

Leszek Michalczyk

Rachunkowość wariantowa w aspekcie przestępczości „białych kołnierzyków”

Variant accounting in the aspect of “white-collar” crime

Celem artykułu jest przedstawienie działań z zakresu rachunkowości wariantowej jako elementu przestępczości menedżerskiej. Przestępczość menedżerską, definiowaną jako przestępczość „białych kołnierzyków” ujmuje się w aspekcie wiążącym ją z możliwościami, jakie stwarza prawo bilansowe. Obowiązujące w prawo bilansowe dopuściło możliwość stosowania wariantowych rozwiązań w księgowym opisie działań gospodarczych. Przy występującej nierównowadze w dostępie do informacji gospodarczej oraz wykorzystaniu sprawozdawczości księgowej jako jednego z najważniejszych źródeł w podejmowaniu decyzji biznesowych przez interesariuszy przedsiębiorstwa, rachunkowość wariantowa stwarza istotne warunki możliwe do wykorzystania w ramach działań przestępczych „białych kołnierzyków”. Analizę empiryczną przeprowadzono na przykładzie gospodarki materiałowej.

Słowa kluczowe: przestępczość gospodarcza, przestępczość “białych kołnierzyków”, przestępczość menedżerska, rachunkowość, rachunkowość wariantowa, gospodarka materiałowa

The aim of the article is to present activities in the field of variant accounting as an element of managerial crime. Managerial crime, defined as white-collar crime, is understood in the aspect linking it with the possibilities offered by accounting law. The applicable accounting law allows for the use of variant solutions in the accounting description of business activities. Given the existing imbalance in access to economic information and the use of accounting reporting as one of the most important sources in making business decisions by company stakeholders, variant accounting creates significant conditions that can be used as part

of white-collar criminal activities. The empirical analysis was carried out on the example of materials management.

Key words: economic crime, white-collar crime, managerial crime, accounting, variant accounting, materials management

Wprowadzenie

Nieco ponad rok temu (1.10.2023 r.) zaostrzono m.in. przepisy penitencjalizujące przestępstwa gospodarcze. Uwzględniono charakter działań i decyzje osób prowadzących działalność gospodarczą oraz tych pracowników, którzy czynnie uczestniczą w kształtowaniu finansowego wizerunku przedsiębiorstwa. W większości przypadków podniesiono wymiar sankcji karnych¹. Podstawową wykładnią dla podległości sankcji karnej jest wartość korzyści majątkowej. I tak, fałszowaniu faktur, jeżeli wartość fałszerstwa wyniosłaby powyżej 5 mln zł lub z tej procedury przestępca uzyskałby stałe źródło dochodu, przypisano karę pozbawienia wolności od 3 do 20 lat. Jeszcze ostrzej potraktowano korupcję dla kwot przekraczających 10 mln zł i to zarówno faktycznie wpłaconej, jak i będącej wyłącznie obietnicą uiszczenia. W takim przypadku kara pozbawienia wolności wynosi od 5 do 25 lat.

Zwiększono też rygor kary działań na szkodę spółki. Tego typu podejście byłoby zgodne z oczekiwaniami mniejszościowych udziałowców chroniących się przed nieprofesjonalnymi bądź nagannymi działaniami zarządów. Przyjęto pułapy: powyżej 5 mln zł szkody (kara: 3–20 lat) i powyżej 10 mln zł (kara: 5–25 lat)². Nieco inną procedurę przyjęto w przypadku niższych kwot, zakładając że niższa wartość szkody stanowi ryzyko wyrządzenia wyższej szkody³.

Do kar pozbawienia wolności przypisano kary grzywny w przypadku udowodnienia pozwanemu celu jakim byłoby wzbogacenie przez dokonanie czynu karalnego. Karę grzywny powiązano z wysokością orzeczonego wyroku. W przypadku przestępstw „białych kołnierzyków”, gdy każdy

¹ W tym podwyższono limit drugiej co do długości możliwej do orzeczenia kary z 25 na 30 lat.

² W praktyce wyklucza to też zastosowanie warunkowego umorzenia kary – w zastosowaniu: art.66 par.2 *Ustawy z dn. 6.06.1997 r. Kodeks karny*, (Dz.U. z 2024, poz.17 (dalej: k.k.)). Kara w przypadku wykrycia czynu zabronionego, o tej wadze straty majątkowej pokrzywdzonych, staje się więc nieuchronna. Podobnie rzecz ma się z warunkowym zawieszeniem wykonywania kary pozbawienia wolności.

³ W zastosowaniu art. 296 par.1a k.k.

z możliwych wyroków może wynosić powyżej 2 lat, kara ta wynosi 150 stawek dziennych⁴.

Równocześnie, jak można domniemywać, zmieniono podejście w orzekaniu kar – z realizacji celów odniesienia indywidualnego ustawodawca większy nacisk zaczął kłaść na cele oddziaływania społecznego. Oznacza to, że większej uciążliwości kary mogą spodziewać się ci przestępcy, których działania narazi na szkodę większą część populacji niż np. jednostkowe działania przestępcze związane z użyciem siły wobec ofiary. W ten aspekt szczególnie wkomponowują się przestępstwa gospodarcze związane z zaborem mienia większej grupy osób. Takie zdarzenia z reguły dłużej trwają w przestrzeni medialnej niż nawet brutalne jednostkowe morderstwa czy zdarzenia drogowe.⁵

Przestępczość gospodarcza „białych kołnierzyków”

Określenie: „przestępczość białych kołnierzyków” (*white collar crime*) stosowane jest w literaturze z zakresu socjologii, psychologii, zarządzania i prawa co najmniej od 85 lat⁶. Za jego twórcę najczęściej uważa się Edwina H. Sutherlanda definiującego je w ujęciu socjologicznym, odwołującym się do kryterium sprawcy. Celem tej grupy przestępstw jest oszustwo gospodarcze, pokrzywdzonymi mogą być zarówno osoby prywatne jak i organizacje oraz instytucje publiczne, a przestępcami – osoby dopuszczające się działań zmierzających do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez pokrzywdzonych, podczas wykonywanych przez siebie legalnych obowiązków zawodowych⁷. Metody działań przestępców są działaniami wysublimowanymi z brakiem stosowania przymusu fizycznego.⁸

Pojęcie „przestępczość białych kołnierzyków” było rozbudowywane przez E.Sutherlanda w powiązaniu z koncepcją teoretyczną

⁴ Wyrok do roku pozbawienia wolności sankcjonuje się karą dodatkową w wysokości 50 stawek dziennych, 1-2 lat – 100 stawek, powyżej 2 lat – 150 stawek.

⁵ Działanie takie widoczne jest w zmianach zapsów art.53 k.k.

⁶ Po raz pierwszy użyte w 1939 r. w trakcie wykładów E.H.Sutherlanda w American Sociological Association (ASA – Amerykańskie Towarzystwo Socjologiczne – www.law.cornell.edu/wex/white-collar_crime)

⁷ J. Błachut, A. Gaberle, K. Krajewski, *Kryminologia*, Gdańsk 2007, s. 294.

⁸ E.H.Sutherland, *White Collar Crime*, New York: Dryden Press, 1949. Kilka wznowień, w wersji rozszerzonej: E. Sutherland, *White collar crime*, Yale University Press 1983. Koncepcja E.Sutherlanda stanowi też element klasycznych *Principles of Criminology* (współautorstwo z Donaldem R. Cresseyem).

zróznicowanych powiązań⁹. Koncepcja ta tworzyła układy przyczynowo-skutkowe, gdzie przestępstwo wkomponowuje się w mechanizm przestępczy. W ujęciu E.Sutherlanda taki mechanizm był związany z zawodowym wykonywaniem prac o charakterze nieprzestępczym, natomiast przestępstwo wynikałoby z większej ilości możliwości przestępczych w stosunku do barier np. prawnych uniemożliwiających popełnienie czynu zakazanego.

Liczący sobie już bez mała 15 lat raport ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners* – Stowarzyszenie Biegłych ds. Przystępstw i Nadużyć Gospodarczych), wyszczególnił 3 rodzaje przestępstw gospodarczych. Są nimi:

- korupcja,
- zawłaszczenie majątku,
- fałszerstwa informacyjne.

Jako korupcję uznano działania przestępcze obejmujące: wymuszenia, przekupstwa, tzw. dowody wdzięczności oraz konflikt interesów. Defraudację majątku odniesiono do środków pieniężnych jak i do aktywów niefinansowych, przy czym za działania przestępcze uznano również nieuzasadnione wykorzystanie składników majątku przedsiębiorstwa. Fałszerstwa informacyjne obejmowały działania ukierunkowane na rozpowszechnianiu informacji nie tylko w całości sfałszowanych ale również „tendencyjnych”¹⁰. Ta definicja, uzupełniona przez konstrukcję „przestępczości białych kołnierzyków” odpowiadałaby dość powszechnemu rozumieniu przestępczości gospodarczej. Ma ona, zwłaszcza w powiązaniu z fałszerstwami informacyjnymi, odniesienie do rachunkowości wariantowej jako narzędzia umożliwiającego działania w tym zakresie.

Współcześnie stosuje się synonimiczność pojęć przestępczości gospodarczej z przestępczością „białych kołnierzyków”.

Przestępczość menedżerska¹¹, przestępczość „białych kołnierzyków” jest rodzajem oszustw realizowanych przez osoby posiadające istotne kompetencje merytoryczne. Kompetencje te związane są ze znajomością lokalnego prawa gospodarczego, w tym i uwarunkowań tego prawa

⁹ W. Zalewski, *Dziedzictwo Edwina Hardina Sutherlanda, czyli o „socjologicznym” podejściu do wyjaśnienia przyczyn przestępczości i kilku problemach z nim związanych*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości.

¹⁰ W. Zalewski, *Dziedzictwo Edwina Hardina Sutherlanda, czyli o „socjologicznym” podejściu do wyjaśnienia przyczyn przestępczości i kilku problemach z nim związanych*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, s.7 i n.

¹¹ D. Czajka, *Przestępstwa menedżerskie*, Warszawa 2000, s. 108.

w aspekcie powiązań z rachunkowością¹². Im wiedza ta jest bardziej specjalistyczna, tym, w zasadzie, trudniej jest takie przestępstwo wykryć, a w każdym razie – trudniej jest dowieść celowości takiego czynu jako przestępstwa. Bez udowodnienia celu (zamierzeń), dane działanie może być traktowane jako pomyłka, a więc traci ono znamiona przestępstwa, a co najmniej przestaje być klasyfikowane jako przestępstwo umyślne.

Przyjmuje się, że przestępczość „białych kołnierzyków” realizowana jest indywidualnie lub w grupach projektowych według modelu sieciowego, obejmujących równych sobie hierarchią specjalistów¹³. Przestępstwa te mogą więc przybierać formę działań indywidualnych bądź niehierarchicznej przestępczości zorganizowanej¹⁴. Jednakże przy wykorzystaniu wariantowości prawa bilansowego, regułą takiego układu jest występowanie poziomu hierarchizacji (zarząd – główny księgowy) przy połączeniu z partycypującym stylem zarządzania. To zarząd przedsiębiorstwa może wyznaczać cele do realizacji których księgowy powinien zdefiniować wiązkę metod i narzędzi rachunkowościowych¹⁵. Dodatkowym elementem tej kwestii jest brak możliwości uznania przestępczości „białych kołnierzyków”, wykorzystujących wariantowość prawa bilansowego, jako czynu zorganizowanych grup przestępczych. Nawet jeżeli dochodzi do wielokrotności popełnienia danych działań, są one zgodne z przepisami prawa stanowionego i nawet jeżeli celem jest niekorzystne rozporządzenie czymś majątkiem to następuje to w myśl obowiązujących norm prawnych – nie jest więc *stricto* przestępstwem.

Rozbudowując koncepcję Sutherlanda-Cresseya omawiającą kluczowe cechy osobniczo-środowiskowe przestępcy (umiejętności, okazja, skalkulowane ryzyko poniesienia odpowiedzialności karnej za czyn), wyprowadzić można też wnioskowanie dotyczące opłacalności przestępstwa księgowego. Staje się ono na tyle opłacalnym na ile ryzyko jego ujawnienia byłoby niższym kosztem niż korzyści wynikające z popełnianego czynu.

¹² W przypadku Polski, reguły stosowanie w rachunkowości mają normę prawną ustawy – *Ustawa z dn. 29.09.1994 o rachunkowości*, (t.j.: Dz.U.2023, poz.120) – dalej: uor.

¹³ D. Lampart, *Metody wykrywcze przestępczości gospodarczej*, www.wspia.eu/media/lampart.pdf (odczyt: 20.10.2024), s. 2.

¹⁴ O. Krajniak, *Zorganizowane grupy przestępcze. Studium kryminalistyczne*, Warszawa 2011.

¹⁵ Przykładami mogą być działania księgowe z okresu prywatyzacji majątku państwowego, po zmianach ustrojowych lat 90-tych. Stosowano wtedy m.in. działania związane z tworzeniem rezerw rachunkowościowych obniżających wartość księgową prywatyzowanego przedsiębiorstwa. Po zakończeniu prywatyzacji rezerwy te rozwiązywano i już nie powracano do tworzenia rezerw w kolejnych latach. Ten mechanizm obok mechanizmu związanego ze sprzedażą przedsiębiorstw za pieniądze sprzedawanego, od którego kapitały na zakup przejmowano drogą sprzedaży akcji lub udziałów podmiotu kupującego, były klasycznymi manewrami stosowanymi w prywatyzacji według modelu balcerowiczowskiego.

Ten model można opisać w modelu wartości godziwej zysku z przestępstwa¹⁶. Można go też przedstawić przy pomocy wzoru (wzór 1.):

Wzór 1.

$$ZP - E - (1+R) \times \{WU + V \times [W + P + M + U + PR + RO \times (S+K) + T + D + KW - PW] - K\} = X$$

użyte skróty: ZP – zysk z przestępstwa, E – koszt pozyskania wystarczającej wiedzy i umiejętności do wykonania czynu zabronionego, R – rezerwa na nieprzewidziane przypadki, WU – koszt pozyskania wystarczającej wiedzy właściwej dla popełnianego przestępstwa, V – oszacowany poziom ryzyka W – wartość strat wizerunkowych, P – koszt pomocy prawnej, M – koszt mataczenia, U – koszty ucieczki i ukrywania się, RO – oszacowany poziom ryzyka rozprawy sądowej, S – koszty sądowe i adwokackie, K – wartość zasądzonej kary, T – koszt alternatywny własnego czasu przestępcy, D – wartość utraconych dochodów w trakcie odbywania kary, KW – koszty związane z pobytem w więzieniu, PW – przychody związane z pobytem w więzieniu, K – koszty uboczne

Przestępstwo staje się opłacalne i racjonalnie uzasadnione jeżeli wartość „X” jest wyższa od „0”, jeżeli jest ona równa lub niższa, przestępstwo przestaje być uzasadnione ekonomicznie.

Zysk z przestępstwa (ZP) oznacza wartość netto pozyskanych składników majątkowych. Całkowita wartość pozyskanego w drodze przestępstwa majątku jest obniżana ewentualnymi innymi działaniami przestępczymi np. łapówkami, koniecznością skorzystania z usług paserów czy czynności związanych z praniem brudnych pieniędzy. Koszt szkoleń (E) obejmuje wszelkie koszty faktyczne i alternatywne poniesione w związku z osiągnięciem wystarczającego pułapu wiedzy umożliwiającego skuteczne zrealizowanie przestępstwa. Rezerwa na nieprzewidziane przypadki (R) odnosi się zarówno do oszacowania wartości prawdopodobieństwa zaostreżenia kar za czyny przestępcze, jak i do skorygowanej wartości prawdopodobnego spadku wartości pieniądza w czasie w okresie od pozyskania ZP do realnego wykorzystania uzyskanych w wyniku działań przestępczych korzyści materialnych. Koszt pozyskania wymaganej wiedzy właściwej dla danego przestępstwa (WU) obejmuje minimalną wartość kosztów alternatywnych procesu edukacyjnego, w którym uczestniczył przestępca umożliwiającej mu skuteczne dokonanie zaboru mienia. Oszacowany

¹⁶ O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994, s.19-20.

poziom ryzyka (V) jest elementem oszacowania możliwości skutecznego wykrycia oraz aresztowania sprawcy. Wartość strat wizerunkowych (W) jest efektem zarówno uznania osoby dokonującej czynu przestępczego za przestępcę, jak i strat poniesionych w przyszłości a związanych z uniemożliwieniem czasowym lub dożywotnim wykonywania określonych czynności zawodowych. W tym drugim przypadku wartość ta jest korygowana prawdopodobnym przychodem z innych wykonywanych czynności. Koszt pomocy prawnej (P) to kwota konieczna do wydatkowania na zastępstwo procesowe a także na obsługę prawną czynności związanych z przestępstwem. Celem poniesienia tych kosztów jest obniżenie możliwej sankcji za popełnione przestępstwo. Koszty mataczenia (M) obejmują konieczne wydatki związane z pomocniczością osób trzecich w zacieraniu śladów popełnionego przestępstwa. Koszty ucieczki i ukrywania się (U) to kwota konieczna do wydatkowania zarówno w trakcie ucieczki podczas śledztwa jak i w trakcie ewentualnej ucieczki po uprawomocnieniu się wyroku. Oszacowany poziom ryzyka rozprawy sądowej (RO) obejmuje ryzyko niepowodzenia podczas rozprawy sądowej i związane jest z koniecznymi do poniesienia potencjalnymi kosztami sądowymi (S) i wysokością zasądzonej kary (K). Kategoria (K) obejmuje również możliwe dodatkowe koszty związane z kolejnymi rozprawami sądowymi również w innych powiązanych sporach o odszkodowanie a wynikających z popełnionego czynu przestępczego. Koszty własnego czasu (T) obejmują wartość potencjalnych dochodów uzyskanych w czasie trwania procedury śledczej, sądowej i penitencjalizującej osobę przestępcy. Wartość ta jest korygowana przez kwotę przychodów uzyskanych w trakcie pobytu w więzieniu (PW). Przychody te obejmują również wartość kosztów utrzymania, jakie musiałby ponieść osadzony gdyby przebywał na wolności. Wartość utraconych dochodów w trakcie odbywania kary (D) to potencjalna kwota możliwa do uzyskania przy uwzględnieniu oszacowanych zmian na rynku pracy oraz prawdopodobieństwa awansu zawodowego i finansowego. Koszty związane z pobytem w więzieniu (KW) obejmują kwotę związaną z koniecznością płacenia haraczu przedstawicielom subkultury więziennej. Wartość utraconych dochodów w trakcie popełnienia przestępstwa i unikania konsekwencji za czyn karalny (DP) obejmuje kwotę straconych dochodów w trakcie ukrywania się oraz przebiegu. Koszty uboczne (K) to wszelkie koszty, w tym związane z utratą wartości środków pieniężnych związanych z koniecznością utrzymania dużej wartości rezerw gotówkowych jako źródła utrzymania w okresie przedsądowym.

Na opłacalność przestępstwa wpływ ma więc wartość pozyskanego mienia w wyniku przestępstwa, koszty związane z jego pozyskaniem, poziom prawdopodobieństwa poniesienia kolejnych kosztów związanych z wykryciem przestępstwa, aresztowaniem przestępcy oraz pobytem w więzieniu. Istotną wartość stanowią również koszty utraconych szans, koszty alternatywne.

Istota rachunkowości wariantowej¹⁷

Rachunkowość wariantowa obejmuje wiązkę metod rachunkowościowych, których zastosowanie umożliwi osiągnięcie zamierzonego efektu ekonomicznego w przedsiębiorstwie. Rachunkowość przestaje spełniać rolę bierną jako system opisujący działalność gospodarczą, natomiast sama staje się elementem uczestniczącym w kształtowaniu tego opisu. Jest ona narzędziem umożliwiającym skuteczne zarządzanie wrażeniem (*impression management*) w zakresie uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo wyników finansowych. Przez fakt odniesienia się do wyniku finansowego oraz wartości księgowej majątku przedsiębiorstwa, ma istotne znaczenie w działaniach zmierzających do wywarcia pożądanego wpływu na interesariuszy przedsiębiorstwa. Przy założeniu, że będą oni zachowywać się racjonalnie, wpływ ten skutkować powinien pożądanym przez przedsiębiorstwo rozporządzeniem ich prywatnym majątkiem.

Mechanizmy rachunkowości wariantowej obejmują tylko te elementy rachunkowości finansowej i zarządczej, które oddziałują na sprawozdawczość finansową, zwłaszcza na wartości wykazywane w rachunku zysków i strat oraz bilansie podmiotu. Są nimi:

- rozliczenia aktywów trwałych,
- rozliczenia rzeczowych aktywów obrotowych.

Zarówno aktywa trwałe, jak i aktywa obrotowe definiowane są w odniesieniu do cyklu operacyjnego, a jeżeli nie jest to możliwe to w odniesieniu do okresu sprawozdawczego. Aktywa obrotowe zużywają się w trakcie jednego a aktywa trwałe, w trakcie wielu okresów obrotowych. To podejście w zasadzie powinno skutkować:

¹⁷ Opracowano na podstawie: L. Michalczyk, *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, Beck, 2013.

- uwzględnieniem w ramach kosztów bieżących wartości zużycia aktywa trwałego w momencie gdy będzie on wykorzystywany, a pozostałą kwotę klasyfikując jako wartość majątku przedsiębiorstwa,
- uwzględnieniem w ramach kosztów bieżących całkowitej wartości zużytych aktywów obrotowych w momencie ich faktycznego zużycia, a do tego momentu traktowaniem ich jako składnika majątku przedsiębiorstwa.

Podejście to, w pełni uzasadnione, zostało jednak zakwestionowane w ramach rachunkowości wariantowej już na etapie określania wartości składników aktywów w powiązaniu z rachunkowościową zasadą istotności. Zgodnie z nią dopuszczono występowanie tzw. niskocennych składników majątku przedsiębiorstwa o wartości nieprzekraczającej 10 tys. zł. Takie składniki majątku można jednorazowo zakwalifikować do kosztów bieżących. Wystarczy więc, że np. podmiot będący sklepem detalicznym lub hurtownią umieści na wystawie swoje towary, nazwie je ekspozycją i będzie istniała możliwość potraktowania ich wartości jako kosztu działalności bieżącej, nawet bez konieczności jego sprzedaży. Ta sama ekspozycja może być jednak potraktowana jako towar, a jej wartość stanowić będzie element kosztów dopiero wtedy gdy zostanie sprzedana lub przekazana do zużycia na jednorazowe potrzeby przedsiębiorstwa.

Zużycie aktywów trwałych odbywa się z zastosowaniem procedur umorzeniowych. Metod akceptowanych przez ustawodawcę jest 5, z czego wyłącznie jedna metoda, metoda jednostek produkcyjnych, odpowiada powyższemu warunkowi kosztowego ujęcia. Pozostałe cztery: jednorazowa, liniowa, degresywna i progresywna usztywniają rozliczenia kosztowe aktywów trwałych.

Jednorazowe zakwalifikowanie wartości aktywa do kosztów jest możliwe w przypadku składników tej grupy aktywów nieprzekraczających wartości 10 tys. zł¹⁸. Metoda liniowa obejmuje procedurę traktowania jako koszty działalności gospodarczej równej kwotowo wartości przez cały okres umarzania. Metoda degresywna jest metodą, w której na początku umarzania stosuje się wyższe, a progresywna – niższe wartości uznawane za koszty działalności gospodarczej. Jakkolwiek w każdym przypadku okres umarzania jest identyczny, widocznym jest wpływ zastosowanej metody na bieżący wynik działalności gospodarczej.

¹⁸ Przedsiębiorstwa korzystające z uprawnień do amortyzacji przyspieszonej (mikro i funkcjonujące w branży usług medycznych) mogą zastosować tę metodę również do aktywów do kwoty 50 tys. zł o ile (w przypadku mikroprzedsiębiorstw) posiadają jeszcze możliwy do wykorzystania limit pomocy *de minimis*.

Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku określenia wartości początkowej oraz późniejszych rozliczeń rzeczowych aktywów obrotowych (zapasów). W zakresie wyceny wartości początkowej stosuje się cenę nabycia ale możliwa jest również cena zakupu. Co prawda przyjęto warunek braku istotnego wpływu na wynik finansowy i wartość aktywów przedsiębiorstwa różnicy wynikającej z tych dwóch podejść ale nie sprecyzowano wartości tego progu istotności. Dopuszczono też zastosowanie cen ewidencyjnych. Różnice pomiędzy tymi ujęciami kosztowymi wynikają z uznania (w przypadku wyceny według wartości zakupu) lub nie uznania (wartość nabycia) kosztów pochodnych zakupów jako elementu kosztów danego okresu. W przypadku nieuznania ich jako kosztów danego okresu to zwiększają one wartość majątku przedsiębiorstwa. Ceny ewidencyjne oznaczają zastosowanie przyjętej a priori wartości danego składnika zapasów natomiast różnica rozliczana jest w oparciu o całkowity obrót stanu zapasów.

Z wynikiem finansowym z działalności gospodarczej powiązane są bieżące przychody interesariuszy, w tym, przez powiązanie go z prawem podatkowym, skarbu państwa. Możliwa jest więc sytuacja, w której dopuszczone prawnie rozwiązania rachunkowościowe mogą stanowić warunek udzielenia absolutorium bieżącemu zarządowi przez właścicieli kapitału przedsiębiorstwa. Oznacza to pojawienie się grupy osób bezpośrednio zainteresowanej stymulowaniem określonego wizerunku przedsiębiorstwa stosując w tym zakresie również działania nieproporcjonalnie wpływające na przyszłe okresy.

Zakończenie

Znajomość zasad rachunkowości i stosowanego modelu rozliczeń w danym przedsiębiorstwie jest szczególnie istotna w przypadkach związanych z oceną kadry menedżerskiej. Jest to skutkiem stosowania rachunkowościowej zasady istotności. Z zasady tej można wyciągnąć wnioski, że wyniki finansowe różnych przedsiębiorstw są nieporównywalne ponieważ przedsiębiorstwa te mogą stosować różne metody klasyfikacji i kosztowego ujęcia swoich aktywów. Ponadto zasada kontynuacji działalności może oznaczać, że wynik finansowy danego okresu nawet przy teoretycznie możliwym zachowaniu identyczności wszelkich parametrów ekonomicznych w kolejnym okresie nie daje pewności uzyskania

identycznych wyników finansowych. Nie ma tu żadnego znaczenia sposób zarządzania innymi zasobami przedsiębiorstwa skoro w przedsiębiorstwie tym mogą być stosowane metody księgowe np. przesuujące koszty działalności gospodarczej na przyszłe okresy.

Powstaje więc pytanie: czy rachunkowość wariantowa spełnia wymogi klasyfikowania jej jako narzędzia przestępczości „białych kołnierzyków”, przestępczości menedżerskiej?

Rachunkowość wariantowa stanowić może narzędzie nowego elementu przestępczości „białych kołnierzyków”, przestępczości w której ramach nie można obciążyć osoby ją stosującej sankcją karną. Taki wniosek wynika z faktu możliwości literalnego zastosowania się do zapisów ustawy bilansowej. Skoro jednak prawo stanowione połączone z zasadami ograniczonego publicznego dostępu do danych i metod stosowanych w rachunkowości przedsiębiorstwa, jako wadliwe należałoby uznać prawo bilansowe.

Bibliografia

- Błachut J., Gaberle A., Krajewski K., Kryminologia, Gdańsk 2007.
- Czajka D., *Przestępstwa menedżerskie*, Warszawa 2000.
- Górniok O., *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994.
- Krajniak O., *Zorganizowane grupy przestępcze. Studium kryminalistyczne*, Warszawa 2011.
- Lampart E., *Metody wykrywcze przestępczości gospodarczej*, www.wspia.eu/media/lampart.pdf (odczyt: 20.10.2024).
- Michalczyk L., *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, CH Beck, 2013.
- Sutherland E.H., *White Collar Crime*, New York: Dryden Press, 1949.
- Sutherland E., *White collar crime*, Yale University Press 1983.
- Ustawa z dn. 29.09.1994 o rachunkowości, (t.j.: Dz.U.2023, poz.120).
- Ustawa z dn. 6.06.1997 r. Kodeks karny (Dz.U.z 2024, poz. 17).
- Zalewski W., *Dziedzictwo Edwina Hardina Sutherlanda, czyli o „socjologicznym” podejściu do wyjaśnienia przyczyn przestępczości i kilku problemach z nim związanych*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości.