

Spójność w nauczaniu rachunkowości w świetle rozważań profesora Jana Winieckiego

Consistency in teaching accounting in the light of Professor Jan Winiecki's considerations

MAŁGORZATA GARSTKA*

Otrzymano: 29.07.2022 – Poprawiono: 19.12.2022 – Zaakceptowano: 23.12.2022

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest zweryfikowanie, czy zjawisko zróżnicowania poglądów wykładowców opisane przez Jana Winieckiego w artykule pt. *Rozważania o nauczaniu ekonomii: kilka obserwacji i kilka propozycji* jest obecne w nauczaniu rachunkowości i czy przedstawione w nim propozycje wypracowania jednolitości prezentowania treści mają zastosowanie w tym obszarze.

Metodyka/podejście badawcze: Wykorzystano analizę krytyczną literatury i badanie ankietowe. Rozważania przeprowadzono zakładając, że rachunkowość ma centralną rolę w racjonalnym gospodarowaniu.

Wyniki: Odpowiedzi na pytania pozwoliły ustalić, że większość studentów, którzy uczestniczyli w badaniu ankietowym, oczekuje raczej jednolitości poglądów wykładowców. Obecnie zidentyfikowano niewielkie różnice w tym zakresie. Wnioski dotyczące uzasadnienia jednolitości poglądów dotyczą łatwości rozumienia, zaliczania przedmiotów i ukończenia studiów albo możliwości poszerzenia świadomości i samodzielnego dokonywania wyborów.

Ograniczenia badawcze: Ograniczeniem jest liczba respondentów oraz to, że badanie prezentuje poglądy tylko jednej grupy – studentów.

Oryginalność/wartość: W rachunkowości można prezentować różne poglądy na pewne kwestie. Główne różnice poglądów w skali makro dotyczą przeznaczenia i celu sprawozdawczości, a w skali mikro wyceny, uproszczeń i prezentacji. Dla sformułowania i osiągnięcia efektów kształcenia przydatnych studentom, tak w rozwoju naukowym, jak i w praktycznej działalności zawodowej, należy podjąć decyzję, kogo (na jakim poziomie rozwoju naukowego), czego i w jakim celu uniwersytet będzie uczył.

Słowa kluczowe: rachunkowość, nauczanie, poglądy, jednolitość, Winiecki.

Abstract

Purpose: The goal of this article is to verify if the observations of different views described by Jan Winiecki in the article “Reflections on teaching economics: some observations and

* Dr Małgorzata Garstka, Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach, Wydział Prawa i Nauk Społecznych, Katedra Ekonomii i Finansów,  <https://orcid.org/0000-0002-0971-0274>, malgorzata.garstka@ujk.edu.pl

some proposals” are also present in the teaching of accounting. It also investigates whether the proposals for developing a uniform way to present content are applicable in this area.

Methodology/approach: The study was carried out based on the assumption that accounting plays a central role in a rational economy and used the critical analysis of the literature and student surveys.

Findings: The answers to the questions lead to the conclusion that most students expected their lecturers’ views to be uniform, although, in reality, there are minor differences. Conclusions regarding the reasons for the expectation of uniformity focus on the ease of understanding, examination and graduation considerations, opportunities to broaden awareness, and to make accounting choices independently.

Research limitations: A limitation is the number of respondents. Another limitation is that this research presents only the view of one group – students.

Originality/value: In accounting, different views can be presented. The main differences at the macro level relate to the purpose and objective of reporting, while at the micro level, they appear in the areas of valuation, simplification, and disclosures. To formulate and achieve learning outcomes, it is necessary to decide whom, what, and for what purpose a university teaches.

Keywords: accounting, teaching, views, uniformity, Winiecki.

Wprowadzenie

Bezpośrednią inspiracją do powstania tego tekstu był artykuł profesora Jana Winieckiego (2010) pod tytułem *Rozważania o nauczaniu ekonomii: kilka obserwacji i kilka propozycji*. Autor zajmował się spójnością nauczania ekonomii, co uważał za zagadnienie niezwykle ważne. Ze względu na fakt, że rachunkowość jest przedmiotem kształcenia ekonomistów, a jej niektóre rozwiązania są konsekwencją wyborów w nauce ekonomii, podjęto próbę zbadania zagadnienia spójności poglądów wykładowców, poruszanego przez J. Winieckiego, w obszarze nauczania rachunkowości. Uznano to za możliwe, ponieważ rachunkowość pełni centralną rolę w racjonalnym gospodarowaniu, będąc systemem informacyjnym, stanowiącym bazę dla rachunku ekonomicznego, a ten z kolei – podstawę dla racjonalnego gospodarowania (Micherda, 2007, s. 7). Odwołanie do pracy Winieckiego ma prowadzić do wniosku, że skoro w ekonomii podejmuje się taki temat, to podjęcie go w rachunkowości wydaje się nieuniknione, rachunkowość ma bowiem bezpośredni związek z ekonomią. Jak przypomniał Winiecki (2010, s. 271), „ekonomia to nauka, a gospodarka, to dziedzina życia społecznego, którą bada ekonomia”. Próbę taką uznano również za przydatną aktualnie, ponieważ obecnie na gruncie rachunkowości również nie ma jednolitości w podejściu do pewnych zagadnień.

Sformułowano pytanie badawcze, czy opisane zjawiska wielości poglądów w nauczaniu ekonomii są obecne również w nauczaniu rachunkowości (zwrot ten autor uważa za właściwy, gdyż, mimo że nie ma wyodrębnionej dyscypliny naukowej „rachunkowość”, nauka rachunkowości istnieje). Następnie postawiono pytanie, czy należy dążyć do jednolitości ich prezentowania w nauczaniu, o co w stosunku do ekonomii wnioskuje Jan Winiecki. W celu uzyskania odpowiedzi na te pytania wykorzystano metody analizy krytycznej literatury i regulacji oraz badań z wykorzystaniem kwestionariuszy ankiet. Dokonano analizy dorobku nauki i regulacji

rachunkowości w zakresie obszarów występowania różnych poglądów. Następnie przeprowadzono badania ankietowe wśród studentów kierunku finanse i rachunkowość, dotyczące identyfikowania przez nich różnic w poglądach wykładowców i poznania oczekiwań studentów odnośnie do ich występowania. Na bazie przedstawionej analizy potwierdzono, że obszarów różnic jest wiele, np.: ujmowanie kosztów w czasie, wycena w wartości rynkowej czy zakres ujawnień. Natomiast badania ankietowe doprowadziły do stwierdzenia, że oczekuje się prezentowania jednolitych poglądów przez wykładowców rachunkowości, czyli wyłącznie spójnego stanowiska wszystkich nauczających na dany temat. Obecnie studenci zauważają niewielkie różnice między stanowiskami wykładowców, ale oczekują spójności. Badania będą prowadzone dalej, ze względu na kolejne pytania badawcze, które postawiono i możliwość wykorzystania ich wyników w praktyce nauczania rachunkowości w szkole wyższej.

Prezentowane tu badania i wyniki są bardzo wąskie, zgodnie z założeniem autora o prowadzeniu wielu cząstkowych badań. Autor potraktował badanie jako badanie wstępne, rozeznające i pozwalające na rozpoznanie zbiorowości poddawanej badaniu pod kątem wielu kwestii, z których część zaprezentowano w artykule. Wielkość zbiorowości badanej wynika z realiów uniwersytetu, z którego pochodzą respondenci. Do badania przedmiotowego problemu można natomiast podejść szeroko od strony teoretycznej i praktycznej. Całościowe podejście jest złożone, z tego powodu prezentuje się tutaj jedynie mały wycinek jednego ze szczegółowych zagadnień wchodzących w zakres problemu nauczania rachunkowości. Spodziewane wyniki uznano za ważne dla sformułowania i osiągnięcia jak najlepszych efektów kształcenia w badanym uniwersytecie. Poza tym pytania z zastosowanego kwestionariusza ankiety zadane zostaną ponownie tym samym studentom po upływie kolejnego roku kształcenia na studiach magisterskich.

1. Profesor Jan Winiecki o nauczaniu ekonomii

W przedmiotowym artykule profesor Winiecki (2010, s. 271) stwierdził, że „nie tylko szkolnictwo wyższe jako całość, lecz i pojedyncze uczelnie, a nawet poszczególne kierunki mogłyby zyskać na znalezieniu dla siebie jakiejś «niszy intelektualnej»” i dalej, że „Uczelnie i wydziały mogłyby – [...] – «pięknie się różnić»”. Aleksander Kamiński zawarł w tym stwierdzeniu „pięknie się różnić” szacunek dla każdego człowieka wraz z jego poglądami i wskazał, że można żyć i pracować obok siebie dla osiągnięcia wspólnego celu, mimo istniejących różnic. Janowi Winieckiemu chodziło – o różnice w ofercie dydaktycznej, a dokładnie o to, że uczelnie mogłyby się różnić wyspecjalizowaną ofertą dydaktyczną. Mówiąc o nauczaniu ekonomii w Europie Winiecki (2010, s. 271) zaobserwował, że na poszczególnych uczelniach ekonomicznych czy wydziałach ekonomii kadra wykładowców „robi trochę wrażenie «pospolitego ruszenia»”. Miał na myśli różnice w poglądach profesorów, którzy nie stanowili grupy „ludzi mających jakiś filozoficznie spójny, wspólny w znaczącym stopniu, pogląd na podstawowe zagadnienia teorii ekonomii i polityki ekonomicznej” (Winiecki, 2010, s. 271). Jedyne element spójności, jaki znajdował między nimi, stanowił fakt wykonywania zawodu wykładowcy ekonomii. Poza tym byli różni, od monetarystów

począwszy, przez keynesistów, aż po marksistów. W efekcie studenci od każdego z profesorów usłyszą inną ocenę tego samego zjawiska i tu podał przykład interwencji *ad hoc* w gospodarke. Nie na tym jednak koniec – jak pisze profesor Winiecki (2010, s. 272) – ponieważ „W rezultacie tej mozaiki często wzajemnie sprzecznych poglądów, studenci wychodzą z uczelni z istnym «szumem intelektualnym» w głowie”. W nauczaniu ekonomii przełoży się to – jego zdaniem – na przekonanie absolwentów uczelni, że „nie istnieje żadna wewnętrznie spójna dziedzina wiedzy zwana ekonomią. Że właściwie wszystko jest względne, zależne od punktu widzenia” (Winiecki, 2010, s. 272). Te wnioski są niekorzystne dla uczelni w świetle przeprowadzonej dalej przez profesora analizy, wskazującej na istnienie wspólnej platformy, dającej możliwość różnienia się, jednak bez jej naruszenia, ponieważ „niemałą część poglądów na temat gospodarki można wykluczyć z obszaru sporów naukowych, traktując tych, którzy je głoszą jako swoistą egzotykę naukową czy polityczną”. Zdaniem Winieckiego (2010, s. 271), takie podejście „pomogłoby studentom zredukować ów szum informacyjny i wzmocnić przekonanie, iż są na właściwym tropie zdobywania wewnętrznie spójnej wiedzy o zjawiskach gospodarczych”. Kluczowa w powyższych zdaniach wydaje się owa spójność, na którą kilkakrotnie kładzie się nacisk. Uzasadniając swoje poglądy, profesor Winiecki (2010, s. 273) posłużył się przykładami z Ameryki, wskazawszy najpierw inne podejście do nauczania ekonomii w Ameryce Północnej niż w Europie. Zwrócił także uwagę, że na amerykańskich uczelniach można spotkać zarówno wykładowców ekonomii o radykalnie odmiennych poglądach, jak i takich, których poglądy na sprawy gospodarki są wyraźnie zbieżne. Istota tej zbieżności tkwi w podobnym rozumieniu zasad filozofii ekonomicznej. Wtedy rzeczywiście studenci poznają ekonomię jako naukę wewnętrznie spójną, opartą na tych samych podstawach filozoficznych.

2. O poglądach w rachunkowości

Rozważania na temat teorii rachunkowości prowadziło wielu przedstawicieli nauki, wskazując na istnienie różnych teorii i poglądów. Wśród nich należy wymienić Richarda Mattessicha (1992), którego pracę na grunt polski przeniosła Anna Szychta (1996), czy Ahmeda Riahi-Belkaoui’ego (1996). Podstawą tej rozbieżności teorii rachunkowości, widoczną dziś wyraźnie, może być powiązanie różnych modeli rachunkowości finansowej z odmiennością kulturową, co w swoich pracach opisali m.in. Geert Hofstede (2007) czy Sidney John Gray (1988). Polscy badacze wielokrotnie wskazywali na teorie rachunkowości: normatywne i pozytywne. Przykładowo, syntetyczną charakterystykę i systematykę poszczególnych teorii normatywnych rachunkowości przedstawiano dla samej ich prezentacji (Garstecki, 2012), ale też opisując je w kontekście zmian w sprawozdawczości, zorientowanych na wzrost znaczenia sprawozdawczości niefinansowej (Zyznarska-Dworczak, 2016). Szerszy opis teorii rachunkowości wykracza poza ramy tego artykułu. Zaprezentowane natomiast zostanie kilka zagadnień, jakie napotyka osoba prowadząca rachunkowość, w tym absolwent wyższej uczelni, jako praktyczny wymiar tego zróżnicowania. Uwidocznili to powiązanie problemu różnorodności teorii i poglądów z nauczaniem rachunkowości i przygotowywaniem studentów – adeptów służb finansowo-księgowych.

Biorąc pod uwagę fakt, że rachunkowość służy zapewnieniu wiarygodności informacji w sprawozdaniach finansowych lub potwierdzeniu tej wiarygodności (Walińska, 2009), należy przyjąć, że pełni ważną funkcję społeczną. Informacja, która jest przekazywana szerokiemu gronu interesariuszy jednostki sprawozdaniach, jest dobrem społecznym, z racji wywierania wpływu na sposób komunikowania się przedsiębiorstw ze społeczeństwem na gruncie podejmowania wzajemnych decyzji (Gabruszewicz, 2013, s. 804). Niektórzy twierdzą, że sprawozdanie finansowe jest dobrem publicznym, chociaż spojrzenie na nie różni się w zależności od użytkownika. Jednostka sporządzająca, przerzuca koszt jego wytworzenia na konsumentów, bo to oni za nie w efekcie płacą (wprawdzie pośrednio, ale niezależnie od tego, czy korzystają z niego jako inwestorzy, czy nie). Natomiast przez inwestorów odbierane jest raczej jako dobro darmowe, gdyż istnieje przymus jego opublikowania (Wędzki, 2013, s. 451). Jednostka zatem musi im je dostarczyć, a oni mają prawo je otrzymać. Różni interesariusze wewnętrzni i zewnętrzni zgłaszają zapotrzebowanie na sprawozdanie finansowe. Wartość informacji w nim zawartych wynika zaś z funkcji jego użyteczności dla wykorzystujących go interesariuszy (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 222). W rachunkowości podstawowymi atrybutami określającymi i opisującymi poziom użyteczności informacji księgowej są jej terminowość, możliwość porównywalności i kompletność (Gmytrasiewicz, 2008, s. 13). Można wymienić jeszcze wiele cech gwarantujących jej jakość. W sposób niezależny i obiektywny potwierdzić je może rewizja sprawozdań finansowych, która jest wypełnieniem funkcji atestacyjnej rachunkowości, mającej szczególne znaczenie dla interesariuszy (Walińska, s. 2009). Przeznaczeniem zaś sprawozdania finansowego jest wypełnienie funkcji informacyjnej rachunkowości wobec zewnętrznych interesariuszy przez zaspokojenie potrzeb informacyjnych oraz przedstawienie prawdziwego i rzetelnego obrazu rzeczywistości (Cebrowska, 1994, s. 31). Odnośnie do różnicy poglądów w rachunkowości, to ujawnia się ona już w kontekście funkcji, chociażby w postaci pytania, czy rachunkowość powinna dostarczać informacji przede wszystkim dla tych zewnętrznych, czy raczej właśnie dla wewnętrznych interesariuszy (Gabruszewicz, 2013, s. 803). Przede wszystkim tym wewnętrznym są one potrzebne, aby mogli ograniczać ryzyko, a tym samym podejmowali uzasadnione decyzje gospodarcze, mające znaczenie również dla interesariuszy zewnętrznych.

Problem zdefiniowania adresata sprawozdawczości nie został jednoznacznie rozstrzygnięty, a naukowcy i praktycy mają różne rozwiązania. Żadne nie dają satysfakcji wszystkim stronom. Obserwując współczesną praktykę gospodarczą okazuje się, że to znaczenie gospodarcze zewnętrznych interesariuszy ma kluczowy wpływ na kwestie sporządzania sprawozdania finansowego. Widoczny jest on np. w terminowości jego przekazywania oraz w kwestii wyceny aktywów i pasywów. Ponadto, wraz z rozwojem rachunkowości, wpływ ten cały czas wzrasta, a oczekiwać należy, że nadal będzie rósł. Widać to chociażby we wdrażaniu języka XBRL. Zmiany te pokazują równocześnie, że interesariusze zewnętrzni są szczególnie wrażliwi na zmniejszanie zakresu informacji. Nie można zatem realnie oczekiwać jego zmniejszenia w bliskiej przyszłości. Rachunkowość dostarcza informacji wielowymiarowych (Wielgórka-Leszczynska, 2000, s. 220), dlatego, wobec rosnącego zakresu

ujawnianych informacji i malejącego czasu na ich przygotowanie (od dnia bilansowego do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego), rośnie znaczenie ich jakości. Pierwszorzędną rolą zarządu jednostki w zakresie wypełniania obowiązków rachunkowości jest właśnie dbanie o właściwe wypełnianie wspomnianej już funkcji atestacyjnej rachunkowości. To bowiem dzięki niej informacje stanowią wierne odwzorowanie rzeczywistego stanu jednostki (Cieślak, 2011, s. 266). Podkreślenia wymaga, że praktyka rachunkowości poszukuje sposobów poznania prawdy o rzeczywistości będącej skutkiem działalności podmiotu prowadzącego rachunkowość (Karmańska, 2010, s. 98). Pozytywne w zarysowanym kontekście jest to, że – jak twierdzą Hendriksen i van Breda (2002, s. 836) – „Kontrowersje wokół rachunkowości są oznaką jej żywotności”.

Drugim przykładowym obszarem różnic jest organizacja rachunkowości w jednostce. Analiza regulacji rachunkowości pokazuje, że około 80 zagadnień merytorycznych¹ poruszonych w Ustawie z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (dalej: UoR) wymaga zajęcia indywidualnego stanowiska przez kierownictwo lub właścicieli danej jednostki. Stanowisko to wyraża podejście decydentów do poszczególnych kwestii, które może zostać wypracowane na bazie znanych im poglądów oraz osobistych doświadczeń i przemyśleń co do skutków wyboru danego rozwiązania. To podejście wpływa również w dużym stopniu na nauczanie rachunkowości. Zauważyć należy, że te 80 zagadnień to przesłanki tylko części decyzji, ponieważ reszta zawarta jest w poszczególnych regulacjach obszarowych dotyczących albo wybranych zagadnień rachunkowości, albo wybranych jednostek gospodarczych. Opisują je akty wykonawcze do ustawy, standardy i dobra praktyka. Podejmowanie decyzji jest nieodłącznym elementem rachunkowości, ponieważ polityka rachunkowości to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (Ustawa o rachunkowości, 2017, art. 3 ust. 1 pkt 11). Polityka ta ma swoje zróżnicowanie (zob. tab. 1).

Tabela 1. Rodzaje instrumentów polityki rachunkowości

Instrumenty	Charakterystyka instrumentów polityki rachunkowości
Czasowe	Prawo wyboru momentu bilansowego, a w efekcie trwania roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych; termin przedłożenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego
Formalne	Prawo określenia szczegółowości prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym (wg ustawy) lub zakresu danych ujawnianych w sprawozdaniu finansowym (wg MSR), wyboru wariantu rachunku zysków i strat oraz metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych
Materialne	Prawo wyboru sposobu ujmowania i wyceny pozycji sprawozdania finansowego oraz przesunięcia w czasie operacji gospodarczych

Źródło: Wielgórska-Leszczyńska (2000, s. 169).

¹ W sposób zwarty prezentuje je W. Fałowski (2016).

W ramach tych trzech grup praw, o wyborze decydują właśnie poglądy kierownictwa jednostki. Wybory mogą być różne – bardziej zachowawcze lub z większym poziomem akceptowalnego ryzyka, dotyczące bardziej historii albo bieżących czy przyszłych informacji, bardziej „prointeresariuszowskie” lub ograniczające ich dostęp do informacji itd. Wszystko zaś dzieje się w granicach obowiązującego prawa. Zatem, wyrobienie sobie zdania chociażby co do sposobu wypełniania poszczególnych jej funkcji oraz sposobu i zakresu korzystania z powyższych instrumentów, będzie przekładać się na działania praktyczne organów zarządzających, nadzorujących i zatwierdzających sprawozdanie. Dotyczy to w szczególności uproszczeń w rachunkowości, które każda jednostka może stosować w ramach przyjętych zasad rachunkowości. Jediną granicą tego upraszczania jest fakt, czy nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 UoR. Jest to subiektywne kryterium, zależne od stanowiska poszczególnych osób. Najczęściej wybór dotyczy (według przepisów UoR):

- a) ustalania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej – art. 32 ust. 6;
- b) wyceny materiałów i towarów – w cenach zakupu, a produktów w toku produkcji – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianie ich w ogóle – art. 34;
- c) kwalifikowania umów, o których mowa w art. 3 ust. 4 ustawy, według zasad określonych w przepisach podatkowych – art. 3 ust. 6;
- d) obliczania kosztu wytworzenia produktu niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych – art. 28 ust. 4a.

Decyzja o skorzystaniu z nich podejmowana jest przez kierownika jednostki. W przypadku niektórych jest konieczne, aby nie tylko została podjęta, ale również ujawniona interesariuszom, co się czyni we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Są również takie uproszczenia, które mogą, a nie muszą, być rozważane. Jest jeszcze trzeci obszar możliwości kształtowania rachunkowości poszczególnych jednostek. Dotyczy osądów kierownictwa tam, gdzie regulacje rachunkowości nakazały lub umożliwiły ich dokonywanie, a wymagają tego poniższe kwestie (Błażyńska, 2014, s. 156):

- ocena przesłanek wystąpienia utraty wartości aktywów;
- określenie ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
- wycena nieruchomości inwestycyjnych przez oszacowanie wartości godziwej;
- przeniesienie aktywów z nieruchomości inwestycyjnych do środków trwałych;
- ustalenie wartości godziwej instrumentów finansowych, dla których nie istnieje aktywny rynek;
- oszacowanie okresu użytkowania aktywów;
- ujęcie składników aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przez przyjęcie założenia przyszłego zysku podatkowego.

Podsumowując, zagadnień, w których działanie praktyczne jest kwestią wyrażania poglądów osób zarządzających jednostką jest wiele. Decyzje wskazane powyżej muszą być podjęte i trzeba mieć ukształtowane poglądy, aby je podjąć. Ich kształtowanie rozpoczyna się właśnie już w trakcie edukacji, a wywarły wtedy na studentów/słuchaczy wpływ wykładowców ma znaczenie. Oczywiście ich kształtowanie trwa po zakończeniu edukacji pod wpływem innych czynników i dokonuje się w zasadzie przez całe życie.

3. O zróżnicowaniu poglądów w nauczaniu rachunkowości – wyniki badania

Rozważania profesora Jana Winieckiego, zawarte w jego artykule, dotyczyły jednej kwestii – zachowania jednolitości poglądów w nauczaniu ekonomii. Sugerował konieczność zachowania spójności poglądów kadry naukowej w kształceniu studentów w zakresie ekonomii. W badaniu sprawdzono opinie na ten temat samych zainteresowanych, czyli studentów, z uściśleniem zakresu nauczania do obszaru rachunkowości. Z tego powodu biorący udział w badaniu byli studentami kierunku finanse i rachunkowość w Uniwersytecie Jana Kochanowskiego w Kielcach. Badanie przeprowadzono na grupie 41 studentów I roku i 51 studentów II roku w październiku 2021 roku. Studenci II roku mieli bogatsze doświadczenie nauczania, natomiast studenci I roku opierali swoje wypowiedzi na bazie doświadczeń studiów licencjackich, w zdecydowanej większości na tym samym wydziale uniwersytetu. Znacząca liczba godzin zajęć na tym kierunku dotyczy rachunkowości w różnych jej odmianach i zakresie (rachunkowość, podatki, sprawozdawczość, rewizja finansowa, audyt). Wielokrotnie zatem, pod różnymi kątami i z różnych punktów widzenia, studenci są konfrontowani z podejściem wykładowców do zagadnień rachunkowości. Jak wskazano w poprzedniej części artykułu, podejście to może teoretycznie i zgodnie z prawem różnić się w wielu wymiarach, i tego również studenci są uczeni. Dodatkowo zwraca się uwagę na to, że dokonywanie wyborów w rachunkowości wiąże się ze sferą wartości (Garstka, 2018). Nauczanie tego, jakich postaw zawodowych oczekuje się w rachunkowości, odbywa się w ramach prowadzenia poszczególnych przedmiotów (w zakresie efektów kształcenia kompetencji społecznych), a także w ramach odrębnych przedmiotów: etyki biznesu czy etyki w rachunkowości. Oparcie rachunkowości na wartościach i zasadach etycznych powoduje podniesienie poziomu jakości rachunkowości, w tym sprawozdawczości, i pozwala lepiej wypełnić jej funkcje. Nie zawsze bowiem to, co nie jest zabronione, jest dozwolone etycznie. Również wybór spośród dopuszczonych regulacjami rozwiązań może być dokonywany z nieetycznych pobudek. Nawet przyjmowanie zasad etycznych w postaci kodeksów etycznych firm może być motywowane niewłaściwymi przesłankami (wszyscy tak robią, taka moda itp.). Wartości, jako atrybut działania człowieka, muszą być uwzględniane, a zasady przestrzegane przez zarządzających. Nie można działać, nie przyjmując żadnych wartości, dlatego „nie trzeba już pytać o to, czy wartości w rachunkowości i zarządzaniu mają być obecne lub czy etyka sprzyja realizacji funkcji społecznej rachunkowości” (Garstka, 2018). Trzeba je uwzględniać w nauczaniu rachunkowości, brak bowiem odpowiedniej uwagi poświęconej wartościom w rachunkowości ma niewątpliwie negatywny wpływ na jakość informacji finansowej. Trzeba kształtować podglądy również w tym zakresie, ponieważ na wybory rozwiązań w rachunkowości mają wpływ właśnie poglądy na rolę rachunkowości i istotę kategorii ustalanych przez nią. Podobnie ma się rzecz w prowadzeniu biznesu, którego kształt zależy od prowadzącego właśnie.

Poświęcenie odpowiedniej uwagi dla pożądaných w rachunkowości wartości w poglądach akademików wpływa korzystnie na jakość kształconych kadr, a dalej na jakość i rachunkowości, i sprawozdań finansowych. Z tego powodu należy m.in. dociekać, jak studenci widzą nauczanie rachunkowości i czego oczekują. Będzie to

pewna ocena wykładowców, mogąca stanowić punkt wyjścia do doskonalenia, bo przecież zachowania są przejawem jakości, a profesjonalizm to kwestia etyki i wartości. Wartości te są obecne również w prezentowanych poglądach.

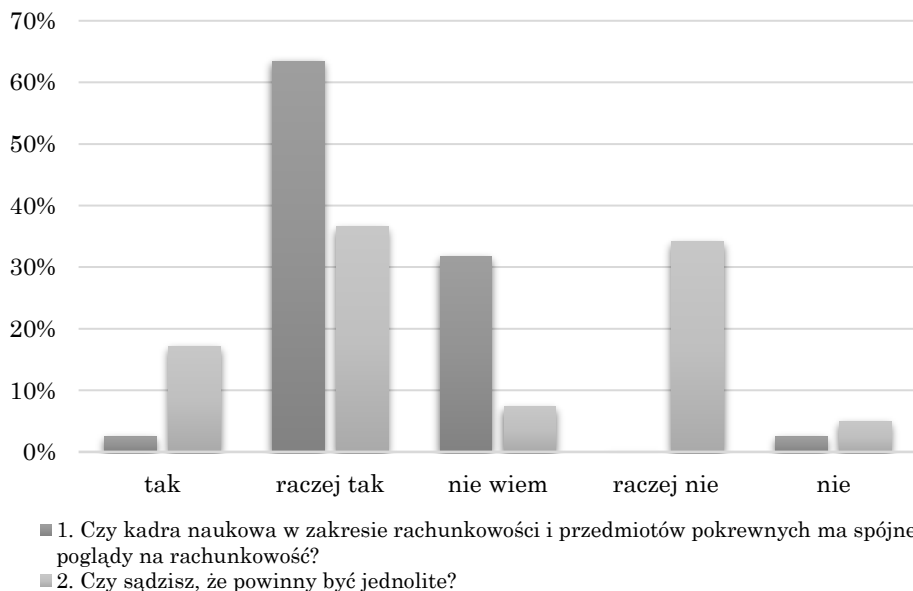
Pytania, jakie zadano studentom, dotyczyły tego, czy ich zdaniem:

- kadra naukowa Wydziału Prawa i Nauk Społecznych UJK, prowadząca zajęcia w zakresie rachunkowości i przedmiotów pokrewnych, ma spójne poglądy na rachunkowość;
- powinny być one jednolite (wraz z uzasadnieniem swojego stanowiska).

Nie wszyscy studenci uzasadnili swoje odpowiedzi, jednak wyrażone zdanie (przez 78% badanych) pozwoliło w pewnym stopniu poznać ich rozumowanie. Odpowiedzi studentów nie były ocenione pod kątem racjonalności. Wyniki zaprezentowane są na poniższych wykresach i tabelach w podziale na studentów, którzy właśnie w 2021 roku ukończyli kształcenie na poziomie licencjatu i rozpoczęli studia magisterskie na I roku finansów i rachunkowości i tych, którzy rozpoczęli II rok tych studiów. Zauważyć tu trzeba, że studia magisterskie są teoretycznie w większym stopniu nakierowane na kształcenie samodzielnego myślenia, dlatego to do tych studentów skierowano pytania. Wybór dwóch roczników był uzasadniony chęcią obserwacji zmian opinii zachodzących w toku nauczania. Wyniki rzeczywiście różniły się w tych grupach, mimo jedynie jednego roku różnicy w okresie studiowania (I roku studiów magisterskich). Ciekawe będzie zbadanie tego zagadnienia na przestrzeni dwóch lat. Niestety, ze względu na niedawne uruchomienie studiów II stopnia, nie było obecnie takiej możliwości. Zauważyć trzeba też, że istotne znaczenie dla uzyskanych wyników może mieć nauczanie zdalne, czego tu nie badano. Przekazywanie poglądów na kwestie rachunkowości np. odnośnie do wyboru sposobu wyceny, prezentacji, momentu ujawnienia, metody szacowania itp. to może być kwestia prezentowana również poza podstawowym tokiem i treścią wykładu, czyli prezentacjami, obliczeniami, zalecaną literaturą. Odbywać się może jako swobodne wypowiedzi oceniające, np. w komentarzu do ujawnionej na ekranie treści regulacji, także jako mowa ciała i tembr głosu, a na te nie pozwala w pełni nauczanie zdalne. To także kwestia dyskusji na zajęciach i rozmów kularowych zainteresowanych studentów z wykładowcą, co w trakcie nauczania zdalnego nie mogło mieć miejsca w takim zakresie, jak przy nauczaniu stacjonarnym.

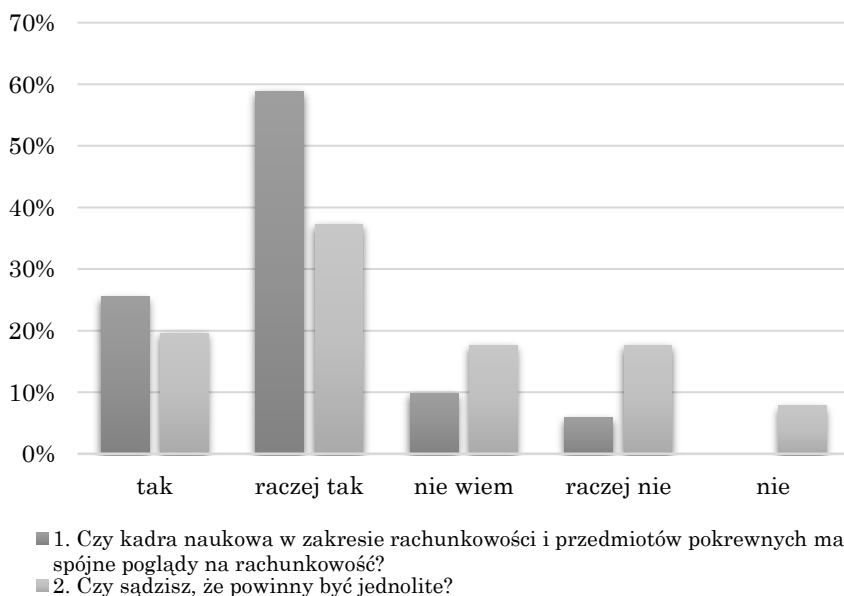
W czym zatem ujawniły się te różnice i jakie zdania wyrażali badani? Studenci obu grup podzielili zdanie Jana Winieckiego, opowiadając się za zachowaniem spójności poglądów przedstawianych im na wykładach. O ile jednak absolwenci studiów licencjackich zagłosowali na pytania badawcze kolejno na „tak” w odsetku 66% i 54%, o tyle ci będący już na II roku studiów magisterskich analogicznie w odsetku 84% i 57%. Odpowiedzi „nie wiem” udzieliło odpowiednio na te dwa pytania 32% i 7% (I rok) oraz 10% i 18% (II rok) studentów. Studenci I roku w mniejszej skali widzą spójność (66%), oczekują zgodności (54%) i mają jasne oczekiwania, co do tego, czy jednolitość poglądów powinna być (tylko 7% odpowiedzi „nie wiem”), ale też w większym stopniu nie odnotowują aktualnie różnic poglądów (32%). Z kolei 57% ich starszych kolegów, rozpoczynających już drugi rok nauki, wymaga jednolitości, którą zdecydowanie widzi (84%, przy 10% odpowiedzi „nie wiem”), jednak o wiele więcej (18% odpowiedzi „nie wiem”) nie ma zdania, czy poglądy wykładowców powinny się różnić, czy nie. Mimo obserwacji zgodności poglądów na poszczególne kwestie rachunkowości wśród wykładowców, nie mają zdania, czy jest ona zasadna i należałoby ją popierać.

Rysunek 1. Odpowiedzi studentów I roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety



Źródło: opracowanie na podstawie wyników badań własnych (dotyczy rys. 1–2).

Rysunek 2. Odpowiedzi studentów II roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety



Wydaje się, że wyniki odpowiedzi studentów II roku są bardziej zbieżne z oczekiwaniami profesora Winieckiego, ponieważ mniej osób oczekuje zróżnicowania poglądów. Wśród argumentów za takim stanowiskiem znalazło się właśnie poczucie bezpieczeństwa i brak chaosu, wskazane przez Jana Winieckiego. Częściej niż studenci I roku zwracali oni również uwagę, na fakt, że poglądy na różne kwestie rachunkowości wynikają z ustawy, z regulacji, sugerując, że w takiej sytuacji nie może być różnic między wykładowcami (zob. tab. 4). Z kolei studenci I roku skupili się w swojej argumentacji na łatwym przyswajaniu wiedzy, jasności, zrozumieniu treści oraz łatwym zaliczeniu i zorganizowaniu materiału, a także bardziej utożsamiali poglądy z treściami przedmiotu (zob. tab. 2).

Podsumowując, znacząca część studentów opowiedziała się jednak za różnorodnością. Zastanawiać może, że to studenci I roku uzasadniali swoje poparcie dla niej możliwością kształtowania poglądów, siebie, możliwością dokonywania wyboru, czyli nauki samodzielności myślenia. Studenci II roku najczęściej wskazywali na możliwość zdobycia szerszej wiedzy i pełniejszego obrazu, a na drugim miejscu znalazło się samodzielne kształtowanie poglądów (zob. tab. 3 i 5).

Tabela 2. Uzasadnienia odpowiedzi twierdzących „tak/raczej tak” studentów I roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety

Uzasadnienia oczekiwania jednolitości	Procent
Łatwiej przyswajać wiedzę	43
Ułatwia zrozumienie rachunkowości	18
Ułatwia zrozumienie treści	11
Bazowanie na regulacjach	11
Inne: zaliczenie, zorganizowanie materiału, jasność, brak nieporozumień	18

Źródło: opracowanie na podstawie wyników badań własnych (dotyczy tab. 2–5).

Tabela 3. Uzasadnienia odpowiedzi przeczących „nie/raczej nie” studentów I roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety

Uzasadnienia oczekiwania różnorodności	Procent
Kształtowanie poglądów, siebie, możliwości dokonywania wyboru	50
Szersza wiedza, pełniejszy obraz	30
Poglądy powinny być spójne, nie muszą być jednolite	20
Brak uzasadnienia	5

Tabela 4. Uzasadnienia odpowiedzi twierdzących „tak/raczej tak” studentów II roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety

Uzasadnienia oczekiwania jednolitości	Procent
Wynika z ustawy, regulacji	38
Łatwiej przyswajać wiedzę	24
Poczucie bezpieczeństwa, brak chaosu	10
Uzupełnianie się treści	10
Usystematyzowana wiedza nie rozważania	10
Inne: jasność, kształtowanie własnej opinii	10

Tabela 5. Uzasadnienia odpowiedzi przeczących „nie/raczej nie” studentów II roku studiów magisterskich na pytania kwestionariusza ankiety

Uzasadnienia oczekiwania różnorodności	Procent
Szersza wiedza, pełniejszy obraz	58
Kształtowanie poglądów	25
Unikanie powielania	17
Brak uzasadnienia	35

Podsumowanie

Rozważania o nauczaniu rachunkowości w kształceniu ekonomistów przeprowadzono zakładając, że rachunkowość pełni centralną rolę w racjonalnym gospodarowaniu. Z analizy dorobku nauki i regulacji rachunkowości wynika, że na gruncie rachunkowości nie ma jednolitości w podejściu do pewnych zagadnień, a zatem poglądy wykładowców mogą być zróżnicowane, podobnie jak to ma miejsce w ekonomii i jej nauczaniu. Odpowiedź na pytanie badawcze, czy opisane przez Jana Winieckiego zagadnienia odnośnie do spójności poglądów w nauczaniu ekonomii są obecne również w nauczaniu rachunkowości jest twierdząca. Odpowiedź na pierwsze pytanie szczegółowe dotyczące identyfikowania przez studentów różnic poglądów wykładowców i na drugie pytanie, dotyczące oczekiwania spójności w kształceniu w obszarze rachunkowości w opinii studentów jest twierdząca. W wyniku przeprowadzonych badań praktyki nauczania stwierdzono, że obecnie różnice poglądów są identyfikowane, choć przez niewielu studentów. Studenci kształceni przez kadry naukowe uniwersytetu, zdecydowanie natomiast oczekują raczej jednolitości poglądów wykładowców – głównie ze względu na łatwość przyswajania wiedzy. Jednolitość jako pewną oczywistość, wywodzą z istnienia obligatoryjnych regulacji praktycznego zastosowania rachunkowości w postaci aktów prawnych. Ocena słuszności

tego rozumowania nie mieści się w zakresie tego artykułu. Niemniej, istnieje duża grupa studentów, która oczekuje od wykładowców prezentowania różnorodności, celem poszerzenia swoich horyzontów myślenia i poznania możliwości samodzielnego dokonywania wyborów. Prawdopodobnie szukają oni odpowiedzi na pytanie, dlaczego tak, a nie inaczej należy postąpić, podania argumentów dla każdego rozwiązania, aby sami mogli je ocenić. Dla sformułowania i osiągnięcia efektów kształcenia przydatnych studentom, tak w rozwoju naukowym, jak i w praktycznej działalności zawodowej, należy podjąć decyzję, kogo (na jakim poziomie rozwoju naukowego), czego i w jakim celu uniwersytet będzie uczył i odpowiedzieć na pytanie, czy oczekiwana spójność poglądów kadry naukowej będzie pozostawiać wystarczające miejsce dla pokazania jednocześnie ich różnorodności tam, gdzie to niezbędne. Pojawiły się natomiast ciekawe wnioski w zakresie uzasadnienia oczekiwań studentów, kierujące się bądź to w stronę łatwości rozumienia zagadnień, zaliczania przedmiotów i ukończenia studiów, bądź w stronę możliwości poszerzenia poglądów i nauki umiejętności samodzielnego dokonywania wyborów.

Wynikiem badania jest zidentyfikowanie szeregu zagadnień, które mogą stanowić pole dla wielostronnych rozważań, również interdyscyplinarnych. Wystarczy zauważyć niepewność, którą wzbudza to, w jakim stopniu, mimo objaśnienia studentom zagadnienia wielości poglądów na różne kwestie w rachunkowości, zrozumieli oni istotę badania? Kolejny przykład, czy studenci rzeczywiście mają szansę rozpoznać poglądy kadry naukowej na rachunkowość na zajęciach realizujących określone treści z kart przedmiotów, na ile wykładowcy w ogóle wyrażają swoje poglądy w ramach prezentowanych treści dydaktycznych i na ile robią to czytelnie? Czy studenci odczuwają szum informacyjny? Dyskutować można również nad tym, jak rozumieć spójność i jak ją badać. Badaniem objąć można również kadrę naukową, w tym z uwzględnieniem podziału na poszczególne uczelnie. Przedmiotowe zagadnienie wpływu wielości poglądów w rachunkowości na jej nauczanie, odbywające się za pośrednictwem poszczególnych uczelni, katedr i wykładowców, daje bardzo duże możliwości rozważań teoretycznych i badań empirycznych. Prowadzenie ich jest ważne, ponieważ niewłaściwe nauczanie studentów może przyczyniać się do powstawania kolejnych różnic poglądów, które mogą nie mieć wystarczającego uzasadnienia, a mogą wpływać na praktykę polskiej rachunkowości.

Literatura

- Błażyńska J. (2014), *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań.
- Cebrowska T. (1994), *Dylematy polityki bilansowej*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 690, [za:] A. Kaczmarczyk (2011), *Sprawozdawczość finansowa a koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu*, [w:] Pracownicy Katedry Rachunkowości (red.), *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 257–265.
- Cieślak M. (2011), *Podjęcie etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Dobija M., Jędrzejczyk M. (2011), *Szkice z historii rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Kraków.

- Fałowski W. (2016), *Zmiany w ustawie o rachunkowości wynikające z wdrożenia dyrektywy 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r.*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Gabrusewicz T. (2013), *Informacja społecznie użyteczna w rachunkowości*, [w:] Karmańska A. (red.), *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 791–806.
- Garstecki D. (2012), *Charakterystyka i systematyka normatywnych teorii rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu”, 233, s. 38–48.
- Garstka M. (2018), *Rachunkowość oparta na wartościach. Perspektywa zarządzających*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, Kielce.
- Gmytrasiewicz M. (2008), *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Difin, Warszawa.
- Gray S.J. (1998), *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, *Abacad*, nr 24, s.1–15, DOI: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hofstede G., Hofstede G.J. (2000) *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Karmańska A. (2010), *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej (artykuł dyskusyjny)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 97–109.
- Mattessich R. (1992), *On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained?*, „Accounting, Business & Financial History”, 2 (2), s. 181–198, DOI: 10.1080/0-9585209200000039.
- Micherda B. (2007), *Rachunek kosztów i wyników*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Riahi-Belkaoui A. (1996), *Accounting, a multiparadigmatic science*, Greenwood Publishing Group, Westport–Connecticut–London.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Walińska E. (red.) (2009), *Komentarz do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, LEX, Warszawa.
- Wędzki D. (2013), *Użyteczność w teorii sprawozdania finansowego*, [w:] Karmańska A. i in. (red.), *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 441–454.
- Wielgórka-Leszczynska J. (2000), *Rachunkowość w zarządzaniu bankiem, czyli system informacyjny rachunkowości w procesach decyzyjnych banków komercyjnych*, Kwantum, Warszawa.
- Winiecki J. (2010), *Rozważania o nauczaniu ekonomii: kilka obserwacji i kilka propozycji*, „Nauka, Gospodarka, Społeczeństwo”, 1, s. 271–276.
- Zyznarska-Dworcak B. (2016), *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 436, s. 307–315.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 277.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2021 poz. 217.

Źródło finansowania

Projekt badawczy SUPB.RN.22.007, Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach.