwem,
   e) inne (jakie?)

Załącznik 2

Ankieta dla potrzeb badania postaw pracowniczych księgowych

Ankieta anonimowa dla celów naukowo-badawczych
Prosimy o zaznaczenie tylko jednej odpowiedzi w każdym pytaniu.

WIEK	STAŻ PRACY	WYKSZTAŁCENIE	PŁEĆ	STANOWISKO

Firma, w której pracuję, stosuje: Ustawę o rachunkowości/MSSF (*proszę zakreślić właściwe*)

1. Gdy napotkasz na trudność w realizacji swoich obowiązków na stanowisku pracy, to gdzie/u kogo szukasz pomocy?
   - ☐ bezpośredni przełożony
   - ☐ kolega/współpracownik
   - ☐ dyrekcja firmy
   - ☐ Inna
   - ☐ osoba……..
2. Czy uważasz, że w Twoim otoczeniu zawodowym dużo rzeczy wymaga zmian?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE
3. Czy te zmiany zależą od Ciebie?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE

4. Na kim spoczywa odpowiedzialność za podejmowanie decyzji dotyczących bieżących problemów na Twoim stanowisku pracy?
   - ☐ Na bezpośrednim przełożonym
   - ☐ Na Tobie
   - ☐ Na dyrekcji firmy
   - ☐ Inna osoba…….
5. Od kogo w pracy powinno się wymagać kreatywności i poświęcenia czasu?
   - ☐ Od pracownika szeregowego
   - ☐ Od średniej kadry kierowniczej
   - ☐ Od dyrekcji firmy
6. Czy chciałbyś pracować na tym stanowisku?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE
7. Czy wolność to brak odpowiedzialności?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE
8. Czy uważasz się za osobę niezależną?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE
9. Czy lubisz zmiany w życiu zawodowym?
   - ☐ TAK
   - ☐ NIE
10. Czy chętnie się podporządkowujesz przełożonemu?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE
11. Czy uczestniczysz czynnie w wyborach?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE
12. Czy dobro wspólne (twoich kolegów, sąsiadów) można przedłożyć nad własne?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE
13. Czy oszczędzałbyś wodę, prąd, gdyby były za darmo?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE

14. Czy działasz w jakimś ruchu społecznym non-profit?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE
15. Kto jest winien niepowodzeniom pracownika w miejscu pracy?
    - ☐ Przypadek/los
    - ☐ Sam pracownik
    - ☐ Kolega/współpracownik
    - ☐ Bezpośredni przełożony
    - ☐ Dyrekcja firmy
16. Czy korzystasz z drobnych materiałów w miejscu pracy w celach prywatnych?
    - ☐ TAK
    - ☐ NIE
17. Od kogo zależy Twoja kariera zawodowa?
    - ☐ Od Ciebie
    - ☐ Od współpracowników
    - ☐ Od bezpośredniego przełożonego
    - ☐ Od dyrekcji firmy
    - ☐ Od szczęścia/losu
    - ☐ Od znajomości
18. Proszę dokonać samooceny w skali od 1−5 poniżej wymienionych działań. Proszę zaznaczyć tylko jedną odpowiedź dla każdego działania.

Działania	1 nigdy	2 rzadko	3 czasem	4 często	5 zawsze
Wygląd i osobowość rozmówcy jest barierą w rozmowie					
Wyższe stanowisko służbowe jest barierą w rozmowie					
Dostosowuję używane słownictwo do możliwości odbiorcy					
Umiem słuchać, nie przerywając					
Słucham rozmówcy, ale moje myśli są daleko					
Obserwuję reakcję rozmówcy na moje słowa					
Proszę o wyjaśnienie, jeżeli nie zrozumiałem/am, co rozmówca miał na myśli					

19. Proszę dokonać oceny działania zespołu, w którym Pan/Pani pracuje Proszę zaznaczyć tylko jedną odpowiedź dla każdego podpunktu.

Pytanie	Odpowiedź (a)	Odpowiedź (b)
Czy jest Pan/Pani zainteresowany/a jakością pracy zespołu, w którym Pan/Pani pracuje, czy przede wszystkim jakością swojej pracy?	Mojej pracy	Pracy zespołu
Gdy Pana/Pani zespół jest chwalony za dobrą pracę, to czy odczuwa Pan/Pani dumę z osiągnięć zespołu, czy z własnych?	Z własnych osiągnięć	Z osiągnięć zespołu
Gdy zespół, w którym Pan/Pani pracuje ma słabe wyniki, to czy krępuje to Pana/Panią z powodu własnej słabej pracy, czy też jest to wina zespołu?	Z powodu własnej pracy	Z powodu wykonania zespołowego
Czy według Pana/Pani ważniejsze są dokonania zespołowe, czy też własne w pracy?	Moje dokonania	Dokonania zespołu

Załącznik 3

dr Ewa Rudnicka
Uniwersytet Warszawski
Instytut Badań Interdyscyplinarnych „Artes Liberales”
Nowy Świat 69
00-046 Warszawa
tel. kom. 603 292 803
e-mail: ewa_rudnicka@uw.edu.pl
strona domowa: www.ewa.edu.pl

Ekspertyza językowa dotycząca tekstów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

UWAGI OGÓLNE

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stanowią zbiór tekstów o charakterze specjalistycznym. Dominującą w nich odmianę języka można określić jako odmianę rachunkowoprawną. W związku z tym teksty te cechują się wysokim stopniem nasycenia specyficznym słownictwem, i już przez sam ten fakt stanowią materiał bardzo trudny w odbiorze. O trudności odbioru przesądza ponadto szereg innych cech językowych, jak np.:

- bezosobowość wypowiedzi i odindywidualizowanie języka (przejawiające się brakiem wypowiedzi sformułowanych w pierwszej osobie i drugiej osobie, częstym stosowaniem zdań bezosobowych, częstym używaniem strony biernej),
- dyrektywność i kategoryczność przekazu (przejawiająca się w licznych nakazach, zakazach, przyzwoleniach itp., a wyrażana głównie środkami leksykalnymi z pominięciem użycia trybu rozkazującego),
- szablonowość (przejawiająca się w stosowaniu powtarzalnych konstrukcji językowych i powtarzalności pewnych zwrotów).

Niektórych z tych cech wyeliminować nie można, należy jednak dbać, by wszelkie pozostałe środki i konstrukcje językowe możliwie jak najlepiej ułatwiały

zrozumienie tekstu. Nie da się jednak takiej dążności zaobserwować w wypadku Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Co więcej, zrozumienie treści tych tekstów jest dodatkowo utrudnione przez liczne błędy gramatyczne i leksykalne oraz przez budowanie nadmiernie rozwiniętych zdań o zawiłej strukturze składniowej. Analizie została poddana próbka tekstu, na którą składały się cztery losowo wybrane strony (52, 618, 640, 1188).

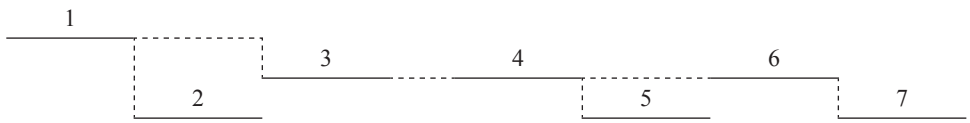
W badanym materiale zwracają uwagę przede wszystkim zdania bardzo długie, jak np.:

Cechą charakterystyczną gruntów jest jednak to, że zazwyczaj mają one nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to nie jest zazwyczaj także przenoszone na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani pożytki z tytułu własności, w związku z czym leasing gruntów jest leasingiem operacyjnym,

czy:

Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane do leasingu finansowego, niezależnie od tego, czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu, chyba że inne czynniki jasno wskazują, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów.

W wypadku tego rodzaju konstrukcji łatwo o zaburzenie kompozycji całości wypowiedzi. Przykładowo, w wypadku pierwszego z przytoczonych zdań brakuje członu zdaniowego, którego przeciwstawieniem byłoby zdanie zaczynające się od słów *a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego...* Z kolei drugi przykład dobrze pokazuje piętrowość zdań złożonych pojawiających się w tekstach MSSF. Wykres tego zdania przedstawiałby się następująco:



Zrozumienie zdania wielokrotnie złożonego o takiej strukturze jest trudne nawet w wypadku tekstu użytkowego, a w wypadku tekstu specjalistycznego trudność ta jest oczywiście znacznie większa ze względu na występowanie chociażby swoistych terminów. Niestety zdań tego rodzaju jest w MSSF dość dużo.

Oprócz tego zwraca uwagę stosowanie niewłaściwych, niezgodnych z polską normą językową, schematów składniowych, np. …*sporządza się zwykle w oparciu o założenie, że*…, …*na przestrzeni jego okresu użytkowania*…, …*są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków*…, …*w sprawozdaniu finansowym okresu*…, …*obowiązek do*…). Błędy obserwuje

się także w zakresie stosowania spójników, w tym także spójników skorelowanych (np. *W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by…, …dostarczają użytkownikom nie tylko informacji o przeszłych transakcjach pociągających za sobą wypływ lub wpływ środków pieniężnych, lecz również o obowiązkach jednostki*…).

Istotne utrudnienie w rozumieniu tekstu stanowią ponadto zaburzenia w zakresie szyku wyrazów w zdaniu, zwłaszcza gdy mieszane są ze sobą grupy orzeczenia i dopełnienia. Przykład zaburzeń w szyku stanowi zdanie *Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów*, w którym dopełnienie rzeczowników odczasownikowych powinno zostać umieszczone przy pierwszym z członów alternatywy, czyli *…w momencie zbycia składnika aktywów lub wycofania go z użytkowania*.

Wielokrotnie zdarzają się też zaburzenia kompozycji zdania złożonego, spowodowane zastosowaniem niewłaściwych konstrukcji czasownikowych (osobowej w jednym zdaniu w połączeniu z nieosobową w drugim zdaniu) i wykorzystywaniu jednego i tego samego sformułowania w funkcji podmiotu i dopełnienia zarazem, np. *Aby osiągnęły cele, którym służą, sprawozdania finansowe sporządza się w oparciu o zasadę memoriału*. Skutkuje to na ogół dwuznacznością wypowiedzi bądź jej nonsensownością. Tego rodzaju błąd występuje także w zdaniu *Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane*, w którym zastosowano niezgodne z sobą formy bezosobowe orzeczenia, niewłaściwe ze względu na brak tożsamości podmiotu zdania i rzeczywistego wykonawcy czynności, popr. np. *Jeżeli zakłada się, (...) oba elementy zalicza się do leasingu finansowego*…

Częstym zjawiskiem są też skróty składniowe lub wręcz skróty myślowe, skutkujące niemożnością lub trudnością odtworzenia właściwego sensu wypowiedzi. Przykładowo w zdaniu

Zgodnie z tą zasadą skutki transakcji i innych zdarzeń ujmuje się z chwilą wystąpienia (a nie w momencie wpływu lub wypływu środków pieniężnych) oraz wykazuje się je w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym okresu, którego dotyczą

brakuje koniecznego ze względów składniowych dopełnienia: ujmuje się – gdzie? / w czym? / w co? Natomiast we fragmencie zdania:

…metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów opiera się na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów lub wielkości produkcji

sformułowanie *ustalenie odpisu amortyzacyjnego* oznacza właściwie ustalenie wartości czy też wysokości odpisu amortyzacyjnego.

Ponadto brak w badanym materiale właściwej interpunkcji. Zdarzają się nieuzasadnione składniowo, niepotrzebne użycia przecinka, np. *W takim wypadku, ekonomiczny okres użytkowania budynków*… Nierzadkie są też wypadki odwrotne, gdy brakuje przecinków w miejscach, w których ich użycie jest obliga-

toryjne, np. …*są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie*…, podczas gdy poprawny zapis byłby następujący: …*element dotyczący budynków, proporcjonalnie do*…

Kłopot, oprócz kwestii składniowych, sprawiają kwestie leksykalne. Wprawdzie słownictwo tekstów specjalistycznych zawsze jest swoiste, ale we wszelkich możliwych kontekstach należy zachować zasady syntagmatyczne obowiązujące w języku ogólnym. Nie czynią zadość temu wymogowi teksty MSSF. Nagminnie i w wyjątkowo rażący sposób naruszana jest łączliwość leksykalna wyrazów, np. …*skutki transakcji i innych zdarzeń ujmuje się z chwilą wystąpienia*…, …*rodzaj informacji o przeszłych transakcjach i zdarzeniach, który bardzo przydaje się ich użytkownikom*…, …*sprawozdanie finansowe może podlegać sporządzeniu*…, …*metoda amortyzacji odzwierciedla tryb konsumowania*…, …*metoda degresywna skutkuje zmniejszaniem odpisów*…, …*sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści*…

Spośród błędów leksykalnych trafiają się także zbędne konstrukcje pleonastyczne, np. *informacje w nim zawarte są użyteczne dla użytkowników*. Ponadto częste jest powtarzanie takich samych, a przy tym błędnych, konstrukcji wyrazowych w sąsiadujących ze sobą zdaniach (*odzwierciedlający uzyskiwanie*, *na przestrzeni*). Można również zaobserwować wielokrotne powtarzanie takich samych konstrukcji składniowych w sąsiadujących ze sobą zdaniach (*chyba że zakłada się, że*…, *chyba że nie ulega wątpliwości, że*…).

Błędy kompozycyjne występujące w tekstach MSSF dotyczą naruszania struktury tematyczno-rematycznej w obrębie akapitów. Przykładem tego rodzaju naruszeń mogą być zdania:

Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z zasadą memoriału dostarczają użytkownikom nie tylko informacji o przeszłych transakcjach pociągających za sobą wypływ lub wpływ środków pieniężnych, lecz również o obowiązkach jednostki do zapłaty pieniężnej w przyszłości oraz o zasobach odpowiadających środkom pieniężnym, które jednostka otrzyma w przyszłości. W związku z tym, zawierają one taki rodzaj informacji o przeszłych transakcjach i zdarzeniach, który bardzo przydaje się ich użytkownikom przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Użycia konstrukcji *W związku z tym*…, rozpoczynającej drugie zdanie, ma służyć nawiązaniu do wcześniejszego wypowiedzenia, w tym kontekście jednak jest ono użyte niewłaściwie, zamiast poprawnego sformułowania *A zatem*… Z kolei w zdaniu

Jeśli w wartości gruntu są uwzględnione koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, to ta część wartości bilansowej gruntu podlega amortyzacji przez okres, w którym jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów

daje się zauważyć niejasny sposób powiązania podmiotów w zdaniu złożonym warunkowym (*Jeśli w wartości gruntu są…, to ta część wartości bilansowej gruntu*), nie jest jasne, czy *wartość gruntu* jest równoznaczna z *częścią wartości bilansowej gruntu*.

Wszystkie wymienione powyżej typy błędów wraz z ich przykładami dobitnie pokazują wyjątkowo niski poziom poprawności językowej w tekstach MSSF. Ich występowanie w tak dużym nasyceniu, jak w badanym materiale powoduje absolutną hermetyczność wypowiedzi.

WYKAZ BŁĘDÓW (analizowany materiał – str. 52, 618, 640, 1188)

Zdanie	Typ błędu	Szczegóły	Skala
Aby osiągnęły cele, którym służą, sprawozdania finansowe sporządza się w oparciu o zasadę memoriału	1. składniowy 2. składniowy 3. składniowy	1. zaburzenie kompozycji zdania złożonego, zastosowanie niewłaściwych konstrukcji czasownikowych (osobowej w jednym zdaniu w połączeniu z nieosobową w drugim zdaniu) w związku z homonimicznością wyrażenia stanowiącego jednocześnie podmiot i dopełnienie (*sprawozdania finansowe*) 2. niewłaściwy szyk zdania (popr. np. *Sprawozdania finansowe, by osiągnąć cele, którym służą, powinny być sporządzane…* lub *Aby sprawozdania finansowe osiągnęły cele, którym służą, muszą być sporządzane…*) 3. zastosowany niewłaściwy schemat składniowy (…*w oparciu o*…)	1. pospolity 2. rażący 3. usterka
Zgodnie z tą zasadą skutki transakcji i innych zdarzeń ujmuje się z chwilą wystąpienia (a nie w momencie wpływu lub wypływu środków pieniężnych) oraz wykazuje się je w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym okresu, którego dotyczą	1. składniowy 2. leksykalny 3. składniowy 4. składniowy	1. brak koniecznego dopełnienia: ujmuje się – gdzie? / w czym? / w co? 2. użycie niewłaściwego wyrazu, nie można mówić, że *transakcja wystąpiła*, podobnie nie mówimy *zdarzenie wystąpiło* 3. zastosowany niewłaściwy schemat składniowy *w sprawozdaniu finansowym okresu* (popr. *z okresu*) 4. nadmiernie wydłużone zdanie, które ze względu na typ kompozycji (zdanie współrzędne łączne) można bez straty sensu podzielić na zdania pojedyncze	1. rażący 2. rażący 3. rażący 4. pospolity
Sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z zasadą memoriału dostarczają użytkownikom nie tylko informacji o przeszłych transakcjach pociągających za sobą wypływ lub wpływ środków pieniężnych, lecz również o obowiązkach jednostki do zapłaty pieniężnej w przyszłości oraz o zasobach odpowiadających środkom pieniężnym, które jednostka otrzyma w przyszłości	1. składniowy 2. składniowy 3. leksykalno-stylistyczny	1. Użycie niewłaściwej postaci spójnika skorelowanego *nie tylko…, lecz również* (popr. *nie tylko…, lecz także…*) 2. zastosowany niewłaściwy schemat składniowy *obowiązek do…* (popr. obowiązek + czegoś) 3. utrudniające odbiór namnażanie wyrazów nie wnoszących nowych treści *o zasobach odpowiadających środkom pieniężnym, które* (popr. *o środkach pieniężnych, które*)	1. pospolity 2. rażący 3. pospolity

W związku z tym, zawierają one taki rodzaj informacji o przeszłych transakcjach i zdarzeniach, który bardzo przydaje się ich użytkownikom przy podejmowaniu decyzji gospodarczych	1. leksykalno-stylistyczny 2. leksykalno-składniowy 3. leksykalny	1. użycie niewłaściwej konstrukcji *W związku z tym* mającej służyć nawiązaniu do wcześniejszych wypowiedzeń (popr. *A zatem*…) 2. przydają się same informacje nie *rodzaj*, popr. *zawierają one taki rodzaj informacji o przeszłych transakcjach i zdarzeniach, które bardzo przydają się*… 3. naruszenie łączliwości wyrazowej, nie mówimy o *użytkownikach informacji* (popr. np. *przydaje się korzystającym z nich osobom w… / do*…)	1. pospolity 2. rażący 3. rażący
Sprawozdania finansowe sporządza się zwykle w oparciu o założenie, że jednostka jest w stanie kontynuować działalność i będzie ją kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości	1. leksykalno-składniowy	1. zastosowanie niewłaściwego schematu składniowego, przy zbyt rozbudowanej konstrukcji leksykalnej *sporządza się zwykle w oparciu o założenie, że*… , popr. np. *sporządza się zwykle zakładając, że*…	1. pospolity
Przyjmuje się w związku z tym, że jednostka nie zamierza, ani nie musi zaniechać działalności gospodarczej lub istotnie ograniczyć jej zakresu	1. składniowy	1. niewłaściwy szyk wyrazów w zdaniu i niewłaściwe połączenie kolejnych członów orzeczenia złożonego, jak również zdań współrzędnych, popr. np. …*jednostka nie musi i nie zamierza zaniechać działalności gospodarczej, ani też istotnie ograniczyć jej zakresu*	1. rażący
Jeżeli zamierza lub musi to zrobić, sprawozdanie finansowe może podlegać sporządzeniu według innych zasad, zaś zasady te się ujawnia	1. leksykalno-składniowy 2. składniowy	1. naruszenie łączliwości i zastosowanie niezgodnego z polską normą schematu składniowego, użycie niewłaściwej konstrukcji przyimkowej, popr. np. ...*sporządzenie sprawozdania finansowego może podlegać innym zasadom*… 2. niewłaściwy szyk wyrazów w zdaniu, popr. *zasady te zaś się ujawnia*	1. rażący 2. pospolity
Cechy jakościowe sprawozdania finansowego są to takie jego właściwości, które sprawiają, że informacje w nim zawarte są użyteczne dla użytkowników	1. składniowy 2. leksykalny	1. niewłaściwa konstrukcja zdania definicyjnego, popr. *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego to takie jego właściwości, które sprawiają*… 2. zbędna konstrukcja pleonastyczna, popr. *sprawiają, że informacje w nim zawarte są użyteczne*	1. pospolity 2. pospolity
Wzrost wartości gruntu, na którym stoi budynek, nie wpływa na ustalenie wartości podlegającej amortyzacji budynku	1. leksykalno-składniowy	1. stosowanie niejasnych znaczeniowo ciągów rzeczownikowych, w których wszystkie rzeczowniki mają formę dopełniacza (*wartości podlegającej amortyzacji budynku*)	1. pospolity

Jeśli w wartości gruntu są uwzględnione koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, to ta część wartości bilansowej gruntu podlega amortyzacji przez okres, w którym jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów	1. leksykalno-składniowy 2. leksykalny	1. niejasny sposób powiązania podmiotów w zdaniu złożonym warunkowym (Jeśli w wartości gruntu są …, to ta część wartości bilansowej gruntu), nie jest jasne, czy *wartość gruntu* jest równoznaczna z *częścią wartości bilansowej gruntu* 2. sprzeczne wewnętrznie wydaje się sformułowanie *jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów*	1. rażący 2. pospolity
Czasami grunt ma ograniczony okres użytkowania i wtedy jest on amortyzowany w sposób odzwierciedlający uzyskiwanie z niego korzyści	1. składniowy 2. leksykalny	1. wykorzystanie konstrukcji składniowej powodującej dwuznaczność zaimka *on* (*grunt*? *okres użytkowania*) 2. naruszenie łączliwości leksykalnej i zastosowanie wyrazu o niewyraźnym znaczeniu (*sposób odzwierciedlający uzyskiwanie z niego korzyści*)	1. pospolity 2. pospolity
Zastosowana metoda amortyzacji odzwierciedla tryb konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów	1. leksykalny 2. leksykalny	1. naruszenie łączliwości leksykalnej i zastosowanie wyrazu o niewyraźnym znaczeniu (*metoda amortyzacji odzwierciedla tryb konsumowania*) 2. naruszenie łączliwości leksykalnej (*konsumowanie korzyści ekonomicznych*)	1. pospolity 2. pospolity
Metoda amortyzacji zastosowana do rzeczowych aktywów trwałych weryfikowana jest co najmniej na koniec każdego roku finansowego, i jeżeli nastąpiła istotna zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, metoda amortyzacji ulega zmianie w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę	1. składniowy 2. leksykalno-składniowy 3. składniowy 4. leksykalny	1. niewłaściwy szyk, popr. jest weryfikowana 2. zastosowanie niewłaściwego wyrażenia przyimkowego (*co najmniej*), popr. np. *przynajmniej raz, na koniec każdego roku finansowego* 3. błędne połączenie różnych i niezależnych od siebie zdań w jedno zdanie złożone 4. naruszenie łączliwości leksykalnej i zastosowanie wyrazu o niewyraźnym znaczeniu (*w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę*)	1. usterka 2. pospolity 3. rażący 4. pospolity
Można stosować różne metody amortyzacji w celu rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji danego składnika aktywów na przestrzeni jego okresu użytkowania	1. leksykalno-składniowy	1. zastosowanie niewłaściwego wyrażenia przyimkowego (*na przestrzeni*), popr. *w ciągu*	1. pospolity

Metoda degresywna skutkuje zmniejszaniem odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów, zaś metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów opiera się na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów lub wielkości produkcji	1. leksykalny	1. użycie wyrazu w niewłaściwym znaczeniu i naruszenie jego łączliwości leksykalnej (*Metoda degresywna skutkuje zmniejszaniem odpisów*), popr. *polega na zmniejszaniu odpisów* 2. błędny szyk i zastosowanie niewłaściwego w tym kontekście spójnika *zaś*, popr. *…składnika aktywów, natomiast metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów opiera się na…* 3. skrót myślowy (*ustaleniu odpisu amortyzacyjnego*), popr. *ustaleniu wysokości / wartości odpisu amortyzacyjnego* 4. semantycznie nielogiczne sformułowanie (*ustalenie odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów*)	1. rażący 2. pospolity 3. pospolity 4. pospolity
Wybór konkretnej metody w stosunku do danego składnika aktywów jest uzależniony od oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych	1. leksykalno-składniowy	1. użycie niewłaściwego wyrażenia przyimkowego (*w stosunku do*), popr. np. *Wybór konkretnej metody w wypadku danego składnika aktywów*	1. rażący
Metodę taką stosuje się konsekwentnie w kolejnych okresach, chyba że zaistniała zmiana w oczekiwanym trybie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów		1. błędne użycie deiktycznego zaimka przymiotnikowego *taka*, popr. *Wybraną metodę stosuje się konsekwentnie w kolejnych okresach*	1. pospolity
Cechą charakterystyczną gruntów jest jednak to, że zazwyczaj mają one nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to nie jest zazwyczaj także przenoszone na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani pożytki z tytułu własności, w związku z czym leasing gruntów jest leasingiem operacyjnym	1. składniowy 2. składniowy 3. składniowy	1. niepotrzebne połączenie różnych i niezależnych od siebie zdań w jedno zdanie złożone 2. błędny szyk wyrazów w zdaniu (*to nie jest zazwyczaj także*), popr. *to zazwyczaj nie jest także* 3. niekonsekwentne stosowanie form bezosobowych w zdaniu (*nie przewiduje się*, ale w tym samym zdaniu *nie jest przenoszone*), popr. *…jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to zazwyczaj nie przenosi się także na leasingobiorcę ani ryzyka, ani pożytków z tytułu własności*	1. pospolity 2. pospolity 3. rażący

Opłata wstępna uiszczana z tytułu takiego leasingu to płatne z góry opłaty leasingowe amortyzowane przez okres leasingu zgodnie ze sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści	1. leksykalny	1. naruszenie łączliwości i użycie niewłaściwego wyrazu (*sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści*)	1. rażący
W celu klasyfikacji umowy leasingu elementy tej umowy dotyczące gruntów oraz budynków są rozpatrywane odrębnie	1. leksykalny 2. składniowy	1. naruszenie łączliwości i użycie niewłaściwego wyrazu (*W celu klasyfikacji umowy leasingu elementy tej umowy*), popr. *W celu klasyfikacji umowy leasingu części tej umowy…* 2. zastosowanie niewłaściwej formy bezosobowej orzeczenia (ze względu na brak tożsamości podmiotu zdania i rzeczywistego wykonawcy czynności), popr. *W celu klasyfikacji umowy leasingu części tej umowy dotyczące gruntów oraz budynków rozpatruje się odrębnie*	1. pospolity 2. rażący
Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane do leasingu finansowego, niezależnie od tego, czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu, chyba że inne czynniki jasno wskazują, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów	1. składniowy 2. składniowy 3. składniowy 4. składniowy 5. składniowy	1. połączenie różnych i niezależnych od siebie zdań w jedno zdanie złożone 2. zastosowanie niewłaściwej formy bezosobowej orzeczenia (ze względu na brak tożsamości podmiotu zdania i rzeczywistego wykonawcy czynności), popr. *Jeżeli zakłada się, (...) oba elementy zalicza się do leasingu finansowego…* 3. brak powtórzenia spójnika porównawczego (*czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu*), popr. *czy traktuje się je jak jedną czy jak dwie umowy leasingu* 4. błędny skrót składniowy (*inne czynniki jasno wskazują, że*), popr. *inne czynniki jasno wskazują na to, że…* 5. błędny skrót składniowy powodujący niejasność całego sformułowania (*leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów*), popr. nie przenosi z kogo/czego – na kogo/co	1. pospolity 2. rażący 3. pospolity 4. pospolity 5. pospolity

Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i księgowego ujęcia leasingu gruntów i budynków, minimalne opłaty z tytułu leasingu (w tym wszelkie zaliczki) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu	1. składniowy 2. interpunkcyjny 3. składniowy	1. zastosowanie niewłaściwego schematu składniowego rozliczać coś – na coś – i na coś (*minimalne opłaty z tytułu leasingu (...) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków*) 2. brak przecinka oddzielającego uzupełnienie zdania, popr. *element dotyczący budynków, proporcjonalnie do…* 3. błędny szyk, powodujący zaburzenia w związkach składniowych zdania, nie wiadomo, do czego odnosi się sformułowanie *z chwilą rozpoczęcia leasingu*	1. rażący 2. pospolity 3. pospolity
W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów, stosownie do paragrafu 20, nie jest istotna, grunty i budynki można traktować jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczać je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7–13	1. składniowy 2. leksykalny 3. leksykalno-składniowy	1. zawiła konstrukcja zdania z licznymi wtrąceniami 2. użycie niewłaściwego wyrazu (*W przypadku*), popr. *W wypadku…* 3. użycie niewłaściwego spójnika (*W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów*), popr. *W wypadku leasingu gruntów i budynków, gdy kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów…*	1. rażący 2. usterka 3. rażący
W takim wypadku, ekonomiczny okres użytkowania budynków stanowi ekonomiczny okres użytkowania całego przedmiotu leasingu	1. interpunkcyjny	1. nieuzasadnione składniowo niepotrzebne użycie przecinka, popr. *W takim wypadku ekonomiczny okres użytkowania budynków…*	1. pospolity
Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów	1. leksykalny 2. składniowy	1. naruszenie łączliwości wyrazowej, nie mówimy o *realizowaniu nadwyżki* 2. błędny szyk wyrazów (*w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów*), popr. *w momencie zbycia składnika aktywów lub wycofania go z użytkowania*	1. rażący 2. rażący

W takim przypadku kwota zrealizowanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją liczoną od przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją obliczoną od kosztu historycznego tego składnika aktywów	1. leksykalny 2. leksykalny	1. użycie niewłaściwego wyrazu (*W takim przypadku*), popr. *W takim wypadku…* 2. błędne skróty myślowe (*kwota zrealizowanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją*…), popr. np. *między wartością amortyzacji*	1. usterka 2. pospolity
Jednostka gospodarcza ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, a w przypadku, gdy jest określony, jaka jest jego długość lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek, tworząca ten okres	1. składniowy 2. składniowo-leksykalny 3. leksykalny	1. połączenie różnych i niezależnych od siebie zdań w jedno zdanie złożone 2. niewłaściwe stosowanie elips (pomijanie koniecznych wyrazów i pozostawianie ich w domyśle, np. *określa*) 3. nielogiczne sformułowanie - *liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek, tworząca ten okres*, jednostki produkcji nie mogą tworzyć okresu, ewentualnie mogą stanowić ekwiwalent lub tp.	1. pospolity 2. pospolity 3. pospolity

Ewa Rudnicka

dr Ewa Rudnicka

Warszawa, 21. 11. 2011 r.

Od Redakcji

Dr Przemysław Kabalski ukończył w 1997 r. studia magisterskie na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, na kierunku zarządzanie i marketing (specjalność rachunkowość i zarządzanie finansami). W tym samym roku został zatrudniony w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ na stanowisku asystenta. W 2000 r. awansował na stanowisko adiunkta, które zajmuje do dziś.

W pierwszych latach pracy na uczelni zainteresowania naukowe P. Kabalskiego koncentrowały się głównie na rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem problemu cen transferowych. Efektem badań prowadzonych w tym zakresie była rozprawa doktorska pt. *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, napisana pod kierunkiem prof. zw. dr hab. Alicji Jarugi i obroniona w 2000 r. Rozprawa została wyróżniona pierwszą nagrodą w kategorii prac doktorskich w konkursie na najlepsze prace z dziedziny rachunkowości organizowanym przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. W 2001 r. została opublikowana przez wydawnictwo ODDK z Gdańska.

Od 2000 r. zainteresowania naukowe P. Kabalskiego skupiają się głównie na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w różnych aspektach, w tym m.in.:

1) MSSF w procesie międzynarodowej harmonizacji rachunkowości;
2) organizacyjne, kulturowe i społeczne uwarunkowania stosowania MSSF w Polsce;
3) ocena rozwiązań MSSF w świetle teoretycznych podstaw rachunkowości i współczesnych paradygmatów nauk o zarządzaniu;
4) konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem MSSF.

Ponadto w sferze zainteresowań P. Kabalskiego znajdują się strategiczne koncepcje i metody rachunkowości zarządczej (m.in. strategiczny pomiar wyników organizacji, aspekt środowiska naturalnego).

Dr Kabalski brał udział w międzynarodowym programie „Harmonia" (w zespole pod kierunkiem prof. zw. dr hab. Alicji Jarugi) mającym na celu badanie porównywalności regulacji rachunkowości w poszczególnych krajach. Efektem prac zespołu były opracowania dotyczące zbieżności polskiego prawa bilansowego z MSSF w wybranych obszarach. Autor realizował także zespołowy

temat naukowo-badawczy *Zintegrowane systemy pomiaru wyników jednostek gospodarczych w gospodarce opartej na wiedzy* (w zespole Zakładu Teorii Rachunkowości Katedry Rachunkowości UŁ pod kierunkiem dr hab. Anny Szychty).

Dr Kabalski jest autorem dwóch i współautorem 17 książek z zakresu rachunkowości. Opublikował ok. 60 artykułów naukowych i popularnonaukowych w czasopismach krajowych oraz 3 artykuły naukowe w wydawnictwach zagranicznych. Trzy książki, których był współautorem, zostały wyróżnione nagrodą zespołową Rektora UŁ (w 2002, 2007 i 2011 r.). Rezultaty swoich badań prezentował na wielu konferencjach, także za granicą. Jest autorem i współautorem tłumaczeń z języka angielskiego 3 książek z dziedziny rachunkowości.

Praca naukowa autora jest ściśle związana z dydaktyką i praktyką rachunkowości. Na UŁ na różnych stopniach i typach studiów prowadzi zajęcia z rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej oraz standardów sprawozdawczości finansowej i rachunkowości międzynarodowej. Kieruje podyplomowym studium *Rachunkowość według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*. Pracuje jako konsultant w dziedzinie rachunkowości zarządczej, MSSF i cen transferowych oraz jako wykładowca na kursach z rachunkowości. Uczestniczy w pracach Komisji Egzaminacyjnej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, opracowując zadania na egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów. Jest członkiem-sekretarzem Komisji Rachunkowości Zarządczej/Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.