

Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstw

<https://doi.org/10.33141/po.2011.02.09>

Leszek Michalczyk

Przeгляд Organizacji, Nr 2 (853), 2011, ss. 34-38

www.przeглядorganizacji.pl

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

Wprowadzenie

Możliwość wykorzystania rozliczeń księgowych, pozwalających na uzyskiwanie różnych wyników finansowych w przypadku wykonywania identycznych działań gospodarczych, jest narzędziem, które w rękach osób zarządzających przedsiębiorstwem będzie w przyszłości wykorzystywane na coraz większą skalę. Konsekwencje jego stosowania mogą mieć katastrofalne skutki gospodarcze. Wobec występowania asymetrii informacji oraz wskutek stosowania zasady ciągłości, podważają one możliwość jakichkolwiek racjonalnych działań interesariuszy przedsiębiorstwa wobec tego przedsiębiorstwa, jeżeli te działania oparte są na danych wynikowo-bilansowych wykazywanych przez podmioty gospodarcze. Z zasady ciągłości wynika, że zysk księgowo „zrobiony” w danym okresie sprawozdawczym, w kolejnych musi spowodować obniżenie wyniku finansowego. Taka sytuacja może mieć istotne znaczenie dla bezpieczeństwa środków pieniężnych lokowanych na giełdzie, kredytów i pożyczek udzielanych podmiotom gospodarczym, a w przypadku zastosowania rozwiązań inżynierii rachunkowości do reguł wynikających z rozliczeń podatkowych – również przychodów skarbu państwa. Równocześnie wszelkiego typu porównania skuteczności zarządzania przedsiębiorstwem, oparte na wynikach finansowych kształtowanych przez możliwość doboru określonego wariantu rozliczeń rachunkowości, są niewiarygodne.

Współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem wprzęga w realizację wyznaczonych sobie celów ekonomicznych możliwości wynikające z opcyjnych rozwiązań prawa bilansowego [szerzej: Michalczyk, 2005a, s. 475–492; 2005d, s. 286–302; 2006, s. 102–124; 2007, s. 83–103; 2010b]. Możliwości te są skutkiem prawnego zalegalizowania procedur i wariantowych ujęć w rachunkowości, pozwalających na uzyskiwanie dowolnej wartości wyniku finansowego, wpływającego (determinującego) zachowania interesariuszy przedsiębiorstwa.

Sposób wykorzystania odmiennych metod rachunkowości jest w literaturze światowej sygnalizowany od co najmniej 30–40 lat jako *earnings management* [szerzej m.in.: Beasley, 1996; Burgstahler, Dichev, 1997, s. 99–102; Dechow, Skinner, 2000; Dechow i in., 1996; Degeorge i in., 1999; Fama, Jensen, 1983; Hayn, 1995; Healy, Wahlen, 1999; Leuz i in., 2003; Peasnell i in., 2005; Schipper, 1989, s. 92; Teoch i in., 1998a, 1998b]. Niemniej stosowane

w polskich przedsiębiorstwach procedury sugerują inne niż w przypadku *earnings management* uwzględnianie celów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Nie tylko na podstawie księgowej zasady ciągłości, ale również w związku z potrzebą realizacji bieżących celów zwraca się uwagę nie tylko na księgowe „tworzenie zysku”, ale również na „tworzenie straty” – zwłaszcza w państwowych przedsiębiorstwach poddawanych prywatyzacji.

Poniżej przedstawia się klasyfikację paradygmatów współczesnych działań księgowych stosowanych przez przedsiębiorstwa w aspekcie realizacji celu zdefiniowanego przez zarządy tych przedsiębiorstw.

Kluczowe aspekty problemu

Współczesne postawy praktyki zarządzania wyodrębniają w księgowości trzy nurty:

- inżynierię rachunkowości,
- księgowość kreatywną,
- księgowość prakseologiczną¹⁾.

W celu rozróżnienia poszczególnych nurtów współcześnie występujących paradygmatów rachunkowości wykorzystano ich relację z koncepcją teorii decyzji [Michalczyk, 2005b]. Ich zasadnicze cechy prezentuje tabela 1. Przedstawiono w niej różnice między powyższymi podejściami, wykorzystując do tego celu kluczowe mierniki określające celowość podejmowania działań.

Podstawą do wyodrębnienia inżynierii rachunkowości spośród innych postaw i działań współczesnej księgowości jest kwestia minimalizowania ryzyka przy maksymalizowaniu „nagrody”. Ryzyko w stosowaniu współczesnych paradygmatów rachunkowości może być rozpatrywane w trzech kategoriach, jako:

- ryzyko księgowe – wynikające z niestosowania się do obowiązujących przepisów prawa bilansowego i podatkowego;
- ryzyko bilansowe – tworzące zagrożenia dla przedsiębiorstwa, wynikające ze zmian w wyniku finansowym w przyszłych okresach sprawozdawczych;
- ryzyko w skali makroekonomicznej – wynikające z możliwości wystąpienia efektu domina jako skutku działań z zakresu inżynierii rachunkowości podjętych w poprzednich okresach sprawozdawczych.

Ryzyko ujmowane jako brak zastosowania adekwatnych przepisów prawa przyjmuje w inżynierii rachunkowości funkcję zmierzającą do „0”. Wynika to z faktu, że inżynieria rachunkowości *in definicjo* jest działaniem bezwzględnie zgodnym z obowiązującą literą prawa.

Tab. 1. Współczesne koncepcje praktyki księgowej w aspekcie kryteriów determinujących podejmowanie decyzji

| Lp. | Kategoria podejmowania decyzji | Księgowość tradycyjna | Paradygmaty współczesnych działań księgowych | | |
|-----|---|-----------------------|---|---------------------------------|----------------------|
| | | | Inżynieria rachunkowości | Księgowość prakseologiczna | Księgowość kreatywna |
| 1. | Ryzyko (tu: prawne) | Brak | Brak | Wątpliwe | Istotne |
| 2. | Nagroda (tu: realizacja zamierzeń przedsiębiorstwa) | Brak istotności | Istotna | Brak istotności | Istotna |
| 3. | Konsekwencja | Istotna | Istotna w 1-2 kolejno po sobie następujących okresach sprawozdawczych | Istotna w działaniach bieżących | Brak istotności |
| 4. | Pewność | Istotna | Istotna | Brak istotności | Brak istotności |

Źródło: opracowanie własne.

Ryzyko bilansowe ma charakter ryzyka w okresie wybiegającym poza bieżący i przyszły okresy sprawozdawcze – nie dotyczy więc bieżących działań z zakresu inżynierii rachunkowości. Niemniej należy pamiętać, że zmiany wynikowo-bilansowe wygenerowane w bieżącym okresie obrotowym skutkować będą w przyszłych okresach ich „uzupełnianiem”. Dodatni wynik uzyskany dzięki „operacjom” księgowym w przyszłych okresach będzie skutkować pomniejszeniem wyniku. Odwrotna sytuacja będzie mieć miejsce w wypadku pomniejszenia wyniku finansowego w bieżącym okresie.

Ryzyko w skali makroekonomicznej wynikać może jedynie z braku bieżących istotnych informacji dostarczanych przez księgowość przedsiębiorstwa jego otoczeniu lub nieumiejętności ich interpretowania przez interesariuszy przedsiębiorstwa. O istotności informacji decyduje „szablon” ich ujęcia z reguły wymagany przez interesariuszy przedsiębiorstwa²⁾. Również i za brak umiejętności w interpretowaniu informacji inżynierii rachunkowości nie odpowiada.

Jakkolwiek kategoria ryzyka nie odgrywa istotniejszej roli w decyzjach z zakresu inżynierii rachunkowości, istotna jest kwestia „nagrody”. To ona determinuje ten wariant działań księgowych.

„Nagroda” w inżynierii rachunkowości są:

- skuteczność w realizacji celu (stopień jego realizacji),
- cel finansowy osoby realizującej działania księgowe, a także osób zarządzających przedsiębiorstwem.

Ta kategoria związana jest z przypisaniem polityce rachunkowości roli elementu systemu przedsiębiorstwa.

Księgowość tradycyjna, „skrzywanowska”, obecnie stosowana głównie przez księgowe firmy outsourcingowe, akcentuje przede wszystkim rolę opisowo-interpretacyjną rachunkowości. Ujęcie współczesne redefiniuje działania wspomagające realizację planów gospodarczych przedsiębiorstwa. W ujęciu inżynierii rachunkowości rachunkowość przechodzi od postawy tradycyjnej (biernej) do postawy współczesnej (czynnej). Konsekwencją udziału rachunkowości w osiąganiu celu przedsiębiorstwa jest „nagroda”. Jest nią właśnie czynny wpływ na działania gospodarcze przedsiębiorstwa.

Tak więc inżynieria rachunkowości jest kwintesencją poprawnych z teoretycznego i prawnego punktu widzenia działań księgowych. Jest wykorzystaniem literalnych możliwości stwarzanych

przez prawo bilansowe i podatkowe w zakresie realizacji działań operacyjnych, a poniekąd również i strategii przedsiębiorstwa.

Konsekwencja wynika z zastosowania zasady ciągłości. W każdym praktycznym podejściu do rozwiązań stosowanych w rachunkowości przedsiębiorstw, z wyjątkiem księgowości kreatywnej, ma ona znaczenie.

W przypadku księgowości prakseologicznej i inżynierii rachunkowości „stałość” opisu działań gospodarczych jest ograniczona czasowo. W pierwszym wypadku wynika ona z ekonomiczności działań, w drugim – z realizacji celu gospodarczego przez przedsiębiorstwo. Ekonomiczność przejawia się w dominacji zasady istotności. Zasada ta ma zastosowanie, jeśli konsekwencje nieuwzględnienia poszczególnych zjawisk lub procesów gospodarczych w księgowej ewidencji przedsiębiorstwa powodowałyby mało istotne konsekwencje.

W przypadku inżynierii rachunkowości istnieje prawdopodobieństwo podjęcia celowych działań modyfikujących politykę rachunkowości przedsiębiorstwa. Wtedy też zachwiana zostaje realizacja kategorii pewności. Modyfikację tę wskazuje się tylko w sprawozdaniu za okres sprawozdawczy, w którym takiej modyfikacji dokonano. Ponadto istnieje też możliwość zastosowania ewidencji operacji gospodarczych z wykorzystaniem działań opartych na tzw. błędzie podstawowym. W ten sposób „roluje się” ewidencję operacji gospodarczych na przyszłe okresy sprawozdawcze.

Kategoria pewności wynika z oparcia się na regułach obowiązującego prawa bilansowego. Jest ona więc kategorią poniekąd przeciwstawną do kategorii ryzyka.

Inżynieria rachunkowości to bezwzględne stosowanie się do obowiązujących rozwiązań prawnych. Księgowość kreatywna³⁾, to z kolei stosowanie opisu, rozliczeń czy analiz nieadekwatnych do charakteru rodzajowego zjawiska lub procesu, który opisuje⁴⁾. Cel zastosowania jednej bądź drugiej może być identyczny, ale sposób działań jest odmienny.

Na stosowanie przez podmiot gospodarczy praktyk księgowości kreatywnej wskazywać mogą:

- brak istotnego powodu w zmianach organizacyjnych przedsiębiorstwa, jak i grupy kapitałowej, której częścią przedsiębiorstwo to stanowi oraz zbyt ni poziom komplikacji wzajemnych powiązań inwestycyjnych w ramach grupy, nierzadko utrudniający wydzielenie podmiotu dominującego;

● radykalne zmiany w wielkościach bilansowych lub wynikowych, jeśli nie wynikają one z wdrażania nowych technologii lub opanowywania nowych rynków zbytu albo też pozyskania tańszych czynników produkcji [por. K.J., 2002].

Na pograniczu inżynierii rachunkowości i księgowości kreatywnej znajduje się księgowość prakseologiczna. Bazuje ona na stwierdzeniu, że nie można zastosować przepisu prawnego, jeśli jest to technicznie niemożliwe. Jednakże sam fakt możliwości oceny jest na gruncie ekonomizacji działań⁵). Stawia się więc znak równości między aspektem technicznym a aspektem ekonomicznym. Księgowość prakseologiczna stanowi też płynną granicę między księgowością ewidencyjną (w ujęciu tradycyjnym) i księgowością kreatywną. Uzależniona jest od wiedzy, umiejętności i sprawności intelektualnej czy też fizycznej (manualnej) osób działających w zespołach księgowych, czy to jako pracownicy, czy też kontrolerzy bądź doradcy.

Wiedza i umiejętności mają wpływ na fakt i poziom zastosowania poszczególnych działań księgowych realizujących cele ekonomiczne, wyznaczone przedsiębiorstwu. Im zasób wiedzy i umiejętności jest większy, tym szerszy jest obszar działań z zakresu inżynierii rachunkowości, a węższy z zakresu księgowości kreatywnej. Oznacza to również, że w określonej jednostce gospodarczej mogą być stosowane działania zarówno mieszczące się w zakresie pojęciowym inżynierii rachunkowości, jak i księgowości kreatywnej.

Pośród koncepcji współczesnej księgowości jedynie księgowość kreatywna stanowi „przeciwstawienie się rachunkowości skodyfikowanej” [Kutera i in., 2006, s. 28]. Praca ta jednakże odnosi pojęcie księgowości kreatywnej do całości problemu, pomijając m.in. potrzebę odmiennej definicji (w tym semantycznej, pojęciowej) w stosunku do aspektów wynikających ze zgodnej z prawem działalności księgowej, definiowanej w niniejszym tekście jako inżynieria rachunkowości.

Działania definiowane jako księgowość prakseologiczna występują tam, gdzie zastosowanie istniejących w teorii zasad nie jest możliwe ze względu na brak ich adekwatności do występujących procesów bądź zjawisk gospodarczych.

Inżynieria rachunkowości to wszelkie działania, w których stosuje się wyłącznie skodyfikowane normy rachunkowości, poddając je analizie ze względu na realizację strategicznych i operacyjnych celów przedsiębiorstwa.

Księgowość prakseologiczna oznacza takie działania księgowe, które, wobec braku reguł rozwiązań do opisu adekwatnych działań gospodarczych przedsiębiorstwa, dążą do zastosowania zasady *true and fair view* [szerzej: Sikorska, 2006, s. 115–121; 2007, s. 205–214]. W tym celu poszukuje się najbardziej zbliżonych rozwiązań przyjętych przez rachunkowość. Ponieważ brak jest odpowiedników w rachunkowości – działania te nie mogą być klasyfikowane jako oszustwa księgowe. Nie można mówić o błędzie (w tym – celowym: oszustwie) działań tam, gdzie nie ma reguł weryfikujących te działania. Nie można mówić o oszustwie tam, gdzie nie wiadomo, jakie działania są poprawne. Wtedy pojęcie oszustwa pozabawione byłoby stygmatu obiektywizmu i zamiast posiadania znamion „stwierdzenia faktu” byłoby

wyłącznie „opinią”. W przeciwieństwie do faktu, opinia jest stwierdzeniem niepodlegającym weryfikującej ocenie w kategorii: „prawda – fałsz”.

Inne podejście prezentuje praca M. Kutery i in.: „rachunkowość kreatywna [tu: oszustwo księgowe – przypis autora] jest (...) reakcją na bezradność norm w tych przypadkach, w których jednoznaczne określenie tego, co mierzyć i jak mierzyć po prostu nie jest możliwe” [Kutera i in., 2006, s. 28]. *Notabene*: problemem praktyki księgowej nie jest przedmiot pomiaru (co mierzyć), ale wyłącznie sposób pomiaru (jak mierzyć). Problem związany z przedmiotem pomiaru dotyczy wyłącznie badań teoretycznych, a udziwnieniem byłoby domniemanie, że do tej kategorii można podciągnąć oszustwo teorii. W działaniach praktycznych przedmiot pomiaru jest narzucony wyłącznie przez skodyfikowaną część teorii rachunkowości (lub obszary, w których przedsiębiorstwo ma „pełną inicjatywę księgową”).

Przedsiębiorstwo ma obowiązek dokonać pomiaru wszelkich przedmiotów pomiaru, które zostały enumeratywnie wymienione w przepisach bilansowych, a których występowanie miało miejsce w okresie sprawozdawczym lub też tego okresu sprawozdawczego dotyczy. Jest to jeden z *conditio sine qua non* uznania sprawozdania finansowego (łącznie z informacją dodatkową) za wykonane poprawnie. To właśnie brak ujęcia wszystkich prawnie zdefiniowanych przedmiotów pomiaru zachodzących w przedsiębiorstwie może być uznany za oszustwo księgowe. Ich zidentyfikowanie wymaga jednak wiedzy z zakresu rachunkowości u osób je identyfikujących.

Rachunkowość kreatywna jako działanie praktyczne nie może być więc „reakcją na bezradność norm dotyczących przedmiotu pomiaru” – jeśli normy pomiaru nie dotyczą danego przedmiotu, lub inaczej: jeśli brak jest powiązania przedmiotu pomiaru z normami pomiaru, to zgodnie z zasadami logiki powyższego wywodu dla praktyki księgowej przedmiot ten nie istnieje, ponieważ nie jest przedmiotem pomiaru. Rachunkowość dotyczy wyłącznie tych elementów życia gospodarczego, którym można nadać wartość wyrażoną w pieniądzu (a więc możliwą do liczbowego zdefiniowania). Ponadto w rachunkowości przedmiot pomiaru zawsze jest nadrzędny w stosunku do sposobu pomiaru. To przedmiot pomiaru i jego uwarunkowania ekonomiczne narzucają zastosowanie określonego sposobu jego pomiaru.

Identyfikacja przedmiotu pomiaru jest warunkowana przepisami bilansowymi. Dlatego też i teorie bilansowe wykraczające poza prawo bilansowe nie mają znaczenia dla praktyki księgowej. Są one jedynie sugestią teoretyków skierowaną na praktykę. Dla praktyki księgowej znaczenie mają, stosując podział E. Burzymowej, nie problemy merytoryczne (przedmiot pomiaru), ale metodologiczne (sposób pomiaru), w pewnym stopniu legislacyjne oraz w całości: techniczno-organizacyjne (głównie wykorzystanie narzędzi informatycznych) oraz formalno-proceduralne (wybór procedur księgowych i ich ujęcie w polityce bilansowej przedsiębiorstwa) [za: Burzym, 1992].

Różnica między inżynierią rachunkowości a księgowością prakseologiczną wynika z faktu związanego z ustaleniem momentu przyjęcia danego rozwiązania jako obowiązującego w przedsiębiorstwie. Inżynieria

rachunkowości stara się nie pozostawiać przypadkowi wielkości osiąganych wyników finansowych przez przedsiębiorstwo. Najpierw sygnalizowana jest wysokość wyniku finansowego, a dopiero w kolejnym etapie planowania tworzy się mechanizmy umożliwiające jego osiągnięcie. Jednym z tych mechanizmów jest dobór odpowiedniej metody rozliczeń księgowych. Ewentualne „nadwyżki” czy też „niedobory” przesuwają się na kolejne okresy. Inżynieria rachunkowości wkomponowana jest więc również w proces budżetowania. „Nadwyżki” wykazywane są tylko wtedy, gdy ich wykazanie ustalono w budżecie – w przeciwnym razie są przesuwane (rolowane). „Niedobory” przesuwane są na kolejne okresy obrachunkowe.

Z inżynierią rachunkowości skorelowana jest m.in. teoria agencji, względnie teoria kosztów transakcyjnych. Powiązana jest ona też z jakością i zakresem produkowanych informacji gospodarczych oraz grupami odbiorców (użytkowników) tychże.

Pojawia się równocześnie problem zafałszowania danych, półprawd i uogólnień opartych na enumeratywnie zdefiniowanych w prawie bilansowym zagadnieniach pochodzących z teorii rachunkowości. W zakresie nieujętych we wzmiankowanych dyskusyjnie jest podejście prakseologiczne. Inżynieria rachunkowości dopuszcza prakseologizm w działaniu jedynie wtedy, gdy brak jest definicji prawnej dla danego typu działań. Inżynieria rachunkowości ogranicza więc możliwość braku zastosowania definicji. Ten element różni ją od księgowości prakseologicznej, zakładającej prymat tzw. rzetelnego obrazu, ale tylko wtedy, gdy odpowiada to ekonomizacji jego pozyskania nad wszelkimi innymi zasadami.

Podsumowanie

Współczesne rozwiązania księgowe wynikają z zastosowania wariantowych ujęć w rachunkowości i mogą mieć negatywne skutki dla funkcjonowania przedsiębiorstw na rynku. Prawne zalegalizowanie wariantowości jest też sprzeczne z ochroną obrotu gospodarczego, nadrzędnym celem, któremu winna patronować rachunkowość [szerzej: Michalczyk, 2005c, s. 208–209; 2010a]. Dlatego też należy podjąć działania zmierzające do niwelowania skutków stosowania odmiennych rozwiązań księgowych przez poszczególne przedsiębiorstwa. W tym celu wskazane byłoby ujęcie inżynierii rachunkowości jako jednego ze składników bilansu przedsiębiorstw, pozwalającego na dokonanie korekt bieżącego wyniku finansowego o wartość zmian wynikających ze stosowanych metod rozliczeń księgowych. Rozwiązanie dałoby też możliwość przeprowadzenia rzetelnej oceny jakości kierowania przedsiębiorstwem, oceny obecnie pozostającej pod wpływem braku obiektywności rozwiązań rachunkowości, w których to wybór metody rozliczeń wynikowych czy wartościowania składników aktywów lub pasywów przedsiębiorstwa ma wpływ na wykazywane w sprawozdaniach finansowych osiągnięcia podmiotów gospodarczych.

mgr Leszek Michalczyk
doktorant w Instytucie Ekonomii i Zarządzania
Uniwersytetu Jagiellońskiego

PRZYPISY

¹⁾ Obecnie w teoretycznych ujęciach problematyki dominuje szerokie ujęcie księgowości kreatywnej. Zasadą jest, że identyfikowany jako wątpliwy wybór metod rozliczeń księgowych przez przedsiębiorstwo jest klasyfikowany jako księgowość kreatywna. Na tym gruncie lepsze rozróżnienie prezentuje artykuł M. Wiatra [por. WIATR, 2006, s. 121–133].


²⁾ Na przykład sprawozdania wykonywane na rzecz banków, a wynikające z ich prawa kontroli sytuacji ekonomicznej kredytowanego podmiotu w trakcie trwania okresu kredytowego. Z reguły są to sprawozdania kwartalne, zbliżone formą do sprawozdania GUS-u F01, powiększone o pewien zakres analiz, np. związanych z windykacją należności, rotacją zapasów itp.

³⁾ „Zestaw działań „kreatywnego księgowego” [por. ANDRZEJEWSKI, PIŃSKI, 2002].

⁴⁾ [Podobnie: *Uchwała...*, 2002]. Stwierdza się w niej, że sprawozdania finansowe, będące efektem kreatywnej księgowości: • oparte są na nierzetelnych danych finansowych • sporządzone są niezgodnie z przepisami bilansowymi czy też wynikającymi z wymogów środowiskowych (tu: giełdowych) • ich celem jest sztuczna poprawa wizerunku podmiotu gospodarczego.

⁵⁾ Tu: efekt do kosztu danych działań.

BIBLIOGRAFIA

- [1] ANDRZEJEWSKI P., PIŃSKI J., *Tfu(!)rcza księgowość*, „Wprost” nr 26/2002.
- [2] BEASLEY M., *An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Directors Composition and Financial Statement Fraud*, „Accounting Review” 1996, vol. 71, no. 4.
- [3] BURGSTAHLER D., DICHEV I., *Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses*, „Journal Accounting and Economics” 1997, vol. 24, no. 1.
- [4] BURZYM E., *Rola biegłych księgowych w rozwiniętej gospodarce rynkowej oraz warunki ich działania*, „Rachunkowość” nr 7/1992.
- [5] DECHOW P.M., SKINNER D.J., *Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators*, „Accounting Horizons” 2000, vol. 14, no. 2.
- [6] DECHOV P., SLOAN R., SWEENEY A., *Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC*, „Contemporary Accounting Research” 1996, vol. 13, no. 1.
- [7] DEGEORGE F., PATEL J., ZECKHAUSER R., *Earnings Management to Exceed Thresholds*, „Journal of Business” 1999, vol. 72, no. 1.
- [8] FAMA E.F., JENSEN M.C., *Separation of Ownership and Control*, „Journal of Law and Economics” 1983, vol. 26, no. 2.
- [9] HAYN C., *The Information Contents of Losses*, „Journal of Accounting and Economics” 1995, vol. 20, no. 2.
- [10] HEALY P.M., WAHLEN J.M., *A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting*, „Accounting Horizons” 1999, vol. 13, no. 4.
- [11] K.J., *Zwykle nadużycie czy narzędzie polityki?*, „Rzeczpospolita” nr 178/2002.
- [12] KUTERA M., HOŁDA A., SURDYKOWSKA S.T., *Osztwa księgowe – teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006.
- [13] LEUZ C., NANDA D., WYSOCKI P.D., *Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison*, „Journal of Financial Economics” 2003, vol. 69, no. 3.
- [14] MICHALCZYK L. (a), *Finansowe sposoby rozliczeń zapasów magazynowych w aspekcie bilansowym i podatkowym*, 

w: J. LEWANDOWSKI (red.), *Zarządzanie organizacjami gospodarczymi. Koncepcje i metody*, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź 2005.

[15] MICHALCZYK L. (b), *Modelowanie zasad polityki rachunkowości w świetle Ogólnej Teorii Systemów (OTS)*, w: *V Ogólnopolskie Seminarium Rachunkowości i Finansów*, Wyższa Szkoła Finansów i Rachunkowości w Sopocie, Sopot 2005.

[16] MICHALCZYK L. (c), *Umorzenie a amortyzacja w aspekcie rachunkowościowej ochrony obrotu gospodarczego*, w: B. MICHERDA (red.), *Rachunkowość w ochronie obrotu gospodarczego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.

[17] MICHALCZYK L., *Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego*, „Zeszyty Naukowe TD UJ”, seria: „Ekonomia i Zarządzanie” nr 2 (1/2007).

[18] MICHALCZYK L. (d), *Rozliczenia zapasów magazynowych w aspekcie efektywności ekonomicznej podmiotów gospodarczych w polskich realiach*, w: T. WAWAK, W. SZARAPA (red.), *Projekty i realność gospodarcza*, Wydawnictwo Informacji Ekonomicznej Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2005.

[19] MICHALCZYK L., *Wiarygodność kalkulacji kosztów produkcji w świetle opcyjnych rozwiązań polskiego prawa bilansowego*, w: *VI Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów*, Wyższa Szkoła Finansów i Rachunkowości w Sopocie, Sopot 2006.

[20] MICHALCZYK L., *Zastosowanie programów informatycznych jako narzędzia wykrywającego procedury księgowego manipulowania wynikiem finansowym przedsiębiorstw*, w: *Materiały konferencyjne II Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej PITWIN 2010*.

[21] PEASNELL K.V., POPE P.F., YOUNG S., *Board Monitoring and Earnings Management: Do Outside Directors Influence Abnormal Accruals?*, „Journal of Business Finance & Accounting” 2005, vol. 32, no. 7/8.

[22] SCHIPPER K., *Commentary: Earnings Management*, „Accounting Horizons” 1989, vol. 3, no. 4.

[23] SIKORSKA M., *True and fair view – słabe strony*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego” z. 4, Sopot 2006.

[24] SIKORSKA M., *True and fair view w teorii i praktyce polskiej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 38, SKwP, Warszawa 2007.

[25] TEOCH S., WELCH I., WONG T.J., *Earnings Management and the Long-Term Market Performance of Initial Public Offerings*, „Journal of Finance” 1998, vol. 53 (December).

[26] TEOCH S., WELCH I., WONG T.J., *Earnings Management and the Post-Issue Performance of Seasoned Equity Offerings*, „Journal of Financial Economics” 1998, vol. 50 (October).

[27] *Uchwała Komisji Papierów Wartościowych i Giełd z 13 sierpnia 2002 r., nr 586 w sprawie prezentowania wyników finansowych spółek publicznych*, Warszawa 2002.

[28] WIATR M., *Rachunkowość kreatywna a normatywna*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 34, SKwP, Warszawa 2006.

Summary

The article presents the functioning of three types of contemporary attitude to accounting: accounting engineering, praxeology bookkeeping and creative bookkeeping. In the article they are presented on the basis of a goal pursued by a given company. The analysis is conducted taking into account the relations which are the result of the bookkeeping solutions accepted by a company and the phenomenon of earnings management.