

Redakcja naukowa Anna Karmańska

KOLONIZACJA RACHUNKOWOŚCI

- OBSZARY
- NARZĘDZIA
- PERSPEKTYWY

SGH Oficyna
Wydawnicza

KOLONIZACJA RACHUNKOWOŚCI

- OBSZARY
- NARZĘDZIA
- PERSPEKTYWY

Redakcja naukowa Anna Karmańska

KOLONIZACJA RACHUNKOWOŚCI

- OBSZARY
- NARZĘDZIA
- PERSPEKTYWY

Recenzje

Mariusz Andrzejewski

Teresa Kiziukiewicz

Redakcja językowa

Natalia Tarka

© Copyright by Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2023

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji bez zgody wydawcy zabronione.

Wydanie I

ISBN 978-83-8030-648-6

Oficyna Wydawnicza SGH – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 162

www.wydawnictwo.sgh.waw.pl

e-mail: wydawnictwo@sgh.waw.pl

Projekt i wykonanie okładki

Magdalena Limbach

Skład i łamanie

DM Quadro

Druk i oprawa

volumina.pl Sp. z o.o.

ul. Ks. Witolda 7–9

71-063 Szczecin

tel. 91 812 09 08

e-mail: druk@volumina.pl

Zamówienie 164/XI/23

Spis treści

Wprowadzenie	15
--------------------	----

DYSKURS I

UWARUNKOWANIA KOLONIZACJI RACHUNKOWOŚCI

prof. dr hab. Tomasz Szapiro

I.1. Akademicki kolonializm a eksploatacja – mechanizmy	25
--	-----------

dwa oblicza kolonializmu akademickiego, złożoność – dominacja – eksploatacja,
dwa segmenty badań i kształcenia, gra o sumie zerowej versus współpraca

dr hab. Wojciech A. Nowak, prof. UŁ

I.2. Metafizyka rachunkowości w perspektywie systemowej	35
--	-----------

organizacja, zasoby, system adaptacyjny, meta: struktura, cel, dynamika, fizyka
i na koniec metaperspektywa, schematum informacyjne, przesady i zaprzeczenia,
triada rachunkowości: podsystem – system – nadsystem, kolonizacja jako etap
rozwoju schematum informacyjnego

prof. dr hab. Mieczysław Dobija

I.3. Ekskluzywna domena rachunkowości – pomiar kapitału w podmiotach gospodarujących	63
---	-----------

poziomy kognitywne kapitału, termodynamika w rachunkowości, fenomen
„energii” i „czasu”, pomnażanie i deprecjacja kapitału

dr hab. Monika Łada, prof. SGH

I.4. Negocjowanie granic współczesnej rachunkowości	87
--	-----------

heterogeniczna zmiana instytucjonalna rachunkowości, rachunkowość jako
źródło legitymizacji, wymiary negocjacji granic rachunkowości, technologizacja
i projektyfikacja rachunkowości, sztuczna inteligencja i cyfrowe bliźniaki, życie,
zdrowie, emocje ludzkie i sposoby ich odwzorowania

Spis treści

dr hab. Tomasz Berent, prof. SGH

I.5. O wycenie, wartości i prawdzie w rachunkowości 103

skandal księgowy, przeszłość – teraźniejszość – przyszłość, finansista i przyszłość, rachunkowość i przeszłość z przyszłością, wycena jako wspólny teren finansów i rachunkowości, wartość godziwa, rynkowa, sprawiedliwa, inwestycyjna, wewnętrzna, teza o bezużyteczności rachunkowości, teza o niezbędności rachunkowości, prawda prawdziwa, wewnętrzna i prosta

dr hab. Przemysław Kabalski, prof. UŁ

I.6. Przedmiot badań w nauce o rachunkowości 117

nauka rachunkowości, nauka o rachunkowości, wielowymiarowość wielowymiarowości, inter-, trans-, multi-, post-, adyscyplinarność, ontologia, metafizyka, epistemologia, aksjologia, ortodoksyjność poglądów, zakres – przyczyna – interdyscyplinarność – skutek

prof. dr hab. Ewa Walińska

I.7. Polska rachunkowość: rozbiory, zabory i kolonizacja 129

kolonizacja nauki rachunkowości, wewnętrzny i zewnętrzny kolonizator praktyki rachunkowości, zniewolenie podatkowe – driver powrotu do przeszłości, integracja wewnętrzna rachunkowości, integracja raportowania

dr hab. Marek Masztalerz, prof. UEP

I.8. Kolonizacja (w) rachunkowości 143

trójczłonowość bytu rachunkowości, rachunkowość jako obiekt kolonizacji i podmiot kolonizujący, autokolonizacja rachunkowości, gra na punkty, przyzwolenie na kolonizację podatkową, kolonizacja profesjonalnego osądu i polityki rachunkowości

prof. dr hab. Anna Karmańska

I.9. Kolonizacja kompetencyjna i mentalna rachunkowości w kontekście granic 151

natura CZŁOWIEKA, driver/hamulec w przekraczaniu granic, identyfikowanie NIEWIEDZY – rozwijanie WIEDZY, oczekiwania NAUKI: po pierwsze bezinteresowność, fantazja, nieoczekiwane skojarzenia i ścieżki, trudne pytania, (nie)naukowe cele uprawiania nauki – nikłość granic, dominowanie przyszłości nad przeszłością, kolonizacja mentalna i kompetencyjna rachunkowości

DYSKURS II

INSTRUMENTY I OBSZARY KOLONIZACJI/ ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI

dr Magdalena Giedroyc

II.1. Wielowymiarowość obszarów kolonizacji rachunkowości? 175

kolonizacja – skala przymusu, konkwistadorzy rachunkowości, kolonizacja: wymiar przestrzenny (krajowy i międzynarodowy), przedmiotowy, naukowy, narzędziowy, technologiczny, zawodowy, edukacyjny, podbój lingwistyczny, kolonizacja versus globalizacja rachunkowości

dr hab. Mirosława Kwiecień, prof. em. UEW

II.2. Kolonializm rachunkowości versus kolonializm Marsa 189

intelektualizacja rachunkowości, fenomen metodologiczny, logika Arystotelesa, umowna dowolność – dowolna umowność, reputacja rachunkowości, oszustwa ekonomicznej niewinności, metarachunkowość i jej przyszłość, stylizacja opisu, efekt kolonizacji rachunkowości, nauka wieloparadygmatyczna, per analogia do kolonizacji Marsa, system z bazą wiedzy

prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska

II.3. Uwarunkowania sensu largo: kolonizacji czy rozwoju rachunkowości? 217

katedra, Pacciolini, obrót gospodarczy, bezpieczeństwo, ryzyko, emocje, Bombaj, ajurveda, etyka, cyfrowy pieniądz, wirtualny świat, zmiany ewolucyjne w rachunkowości

dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH

dr Katarzyna Kobiela-Pionnier

II.4. *Spiritus movens* dwukierunkowej kolonizacji w rachunkowości: dyrektywa CSRD 225

Zielony Ład, konwergencja sprawozdawczości finansowej i zrównoważonego rozwoju, śledzenie łańcucha wartości, ograniczanie greenwashingu, dyrektywa – rozporządzenie – standardy ESG, na osi czasu, atestacja i digitalizacja, reorientacja sprawozdawczości niefinansowej, wzajemna kolonizacja obszarów sprawozdawczości

Spis treści

dr Edyta Łazarowicz

II.5. Instrument rachunkowości w biznesowym komunikowaniu się: prosty język w sprawozdawczości finansowej 245

idea prostego języka, dobre praktyki – Biuro Prostego Języka, rekomendacje SEC, badanie prostoty języka sprawozdawczości

dr Katarzyna Klimczak

II.6. Instrument rachunkowości w biznesowym komunikowaniu się: XBRL – rozszerzalny język sprawozdawczości biznesowej 259

dane ustrukturyzowane, język rozszerzalny, taksonomie, dwuwarstwowość i efekty stosowania XBRL, pionierzy i przyszłość XBRL, przyszłość: (r)ewolucja XBRL

prof. dr hab. Jolanta Chluska

II.7. Standaryzacja jako narzędzie doskonalenia funkcji informacyjnych rachunkowości – wybrany obszar 271

reformy służby zdrowia, koszt jednostkowych świadczeń zdrowotnych, regulacje rachunku kosztów, korzyści ze standaryzacji, aplikacja informatyczna

prof. dr hab. Halina Buk

II.8. Obszar wrażliwy w rachunkowości – profesjonalny osąd w wybranym obszarze 279

wiarygodna czy wierna prezentacja, cechy jakościowe sprawozdań finansowych, szacowanie utraty wartości, profesjonalny osąd, kreatywna rachunkowość

dr hab. Adam Zadroga, prof. KUL

II.9. Praca zawodowa w rachunkowości jako przestrzeń realizacji powołania zawodowego 293

homo ethicus, trzy aspekty zawodu, powołanie do pracy zawodowej – aspekt czwarty, motywy pracy: egocentryczny i altruistyczny (i inne), etyka zawodowa

dr hab. Józef Pfaff, prof. UE

II.10. Zawód biegłego rewidenta – odpowiedź na zmiany w praktyce gospodarczej 301

rewident – dyplomowany biegły księgowy, biegły rewident, jakościowe wyzwania, Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, szczegółowe wymagania dotyczące badania sprawozdań finansowych, tryb egzaminów i aplikacje, zakres wiedzy i umiejętności, ustawiczny rozwój zawodowy

Spis treści

dr Rafał Grabowski

II.11. Rachunkowość w nurcie katolickiej nauki społecznej 333

otoczenie rachunkowości – kultura chrześcijańska, system wartości, dobre i złe wzorce postępowania, normy etyczne, religia – źródło inspiracji badawczych w rachunkowości

dr Michał Kaczmarski

II.12. Przeciw praniu pieniędzy – potrzeba kolonizacji wiedzy z obszaru rachunkowości 343

kryminalistyka i rachunkowość, pranie pieniędzy, wartość wiedzy z rachunkowości, rachunkowość – poszerzanie spektrum argumentów, audyt śledczy, gama zawodowa na straży obrotu gospodarczego, model 3S

prof. dr hab. Irena Sobańska

dr hab. Jan Michalak, prof. UŁ

II.13. Przyczynek do kolonizacji rachunkowości w domenie publicznej 367

kolonizacja systemowa „świata życia” Jürgena Habermasa, rachunkowość – medium sterujące, infiltracja myśli i wiedzy z zakresu rachunkowości, kolonizacja: przymusowa, instrumentalna i dyskursywna, menedżerowie aktorami w sztuce działania na rzecz interesów finansowych, reorientacja lub odwrócenie kolonizacji, „podstępna zgodność”, kolonizacja rachunkowości – negatywnie przymusowa

DYSKURS III

PERSPEKTYWY KOLONIZACJI/ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI

prof. dr hab. Anna Szychta

III.1. Antropocen, zrównoważony rozwój i rachunkowość 385

aktywność człowieka a obecny i przyszły stan Ziemi, antropocen i odpowiedzialność, paradygmat zrównoważonego rozwoju, nowy kontekst dla funkcji rachunkowości, wielowymiarowość istoty rachunkowości i jej potencjał w XXI w., kolonizacja według Habermasa, główny nurt badawczy i badania alternatywne

Spis treści

prof. dr hab. Jan Komorowski

III.2. Wyzwania rachunkowości w świetle przemian współczesnej gospodarki 409

przyczyna: erozja jakości pieniądza, skutek: obniżenie użyteczności narzędzi rachunkowości, analiza ryzyka postawiona na głowie, postulat wiecznej weryfikacji rzeczowych i etycznych atrybutów obrazu działalności gospodarczej, impulsy technologiczne, personifikacja analiz, niewrażliwa na modę i naciski misja rachunkowości, wyzwanie włączenia się w weryfikowanie wizji nowej cywilizacji

prof. dr hab. Stanisław Flejterski

III.3. Między kolonizacją a emancypacją – współczesny i przyszły status rachunkowości 431

perspektywa nauk o finansach, czystość klasyfikacji nauki, nieustająca ewolucja rachunkowości, rachunkowość jako nauka z pogranicza, kolonizacja – emancypacja – dekolonizacja

prof. dr hab. Zbigniew Luty

III.4. Przyszłość nauki, kolonializm czy kanibalizm rachunkowości: seria pytań bez wyczerpujących odpowiedzi 435

dwie płaszczyzny twórczości intelektualnej, rozszerzający się obszar badań, zagrożenie: naukowy kolonializm, efekt końcowy: naukowy kanibalizm, prawda w nauce i polityka awansów, ideologiczna presja, nowy paradygmat w nauce o rachunkowości

dr hab. Stanisław Hońko, prof. USz

III.5. Kolonizujący czy kolonizowany: człowiek rachunkowości w przyszłości 443

macierz kolonizacji, dyscyplina poprzeczna, bystry i zdolny Chat GPT, rachunkowość jak kameleon, separatyzm i arystokracja (?), profan i skrzypce Stradivariusa, prawo jazdy w rachunkowości, księgowy – książkowy – księgowniczy versus handlowiec, księgowy w przyszłości – „all inclusive”, po pierwsze: tożsamość rachunkowości

prof. dr hab. Marzena Remlein

III.6. W kierunku przyszłości: człowiek czy/lub/i (ro)bot 455

sprzężenia zwrotne: praktyka – nauka – dydaktyka, człowiek – aktor pierwszego planu, trendy demograficzne, pęcznienie systemu aktów prawnych, rosnąca góra danych, RPA w rachunkowości – rozpoznanie bojem, wizja

Spis treści

dr hab. Remigiusz Napiecek, prof. UEP

III.7. W kierunku przyszłości: rachunkowość partycypacyjna 465

dwustronne komunikowanie, aksjomat podmiotowości, imperatyw kolonizowania i integrowania, wielowymiarowość przetwarzania, alegoria puzzli o regularnych kształtach, IT w ekosystemie rachunkowości, rachunkowość partycypacyjna

prof. dr hab. Waldemar Gos

III.8. Nurty zainteresowań i obawy ludzi związanych z rachunkowością 473

podatki – pierwsze skrzypce, neurorachunkowość na szarym końcu, pytasz – Chat GPT odpowiada – na większość pytań sensownie, uwaga na prawdę objawioną, atrybuty: odpowiedzialność i zwinność ludzi rachunkowości, kolonizacja (tak czy tak) nieunikniona

dr hab. Waldemar Dotkuś, prof. em. UEW

III.9. Perspektywa odwróconej kolonizacji rachunkowości 485

miar, wycena, suwaki, liczydła, arytmometry, sumator Addi 7, Ascoty i IBM-y, socjalistyczna kategoria ekonomiczna kapitałów wspólnych, odwrócona kolonizacja, kolonizacji etap końcowy

dr hab. Wioletta Baran, prof. SGH

III.10. Metoda podmiotowa nie tylko w rachunkowości 495

traktowanie podmiotowe, Gemba walking: mistrz – uczeń uczeń – mistrz, doświadczenia zawodowe, podmiotowy upór, oddziaływanie rachunkowości, człowiek a rachunkowość, droga do „tu i teraz”

prof. dr hab. Wiktor Gabrusewicz

III.11. Biznes, rachunkowość i człowiek z nią związany 501

niewidzialne aktywa, warsztat wyceny, w perspektywie prz(e)y(szo)ści, architekt rachunkowości, kompetencyjna wolna amerykanka, nadzieja związana z głównym księgowym

dr Małgorzata Białas

III.12. Zdecentralizowany i rozproszony łańcuch – zasadność, ryzyka i korzyści dla rachunkowości 511

od Paciolięgo i Cotruglii do MSSF, kreatywne zabiegi, łańcuch geograficznie zdecentralizowany i rozproszony, słabości rachunkowości, zapis potrójny (?), ryzyko zwodniczej doskonałości, blockchain na straży uczciwości biznesowej

Spis treści

dr Małgorzata Mierzejewska

III.13. Imperatyw dwuobszarowej synergii wiedzy i umiejętności 525

podstawowa i zaawansowana technologia kolonizacji rachunkowości, robot – specjalista od dekretacji faktur, zwrot z inwestycji liczony w miesiącach, ryzyko uzależnienia od technologii, informatyka w rachunkowości – synergia wiedzy i umiejętności

prof. dr hab. Gertruda K. Świdarska

dr hab. Monika Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH

III.14. Doskonalenie zawodowe w rachunkowości – skuteczność edukacji 537

atrzybuty skuteczności edukacji, dynamika rachunkowości, korzyści z interdyscyplinarności, praca w trybie rzeczywistym, inwencja koniecznych rozwiązań, VUCA a – nadto – kryzysy i epidemie, controller – funkcje, zadania, cechy i chęci

dr hab. Ewa Hellich, prof. SGH

III.15. Czy rachunkowość powinna być asertywna? 545

dwa tryptyki: teoria – praktyka – prawo oraz edukacja – etyka – informacja, kolonizacja kierowana, asertywność versus uległość – manipulacja – agresja, asertywność „uosobionej” rachunkowości i ludzi w rachunkowości

dr hab. Henryk Lelusz, prof. em. UWM

III.16. Synteza syntezy: analiza SWOT akademickiej przyszłości rachunkowości 557

synteza syntezy: determinanty statusu dyscypliny naukowej rachunkowości, hamulce jej rozwoju, nauka o rachunkowości: mocne i słabe strony, szanse i zagrożenia

dr Katarzyna Bareja

III.17. Wielka metafora – o kolonizacji raz jeszcze 561

ekspansja i eksploracja, dominacja i rywalizacja, pejoratywnie i negatywnie, wielka metafora, kolonizacja w deklinacji, podejrzany o kolonizowanie, człowiek – urządzenie, urządzenie – urządzenie, cyfryzacja – digitalizacja, przyszłość

Spis treści

dr Andrzej Jakubowicz

III.18. Rachunkowość i ludzie. Przemijanie i trwanie 567

powrót do przeszłości, szefowie – podwładni, mistrz – uczeń, marzenie: elegancki
biegły księgowy, dwa rowery i liczydła, profesorowie – docenci – magistry,
w służbie dla kraju, model dydaktyczny, przemijanie i trwanie: postęp techniczny –
niezmiennie od 100 lat, a człowiek w rachunkowości – od wieków

Zakończenie 587

Wprowadzenie

prof. dr hab. Anna Karmańska

Drogi Czytelniku, trzymasz w ręku monografię z gruntu nietypową. Nietypowy jest już sam jej tytuł. Zastosowanie hasła *kolonizacja* w odniesieniu do rachunkowości przede wszystkim zaskakuje, następnie budzi wiele skojarzeń i – po zastanowieniu – skłania do refleksji. Nie zaprzeczysz.

Ta monografia wypełniona jest przede wszystkim różnorodnością rozumienia problemu, analizowania przesłanek, dociekania przyczyn i przewidywania. Nie ulega jednak wątpliwości, że *kolonizacja rachunkowości* zgromadziła wokół siebie wielu Autorów, którzy zechcieli się w jej sprawie wypowiedzieć. Formuła monografii nie jest sztywna, dzięki temu dała wiele swobody dla nieskrępowanego żadnymi regułami wyrażenia swoich poglądów i odczuć. Stała się nośnikiem opinii środowiskowej w ważnej sprawie, w sprawie, którą żyjemy jako akademicy silnie z rachunkowością związani.

Monografia jest kolejnym środowiskowym głosem, który zwraca uwagę na rachunkowość i wyraża troskę i nadzieję związaną zarówno z jej nauką, jak i praktyką. Jej tytuł zainspirowało hasło *kolonizacja umysłu*¹, które pobudziło moją wyobraźnię w odniesieniu do rachunkowości. Nie kryją się więc za nim wielkie i uznane teorie i inne fundamenty filozoficzne, co sprawia, że jest pojemne zagadnieniowo, jak struktura prezentowanej monografii. Pozwala na refleksję niczym nieskrępowaną. Nie można wykluczyć, że taka forma środowiskowego rozpoznawania kolonizacji w odniesieniu do rachunkowości może w przyszłości leczyć u podejmowania ukierunkowanych badań naukowych, co należałoby uznać za – dziś już z nadzieją oczekiwaną – wartość dodaną tej środowiskowej pracy.

¹ *Kolonizacja umysłu* przywołana była przez prof. Zbigniewa Lutego w kontekście edukacyjnym (pedagogicznym), w czasie 68. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości (Gdańsk, 2021), w prowadzonej przeze mnie sesji poświęconej dydaktyce rachunkowości.

Przystępując do inicjatywy jej wspólnego stworzenia, określiłam trzy duże obszary (perspektywy), na których chciałam skoncentrować uwagę, a w ich ramach wyspecyfikowałam zagadnienia, które uznałam za silnie z nimi związane. Przedstawiają się one jak niżej.

Uwarunkowania kolonizacji rachunkowości

- 1) Globalna i makroekonomiczna polityka instytucjonalna w obszarze rachunkowości.
- 2) Oddziaływanie czynników geopolitycznych i środowiskowych na funkcje informacyjne rachunkowości.
- 3) Oddziaływanie zachowań interesariuszy działalności gospodarczej na zakresy i formy informacyjne w rachunkowości.

Obszary i instrumenty kolonizacji rachunkowości

- 1) Ekspansja standaryzacji w rachunkowości (zmiany w obszarach i sposobach merytorycznej, technicznej i organizacyjnej standaryzacji).
- 2) Oddziaływanie trendów technologicznych na funkcjonowanie systemów informacyjnych w rachunkowości.
- 3) Wpływ rozwoju teorii i koncepcji w naukach o finansach oraz w naukach o zarządzaniu na innowacyjne rozwiązania w obszarze rachunkowości.
- 4) Wpływ interdyscyplinarności w badaniach naukowych na elastyczność granic rachunkowości.
- 5) Czynniki sprawcze przejmowania/oddawania obszarów merytorycznych rachunkowości (w praktyce, nauce i dydaktyce).

Perspektywy kolonizacji rachunkowości

- 1) Dyskurs nt.: W kierunku zintegrowanego systemu informacyjnego o dokonaniach i potencjale gospodarczym przedsiębiorstw i instytucji, z modułem funkcjonalnym rachunkowości, czy też z rachunkowością jako „sercem” informacyjnym takiego systemu?
- 2) Dyskurs nt.: Wobec dynamiki zmian na różnych płaszczyznach, niepewności i ryzyka z tym związanego, jakie jest realne, a nie życzeniowe oddziaływanie intensywnego promowania wartości, kompetencji i postaw w biznesie na działania instytucjonalne w obszarze rachunkowości oraz zachowania osób zajmujących się rachunkowością?

Ponadto przedstawiłam jeszcze listę 30 zaciekawień, które – jako organizatorzy 70. Jubileuszowego Zjazdu Katedr Rachunkowości (27–29 września 2023 r.) – przygotowaliśmy, charakteryzując zakresy dyskusji zjazdowych. Ich listę prezentuję poniżej, ponieważ również odegrała ona pewną rolę w powstawaniu tejże monografii.

Status quo rachunkowości

- 1) Jakie kamienie milowe ma już za sobą rachunkowość w drodze rozwojowej i do jakich musi się przybliżyć w szybkim tempie?
- 2) Jak postrzegamy znaczenie eksploracji historii teorii i praktyki rachunkowości w aspekcie ich perspektyw rozwojowych?
- 3) Czy możemy uznać, że fundamenty rachunkowości są ciągle mocne i na tym przeświadczeniu, nie oglądając się zbytnio wstecz, śmiało otworzyć się na przyszłość?
- 4) Czy, i jeśli tak, to dlaczego (bez) krytycznie przyjmujemy jako fundamentalne nowe rozwiązania/założenia ważne dla funkcjonowania rachunkowości?
- 5) Jak postrzegamy politykę globalną rachunkowości i czy mamy na nią wpływ? Czy został już osiągnięty pożądany stopień zbliżenia praktyk rachunkowości na poziomie globalnym? Jak ta kwestia przedstawia się na poziomie lokalnym? A może na każdym z tych poziomów nie ma już potrzeby i/lub możliwości ściślejszego zbliżenia?
- 6) Jak wygląda stan wewnętrznej integracji rachunkowości (finansowej i zarządczej)? Czy rachunek kosztów i system informowania o kosztach jest adekwatny do obecnych uwarunkowań gospodarczych? Czy identyfikujemy nowe wyzwania dla rachunkowości zarządczej jako narzędzia komunikacji strategii przedsiębiorstwa?

Naukowa emancypacja rachunkowości

- 1) Czy można naukowo przewidzieć przyszłość rachunkowości? Co myślimy o wieszczeniu „końca rachunkowości”? Czy można oczekiwać w jego miejsce renesansu rachunkowości?
- 2) Czy rachunkowość ma szanse na naukową emancypację? Od czego zależy jej oczekiwane akademickie uznanie?
- 3) Czy i w jakim zakresie (w każdym przypadku z osobna) rachunkowość rzeczywiście jest naukowym kondominium nauki o finansach i nauk o zarządzaniu? Jak długo rachunkowość będzie w naukowym rozdarciu?

- 4) Na ile nasze badania naukowe oddziałują na praktykę rachunkowości, wyznaczając kierunek zmian w niej podejmowanych? Czy dostrzegamy wpływ naszych badań na badania naukowe w innych obszarach? Czy raczej jest odwrotnie?
- 5) Czy można mówić o jednoczesnym i wzajemnie dopełniającym się rozwoju nauki i praktyki rachunkowości? Czy zawsze jeden z konarów rachunkowości (i który) będzie wyprzedzał drugą? Jaką rolę odgrywamy w tym rozwoju jako osoby zajmujące się rachunkowością w sposób naukowy? Co musimy doskonalić, a z czego zrezygnować?
- 6) Jakie nowe obszary wiedzy i w jaki sposób musimy eksplorować, aby dobrze służyć wieloaspektowo rozwojowi rachunkowości i wzmocnieniu jej znaczenia informacyjnego?
- 7) Na jakie trudności napotykamy prowadząc badania naukowe nad *status quo* i przyszłością rachunkowości? Jakie rozwiązania informatyczne wspierają naukowców prowadzących badania z zakresu rachunkowości?

W kierunku przyszłości – część 1

- 1) Czy jesteśmy wizjonerami i dostrzegamy nowe kontynenty merytorycznych zagadnień dostępnych dla rachunkowości? Czy musimy się z kimś ścigać, czy lepiej podjąć współpracę? Czy wiemy z kim?
- 2) Czy możliwe jest zdefiniowanie megatrendów rachunkowości? Jak mogłyby one wyglądać w perspektywie pięciu, 10, 50 lat? Jak może się rozwijać rachunkowość w nowej rzeczywistości dzielenia (*sharingu*) różnych zasobów? Czy jesteśmy gotowi na dobre rozpoznanie i profesjonalne w rachunkowości informowanie o szczególnych, dopiero co się pojawiających, niematerialnych atrybutach podmiotów gospodarujących?
- 3) Jak kryzysy zmieniają oblicze rachunkowości? Czy zmieni je pandemia i wojna?
- 4) Jak sobie radzimy w rachunkowości w warunkach pracy nagle i diametralnie zmienianych przez zdarzenia nadzwyczajne o zasięgu globalnym? Czy jesteśmy przygotowani do tego typu sytuacji kryzysowych? Czy i jak zanik/osłabienie relacji społecznych wpłynie na rachunkowość? Czy można tu mówić o jakiejś przewencji w tym aspekcie?
- 5) Czy w związku ze zmianą pokoleniową nadal obowiązuje ekonomiczna zasada, że korzyści muszą przewyższać koszty? Czy możliwe, że współczesne/przyszłe jednostki, w ramach odejścia od maksymalizacji zysku i przejścia do optymalizacji wartości zrezygnują z tradycyjnego pojmowania zysku? Jak może to wpłynąć na rachunkowość finansową, a zwłaszcza na rachunek kosztów?

W kierunku przyszłości – część 2

- 1) Czy „doświadczenie w rachunkowości” równa się „wiedzy w rachunkowości”? Co – w takim rewolucyjnym otoczeniu (coraz nowsze technologie, kryzysy ekonomiczne i społeczne, pandemie etc.) – liczy się bardziej: wiedza, czy doświadczenie? Jak zapewnić równowagę w tym obszarze? Czy znamy zawodowe aspiracje osób zajmujących się rachunkowością?
- 2) Jaką rolę może odgrywać rachunkowość w związku z koniecznością ratowania świata w drodze zrównoważonego rozwoju? W jakim znaczeniu, dzięki czemu i w jakich obszarach skutecznych działań?
- 3) Jakie wyzwania stawia przed nami raportowanie niefinansowe i jak czuwać nad etyką raportowania z zakresu nowych i miękkich obszarów objętych imperatywem zrównoważonego rozwoju? W jaki sposób obiektywizować i weryfikować zawartość takich raportów?
- 4) Czy wiemy, w domenie jakiej profesji związanej z rachunkowością ulokować odpowiedzialność za jakość i przydatność tegoż raportowania? Czy tego typu raportowanie należy traktować jako integralny element domeny rachunkowości?
- 5) Czy nadchodzi czas rebelii w rachunkowości i konieczności ujawniania fasad legitymizacyjnych?

W kierunku przyszłości – część 3

- 1) Czy sztuczna inteligencja będzie konkwestadorem rachunkowości i – jeśli tak – w jakiej perspektywie czasowej i uwarunkowaniach? Jakie działania naukowe powinniśmy w tym obszarze podejmować niezwłocznie?
- 2) Czy wdrażanie nowych technologii, takich jak *blockchain*, *machine learning*, stanowiąc zapewne szanse na usprawnienie procesów w rachunkowości, może jednocześnie grozić zabiciem „ducha rachunkowości” – profesjonalnego osądu osób zajmujących się rachunkowością? Jakie inne zagrożenia dostrzegamy?
- 3) Czy potrafimy w rachunkowości analizować potężne zbiory różnorodnych danych i wyciągać wnioski z tych analiz? Czy oddamy to pole walkowerem innym specjalistom, czy też pomożemy im w tych analizach fachowo z punktu widzenia rachunkowości i zadbamy o obopólną korzyść?
- 4) Jak powinny być porządkowane bazy informacyjne rachunkowości, aby stanowiły dobrą podstawę do podejmowania decyzji różnych w charakterze?
- 5) W jaki sposób cyfryzacja i robotyzacja procesów będzie wpływać na kluczowe kompetencje osób księgowych i osób odpowiedzialnych za finanse? Czy w świetle współczesnych zmian zawody księgowie ulegną deprecjacji?

- 6) Jakie działania podjąć, aby specjalista ds. rachunkowości na rynku pracy stał się pożądanym doradcą biznesowym? Jak – w związku z powyższymi przesłankami – kształtować programy i metody kształcenia w obszarze rachunkowości?
- 7) W jakim stopniu – w tych złożonych warunkach – „zarządzanie zaufaniem” i „zwinność” może odnosić się do rachunkowości?

Wiele z powyższych wątków w prezentowanej monografii Czytelnik odnajdzie w kolejnych rozdziałach, i niekoniecznie zawsze podanych wprost. Okazało się bowiem, że obszary i zagadnienia w nich wyspecyfikowane lub ukryte, a także powyższe zaciekawienia stały się inspiracją na tyle silną i równoległą, że autorzy w swoich rozdziałach odnosili się do kilku z nich niejako jednocześnie. To ma taki walor, że poszczególne rozdziały przekazują poglądy – w tytułowej dla monografii kwestii – bądź to holistycznie, bądź z naciskiem na jakiś szczególny aspekt. Wielość form autorskich wypowiedzi (eseje, opisy, opinie, komentarze, prezentacje problemów, zestawienia, analizy i przeglądy badawcze) oraz własne uporządkowania struktury wewnętrznej tekstów zapewniają różnorodność w każdej części monografii, co napawa nadzieją, że będzie ona dla Czytelnika ciekawą i zaskakującą lekturą.

W tym miejscu pragnę dla porządku podać, że niniejsza monografia ma na celu zaprezentowanie wyników sondażu polskiego środowiska akademickiego na temat *status quo* rachunkowości zarówno jako obszaru badań naukowych, jak i działań w praktyce biznesowej. Hasło *kolonizacja rachunkowości – obszary – narzędzia – perspektywy* miało w tym sondażu takie samo zadanie jak przysłowiowy kij wetknięty w mrowisko lub bicie w dzwony: poprzez zaintrygowanie, zwrócić uwagę na okoliczności, ich złożoność i – w niektórych aspektach – wręcz kluczowe znaczenie dla rozwoju rachunkowości jako dyscypliny naukowej i dalszego doskonalenia rachunkowości jako funkcji gospodarczej. W tym duchu, ten sondaż to swoiste uchwycenie i zatrzymanie w czasie (2023 r.) i w przestrzeni (Europa, Świat) sposobu myślenia pokażnej grupy naukowców z jednego kraju (Polski). W mojej ocenie, to wyjątkowy dokument środowiskowy i chociażby z tego powodu, a także ze względu na oryginalność myśli przewodniej sondażu oraz nietypową naukowo postać prezentacji jego wyników, ma on wartość poznawczą, tym większą, że – o ile mi wiadomo – nie ma prawzoru w jakimś podobnym opracowaniu już w świecie przedstawianym.

Ważne jest tu także zauważenie, że we *Wprowadzeniu* nie przedstawiam interpretacji pojęcia *kolonizacja* w odniesieniu do rachunkowości. Czynię to celowo. Monografia ma bowiem otwierać/prowokować dalszą dyskusję. Zachęcać do dostrzegania problemu, zgłaszania konstruktywnych komentarzy i opinii, do podejmowania badań naukowych w aspektach, które wskazują liczne „zaciekawienia naukowe” przedstawione powyżej oraz w samych autorskich tekstach, i w ten sposób przyczyniać się do wzbogacania środowiskowego dorobku. W autorskich

tekstach Czytelnik znajdzie jednak zarówno definicyjne analizy w tym zakresie, jak i autorskie określenia, dzięki którym – taką mam nadzieję – będzie mógł wyrobić sobie swój pogląd na temat, czym kolonizacja rachunkowości w gruncie rzeczy jest, czy w ogóle ma miejsce, a jeśli tak, to w jaki sposób przebiega, czego dotyczy i w jakich perspektywach.

Treść monografii uporządkowana jest w ramach trzech dyskursów, w których *kolonizacja* pojawia się w różnych kontekstach, aspektach, z różną siłą. Czasami jest dookreślana, czasami jest zawoalowana. Zawsze jednak jest u podstaw przesłanek zabrania głosu w tej intrygującej kwestii i przedstawienia autorskiego podejścia do jej rozumienia, dostrzegania, komentowania. To sprawia, że teksty zamieszczone w tej monografii są niepowtarzalne, oryginalne nie tylko w formie, ale także w objętości, szerokości, głębokości i holistyczności postrzegania – tu i teraz – spraw związanych z rachunkowością *sensu largo* i *sensu stricte*. Dodatkowo wzmacnia to częste formułowanie przez Autorów twierdzeń w osobie pierwszej.

W uporządkowaniu struktury poszczególnych dyskursów nie ma przypadkowości. Myślę, że uważna lektura każdego tekstu w takiej kolejności, w jakiej zostały one tu przeze mnie przedstawione, uzmysłowi myśl przewodnią każdego dyskursu. Teksty te wpisują się bowiem w tytułowy w dyskursie problem jak w ramy obrazu, tworząc unikatową kompozycję elementów zaprezentowanych w przemyślanej sekwencji. Niech jej rozszyfrowywanie będzie dla Czytelnika ciekawe, podobnie jak wszystkie teksty w monografii. Gdyby jednak z jakichś powodów Czytelnik nie miał woli dociekać myśli przewodniej dla stworzonej przeze mnie struktury poszczególnych dyskursów, zawsze może sięgnąć do *Zakończenia*, gdzie przedstawiam obraz ustaleń (dla każdego dyskursu z osobna) wynikających z lektury zgromadzonych opracowań.

Monografia nie wyczerpuje – mimo swojej obszerności – wszystkich zagadnień, które można z różnych perspektyw postrzegać – według własnego rozumienia – jako efekt/skutek kolonizacji rachunkowości (za jej sprawą, bądź sprawą innych). Oznacza to – taką mam nadzieję – rozwijanie się dyskusji, która dobrze może przysłużyć się nie tylko praktyce i nauce o rachunkowości, ale także naukom ekonomicznym in gremio.

Na koniec pragnę dodać, że praca nad monografią była dla mnie fantastyczną przygodą intelektualną, a nadzwyczajna i przyjacielska współpraca z autorami – wielce budującym doświadczeniem. Wszystkim za to serdecznie dziękuję. Ponad wszystko jednak chcę podkreślić, że pracując z tekstami – tak nietypowymi – poznałam ich autorów jeszcze lepiej, bliżej, nie tylko jako naukowców, lecz także jako akademików zaangażowanych, oddanych sprawie. Sama także dawałam się poznać, mam nadzieję, że od tej lepszej strony.

DYSKURS I

**UWARUNKOWANIA
KOLONIZACJI
RACHUNKOWOŚCI**

Akademicki kolonializm a eksploatacja – mechanizmy

prof. dr hab. Tomasz Szapiro

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-5083-2695>

dwa oblicza kolonializmu akademickiego, złożoność – dominacja –
eksploatacja, dwa segmenty badań i kształcenia, gra o sumie zerowej
versus współpraca

Funkcjonowaniu świata akademickiego, jego zmieniającym się uwarunkowaniom i mechanizmom sprawczym odzwierciedlanym w projektach badawczych, przedsięwzięciach na forach i interakcjach z otoczeniem towarzyszy nieustanna refleksja każdego nauczyciela akademickiego i uczonego. Ta refleksja pozwala zrozumieć i w efekcie modyfikować wzorce zachowań, ale także projektować kolejne przedsięwzięcia oraz budować strategie ludzi i instytucji. Ponieważ funkcjonuję pół wieku w środowisku akademickim jako uczestnik, ale również obserwator, uznałem, że nie mogę się uchylić od próby odpowiedzi na postawiane mi pytanie o kolonizację rachunkowości – pytanie genezę tego tomu. Moje obycie i doświadczenie są zapewne skromnym kapitałem, ale uznałem, że warto go zainwestować w namysł na temat określony tak intrygującym hasłem. W efekcie powstał ten esej, wychodzący od ogólnej analizy zjawiska kolonializmu akademickiego, by następnie odnieść się do rachunkowości.

Kolonializm akademicki zinstytucjonalizowany formalnie

Terminem *kolonializm w nauce i szkolnictwie wyższym* (dalej skrótowo: *kolonializm akademicki*) można określić politykę ośrodków (krajów) posiadających rozwinięte systemy badań naukowych i kształcenia na poziomie wyższym w relacjach z innymi partnerami akademickimi. Dokładniej kolonializm akademicki – w takim podejściu – polega na polityce budowy zależności w relacjach z ośrodkami naukowymi i dydaktycznymi funkcjonującymi w systemach słabo rozwiniętych oraz wykorzystywaniu ich zasobów ludzkich i infrastrukturalnych dla własnych celów.

Celem kolonizacji akademickiej prowadzonej przez ośrodki silniejsze (dalej: kolonizujące) jest wykorzystanie zróżnicowanych form współpracy naukowej i w obszarze kształcenia do eksploatacji ośrodków słabszych. Prowadzi ona do powiększania skali osiągnięć naukowych ośrodka kolonizującego i – w konsekwencji – efektów wdrożeniowych dzięki umiejętnemu budowaniu schematów takiej współpracy. W efekcie ośrodki kolonizujące poszerzają strefy kontaktów, a więc zakres wpływu na decyzje dotyczące systemów nauki i szkolnictwa wyższego, co prowadzi do wzmocnienia ich pozycji naukowej lub w kształceniu.

Skuteczna polityka naukowej eksploatacji może wprowadzić ośrodek kolonizujący na ścieżkę rozszerzania zakresu, obszaru i siły wpływu i tworzenia swoistych naukowych bądź dydaktycznych imperiów. Tworzenie imperiów kolonialnych prowadzi natomiast do korzyści o wymiarze zarówno ekonomicznym, jak i politycznym oraz strategicznym.

Istotę tak rozumianej kolonizacji określają więc następujące atrybuty:

- a) złożoność, która wynika z funkcjonowania w wielopodmiotowym środowisku zróżnicowanym w sferze wytwarzania i konsumpcji korzyści, tj. osiągnięć naukowych i w obszarze kształcenia,
- b) dominacja silniejszych (tj. zdolnych do uzyskania lepszych efektów), ukierunkowana na korzyść, i w konsekwencji –
- c) eksploatacja słabszych.

Tak pojmowany kolonializm w nauce i szkolnictwie wyższym nie powinien być mylony z tworzeniem zintegrowanych systemów kształcenia, nawet jeśli podmioty kolonizujące i kolonizowane posługują się frazeologią odległą od istoty kolonizacji. Kolonizatorzy w swoich działaniach mogą bowiem posługiwać się językiem dokumentów formalnych, takich jak dotyczące np. The European Research Area (ERA¹)

¹ Europejska Przestrzeń Badawcza to system programów naukowo-badawczych integrujący zasoby naukowe Unii Europejskiej. Od momentu powstania w 2000 r. struktura koncentrowała się na współpracy europejskiej w dziedzinie badań medycznych, środowiskowych, przemysłowych i społeczno-ekonomicznych. Patrz szerzej: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-2020-2024/our-digital-future/european-research-area_en (dostęp: kwiecień 2023).

lub The European Higher Education Area (EHEA²). Warto na tych przykładach uwypuklić różnicę, o której mowa powyżej.

Ambitna koncepcja ERA zmierza do stworzenia jednolitego, pozbawionego granic rynku badań, innowacji i technologii w całej UE. Jej celem jest pomoc i podniesienie efektywności krajów słabszych pod względem naukowym, co ma nastąpić dzięki współpracy, której istotą jest silne powiązanie programów badawczych, swobodny przepływ naukowców i wiedzy, szeroka współpraca międzynarodowa, dążenie do budowy potencjału krytycznego oraz konkurencyjność. Z kolei terminem EHEA określa się międzynarodową współpracę w sferze szkolnictwa wyższego, zmierzającą do reform szkolnictwa wyższego w oparciu o wspólne wartości, takie jak wolność słowa, autonomia instytucji, niezależne związki studenckie, wolność akademicka, swobodny przepływ studentów i pracowników. Drogą do reform jest stałe poszerzanie pól zgodności narodowych systemów szkolnictwa wyższego i wzmacnianie mechanizmów zapewniania jakości. Instrumentami operacyjnymi w ramach tejże współpracy jest dążenie do zwiększenia mobilności pracowników i studentów oraz ułatwienie zatrudnienia, połączone z troską o respektowanie tożsamości narodowych konstytuujących swoistą tożsamość europejską.

Obie te przestrzenie charakteryzuje niewątpliwie złożoność (atrybut A). Podmioty, które decydują, i te, których te decyzje dotyczą, są ze sobą powiązane i zróżnicowane – tak z punktu widzenia procesów w prowadzenia badań i kształcenia, jak i skali osiągnięć.

Przestrzenie ERA i EHEA charakteryzuje również występowanie dominacji (atrybut B). Ośrodki silniejsze dominują nad słabszymi w pozyskiwaniu lokalnego finansowania i zdobywaniu środków zewnętrznych, przyciągają większe populacje studentów lepiej przygotowanych do studiów oraz cieszą się większym zainteresowaniem pracodawców zainteresowanych rekrutacją pracowników i zlecaniem analiz, co prowadzi do uzyskiwania lepszych efektów na wielu polach ich działania. Wyrazem tej dominacji są liczne mechanizmy budowy relacji między podmiotami, w tym swoisty „drenaż mózgow” – transfer wybitnych uczonych z uczelni słabszych do silniejszych. Podobnym mechanizmem jest symbiotyczny proces tworzenia sieci uczelni. Podmioty słabsze mają zwykle strategię łączenia się z silniejszymi w celu poprawy wizerunku, a silniejsze akceptują w sieciach te słabsze, jeśli efektem tego przyzwolenia jest zwiększenie obszaru penetracji geograficznej. W wyniku tego powstają korzyści dla obu stron, ale to nadal ta silniejsza dominuje w procesach

² Europejski Obszar Szkolnictwa powstał w 2010 r. jako efekt Procesu Bolońskiego z inicjatywy 49 krajów o różnych tradycjach politycznych, kulturowych i akademickich, które stworzyły zestaw narzędzi prowadzących do wspólnych reform strukturalnych. Patrz szerzej: <https://ehea.info/> (dostęp: kwiecień 2023).

decyzyjnych dotyczących rozbudowy sieci, standardów kształcenia i kierunków prowadzonych badań.

Jak wynika z przytoczonych wcześniej celów i cech współpracy objętych programami ERA i EHEA, ich przestrzenie zostały tak dookreślone i zaprojektowane by wykluczyć eksploatację (atrybut C), a więc nie sprzyjać kolonializmowi naukowemu. Służą temu cała technologia organizacyjna (procedury, monitoring, algorytmy finansowania i przeprowadzania konkursów), oparta na transparentności i inkluzywności. Nie można jednak wykluczyć okoliczności, w których tworzenie zintegrowanych systemów kształcenia i badań może stać się podatnym gruntem (niezamierzoną legitymizacją) dla akademickiego kolonializmu, jeśli podmioty dominujące, posługując się językiem dokumentów misyjnych i programowych nie będą ich wskazań realizowały w praktyce.

Niesformalizowany kolonializm akademicki

Kolonializm akademicki może występować także w ramach niesformalizowanych relacji pomiędzy ośrodkami akademickimi. W nauce i szkolnictwie wyższym dobrym przykładem są procesy segmentowania badań oraz kształcenia, prowadzące do podziałów na obszary badawcze i kierunki studiów. Proces ten otwierają działania grup, które posiadają wspólną tożsamość, określoną jednakowym pojmowaniem przedmiotu badań, i które widzą potrzebę instytucjonalizacji, wymagającą czasu poświęconego na intensywne oddolne działania. Cel tych starań to doprowadzenie do sytuacji, w której dyscyplina naukowa lub kierunek studiów zaistnieją formalnie, czyli pojawią się w odpowiednich formalnych regulacjach: zewnętrznych dla danego ośrodka akademickiego (w przypadku dyscyplin naukowych) lub w wewnętrznych (w przypadku kierunku studiów). Osiągnięcie tego celu oznacza osiągnięcie fazy dojrzałości i domknięcie transformacji niesformalizowanego obszaru refleksji naukowej w obszar usankcjonowany formalnie w postaci nowej dyscypliny³. Początek tego procesu jest związany z najpierw pojedynczymi osiągnięciami oraz rosnącą skalą i zakresem tych osiągnięć, później z procesem budowy norm dla procesów weryfikacji i komunikowania wyników badań, a także kanałów pozyskiwania środków, które instytucjonalizują dyscyplinę w procesie regulacyjnym. Obszar kształcenia też jest wynikiem procesu dojrzwania, choć przebiega odmiennie.

³ Matematyka, algebra, analiza matematyczna, rachunek prawdopodobieństwa, statystyka itd.

W kontekście zjawiska kolonializmu akademickiego warto zauważyć dwie kwestie. Pierwsza wiąże się *stricte* z interakcjami wewnętrznymi, tworzeniem się norm, hierarchii i struktur wewnętrznych wspólnoty uczonych pracujących w tym samym obszarze badań. Kwestia druga to budowa relacji pomiędzy środowiskami naukowymi i dydaktycznymi funkcjonującymi w różnych obszarach badań, ale łącznie stanowiących naukową wspólnotę, wspólnotę uczonych. Obie kwestie dowodzą, że już na etapie niesformalizowanego działania grup inicjujących tworzenie dyscypliny w ich funkcjonowaniu narasta złożoność (atrybut A).

Tendencji do ulegania pokusom dominacji (atrybut B) i eksploatacji (atrybut C) nie można z góry wykluczyć. Te aspekty funkcjonowania wiążą się z etyką prowadzenia badań naukowych, zależą też od tego, czy pojawi się pokusa wynikająca z faktu, że fragment rzeczywistości jest przedmiotem zainteresowania naukowców i dydaktyków identyfikujących się z różnymi dyscyplinami naukowymi i kierunkami kształcenia. Gdy pokusa taka wystąpi, od początku procesu instytucjonalizacji dyscypliny podejmowane będą próby tworzenia takich zależności w relacjach pomiędzy odrębnymi środowiskami naukowymi i dydaktycznymi, które zapewnią dominację w wykorzystywaniu przez nich zasobów (ludzkich i infrastrukturalnych). A taka dominacja to punkt wyjścia do eksploatacji. Ta obserwacja nakazuje przyjrzeć się relacjom między obszarami badań, a dokładniej – wspólnotami zajmującymi się różnymi obszarami badań.

Obszar rachunkowości a przetwarzanie danych

Interesującym przykładem możliwości występowania niesformalizowanego kolonializmu akademickiego jest przypadek dwóch segmentów badań i kształcenia: rachunkowości i przetwarzania danych (nazywanego dalej krótko informatyką). Powstają tu pytania o źródła identyfikacji z tymi obszarami, o przedmiot badań i kształcenia, o części wspólne aktywności uczonych i nauczycieli akademickich w obszarze badań i dydaktyki. Zgodnie z wcześniejszymi uwagami tożsamość naukowej dyscypliny i powiązanych z nią kierunków kształcenia powstaje w efekcie procesu dojrzewania do wyrażenia wyodrębnionego przedmiotu badań i jego instytucjonalizacji. Instytucjonalizacja ta wymaga utworzenia wizji badań oraz form funkcjonalnych i organizacyjnych, a więc katedr, instytutów, komisji w ciałach reprezentujących środowisko naukowe w procesach podejmowania decyzji o zasadach finansowania i ukierunkowania badań oraz kształcenia, decyzji o promocji kadry naukowej, ewaluacji osiągnięć i decyzji o procedurach nabywania uprawnień do podejmowania autonomicznych decyzji.

Niewątpliwie rachunkowość i informatyka w różnym tempie i czasie zdobyły wyrazistą tożsamość oraz formy funkcjonalne i instytucjonalne. Trzeba też zauważyć, że nie można dzisiaj sobie wyobrazić zdrowego społeczeństwa funkcjonującego bez rachunkowości czy informatyki.

Pytanie o funkcjonowanie kolonializmu naukowego środowisk, które zbudowały tożsamość o wysokim poziomie dojrzałości, wymaga odniesienia się do zaproponowanych wcześniej kryteriów. Atrybut złożoności (A) systemu nauki i szkolnictwa wyższego oraz obu środowisk jest spełniony – wynika właśnie z dojrzałości instytucji, które wytworzyły te środowiska. Atrybut dominacji (B) oparty jest na pojęciu środowiska silniejszego i słabszego. Obiektywizacja takiego porównania wymaga zidentyfikowania obszarów wspólnych (inaczej porównanie nie byłoby możliwe). Ponadto trzeba udzielić odpowiedzi na pytanie o takie efekty osiągnięte w porównywanych obszarach, które są ukierunkowane na korzyści.

Dla uproszczenia rozważań przyjmiemy, że w sferze badań wspólnym sferami aktywności dla rachunkowości i informatyki są: pozyskiwanie środków na badania, jakość i efektywność kadry naukowej oraz udział w ciałach decydujących o zasadach alokacji takich środków. W sferze kształcenia natomiast obok pozyskiwania takich środków istotne są skuteczność w przyciąganiu studentów i jakość nauczycieli akademickich. Opisana sytuacja nie spełnia dokładnie warunków konkurencji doskonałej, niemniej jednak tworzy sytuację konkurencyjną, ponieważ oba środowiska finansowane są z ograniczonych budżetów publicznych i prywatnych, ograniczonej liczności ciał decyzyjnych oraz liderów naukowych i nauczycieli akademickich, a także ciał decyzyjnych, ograniczonej populacji kandydatów na studia. Dla całych dyscyplin nie jest to sytuacja gry o sumie zerowej, gdy korzyść jednego gracza oznacza stratę drugiego, ale na wielu polach rachunkowości i informatyki można dostrzec oznaki konkurowania. Na użytek tego tekstu przyjmiemy, że kluczowe pola to zasób wspólny, jakim jest finansowanie i pole metodyczne związane z celami przetwarzania danych.

Określenie dominacji na wspólnych polach wymaga objaśnienia opozycji silny–słaby. W kwestii finansowania opozycja ta wydaje się w miarę prosta. Silniejszym (dominuje) jest ten, kto jest zdolny przejmować środki drugiej strony (doprowadzać do wprowadzania procedur alokacji środków umożliwiających takie przejęcia). W obszarze metod przetwarzania informacji sytuacja jest bardziej skomplikowana, ponieważ w tożsamości obu obszarów wbudowany jest uproszczony wizerunek obszaru drugiego, co wynika z odmiennych celów obu środowisk.

W niniejszym tekście przyjmiemy w uproszczeniu, że rachunkowość to dotyczący podmiotu gospodarczego system identyfikowania i analizy zdarzeń gospodarczych oraz opisu ich wpływu na zasoby i wyniki, który służy ocenie sytuacji majątkowej

i finansowej podmiotu, planowaniu działalności gospodarczej, podejmowaniu decyzji przez różne grupy interesariuszy. Tradycyjnie w rachunkowości wyodrębnia się księgowość, rachunek kosztów oraz sprawozdawczość i analizę finansową. Mówi się także o rachunkowości finansowej, zarządczej, podatkowej, budżetowej, bankowej (i in.), a ostatnio o rachunkowości komputerowej.

Zmienne w czasie: złożoność gospodarki i narastające zróżnicowanie podmiotów gospodarujących, to główne przesłanki tworzące popyt na wiedzę naukową w obszarze rachunkowości oraz powstawania katedr i instytutów zajmujących się tworzeniem wiedzy o metodach opisu i wykorzystania rejestrowanych danych w działalności gospodarczej. W konsekwencji środowisko akademickie jest reprezentowane w akademickich ciałach kolegialnych na szczeblach uczelnianych i krajowych⁴. W zależności od złożoności zagadnień wiedzę z rachunkowości można zdobywać na studiach wyższych, w zawodowym szkolnictwie średnim, a także na kursach zawodowych o zróżnicowanym zakresie. Oferta kształcenia z rachunkowości jest bogata i stabilna, choć rachunkowość nie jest obecna w programach szkolnictwa podstawowego i ogólnokształcącego.

Z kolei – również w koniecznym uproszczeniu – przyjmujemy, że informatyka zajmuje się rozwiązywaniem problemów obliczeniowych, opisem procesów algorytmicznych oraz tworzeniem programów komputerowych i – w wątku technologicznym – projektowaniem sprzętu komputerowego. Informatyka wyodrębniła się stosunkowo niedawno (polski termin liczy ok. 50 lat) z matematyki jako obszar badań zajmujący się przetwarzaniem i technologiami przetwarzania informacji oraz wytwarzania systemów przetwarzających informacje. Gwałtowne przyspieszenie jej rozwoju jest związane z powstaniem komputerów (ok. 1950 r.), a ćwierć wieku później obniżeniem ich ceny i zwiększeniem dostępności, co stworzyło lawinowy popyt na ich zastosowania oparte na naukowych podstawach, który przełożył się na rewolucyjne osiągnięcia naukowe. Począwszy od lat 80., informatyka zdobyła pozycję instytucjonalną podobną do rachunkowości, a w sferze upowszechniania wiedzy – silniejszą: trafiła do szkolnictwa podstawowego⁵ i średniego.

To krótkie porównanie nie buduje jednoznacznej oceny dominacji rachunkowości i informatyki. Wydaje się, że w pozyskiwaniu środków na badania, poziomie jakości i efektywności kadry naukowej oraz udziału w ciałach decydujących o zasadach alokacji takich środków „siły są wyrównane”. Podobnie w sferze kształcenia

⁴ Tom *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* pod redakcją Anny Karmańskiej wydany przez Oficynę Wydawniczą SGH w 2016 r. otwiera dokumentacja procesu sankcjonowania tożsamości tego środowiska.

⁵ Podstawa programowa klas IV–VIII szkoły podstawowej w Polsce zawiera część zatytułowaną *Posługiwanie się komputerem, urządzeniami cyfrowymi i sieciami komputerowymi*.

rachunkowość i informatyka są trakcyjne i przyciągają studentów oraz budują kadre akademicką o wysokich kompetencjach. Niewątpliwie jednak te porównywalne pozycje różni dynamika rozwoju – informatyka dogoniła rachunkowość w iście sprinterskim tempie. Jeśli ten trend ma się utrzymać, to pytanie o dominację staje się palące dla obu środowisk. Jedno staje przed zagrożeniem eksploatacją, drugie – przed pokusą, by do tej eksploatacji doprowadzić.

Istotą zagrożenia i pokusy jest ograniczony – a zarazem wspólny – obszar potencjalnych korzyści obu środowisk (np. pozyskanych studentów oraz środków finansowych na badania i kształcenie). Powoduje to sytuację gry o sumie zerowej – w warunkach ograniczonego budżetu i ograniczonej wielkości populacji kandydatów na studia każda złotówka przekazana jednemu środowisku oznacza potencjalnie odebranie jej środowisku drugiemu, a każdy student, który wybiera informatykę, nie wybiera rachunkowości. Rosnąca pozycja informatyki nakazuje odnieść się do przewidywania, że wzrost ten zmieni stan równowagi w dominację.

Dominacja nie musi, ale może prowadzić do eksploatacji słabszych (kryterium C). Odnotujmy, że dominacja manifestuje się przejmowaniem środków finansowych oraz kandydatów na studia i przyrostem kadry, co prowadzi do wcześniej sygnalizowanych, opisanych korzyści. Eksploatacja polega na osiągnięciu tych korzyści cudzymi rękami. Rozważmy dwa przykłady zjawisk noszących znamiona naukowej eksploatacji rachunkowości przez informatykę. Przykład pierwszy to wypieranie klasycznych treści programów badawczych prowadzonych przez środowisko uczonych zajmujących się rachunkowością treściami prowadzonymi w większej mierze do rozwoju informatyki i jej wdrożeń niż do rozwoju rachunkowości. Przykład drugi to nasycanie programów kształcenia na kierunkach oferujących kształcenie w obszarze rachunkowości zajęciami i zagadnieniami informatycznymi. Oba zjawiska mają charakter dodatniego sprzężenia zwrotnego. Im więcej w rachunkowości innowacyjnych badań o dominacji kreatywnej informatyki, tym większy popyt na nakłady na kształcenie kreatywnych informatyków i ich badania. Im więcej treści informatycznych w dydaktyce rachunkowości, tym większy popyt na własną kadre o wyraźnym profilu informatycznym, kształconą zgodnie z profilem informatycznym.

Uwagi końcowe

Przedstawione rozważania celowo unikały wartościowania; w tekście odniesiono się do pytania, czy eksploatacja jest możliwa. Zaproponowano schemat pojęciowy nieco uproszczony, ale łatwy do rozbudowania, pozwalający opisać mecha-

nizm naukowej eksploatacji. Celowo natomiast nie odniesiono się do pytania, czy naukowa eksploatacja jest nieunikniona i naganna. Nie odniesiono się też do empirii, przekracza ona bowiem zamierzony rozmiar tekstu – to tematyka konferencji i wieloautorskiego tomu.

Można jednak zadać pytanie: Jakie okoliczności sprzyjają naukowej eksploatacji, a jakie ją ograniczają lub eliminują? Jest oczywiste, że pasywność środowisk prowadzi do utraty pozycji, ułatwia dominację otoczenia i zwiększa zagrożenie eksploatacją. Trudnym, ale ważnym kierunkiem jest współpraca środowisk nad pokonaniem ograniczeń wspólnych zasobów i uniknięcie pułapki gry o sumie zerowej. To strategia „powiększania tortu”.

Jak zatem powiększyć budżety? Tu odpowiedź nie jest oczywista, a mimo to prosta. Trzeba zdobywać nowe (czyli zewnętrzne) budżety na badania. Ten cel skuteczniej można realizować w partnerstwie opartym na szacunku, dobrej analizie słabych i silnych, szans i zagrożeń, za i przeciw oraz na identyfikacji obiecujących pól badań.

Jak powiększyć zasoby kandydatów i kadry? Również tu odpowiedź jest łatwa – trzeba sięgnąć do nowych (zewnętrznych) obszarów, szukać kandydatów na studia w niespenetrowanych dotąd środowiskach, podobnie rozbudowywać kadre.

Te odpowiedzi wskazują, że wyjście z pułapki dominacji prowadzącej potencjalnie do naukowej eksploatacji opartej na „powiększeniu tortu” jest umiędzynarodowienie badań i kształcenia. I o ile sama wskazówka jest prosta, o tyle droga do realizacji wskazania – bardzo trudna. Wymaga bowiem identyfikacji właściwych międzynarodowych partnerów i wspólnych obszarów badawczych, opracowania nowych, wspólnych programów o międzynarodowej atrakcyjności lub przynajmniej głębszego przeprojektowania programów istniejących. W obu obszarach wymaga ponadto pokonania barier kultur narodowych, organizacyjnych, dydaktycznych i badawczych.

Nade wszystko jednak współpraca naukowa wymaga zrozumienia współzależności partnerów, a dokładniej dyscyplin, które umożliwiają pokonanie barier. W przypadku rachunkowości i informatyki ta współzależność jest „zaszyta” wykorzystaniem przedmiotu ich badań do danych zarejestrowanych w transakcjach. Rachunkowość buduje struktury danych i kierunki ich agregowania, prowadzące do racjonalnych ekonomicznie rekomendacji, informatyka zaś tworzy algorytmy automatyzujące przetwarzanie ustrukturyzowanych danych prowadzące do tych rekomendacji. Korzystanie z tej współzależności bez respektu dla partnerskiego środowiska oznacza dobrze znane z praktyki dewiacje, będące *de facto* jednym z przejawów naukowej dominacji. Przykładami są tu z jednej strony przypadki rozbuchanej rachunkowości prowadzące do nieprzyjaznych programów komputerowych, z drugiej natomiast rozwiązania w rachunkowości, które są nadmiernie

uproszczone w efekcie podporządkowana sztywnym procedurom informatycznym wprowadzanym pod pretekstem ograniczeń sprzętowych, programowych itp.

Obok zrozumienia szans, które daje współzależność jako podstawa dla opartej na respekcie współpracy, trzeba pamiętać o najważniejszym: nauka rozwija się na pograniczach, a chodzi w niej o prawdę. To dotyczy wszystkich dyscyplin.

Bibliografia

European Commission, *European Research Area (ERA)*, https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-2020-2024/our-digital-future/european-research-area_en (dostęp: kwiecień 2023).

The European Higher Education Area, *Official Site*, <https://ehea.info/> (dostęp: kwiecień 2023).

Metafizyka rachunkowości w perspektywie systemowej

dr hab. Wojciech A. Nowak, prof. UŁ

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0001-8839-0645>

organizacja, zasoby, system adaptacyjny, meta: struktura, cel, dynamika, fizyka i na koniec metaperspektywa, schematum informacyjne, przesady i zaprzeczenia, triada rachunkowości: podsystem – system – nadsystem, kolonizacja jako etap rozwoju schematum informacyjnego

W refleksji naukowej nad rachunkowością dominują podejścia nauk społecznych i przyrodniczych, pomijające bądź marginalizujące systemowy aspekt rzeczywistości¹. Ich rezultaty pozostawiają jednak pewien niedosyt co do pełni odkrycia głębokiej natury rachunkowości. W niniejszej pracy prezentuje się podejście systemowe do wydobycia oraz objaśniania istoty rachunkowości i jej funkcji, czyli do formowania metafizyki rachunkowości. Metafizykę rozumiemy przy tym jako wysoce abstrakcyjne rozważania dotyczące podstawowych kwestii istoty i przyczyny rachunkowości², określanej z kolei jako obiekt generujący informacje przydatne do

¹ M. Power, *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason* (Foreworded by Bruno Latour), "Cambridge Studies in Management", no. 26, Press Syndicate of the University of Cambridge, Cambridge-New York-Melbourne 1996; A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996; M. Dobija, J. Renkas, *Czy rachunkowość jest nauką naturalną?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, t. 45, nr 1, s. 9–30.

² Słownikowo metafizyka to: 1. «nauka filozoficzna, której przedmiotem są podstawowe kwestie dotyczące istoty i przyczyny bytu»; 2. «rozważania o tym, co niepoznawalne, tajemnicze, niedostępne zmysłom i doświadczeniu»; 3. «rzecz trudna do zrozumienia ze względu na duży stopień abstrakcji».

uzasadniania i podtrzymywania istnienia niektórych innych obiektów³. Są to podmioty istniejące w oparciu o zasoby, a przede wszystkim organizacje, ujmowane jako naturalne i racjonalne systemy otwarte⁴ o charakterze złożonych systemów adaptacyjnych⁵. System rozumiemy jako zbiór elementów współzależnych wskutek wiążących je relacji. Złożony system adaptacyjny rozumiemy jako kolekcję *quasi*-autonomicznych elementów agentów współoddziałujących dla generacji wzorów zachowań adaptacyjnych kolekcji jako całości.

Organizacja jako złożony system adaptacyjny (definicja, metastruktura, cechy, metadynamika)

Organizację definiujemy jako kolekcję zasobów osobowych i nieosobowych zdolną do trwania i rozwoju w zmiennym środowisku przyrodniczym, społecznym i ekonomicznym, wyłanianą przez działającego w celu zaspokajania potrzeb fundatora i kierowaną na owych potrzeb zaspokajanie.

Zasoby to obiekty nadające się do wykorzystania dla trwania i rozwoju, obiekt zaś to to, co da się wyodrębnić i opisać. W odniesieniu do organizacji wyróżnia się dziś sześć rodzajów zasobów zwanych kapitałami: kapitał ludzki, intelektualny, społeczny i relacyjny, naturalny, finansowy/pieniężny oraz sfabrykowany/rzeczowy⁶.

³ Klasyczne definicje amerykańskie to (za: W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa 1998, s. 51): „Rachunkowość jest, wykorzystującą pieniądź jako miarę, sztuką rejestracji, klasyfikowania i odpowiedniego sumowania transakcji i zdarzeń, przynajmniej częściowo mających charakter finansowy, a także interpretowania uzyskanych rezultatów (The Committee of Terminology of the American Institute of Accountants, AIA, 1941). [Rachunkowość to] ... proces identyfikacji, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej, realizowany dla umożliwienia zainteresowanym stronom kształtowania sądów i decyzji w warunkach pełniejszej wiedzy (American Accounting Association, AAA, 1966). Rachunkowość to działalność usługowa. Jej funkcja polega na dostarczaniu informacji ilościowej, głównie natury finansowej, o obiektach ekonomicznych, która to informacja generowana jest z intencją przydatności do podejmowania decyzji ekonomicznych, w trakcie dokonywania wyborów spośród wzajemnie wykluczających się [alternatywnych] działań” (Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, APB AICPA, 1970).

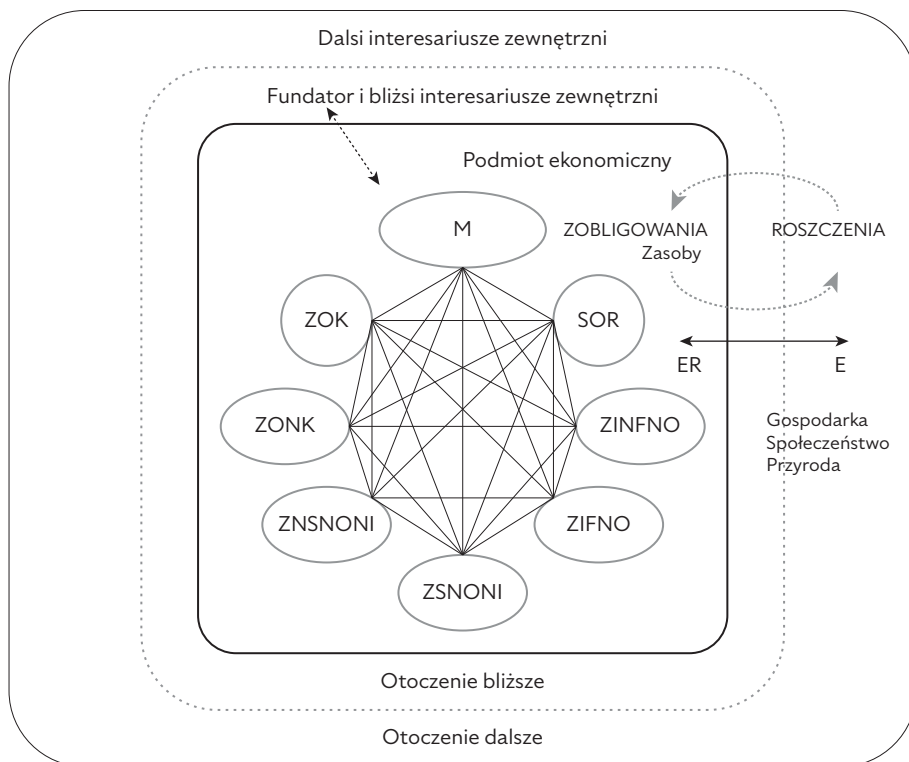
⁴ W.R. Scott, *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*, Prentice-Hall International, New Jersey 1992.

⁵ M. Gell-Mann, *The quark and Jaguar: Adventures in the simple and the complexity*, Little, Brown and Company, London 1994; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora...*, dz. cyt.; W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 215–254, 279–290; A. Kowalska-Styczeń, *Organizacja jako złożony system adaptacyjny*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej”, z. 80, nr 1933, Gliwice 2015, s. 179–188. Choć aspekt systemowy organizacji jest w polskiej nauce dostrzegany i pod kątem instrumentalnym teoretycznie rozważny, to na przykład (za: A. Noga, *Teorie przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010) przy przedstawianiu 28 teorii przedsiębiorstwa całkowicie go pomija.

⁶ IIRC IRF, *International <IR> framework (January 2021)*, s. 18–19, <https://www.valuereportingfoundation.org/wpcontent/uploads/2021/07/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (dostęp: kwiecień 2023).

Metastrukturę organizacji, uwzględniającą jej służebność (metacel), zasoby i relacje przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Metastruktura organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego



E – środowisko/otoczenie ekonomiczne, społeczne, przyrodnicze;

ER – relacje z otoczeniem, łącznie z relacjami wyliczania się;

M – metacel organizacji (potrzeba fundatora, której zaspakajanie jest motywem wyłonienia/ufundowania organizacji);

SOR – struktura organizacyjna, czyli zbiór wewnętrznych relacji formalnych i nieformalnych, w tym relacji wyliczania się

ZIFNO – zasoby informacji finansowej nieosobowe;

ZINFNO – zasoby informacji niefinansowej nieosobowe;

ZOK – zasoby osobowe kierownicze (menedżerskie – dominujący interesariusze wewnętrzni);

ZONK – zasoby osobowe niekierownicze (niemenedżerskie – niedominujący interesariusze wewnętrzni);

ZSNONI – zasoby substancjonalne nieosobowe nieinformacyjne;

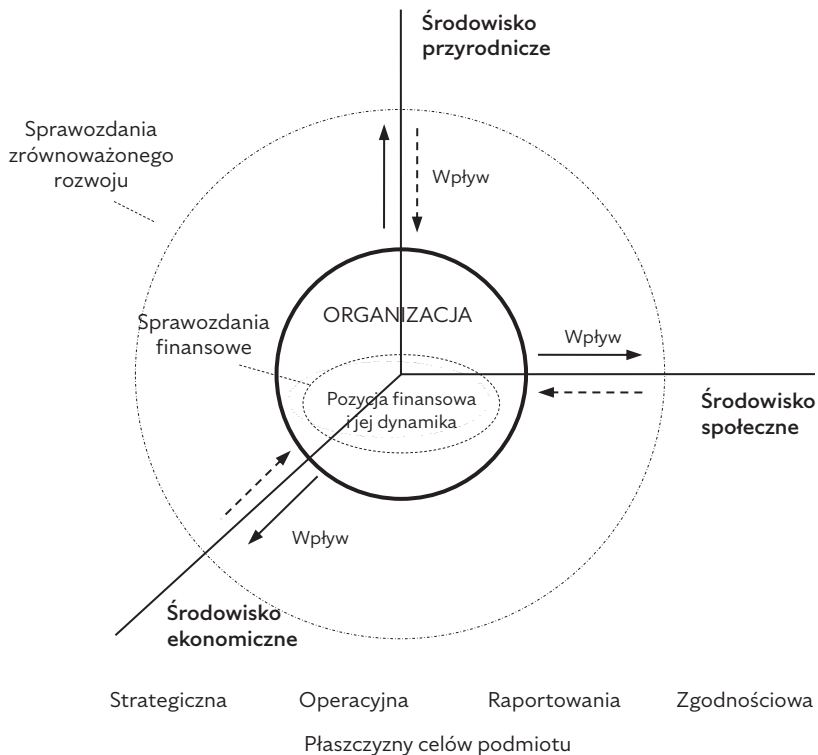
ZNSNONI – zasoby niesubstancjonalne nieosobowe nieinformacyjne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyводу: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 233.

Bycie kolekcją oznacza dla organizacji wyodrębnienie/całościowość oraz wyróżnialność elementów składowych oraz relacji wewnętrznych i z otoczeniem, a kie-

runkowanie organizacji na zaspokajanie potrzeb fundatora – jej służebność oraz podatność jej elementów i relacji na intencjonalne formowanie poprzez władanie/ zarządzanie/sterowanie. Owo formowanie poprzez sterowanie/zarządzanie następuje w wymiarach przyrodniczym, społecznym i ekonomicznym. Przedstawiono to na rysunku 2.

Rysunek 2. Organizacja a środowisko przyrodnicze, społeczne i ekonomiczne. Perspektywa sterowania/zarządzania



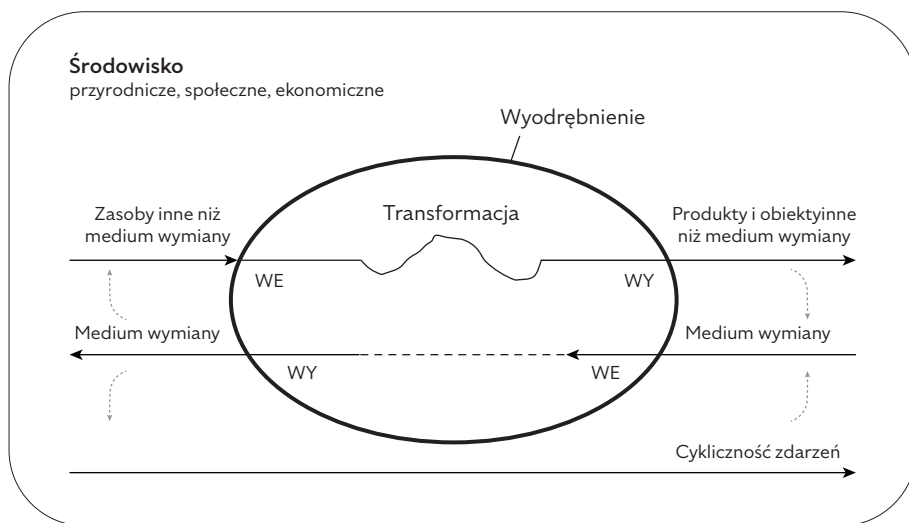
Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 49.

Zdolność do trwania i rozwoju w zmiennym środowisku jest właściwa złożonym systemom adaptacyjnym⁷. Złożone systemy adaptacyjne są systemami otwartymi żyjącymi.

⁷ System to tworzący całość uporządkowany zbiór (kolekcja) wzajemnie powiązanych elementów. Otwartość oznacza oddziaływanie elementów pomiędzy sobą i z otoczeniem systemu. Odnotujemy przy tym, że człowiek jako obiekt żyjący należy do klasy złożonych systemów adaptacyjnych. Zasoby osobowe organizacji realizują się poprzez ludzi, co oznacza, że organizacja jest złożonym systemem adaptacyjnym obejmującym inne złożone systemy adaptacyjne. I choćby tylko z tego względu organizacja jest kompozytowym złożonym systemem adaptacyjnym. W systemach kompozytowych docho-

Immanentne cechy systemu otwartego to: wyodrębnienie, wejścia, wyjścia, wymiana z otoczeniem przez wejścia i wyjścia, transformacja wejść na wyjścia. Są to pierwszorzędowe cechy systemów żyjących jako systemów otwartych, definiujące metadynamikę funkcjonowania organizacji jako systemu otwartego, co zilustrowano na rysunku 3. Trzeba też mieć na uwadze, że dla optymalności metadynamiki niektóre z elementów systemu funkcjonują poza obszarem optymalności własnej.

Rysunek 3. Metadynamika organizacji jako systemu otwartego



Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 233.

Cechy pierwszorzędowe są bazą cech drugorzędowych, takich jak: granica, cykliczność funkcjonowania, sprzężenie zwrotne, homeostaza, temporalna przewaga rozwoju złożoności nad entropią, skłonności do wzrostu i ekspansji, adaptacyjność (zharmonizowana z homeostazą), oraz ekwifinalność (zdolność od osiągnięcia kolejnych stanów różnymi drogami). Należy podkreślić, że cechy pierwszo- i drugorzędowe mają charakter immanentny, a wyłaniają się wraz ze złożonym systemem adaptacyjnym, zanikając wraz z jego rozpadem.

Służebność organizacji i jej ukierunkowanie na zaspokajanie potrzeb fundatora wymaga wyróżnienia w cechach systemu żyjącego – ze swej natury będącego złożonym systemem adaptacyjnym – aspektów choćby do pewnego stopnia obser-

dzi do koadaptacji, przy której systemy składowe kompozytu jednocześnie konkurują i kooperują ze sobą, przyczyniając się do adaptacji kompozytu jako całości. Nadmienimy, że optymalność funkcjonowania systemu kompozytowego może wymagać nieoptymalnego funkcjonowania niektórych z jego elementów składowych (podsystemów).

wowalnych i podatnych na intencjonalne oddziaływanie człowieka w celu realizacji owej służebności. Tego rodzaju aspekty nazywamy fundamentalnymi atrybutami systemowymi organizacji (FAS). Cechują się one nieodłącznością od organizacji (inherencja), a są to:

- a) czasoprzestrzenność,
- b) autorelacyjność/autostrukturacyjność,
- c) cykliczność,
- d) tożsamość/institucjonalizacja,
- e) zasobność,
- f) obligowalność,
- g) gratyfikodajność,
- h) nadwyżkotwórczość,
- i) samoopis/samosterowność,
- j) sygnalizacja/komunikowanie⁸.

Są to atrybuty wieloskładnikowe. Sterownie/zarządzanie polega na oddziaływaniu na stany rzeczonych atrybutów⁹.

Ich stany kształtują się wskutek zmian w ich elementach składowych i są one wzajemnie powiązane. Przy tym zmiana stanu jednego atrybutu powoduje bardziej bądź mniej istotną zmianę w przypadku pozostałych. Zdarzenia w elementach składowych atrybutów fundamentalnych zachodzą z przyczyn przyrodniczych, społecznych lub ekonomicznych, w tym wskutek pobudzających bądź odgradzających oddziaływań generowanych decyzjami kierowniczymi. Jeśli przyjąć na wzór Pareto, że oddziaływania kierownicze stanowią do 20% całości przyczyn zdarzeń, to dla trwania i rozwoju organizacji korzystne byłoby, gdyby przynosiłyby one 80% ogółu skutków zdarzeń. To ujęcie można by przyjąć jako miarę efektywności zarządzania. Kierunki kształtujących pozycję finansową oddziaływań zarządczych przedstawiono w tabeli 1.

⁸ Na temat holistycznych właściwości złożonych systemów adaptacyjnych pisze w polskim piśmiennictwie m.in. A. Kowalska-Styczeń (patrz: bibliografia).

⁹ Definicja formalna: zarządzanie to system wewnątrzorganizacyjny upełnomocnionego intencjonalnego kształtowania, albo zaniechania kształtowania, oddziaływań bądź osłon, skierowanych na stany i dynamikę fundamentalnych atrybutów systemowych, dla spełniania krytycznych warunków trwania i rozwoju oraz realizacji motywu orientującego, albo dla sprowadzenia tychże stanów do poziomów dalsze trwanie uniemożliwiających (oprac. na podst.: W.A. Nowak, *Zarządzanie organizacją z perspektywy złożonego systemu adaptacyjnego – rozwinięcie koncepcji*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2019, t. XX, z. 4, cz. I, s.125). Na temat jakości zarządzania i kosztów patrz: tamże, s. 126–129.

Tabela 1. Ukierunkowanie oddziaływań i osłon zarządczych/władczych

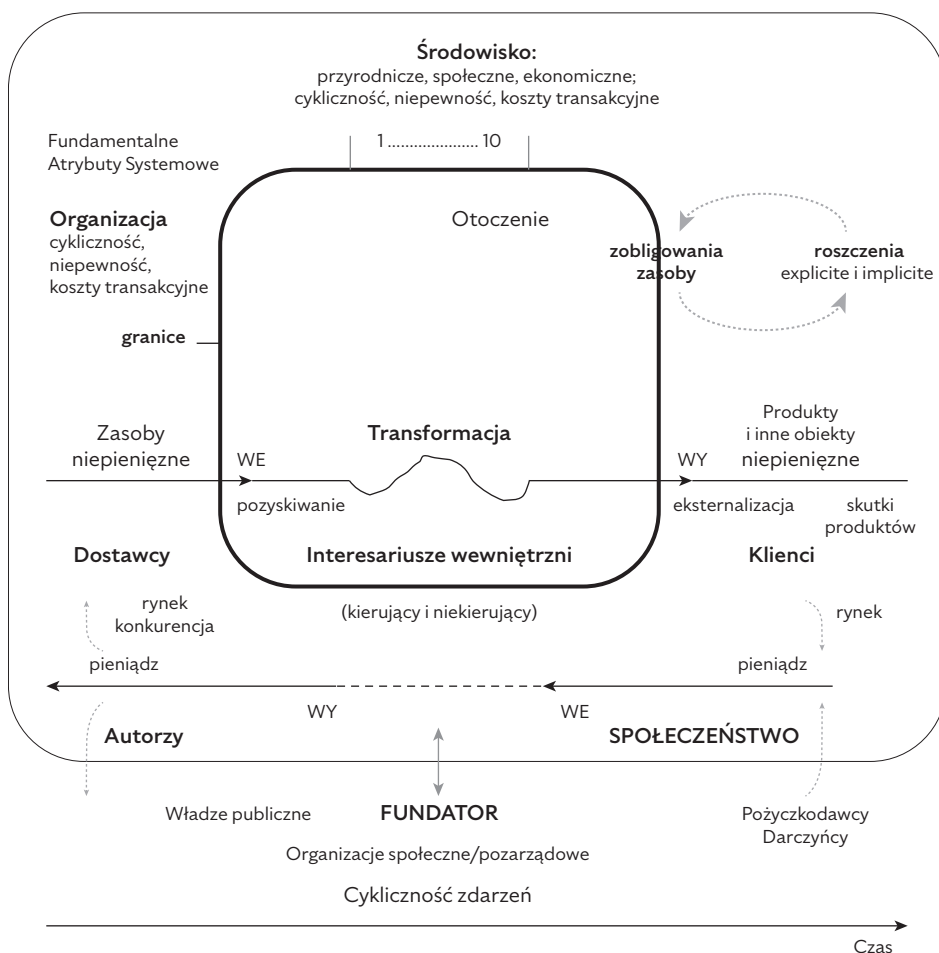
Fundamentalne atrybuty systemowe	Wymiary			
	przyrodniczy	społeczny	ekonomiczny	władanie/ zarządzanie
Regionalizm czasoprzestrzenny				
Tożsamość /instytucjonalność				
Autorelacyjność/ strukturacyjność				
Periodyczność				
Zasobność				
Obligowalność				
Gratyfikodajność				
Nadwyżkotwórczość				
Samoopisywalność /samosterowność				
Zdolność sygnalizacji i komunikowania				

Źródło: opracowanie własne.

Podkreślmy, że fundamentalne atrybuty systemowe definiują pozycję systemową, stany i prognozy tejże pozycji, w tym *ex post* i *ex ante* pozycję finansową (sprawozdania i budżety) organizacji. Pozycja systemowa organizacji to kolekcja stanów jej fundamentalnych atrybutów systemowych na dany moment, finansowa to kolekcja stanów jej fundamentalnych atrybutów systemowych na dany moment, wymierzonych przy pomocy jednostki pieniężnej, budżetowanie natomiast to nic innego jak projektowanie pozycji organizacji, czyli jej pozycjonowanie. Odnotujmy, że pozycja systemowa formuje się pod wpływem zmian w zasobach, zachodzących na bieżąco lub przesądzonych co do rozmiaru i czasu przez zobowiązania regulowane za pomocą zasobów, a generowane zasadnymi roszczeniami otoczenia organizacji.

Metadynamikę organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego z pieniądzem w roli medium wymiany przedstawiono na rysunku 4. Zauważmy, że systemowe właściwości organizacji determinują konfigurację jej układu społecznego, to jest rodzaje i relacje jej interesariuszy. Wyłaniają się interesariusze wewnętrzni i zewnętrzni, powiązani odpowiednio z fundamentalnym atrybutami systemowymi i ich kształtowaniem oraz z wejściami i wyjściami organizacji.

Rysunek 4. Metadynamika organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego z pieniądzem w roli medium wymiany



Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 242.

Interesariusze organizacji jako system społeczny

W płaszczyźnie społecznej interesariusze organizacji tworzą system społecznego działania. Zgodnie z teorią socjologiczną w ujęciu Talcotta Parsonsa¹⁰ każdy system społecznego działania realizuje cztery imperatywy funkcjonalne, którymi są: funkcja adaptacji (A), osiągnięcia celów (G), integracji (I) oraz kultywowania wzo-

¹⁰ T. Parsons, *An outline of the social system*, w: *Classical sociological theory*, C. Calhoun, J. Gerteis, J. Moody, S. Pfaff, K. Schmidt, I. Virk (ed.), Blackwell Publishers, Oksford 2002, s. 369–372.

rów (L). W dzisiejszych kategoriach systemowych możemy powiedzieć, że każda z tych funkcji jest specyficznym złożonym systemem adaptacyjnym i każda z nich ma sobie właściwe medium wymiany, mianowicie:

- adaptacja – pieniądz,
- osiągnięcie celów – władza,
- integracja – wpływ,
- kultywowanie wzorów – powinność (zobligowanie, wartość).

Cały system społeczny interesariuszy jest więc kompozytowym złożonym systemem adaptacyjnym o czworakich mediach wymiany, w dodatku o właściwościach fraktalnych – patrz: rysunek 5.

Rysunek 5. Funkcjonalny wzór systemów działania społecznego (AGIL)

Adaptacja (A)			Osiągnięcie celów (G)	
A	G	G	G	G
L	I			
L		I		
L		I		
L			I	
L			I	

Kultywowanie wzorów (L)
Integracja (I)

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyводу: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 243.

Intencjonalne oddziaływania kształtujące (zarządzanie) – czyli oddziaływania cybernetyczne – na imperatywne funkcje systemu społecznego (AGIL) mają charakter hierarchiczny, jak na rysunku 6.

Hierarchiczność oddziaływań kształtujących (oddziaływań zarządczych) powoduje, że:

podsystemy funkcjonalne nie mogą informacyjnie oddziaływać na siebie w dowolny sposób, a jedynie w kierunku wyznaczanym przez strzałkę przepływu informacji. Według Parsonsa strzałka skierowana ku górze wskazuje hierarchię warunków, które dla danego skumulowanego poziomu funkcjonalnego są konieczne, lecz niewystarczające (zaś strzałka skierowana w dół wskazuje hierarchię warunków regulujących

w sensie cybernetycznym). Ruch w dół oznacza regulację coraz większej liczby warunków koniecznych, co czyni możliwą implementację wzorów, planów i programów (...). Systemy ułożone wyżej w hierarchii cybernetycznej są względnie obfite w informację, systemy położone niżej są względnie obfite w energię. W sensie cybernetycznym oznacza to determinizm kulturowy, przejawiający się tym, że wzory kultury są źródłem informacji sterujących dla pozostałych podsystemów¹¹.

Rysunek 6. Cybernetyczna hierarchia sterowania w funkcjonalnym ujęciu systemu działania społecznego (LIGA)



Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s.79, 243, 253.

Zarządzanie jako oddziaływanie formujące wpływa na zakres, sposób i stopień realizacji tychże imperatywów funkcjonalnych systemu społecznego organizacji oraz na kształt właściwych im mediów wymiany, czyli na pieniądze, władzę, wpływy i powinności interesariuszy. Jakość zarządzania może być w płaszczyźnie społecznej mierzona również poprzez drogi i skalę jego oddziaływania na stany i dynamikę mediów wymiany interesariuszy.

Krytyczne warunki trwania i rozwoju organizacji

Trwanie o rozwój organizacji w zmiennym środowisku determinuje jej zdolność do wymiany z otoczeniem (atrybut *gratyfikodajność*) i tworzenia nadwyżki zasobów (atrybut *nadwyżkotwórczość*). Krytyczne warunki trwania i rozwoju organizacji jako systemu otwartego o charakterze żyjącego złożonego systemu adaptacyjnego odnoszą się do tej właśnie zdolności. Formułujemy je następująco:

¹¹ W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 67.

- a) warunek koniecznej gratyfikodajności (koniecznej płynności, możliwości niezbędnej wymiany, warunek konieczny) – warunek konieczny; dostosowanie gratyfikodajności (zdolności płacenia) do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli należyte natężenie i odpowiednia ciągłość strumienia medium wymiany bądź środków pieniężnych (wydolność wymiany);
- b) warunek wystarczającej nadwyżkotwórczości (nadwyżkodajności, wystarczającej nadwyżki, dominacji tendencji rozwoju złożoności nad wzrostem entropii) – warunek wystarczający; dostosowanie nadwyżkotwórczości do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli zdolności do generowania odpowiedniej nadwyżki zasobów pozyskiwanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi (negatywna entropia, homeostaza i adaptacyjność) oraz dostosowanie samoopisu i sygnalizacji do potrzeb informacyjnych interesariuszy i efektywności komunikacji z nimi.

Zdolność interakcyjności czyni nadwyżkotwórczość możliwą, choć nie musi być przeciwnie – nadwyżkotwórczość nie musi umożliwiać realizacji interakcyjności. Brak interakcyjności prowadzi do kolapsu i gwałtownego rozpadu organizacji kolaps. W przypadku niedostatecznej nadwyżki przy zachowaniu interakcyjności organizacja zacznie się degradować do poziomu, przy którym stanie się ona wystarczająca, a jeśli to nie nastąpi, to organizacja rozpadnie się.

Zauważmy, że główne cechy zasobów oraz zobligowań to rodzaj, wolumen i złożoność. Interakcyjność i nadwyżkotwórczość odnoszą się również do tych cech i ich kombinacji. Pierwsza z wymienionych wymaga odpowiedniego napływu właściwych zasobów o odpowiednim wolumenie i odpowiedniej złożoności, druga zaś – odpowiedniej redukcji i transformacji pozyskanych zasobów.

Odnotujmy, że razem wzięte fundamentalne atrybuty systemowe oraz warunki krytyczne trwania i rozwoju determinują kierunki analizy i kardynalne kryteria oceny pozycji organizacji w aspekcie możliwości jej dalszej aktywności.

Informacja w złożonym systemie adaptacyjnym¹²

Informacja jest fundamentem funkcjonowania złożonych systemów adaptacyjnych. Ich immanentną właściwością jest gromadzenie i użycie informacji, prowadząca do formowania i utrzymywania w swych ramach odwzorowań i obrazów

¹² Punkt ten jest adaptacją części artykułu W.A. Nowak, *Przesądy i zaprzeczenia w organizacjach jako złożonych systemach adaptacyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 421.

świata¹³. Następuje to poprzez samoczynne wyłonienie autonomicznego systemu wewnętrznego, który na podstawie oglądu rzeczywistości wewnętrznej i zewnętrznej abstrahuje konstrukty, koncepty i wzory działania, organizowane następnie w specyficzne obrazy (ang. *schema*), rewidowane poprzez napływ nowych danych z obserwacji wewnętrznej i otoczenia poprzez obszary wejść i wyjść¹⁴. Tak powstały obraz nazwany bywa schematami informacyjnymi bądź po prostu schematami i jest on podstawą samosterowności złożonego podmiotu adaptacyjnego. Głównym mechanizmem samosterowności organizacji jest podsystem zarządzania.

Schematum informacyjne

Schematum informacyjne jest zarazem podstawą i wynikiem samoopisu rzeczywistości przez złożony system adaptacyjny. Zdolność złożonego systemu adaptacyjnego do tworzenia schematum ma charakter emergentny, czyli powstaje, rozwija się i zanika wraz nim. Ma ono więc charakter produktu naturalnej (immanentnej) właściwości złożonego systemu adaptacyjnego, zorientowanej na absorpcję i transformację strumienia danych. Sposób powstawania, selekcji, funkcjonowania i modyfikacji schematum¹⁵ przedstawia się jak poniżej.

Złożony system adaptacyjny wyodrębnia regularności w strumieniu danych, odróżniając je od obiektów identyfikowanych jako przypadkowe bądź wskazujące na uznaniowość. Wyodrębnione regularności kondensowane są w schematum. Ze strumienia napływających danych generuje się wiele różniących się między sobą i zhierarchizowanych jednostkowych schematum. Do każdego z nich wprowadzana jest następnie dodatkowa informacja, tego samego rodzaju co informacja odrzucona jako wskazująca na przypadkowość przy wyodrębnianiu regularności w strumieniu danych. W efekcie kombinacji schematum z tą dodatkową informacją powstaje dający się zastosować w realnym świecie rezultat w postaci deskrypcji tego, co obserwowane, predykcji zdarzeń bądź przepisu na behavior samego złożonego systemu adaptacyjnego. Złożony system adaptacyjny identyfikuje konsekwencje w realnym świecie owej deskrypcji, predykcji bądź recepty i wprowadza je do mechanizmu generacji schematum, wywierając selektywny wpływ na konkurencję pomiędzy dotąd wygenerowanymi schematami jednostkowymi. Efekty tegoż sprzężenia zwrotnego mają skutki dla przeżywalności jednostek schematum. Niektórych z nich są eliminowane, niektóre zepchnięte na niższe szczeble w hie-

¹³ M. Gell-Mann, dz. cyt., s. 23–24, 154–156.

¹⁴ Tamże, s. 23–25, 154–156, 242, 318, 370, 373–374.

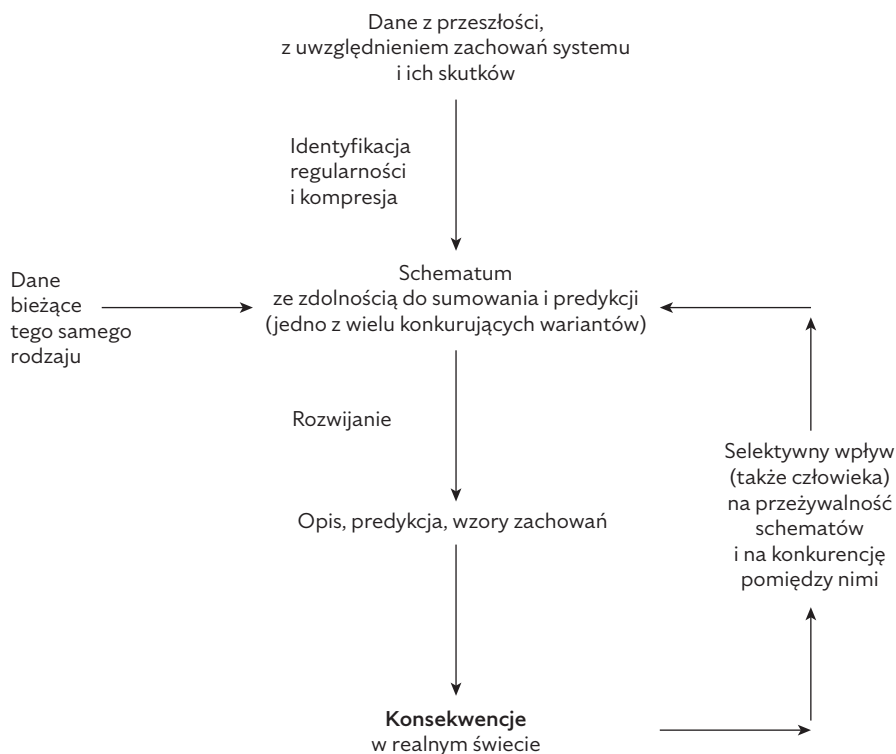
¹⁵ Tamże, s. 23–24.

rarchii, niektóre – przynajmniej jedno – wzmacniają potencjał trwania, a nawet mogą być promowane. Sposób istnienia schematum prezentujemy na rysunku 7.

Nadmiemy, za Gell-Mannem¹⁶, że jednym z najważniejszych czynników napędzających ewolucję złożonych systemów adaptacyjnych jest tendencja do wzmacniania zdolności do wykrywania wzorów.

W przypadku kompozytowych złożonych systemów adaptacyjnych, w których dochodzi do koadaptacji, schemata informacyjne systemów składowych kompozytu jednocześnie konkurują i kooperują ze sobą, a ponadto wytwarza się holistyczne schematum informacyjne całego kompozytu obserwującego samego siebie i – poprzez obszary wejść i wyjść – otoczenie¹⁷.

Rysunek 7. Wzór informacyjnego aspektu (schematum) złożonego systemu adaptacyjnego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Gell-Mann, *The quark and Jaguar: Adventures in the simple and the complexity*, Little, Brown and Company, London 1993, s. 25.

¹⁶ Tamże, s. 277.

¹⁷ Tamże, s. 242, 318, 370, 373–374.

Informacja w złożonym systemie adaptacyjnym – efekt błędu w identyfikacji regularności – przesady i zaprzeczenia

Z perspektywy powstawania i funkcjonowania kolekcji schematum informacyjnego złożonego systemu adaptacyjnego przesady i zaprzeczenia można zidentyfikować jako konsekwencje dwóch rodzajów błędu w identyfikacji regularności. Pierwszym z nich jest mylenie przypadkowości z regularnością, a drugim – regularności z przypadkowością. Efektem tego pierwszego będzie przesada, którego jedną z cech jest postrzeganie regularności tam, gdzie jej faktycznie nie ma (wynałazek, a nie odkrycie), drugiego natomiast odrzucenie świadectw regularności, czyli uporczywe zaprzeczenie (zaparcie), czasami nawet w przypadku, gdy regularność jest oczywista. Ze względu na łatwość popełnienia obydwu rodzajów błędu można przyjąć, że złożony system adaptacyjny będzie ewoluował ku względnie zrównoważonej sytuacji, w której poprawnej identyfikacji niektórych regularności towarzyszyć będzie błąd obydwu rodzajów.

W przypadku ludzi, będących przecież pewną klasą złożonych systemów adaptacyjnych, obydwaj rodzaje błędów mogą być kojarzone ze strachem i ryzykiem. Ponieważ złożone systemy adaptacyjne w trakcie ewolucji wzmacniają zdolność do odkrywania wzorów, sformułowanie go może być swoistą nagrodą dla samego systemu, nawet jeśli nie przynosi korzyści w realnym świecie. Jeśli tak, to przesady mogą być nieco bardziej rozpowszechnione niż zaprzeczenia.

Tendencja do przesad ma przypadku ludzi również inne uwarunkowania, a mianowicie – nieprzewidywalność i niesterowalność dużej części tego, co nas otacza. Źródłem tego są z jednej strony makroskopowe efekty fundamentalnych nieokreśloności mechaniki kwantowej i limitacje wprowadzane przez chaos, a z drugiej – ograniczoność pól percepcji naszych zmysłów i instrumentów, pozwalająca jednie na przyjęcie bardzo małej ilości zasadniczo dostępnej informacji o wszechświecie, oraz nieadekwatność pojmowania i ograniczone możliwości kalkulacji. W rezultacie powstaje silne poczucie niedostatku ładu i składu, które napawa człowieka strachem i prowadzi go do nakładania na otaczający świat (choćby na podstawie przypadkowych faktów i okazjonalnych zjawisk) artefaktowego porządku, bazującego na nieprawdziwych podstawach przyczynowości, ale dającego komfortową iluzję przewidywalności przełamania tajemnicy. Fantazjujemy, że jesteśmy w stanie manipulować światem poprzez odwoływanie się do wymyślonych sił, które sami wynaleźliśmy. Taka jest istota przesady.

W przypadku zaprzeczeń jesteśmy w stanie wykryć autentyczne wzory rzeczywistości, lecz konfundują nas one do tego stopnia, że przestajemy je postrzegać. Sytuację tę kompensujemy wierzeniami, które łągodzą wyparte ze świadomości

jednostki niepokoję, a podzielenie owych wierzeń w ramach danej kultury efekt łągodzenia zwielokrotniają. Wszak tego rodzaju wierzenia zwykle obejmują regularności będące naszym wynalazkiem, a to oznacza, że zaprzeczeniom towarzyszą przesady. Co więcej, w przypadku wielu z nich wiara w nie może utrzymywać się tylko dzięki zaprzeczeniu ich wyraźnych defektów, w szczególności częstej nieskuteczności. Tak więc zaprzeczanie realnym regularnościom i wprowadzanie regularności fałszywych wydają się być dwiema wzajemnie wspierającymi się stronami tej samej monety.

Jednakże mimo powiązania przesądów, wierzeń, mitów i magii z fałszywymi regularnościami pełnią one ważką rolę w funkcjonowaniu społeczności ludzkich. Jedne bywają powodem podziałów na niewspółgrające czy wręcz zwalczające się grupy, ale inne – źródłem inspiracji i natchnienia, na przykład w różnych obszarach sztuki. Ogólnie bowiem rzecz biorąc, sumują one długotrwałe doświadczenia z interakcji z naturą i kulturą. Są tyle samo lekcją, ile czynnikiem współkształtującym wzory zachowań, i jako takie, stanowią witalną część schematum kulturowego społeczeństwa i społeczeństw, w swej naturze będących przecież złożonymi systemami adaptacyjnymi.

Bywa, że zarządzanie uważa się za sztukę. Sztuki mają to do siebie, że karmią się wzorami regularności i kojarzenia nierozpoznanymi bądź nieuznanymi przez naukę. Na ich kanwie prosperują, formułując oryginalne schemata podlegające specyficznym presjom selekcyjnym, nierzadko bardzo odmiennym od funkcjonujących w nauce, ale dającym wspaniałe rezultaty.

Funkcjonowanie przesądów, wierzeń, mitów i magii odbywa się w ramach społeczności i społeczeństw na trzy komplementarne sposoby¹⁸:

- a) atrakcyjne, choć nienaukowe (dyletanckie) teorie, kojące fałszywe regularności nałożone na naturę;
- b) schemata kulturowe, wspomagające kształtowanie i utrwalanie tożsamości społeczności i społeczeństw;
- c) część wszechogarniającego poszukiwania wzorów, twórczego kojarzenia, obejmującego artyzm i wzbogacającego życie człowieka.

Informacja w złożonym systemie adaptacyjnym – przesady i zaprzeczenia w organizacjach

Przesady i zaprzeczenia będą powstawały i funkcjonowały w organizacjach w taki sam sposób jak we wszystkich złożonych systemach adaptacyjnych (co opisano w poprzednim punkcie naszych rozważań). Na organizację wpływać będą one

¹⁸ M. Gell-Mann, dz. cyt., s. 279.

poprzez oddziaływanie na stany – i dynamikę zamian stanów – kluczowych cech systemowych. Zatem oddziaływania przesądów i zaprzeczeń zmieniać będą kształt:

- a) czasoprzestrzenności,
- b) autorelacyjności/strukturacyjności,
- c) cykliczności,
- d) tożsamości/institucjonalizacji,
- e) zasobności,
- f) obligowalności,
- g) gratyfikodajności,
- h) nadwyżkotwórczości,
- i) samoopisu/samosterowności,
- j) sygnalizacji/komunikowania.

Oznacza to, że będą wpływały na pozycję systemową organizacji¹⁹ i dynamikę jej zmian. Współkształtując stany i dynamikę stanów kluczowych cech systemowych, przesady i zaprzeczenia wpływają na kierunek zmian i stopień spełnienia krytycznych systemowych warunków trwania i rozwoju organizacji w zmieniającym się środowisku, to znaczy na zdolność organizacji do wymiany z otoczeniem i przewagi tendencji wzrostu złożoności nad entropią, a w ogólności do jej adaptacyjności. Ze względu na wpływy na różne cechy systemowe i różne kierunki tych wpływów właściwe organizacjom przesady i zaprzeczenia nie muszą tworzyć spójnego, niesprzecznego zbioru, co czasami będzie prowadziło do paradoksów.

Przesady i zaprzeczenia w swej naturze podobne są do norm i jako takie będą odnosiły się do każdej z trzech paradygmatycznych interakcji społecznych i ich złożzeń, zarówno wewnątrz organizacji, jak i w jej relacjach ze środowiskiem zewnętrznym. Za paradygmatyczne sytuacje interakcji społecznych uznaje się sytuacje²⁰:

- a) typu 'dylemat więźnia',
- b) koordynacji,
- c) nierówności (stronniczości, słabości).

One same, a także ich złożenia mogą występować przy oddziaływaniu na każdą z kluczowych cech systemowych organizacji oraz przy orientowaniu jej na spełnianie krytycznych warunków trwania i rozwoju oraz realizację służebności. Wpływają na rozwiązywanie związanych z tym problemów.

¹⁹ Pozycję systemową zdefiniowaliśmy jako kolekcję stanów cech systemowych na dany moment.

²⁰ E. Ullmann-Margalit, *The emergence of norms*, Oxford University Press, New York 2015, s. 7–8.

Rachunkowość w perspektywie złożonego systemu adaptacyjnego

Przedstawiony dotąd obraz i sposób funkcjonowania organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego jest jednocześnie kontekstem i determinantą kształtu, struktury i funkcji rachunkowości. Rozróżnić przy tym trzeba rachunkowość jako składnik organizacji i jako składnik gospodarującego społeczeństwa jako całości, będącego przecież także makrozłożonym systemem gospodarującym czy też makroorganizacją. Przy uwzględnieniu trójpoziomowości rzeczywistości mamy więc triadę rachunkowość jako składnik organizacji – organizacja – gospodarujące społeczeństwo albo w kategoriach systemów: podsystem – system – nadsystem.

Rachunkowość widziana jako komponent organizacji jest inherentną emergencją wyłaniającą się w jej wnętrzu wraz z wyłanianiem się jej samej i rozpadającą się wraz z jej rozpadem. Proces wyłaniania się rachunkowości jest procesem niezależnym od woli człowieka, choć może być do pewnego stopnia moderowany. Rachunkowość zorientowana jest na odwzorowywanie zasobów organizacji, ich stanów, zmian stanów oraz skutków dla fundamentalnych atrybutów systemowych i kolekcji stanów tychże atrybutów (pozycja systemowa). Odwzorowanie następuje w kategoriach kwalitatywnych i kwantytatywnych, z zastosowaniem przy pomiarze jednostki medium wymiany²¹. Rachunkowość może być rozwiniętym składnikiem wewnętrznym, mającym pełny charakter złożonego systemu adaptacyjnego, ale może też być składnikiem w postaci adaptywnej ekstensji²², jak ma to miejsce w przypadku wykorzystywania do realizacji aktywności rachunkowościowej specjalizowanych podmiotów otoczenia organizacji. Bycie wewnątrz oznacza, że rachunkowość obejmuje wyłącznie wnętrze organizacji i jej granice, nie sięgając jej otoczenia²³. Sposób wyłaniania się i aktywności rachunkowości przedstawiono na rysunku 8, a rachunkowość definiujemy jako „system odwzorowania i predykcji, w kategoriach medium wymiany, stanów i dynamiki zasobowej pozycji podmiotu ekonomicznego, oraz komunikowania owego odwzorowywania zainteresowanym stronom”²⁴.

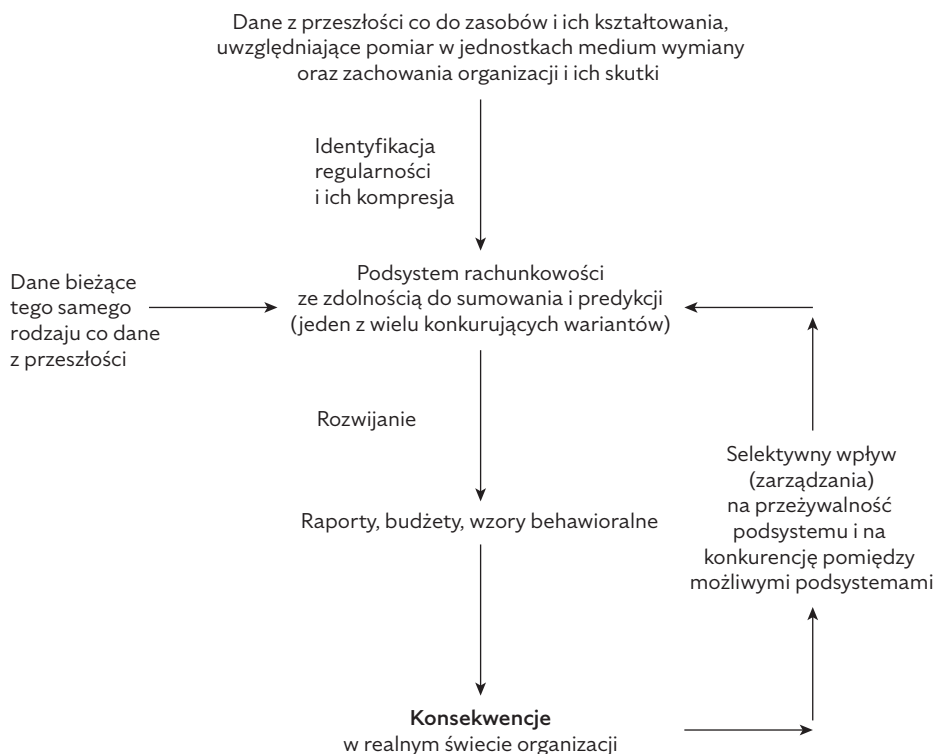
²¹ Przyjęcie jednostki medium wymiany jako miary jest warunkiem *sine qua non* dla obserwowalności i sterowalności stopnia otwartości systemu.

²² Zdolność generowania ekstensji (przedłużeń, odnóg) należy do immanentnych cech złożonych systemów adaptacyjnych. Na temat ekstensji i ich roli w kształtowaniu zewnętrznego środowiska bytowania człowieka patrz: E.T. Hall, *Ukryty wymiar*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1976, s. 28–29. Jedną z ekstensji jest sztuczna inteligencja.

²³ Zdawanie sobie z tego sprawy ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia istoty kontroli nad zasobami oraz zakresu i zasięgu zużywania zasobów (czyli kosztów).

²⁴ W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 252.

Rysunek 8. Schematum rachunkowości jako podsystem informacyjnego aspektu organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Gell-Mann, dz. cyt., s. 25.

Przy tym rachunkowość jest podsystemem służebnym wobec podsystemu sterującego, którym jest podsystem zarządzania, mający selektywny wpływ na wybór i kształt dominującego podsystemu rachunkowości oraz na eksternalizację jego produktów poza organizację²⁵.

Odwzorowanie rachunkowościowe jest więc procesem lokalnym (ograniczonym do organizacji oraz jej granic) i deterministycznym (odwzorowanie poprzedzone jest zdarzeniem w atrybucie systemowym).

Służebność rachunkowości wobec zarządzania polega na dostarczaniu mu relewantnych informacji o stanach i zmianach stanów zasobów organizacji oraz

²⁵ Historycznie o rachunkowości dla kupca i przez kupca zarządzającego swymi sprawami oraz o znaczeniu i wadze tejże rachunkowości dla społeczeństwa wiedział już w XV w. Luca Pacioli, pisząc „o rzeczach, których prawdziwy kupiec potrzebuje przede wszystkim...”, oraz aby „...książę... (i)... księcia znakomici poddani mogli poznać wszystkie zasady i zwyczaje kupieckie, które mogą im się przydać...”.

ich wpływie na stany i zmiany stanów fundamentalnych atrybutów systemowych, a także stany i zmiany stanów ich kolekcji, czyli pozycji systemowej. Rachunkowość koncentruje się na funkcji adaptacji i – w efekcie – na pozycji systemowej wiarygodnie wymierzonej w jednostkach pieni) ądz jako medium wymiany, a więc na stanie i zmianach stanu pozycji finansowej. Generowanie rzeczonych informacji następuje więc w trybie odwzorowania składników zasobów i kompresji uzyskanych danych do postaci oddającej stan i zmianę stanu pozycji systemowej, szczególnie w aspekcie pozycji finansowej.

Nadmiemy, że w potocznym rozumieniu właśnie owa kompresja bywa uważana za sedno rachunkowości. Jest ona konieczna, ale to tylko jeden z immanentnych elementów procesu odwzorowywania. Produktem generalnym schematum rachunkowości będą holistyczne i fragmentaryczne sprawozdania finansowe, budżety oraz wzory zachowań odwzorowawczych.

Podkreślmy, że kwantytatywne odwzorowywanie zasobów z użyciem jako miary jednostki medium wymiany ma krytyczne znaczenie dla możliwości oddziaływań zarządczych na stopień otwartości organizacji jako systemu, czyli na realizację pierwszego z krytycznych warunków jej trwania i rozwoju, to jest warunku koniecznej wymiany/koniecznej gratyfikodajności.

Tabela 2. Ukierunkowanie oddziaływań i oston zarządczych/władczych

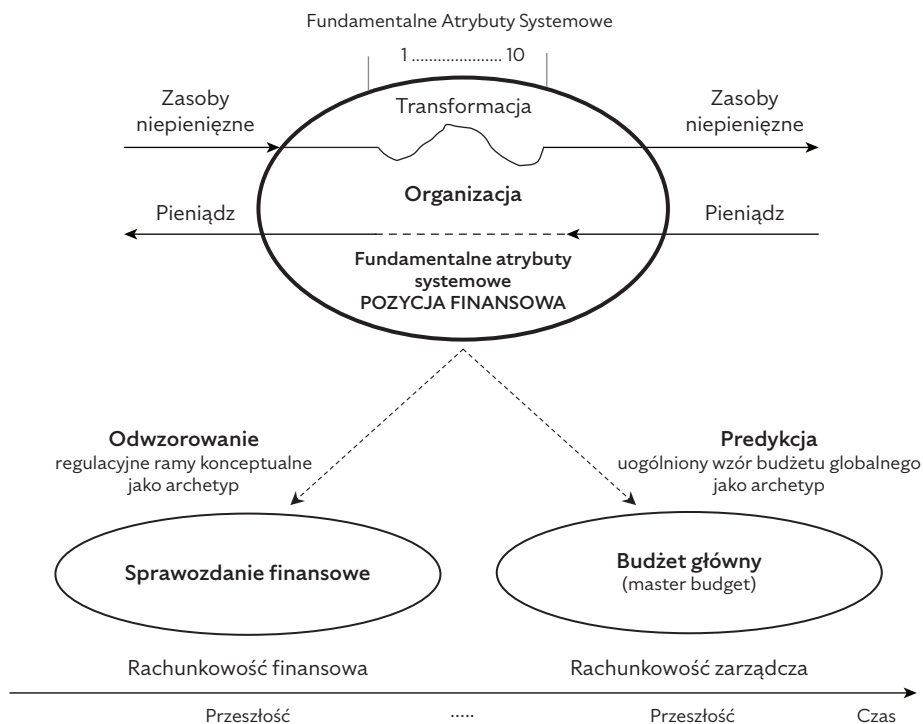
Lp.	Fundamentalne atrybuty systemowe	Wymiary			
		przyrodniczy	społeczny	ekonomiczny	władanie/zarządzanie
1	regionalizm czasoprzestrzenny				
2	autorelacyjność/strukturacyjność				
3	tożsamość/instytucjonalność				
4	periodyczność				
5	zasobność				
6	obligowalność				
7	gratyfikodajność				
8	nadwyżkotwórczość				
9	samoopisywalność / samosterowność				
10	zdolność sygnalizacji i komunikowania				

Źródło: opracowanie własne.

Orientacje odwzorowawcze rachunkowości przedstawiono na rysunku 9. Nadmienimy, że choć inherentną orientacją w rachunkowości jest orientacja na zasoby w wymiarze ekonomicznym, to na przełomie XX i XXI w. zaczęto praktycznie ukierunkowywać ją również na wymiary społeczny i przyrodniczy oraz władania/zarządzania. Takie rozszerzenie orientacji bywa uważane za kolonizację tradycyjnego pola rachunkowości, choć w świetle ujęcia systemowego jest naturalnym etapem rozwoju schematów informacyjnego organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego.

Na rysunku 9 schematycznie przedstawiono systemowy sposób rachunkowościowego odwzorowania ekonomicznego wymiaru organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego.

Rysunek 9. Systemowy sposób rachunkowościowego odwzorowania organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego w wymiarze ekonomicznym



Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 282.

W tabeli 3 przedstawiono formy artykulacji fundamentalnych atrybutów systemowych przez subsystem rachunkowości zorientowany na wymiar ekonomiczny. Finansowy aspekt pozycji systemowej w pełni przedstawiany jest przez komunikat

o pozycji finansowej (bilans), któremu towarzyszą komunikaty o nadwyżkotwórczości (rachunek zysków i strat), gratyfikodajności (rachunek przepływów pieniężnych) oraz finansowym wyrazie służebności wobec fundatora (rachunek zmian w kapitale/funduszu własnym), czyli inaczej „aktywa na czysto”.

Tabela 3. Artykulacja fundamentalnych atrybutów systemowych przez subsystem rachunkowości

Lp.	Atrybut	Odwzorowanie/ Forma komunikatu <i>ex post</i> oraz <i>ex ante</i>
1	regionalizm czasoprzestrzenny	każde ze sprawozdań i predykcji dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
2	autorelacyjność/strukturalność	każde ze sprawozdań i predykcji dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
3	tożsamość/institutionalność	każde ze sprawozdań i predykcji dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
4	periodyczność	każde ze sprawozdań i predykcji dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
5	zasobność	sprawozdanie z pozycji finansowej (bilans <i>ex post</i> oraz bilans <i>pro forma</i> – aktywa)
6	obligowalność	a) sprawozdanie z pozycji finansowej (bilans <i>ex post</i> oraz bilans <i>pro forma</i> – pasywa); b) sprawozdanie ze zmian struktury służnych roszczeń fundatora (aktywów netto) (<i>ex post</i> rachunek zmian w kapitale/funduszu własnym i <i>pro forma</i> rachunek zmian w kapitale/funduszu własnym)
7	gratyfikodajność (wydolność płatnicza)	<i>ex post</i> i <i>ex ante</i> rachunek przepływów pieniężnych (<i>cash flow ex post</i> oraz <i>cash flow pro forma</i>)
8	nadwyżkotwórczość	a) <i>ex post</i> i <i>ex ante</i> rachunek wyniku finansowego (<i>ex post</i> rachunek zysków i strat oraz rachunek zysków i strat <i>pro forma</i>); b) <i>ex post</i> i <i>ex ante</i> sprawozdanie ze zmian struktury służnego prawa (aktywów netto) (<i>ex post</i> rachunek zmian w kapitale własnym oraz <i>pro forma</i> rachunek zmian w kapitale własnym)
9	samoopisywalność/samosterowność	system obserwacji i ewidencji zdarzeń i warunków ekonomicznych oraz formowania komunikatów
10	zdolność sygnalizacji i komunikowania	eksternalizacja/udostępnianie sprawozdań finansowych i raportów

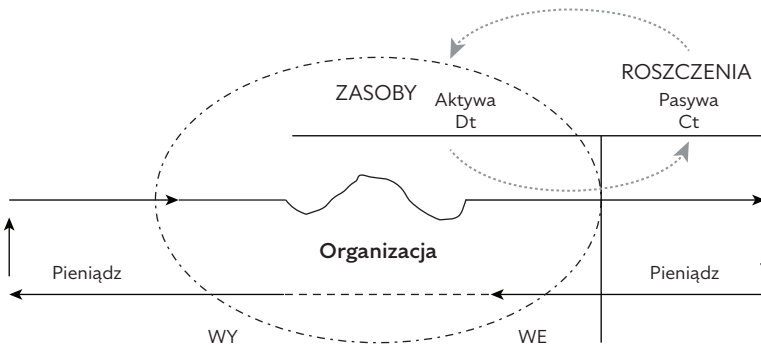
Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 248, 256.

Dane dla artykulacji fundamentalnych atrybutów systemowych generowane są w trybie obserwacji i pomiaru stanów oraz bieżących i odroczonej zmian w stanach atrybutów oraz ich składników, a także ewidencjonowane i sumowane przy pomocy konta. Konstrukcja konta jako instrumentu ewidencyjnego determinowana jest systemowym aspektem organizacji w sposób przedstawiony na rysunku 10. Aktywa odwzorowują za pomocą miary pieniężnej zasoby w granicach danej organizacji,

pasywa zaś – dające się wymierzyć przy użyciu miary pieniężnej i uregulować za pomocą aktywów słuszne roszczenia interesariuszy wobec owej organizacji.

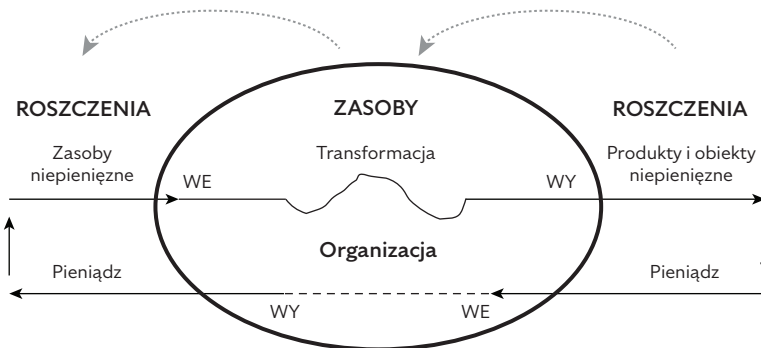
Konto ma właściwości fraktalne, wskutek czego produkty jego podziałów poziomych i pionowych cechuje samopodobieństwo²⁶, skutkujące addytywnością, przez co możliwe jest sumowanie w ramach konta i pomiędzy kontami zaewidencjonowanych wyników obserwacji.

Rysunek 10. Konto jako instrument determinowany systemowym aspektem organizacji



Źródło: opracowanie własne na podstawie wywodu: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 268–274.

Rysunek 11. Systemowa determinacja planu kont



Odwzorowywany aspekt organizacji	Sposób przejawiania się w grupach kont – jednostka taksonomiczna	Grupa w planie kont
Konstrytuwne nieosobowe składniki struktury, kształtujące potencjał transformacji (infrastruktura przetwarzania)	aktywa niebieżące (aktywa trwałe)	zespół 0

²⁶ W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 268–272.

Odwzorowywany aspekt organizacji	Sposób przejawiania się w grupach kont – jednostka taksonomiczna	Grupa w planie kont
Gratyfikator warunkujący nabywanie zasobów, w tym zasobów przeznaczonych do transformacji	środki pieniężne	zespół 1
Czynniki wpływające na możliwości użycia gratyfikatora do podtrzymywania otwartości i uczynnienia systemu (legitymizowane roszczenia ze strony otoczenia i wobec otoczenia – zaspakajane głównie za pomocą gratyfikatora)	roszczenia i rozrachunki (zobowiązania i należności)	zespół 2
Zasoby poddawane transformacji	materiały i towary	zespół 3
Zużycie zasobów według rodzajów	koszty rodzajowe	zespół 4
Zużycie zasobów według realizowanych funkcji lub typów/obszarów działalności	koszty funkcjonalne	zespół 5
Rezultaty transformacji nadające się do zaspokojenia potrzeb otoczenia	produkty	zespół 6
Efekty eksternalizacji produktów i związane z nimi poświęcenia	przychody i koszty ich uzyskania	zespół 7
Nadwyżka oraz efekty fluktuacji środowiska ekonomicznego, fundatora i podmiotu	aktywa netto i ich struktura (kapitały / fundusze, rezerwy, wynik finansowy)	zespół 8

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyводу: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 268–274.

Fraktalność konta i towarzysząca jej addytywność pozwalają na tworzenie grup kont powiązanych według relacji złożonego systemu adaptacyjnego i kolekcjonowanych według fundamentalnych atrybutów systemowych. W praktyce, intuicyjnie doprowadziło to do sformowania metodą prób i błędów kolekcji kont odzwierciedlającej fundamentalne atrybuty systemowe w aspekcie zasobowym oraz realizację krytycznych warunków trwania i rozwoju organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego. Kolekcję tę nazwano planem kont. Na rysunku 11 przedstawiono systemową determinację planu kont dla wymiaru ekonomicznego.

Jakość i błąd w funkcjonowaniu rachunkowości jako schematum informacyjnego

Rachunkowość jest pewną odmianą schematum informacyjnego złożonego systemu adaptacyjnego. Jej funkcjonowanie i produkty mają przystawać do procesów formowania pozycji systemowej. Zatem inherentną cechą jakościową rachunkowości będzie relewancja warunkowana wiernością odwzorowywania. W praktyce osobno rozpatruje się relewancję jako przystawalność do decyzji zarządczych oraz wierność odwzorowywania realności jako pierwotny warunek przystawalności.

Rodzaje i skutki błędu w funkcjonowaniu schematum rachunkowości ogólnie opisano wcześniej we wcześniejszych rozważaniach. W całej rozciągłości odnoszą

się one do rachunkowości. Podkreślmy jedynie, że i w tej dziedzinie zniekształcenia informacji powstają wskutek uznania nieregularności za regularność bądź wskutek uznania regularności za nieregularność. Oba mogą na pewnym etapie stać się normą, która traci już charakter lokalny, zostaje rozciągnięta na podsystemy rachunkowości różnych organizacji. Praktycznie nieuniknione generowanie tego rodzaju błędów obniża adekwatność decyzji podejmowanych z uwzględnieniem odwzorowań rachunkowościowych. Stąd potrzeba i słuszność rozpatrywania ich norm pod kątem możliwości wprowadzania w błąd, rzutuujący na kształtowanie się interakcji w paradygmatycznych, przedstawionych już wcześniej sytuacjach społecznych oraz ich splotach.

Adaptywność rachunkowości

Jak to już zaznaczyliśmy, rachunkowość organizacji jest samoistnym podsystemem bądź ekstensją organizacji. I w jednej, i w drugiej postaci będzie koadaptować się do środowiska ekonomicznego, społecznego i przyrodniczego wraz z całą organizacją, składającą się z wielu rywalizujących i współewoluujących podsystemów. Przy tym koadaptacja – w swej istocie obejmująca jednoczesną rywalizację i kooperację – uwzględni zarówno wewnętrzne środowisko organizacji, jak i jej środowisko zewnętrzne. Zatem z perspektywy hierarchiczności systemów i służebnej roli podsystemu rachunkowości względem podsystemu zarządzania mamy dwie triady, to jest triadę zarządzanie – rachunkowość – inne komponenty organizacji oraz rachunkowość – zarządzanie – otoczenie organizacji.

W pierwszej z nich dominuje zapotrzebowanie na informację o stanach i zmianach stanów fundamentalnych atrybutów systemowych oraz ich komponentów, a także o stopniu spełniania pierwszego z krytycznych warunków trwania i rozwoju, to jest warunku koniecznej gratyfikodajności. W drugiej natomiast dominuje zapotrzebowanie na informację o zdolności organizacji do trwania i rozwoju, czyli o pozycji systemowej i jej dynamice oraz o stopniu spełniania drugiego z krytycznych warunków trwania i rozwoju, to jest warunku wystarczalności nadwyżki. Koadaptacja podsystemu rachunkowości będzie zachodziła pod presją dominujących potrzeb informacyjnych obydwu triad z uwzględnieniem faktycznych i potencjalnych skutków niezaspokojenia potrzeb każdej z nich.

Zwróćmy uwagę na odnoszący się do rachunkowości jako podsystemu normatywny komponent w triadzie rachunkowość – zarządzanie – otoczenie organizacji. W relacji rachunkowość – zarządzanie przyjmuje on postać polityki rachunkowości i dokumentacji rachunkowości, a w relacji zarządzanie – otoczenie organizacji

przybiera postać standardów sprawozdawczości i prawnych przepisów rachunkowości. Dominacja jednej z nich zależy od historycznie ukształtowanego sposobu rządzenia się przez społeczeństwo i kategorii interesariuszy organizacji. W kręgu krajów rządzących się na modłę angloamerykańską standardy dominują w odniesieniu do interesariuszy będących dostawcami kapitału w wolumenach ważkich w skali społecznej i ekonomicznej²⁷, przepisy prawa zaś – w odniesieniu do interesariuszy w formie władz publicznych. W kręgu krajów rządzących się w nurcie tradycji Europy kontynentalnej z kolei przepisy prawa dominują w odniesieniu do wszystkich kategorii interesariuszy. Przy tym zarówno standardy, jak i przepisy prawa skutkują normami, do których adaptują się organizacje oraz ich podsystemy zarządzania i rachunkowości. Podkreślimy, że – poprzez uwzględnienie w polityce i dokumentacji rachunkowości – normy ze standardów oraz z przepisów prawa rzutują na jakość przystawalności informacji i mogą być źródłem błędów w odwzorowaniach generowanych przez podsystem rachunkowości.

W perspektywie organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego rachunkowość jest więc emergentną immanencją koadaptującą się przez pryzmat zarządzania i w ramach przez nie kreślonych do transcendencji wnętrza i otoczenia organizacji. Jest emergentną immanencją ewoluującą i produkującą informację w celu podtrzymania w warunkach zmienności środowiska ekonomicznego, społecznego i przyrodniczego bytu organizacji i innych obiektów bazujących na zasobach czerpanych z otoczenia.

Konkluzja

*Reality is not what it seems...*²⁸. Rzeczywistość nie jest taką, jaką się wydaje... Odnosi się to również do rachunkowości, która wciąż wydaje się być zbiorem metod i technik oraz ogromnym polem pracy.

Przyjęcie perspektywy systemowej umożliwi racjonalne wyjaśnienie podstawowej istoty i przyczyny rachunkowości, a prowadzi do sformułowania metafizyki rachunkowości. Ta wysoce abstrakcyjna perspektywa nie neguje przyjmowanych

²⁷ U podstaw standardów w nurcie angloamerykańskim tkwią zaś ramy konceptualne ramy, formułowane i promulgowane przez organy stanowienia standardów. W swej istocie są one wzorami pożądanego sposobu odzwierciedlenia rzeczywistości przez rachunkowość, a ich głęboka struktura przywiązana jest do systemowego aspektu podmiotów gospodarujących (patrz: W.A. Nowak, *Teoria sprawozdawczości...*, dz. cyt., s. 212–214, 215–254 oraz Nowak W.A., *Nowa generacja ram konceptualnych amerykańskiej Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2023, z. 47, nr 1, s. 99–119).

²⁸ To także tytuł książki o fizyce, będącej dziełem teoretyka profesora Carla Rovelliego.

dotąd perspektyw nauk społecznych czy przyrodniczych, raczej ogarnia je wszystkie i syntetyzuje w metafizykę o wielkiej mocy eksplanacyjnej i predykcyjnej. Przy tym mimo swej abstrakcyjności jest zrozumiała na poziomie dydaktyki akademickiej i nadaje się jako teoria dla badań naukowych oraz jako instrument analiz i oceny bieżącej praktyki. Perspektywa systemowa przełamuje bowiem czątkowość innych perspektyw, w rodzaju perspektywa nauk ekonomicznych, perspektywa nauk prawnych, perspektywa nauk behawioralnych czy perspektywa nauk fizycznych, obejmując je wszystkie i integrując w metaperspektywę o wszechogarniającej mocy eksplanacyjnej i predykcyjnej.

Bibliografia

- ChatGPT 1, *Accounting what it is*, <https://chat.openai.com/chat> (dostęp: marzec 2023).
- Dobija M., Renkas J., *Czy rachunkowość jest nauką naturalną?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, t. 45, nr 1, s. 9–30.
- Gell-Mann M., *The quark and Jaguar: Adventures in the simple and the complexity*, Little, Brown and Company, London 1994.
- Hall E.T., *Ukryty wymiar*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1976.
- IIRC IRF, *International <IR> Framework (January 2021)*, <https://www.valuereportingfoundation.org/wp-content/uploads/2021/07/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (dostęp: kwiecień 2023).
- Kowalska-Styczeń A., *Organizacja jako złożony system adaptacyjny*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej” 2015, z. 80, nr 1933, s. 179–188.
- Noga A., *Teorie przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego: Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Nowak W.A., *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Nowak W.A., *Organizacja jako złożony system adaptacyjny*, w: Romanowska M., Cygler J., *Granice zarządzania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014.
- Nowak W.A., *Przesady i zaprzeczenia w organizacjach jako złożonych systemach adaptacyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 421.
- Nowak W.A., *Zarządzanie organizacją z perspektywy złożonego systemu adaptacyjnego – rozwinięcie koncepcji*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2019, z. 4, cz. I, s. 117–132.
- Nowak W.A., *Nowa generacja ram konceptualnych amerykańskiej Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2023, z. 47, nr 1, s. 99–119.
- Pacioli L., *Tractatus XI de Computis at Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

- Parsons T., *An outline of the social system*, w: Calhoun C., Gerteis J., Moody J., Pfaff S., Schmidt K., Virk I., (ed.), *Classical sociological theory*, Blackwell Publishers, Malden, Massachusetts, Oxford 1961, s. 366–385.
- Power M., *Accounting and Science: Natural Inquiry and Commercial Reason (Foreworded by Bruno Latour)*, “Cambridge Studies in Management”, no. 26, Press Syndicate of the University of Cambridge, Cambridge – New York – Melbourne 1996.
- Scott W.R., *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*, Prentice-Hall International, Inc., New Jersey 1992.
- Słownik Języka Polskiego PWN, *Metafizyka*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/metafizyka;2482463.html> (dostęp: kwiecień 2023).
- Szychta A., *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości – Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Ullmann-Margalit E., *The emergence of norms*, Oxford University Press, New York 2015.

Ekskluzywna domena rachunkowości – pomiar kapitału w podmiotach gospodarujących

prof. dr hab. Mieczysław Dobija

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
<https://orcid.org/0000-0003-0670-2313>

poziomy kognitywne kapitału, termodynamika w rachunkowości, fenomen „energii” i „czasu”, pomnażanie i deprecjacja kapitału

M Motywem przedstawienia rozważań z zakresu teorii rachunkowości jest program 70., jubileuszowej konferencji ogłoszony przez zespół naukowców kierowany przez prof. dr hab. Annę Karmańską. Z przyjętego tytułu rozważań wynikają i wymagają wyjaśnień istotne zagadnienia (zaciekawienia) mieszczące się w zakresie tematycznym konferencji. Ich lista obejmuje wiele kwestii, w tym:

- a) określenie istoty rachunkowości,
- b) wyjaśnienie, czym jest kapitał,
- c) jakie są źródła zysku,
- d) pomiar kapitału jako rdzenia rozwijającego się programu naukowego,
- e) warunkująca rozwój identyfikacja podmiotów rachunkowości,
- f) rachunkowość a ekonomia,
- g) rachunkowość a nauki naturalne (przyrodnicze),
- h) mądrość ukryta w historii rachunkowości.

Należy jednak zaznaczyć, że wiele odpowiedzi na postawione pytania znajduje się w dziełach takich autorów jak: R. Mattessich¹, S. Sunder², Y. Ijiri (1975)³, R. Abdel-khalik⁴ i wielu innych, także polskich. Wyszczególnione zagadnienia były wcześniej przedmiotem moich rozważań i publikacji zestawionych w tabeli 1, dlatego nie mogą być ponownie wyjaśniane i opisywane na podobnym poziomie kognitywnym. Można natomiast pogłębiać wiedzę na wyższych poziomach zrozumienia, co zademonstruję na przykładzie kategorii kapitału.

Tabela 1. Zestawienie publikacji dotyczących teorii rachunkowości

Lp.	Tytuł	Czasopismo i rok	Autorzy
1	<i>Czy rachunkowość jest nauką naturalną?</i>	ZTR 2021, 45 (1), s. 9–30	M. Dobija J. Renkas
2	<i>Układ pojęć konstytuujących teorię rachunkowości w kontekście nauk ekonomicznych</i>	ZTR 2016, 89 (145), s. 9–28	M. Dobija
3	<i>Sumeryjskie me i babilońskie tabliczki przeznaczenia jako źródło wiedzy rachmistrza</i>	ZTR 2016, 86 (142), s. 75–94	M. Dobija
4	<i>Fundamentalne zasady leżące u podstaw nauki rachunkowości</i>	ZTR 2013, 70 (126), s. 43–61	M. Dobija
5	<i>Zastosowanie analitycznej funkcji produkcji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem</i>	ZTR 2013, 72 (128), s. 49–62	M. Dobija M. Jędrzejczyk
6	<i>Kosztowa funkcja produkcji w zastosowaniach makroekonomicznych</i>	ZTR 2013, 74 (130), s. 7–24	M. Dobija
7	<i>Rachunkowość w systemie pomiaru aktywności ekonomicznej państwa</i>	ZTR 2014, 75 (131), s. 7–21	M. Dobija
8	<i>Rachunkowość jako dyscyplina naukowa</i>	ZTR 2010, 59 (115), s. 25–40	M. Dobija
9	<i>Gdy rachunkowość była ekonomią</i>	ZTR 2015, 83 (139), s. 167–182	M. Dobija
10	<i>Rachunkowość pracy jako podstawa gospodarki towarowo-pieniężnej</i>	ZTR 2010, 56 (112), s. 33–48	M. Dobija
11	<i>Rachunkowość w utrzymywaniu równowagi ekonomicznej</i>	ZTR 2014, 79 (135), s. 9–29	M. Dobija

Źródło: opracowanie własne.

Jak wiadomo, kategoria kapitału pojawia się w podstawowym równaniu znanym od przynajmniej XV w. i jest wybitnie znacząca dla teorii rachunkowości. Z tego

¹ R. Mattessich, *Critique of Accounting. Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, London 1995.

² S. Sunder, *Theory of Accounting and Control*, South-Western Publishing, Cincinnati 1997.

³ Y. Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, American Accounting Association, 1975.

⁴ A.R. Abdel-khalik, *The Entropy Law, Accounting Data, and Relevance to Decision Making*, "Accounting Review" 1974, s. 271–283.

równania wynika wiele, ale głównie zapis podwójny i pomiar okresowego przyrostu kapitału właścicielskiego, co zarazem przyczynia się do niezwyklej użyteczności rachunkowości. W domyśle kapitał jest absolutnie najważniejszą wielkością, a starania o jego wzrost są głównym celem wszelkich wysiłków zarządzania⁵. Na tym poziomie poznania pojawiają się też wskaźniki ROE i ROA, z których pierwszy, rozważany w wielu okresach, prowadzi do formuły procentu składanego, będącej podstawowym modelem wzrostu ekonomicznego:

$$E_n = E_0 [1+r]^n, \quad (1)$$

gdzie:

E – zainwestowany kapitał,

r – średnia wartość ROE,

n – liczba lat.

Warto zwrócić uwagę, że ta zwięzła formuła ustanawia, że kapitał pomnaża się w procesach gospodarowania, ale pod warunkiem istnienia jego wartości początkowej, to znaczy: musiał już być wcześniej. Z tym wiąże się fakt, że kapitał nie powstaje z niczego i co równie istotne – nie można go stworzyć. Jest to fundamentalna zasada przyrody dotycząca kapitału i energii określana jako pierwsza zasada termodynamiki lub prawo zachowania. Wprowadzenie do systemu rachunkowości na początku XX w. drugiego układu kont, obrazującego przepływy kapitału, powiększyło znacząco możliwości tworzenia użytecznej informacji na rzecz systemu zarządzania. Powstała rachunkowość podwójna, dwuwymiarowa.

Na tym pierwszym, podstawowym poziomie rozumienia rachunkowość i pomiar przyrostu kapitału przedstawiają się jako logiczna, spójna i użyteczna nauka. W artykułach 1, 2, 4 pojęcie kapitału było badane w wielu aspektach, co doprowadziło do poszerzenia stanu wiedzy, a przede wszystkim zrozumienia, dlaczego jest on tak ważną kategorią ekonomiczną, co z kolei rzutuje na znaczenie rachunkowości. Naturalnym celem tego opracowania jest pogłębienie tej wiedzy, czyli przedstawienie teorii kapitału wyłaniającej się w aspekcie teorii rachunkowości na kolejnych poziomach poznania. Urzeczywistnienie tego celu pozwoli zobrazować naturalny rozwój teorii i wiedzy o kapitale, jak też ujrzyć powiązania rachunkowości z innymi dziedzinami wiedzy, co uzasadni umiejscowienie tej wiedzy w gronie innych dyscyplin. Wieloaspektowe badania kategorii kapitału ujawniają, dlaczego jest to kluczowe pojęcie, a także ukazują, dlaczego błędne pojmowanie tej wielkości niweczy wysiłki poznawcze. Jest to głównie przypadek ekonomii cierpiącej na chroniczne

⁵ M. Dobija, *Ponadczasowe i cywilizacyjne znaczenie zapisu podwójnego*, "Management and Business Administration. Central Europe" 2012, no. 4(117).

kontrowersje i nieporozumienia, a przede wszystkim porażki w praktyce. W tej dyscyplinie, po okresie usilnych dążeń, jakby porzucono zagadnienie ostatecznego rozeznania kapitału.

Kapitał – drugi, głębszy poziom kognitywny

Na wstępie można zauważyć, że w naukach naturalnych i rachunkowości występuje silna analogia, podobny paradygmat, czyli dualizm materia – energia w fizyce i aktywa – kapitał w rachunkowości. Zasada dualizmu, zgodnie z którą środki ekonomiczne rozważa się dualnie: jako materialne i niematerialne aktywa oraz ucieleśniony w nich kapitał, jest absolutnie fundamentalna dla teorii rachunkowości. Z niej wywodzi się konieczność podwójnego zapisu, który z kolei stoi na straży, aby kapitał nie powstawał z niczego. Ta zasada była przedmiotem wielu rozważań, w szczególności R. Mattessicha, który rozważał trzy rodzaje dualizmu⁶.

W wyszczególnionych publikacjach (1, 2, 4) została wybrana inna droga wyjaśniania natury dualizmu, mianowicie zrezygnowano z podziału kapitału według prawa własności (zobowiązania i kapitał właścicielski), co doprowadziło do równania $A_0 = C_0$, gdzie A oznacza wartość aktywów, C wartość kapitału, a 0 jako indeks wskazuje, że wartości rozpatruje się w tym samym momencie. Z tego równania uzyskuje się naturalny wniosek, że wartość kapitału i sam kapitał to są kategorie abstrakcyjne; kapitał jest ucieleśniony w materialnych i niematerialnych aktywach, wielkości te muszą być zatem opisywane matematycznie, która to nauka tworzy odpowiednie abstrakcyjne narzędzia poznania: systemy liczbowe, funkcje itp.

Ponadto, jak zauważył Y. Ijiri⁷ aktywa są heterogeniczne, a kapitał homogeniczny. Te mocne i niepodważalne wnioski (kapitał jest abstrakcyjny i homogeniczny) są znaczące dla dalszego rozwoju poznania, w szczególności wprowadzenia adekwatnej definicji kapitału. Skoro jest homogeniczny, to kapitał ucieleśniony w urządzeniu, gotówce i człowieku jest tym samym medium. Zauważmy także, że przez rosnące zrozumienie koncepcji kapitału, ujawnia się także moc teorii rachunkowości w stosunku do ekonomii, która ma swoje odwieczne trudności ze zrozumieniem kapitału. Ostatni przykład to stwierdzenie autora⁸, który w znanym obecnie dziele definiuje kapitał jako aktywa. Ujawnia to istnienie silnej separacji między rachunkowością i ekonomią, a zaszłości utrudniają porozumienie.

⁶ R. Mattessich, *Critique of Accounting...*, dz. cyt., s. 62.

⁷ Y. Ijiri, *Segment Statements and Informativeness of Measures: Managing Capital vs Managing Resources*, "Accounting Horizons" 1995, no. 9(3).

⁸ T. Piketty, *Kapitał w XXI wieku*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2015.

Na tym poziomie poznania jest jeszcze wiele nowych, istotnych informacji o naturze kapitału. Zauważmy, że kapitał ucieleśniony w aktywach, obiektach materialnych i niematerialnych, a także żywych, jest kategorią potencjalną. Samochód ma zdolność do jeżdżenia i transportowania obiektów. Mówiąc ogólniej, aktywa mają zdolność do wykonywania pracy. Podobnie dorosły, wykształcony człowiek, ale też krowa, koń czy pies mają zdolność do użytecznego działania. Także drzewo ma zdolność do dostarczania drewna i nie tylko. Rzecz w tym, że ta zdolność jest potencjalna, a na dodatek nie utrzymuje się w nieskończoność. Ulega losowej, spontanicznej i jednokierunkowej zmianie; potencjał zmniejsza się z biegiem czasu. To powoduje, że aktywa, w których kapitał jest ucieleśniony, ulegają fizycznym, niekorzystnym zmianom.

Fenomen (wszystko się starzeje) przejawia się powszechnie w rzeczywistości i podlega wyjaśnieniu znanym jako druga zasada termodynamiki. Ponieważ zasada określająca, że kapitału nie można wytworzyć i nie powstaje on z niczego, zwana jest pierwszą zasadą termodynamiki, zatem te dwie zasady stanowią fundament teorii rachunkowości, a nie tylko nauk naturalnych. Druga zasada ma wiele wersji i często jest wyrażana przez kategorię entropii.

Nieuchronny zanik potencjału kapitału w obiekcie skłania do zestawienia równania, którego rozwiązanie określi tempo starzenia się obiektu:

$$V_p \times e^{-dt} = V_k, \quad (2)$$

gdzie:

V_p – wartość początkowa obiektu,

V_k – wartość na koniec okresu użytkowania,

t – liczba lat eksploatacji,

d – roczne tempo deprecjacji środka trwałego.

Rozwiązanie tego równania stanowi teoretyczną podstawę obliczania kwot amortyzacji metodą malejącego salda. Formuła ma także inne zastosowania.

Kapitał pracującego człowieka, jego całkowita zdolność do wykonywania pracy, także ulega spontanicznemu zmniejszaniu się, zatem w celu ochrony kapitału organizacja zatrudniająca jest zobowiązana do wypłat wynagrodzenia za pracę. Pamiętamy, że kapitał jest homogeniczny. Jak pokazały badania, aby rozstrzygnąć kwestie wysokości wynagrodzenia zestawia się odpowiednie równanie, którego rozwiązanie dostarczy odpowiedzi⁹:

⁹ J. Renkas, *Termodynamiczny model pomiaru kapitału ludzkiego w zastosowaniach do kształtowania wynagrodzeń za pracę*, Difin, Warszawa 2022.

$$W(d) = d \times H(a, d), \quad (3)$$

gdzie:

$W(d)$ – wynagrodzenie za okres pracy,

d – tempo zaniku kapitału człowieka,

a – stała niezbędna do obliczania kapitału człowieka,

$H(a, d)$ – kapitał człowieka.

Okazało się, że w odniesieniu do osób pracujących badania tempa zaniku kapitału i poszukiwania godziwego rozmiaru wynagrodzenia doprowadziły do odkrycia wielkości, która w naukach naturalnych nazywa się stałą¹⁰. W tym przypadku jest to liczba $a = 0.08$ [1/rok]. Stała jest uniwersalna i stosuje się do pracowników w każdym państwie, w którym istnieją statystyki kosztów utrzymania, co pozwala określić godziwe wynagrodzenie, które zachowuje wartość kapitału człowieka. Ta stała pojawia się również w teoretycznych wyjaśnieniach źródeł okresowych zysków osiągniętych w przedsiębiorstwach, a także stóp zwrotu z zainwestowanego kapitału.

Przedstawiona skrótowa relacja dotycząca poziomu rozumienia kategorii kapitału ma detaliczne podstawy w opracowaniach zawartych w tabeli 1 oraz pracach wielu autorów wskazanych w bibliografiach. Oto zwięzłe podsumowania, o co powiększa się rozumienie kapitału w stosunku do pierwszego poziomu.

- 1) Pojawiło się zrozumienie, że kapitał jest abstrakcyjny, homogeniczny i potencjalny oraz podlega samoistnemu, nieuchronnemu rozpraszaniu.
- 2) Nasuwa się definicja kapitału (kapitał jest zdolnością do wykonywania pracy). Kapitał i praca to wielkości komplementarne. Kapitał jest potencjalny. Praca jest dynamiczna i jest transferem kapitału do obiektów pracy.
- 3) Wyłoniła się konstytutywna struktura pojęciowa teorii rachunkowości i zespół zasad fundamentalnych, którym podlega.
- 4) Pojawiły się możliwości poszerzania podmiotów rachunkowości, w szczególności rachunkowość kapitału ludzkiego (istnieje podmiot prawny i kapitał właścicielski).
- 5) Na wzór nauk naturalnych ujawniła się naturalna stała. Pojawiła się możliwość formułowania równań, które są trwałym elementem teorii oraz źródłem wyjaśnień i interpretacji.
- 6) Okazało się, że teoria rachunkowości ma silne analogie do nauk fizycznych, a nie matematyki.

¹⁰ M. Dobija, *Ile powinien zarabiać anestezjolog?*, "Master of Business Administration" 1997, no. 5; M. Dobija, *How to place human resources into the balance sheet*, "Journal of Human Resource Costing & Accounting" 1998, no. 3(1), s. 83–92.

Kapitał – trzeci poziom kognitywny

Podczas mierzenia należy wiedzieć co się mierzy – to ogólnie znana prawda. Na drugim poziomie poznania wiadomo, jakie cechy ma abstrakcyjny kapitał: jest niestwarzany, ale przecież istnieje i nawet pomnaża się w gospodarowaniu. Bez niego obiekty tracą swoje jestestwo i pozostaje po nich złom i śmieci. Organizacje tracące kapitał rozpadają się. Mimo to nadal nie wiadomo, czym ten kapitał jest. Wraz z nim występuje drugie powszechnie używane pojęcie: czas, przy którym pojawia się jeszcze więcej dziwniejsza sytuacja. Z jednej strony uczeni przyznają, że nie wiedzą, co to jest czas, krytykują definicję podaną przez Izaaka Newtona, a z drugiej – operują nim, jakby wszystko było jasne. Na tym trzecim, głębszym poziomie poznania należałoby uzyskać jakościowe zrozumienie kapitału, a to nie obejdzie się bez rozeznania kategorii czasu.

Równanie 2 stwarza dobry punkt wyjścia do pozyskania oczekiwanej wiedzy. Można napisać je dla człowieka, jak to już czyniono w artykułach naukowych¹¹. W odniesieniu do człowieka wiadomo, że absolutnym kresem jego życia jest według nauki gerontologii¹² 120 lat. Powszechnie też wiadomo, że decyzją Wysokiego Autorytetu¹³ liczba lat życia człowieka nie przekracza 120 lat. Jest to zatem istotny element wiedzy. Jeśli przyjąć, że początkowa energia życia człowieka jest maksymalna i równa 1,0 (100%), to na podstawie tej informacji i wiedzy, że każdy potencjał ulega spontanicznemu rozproszeniu, można napisać równanie:

$$1,0 \times e^{-120a} = 0,00005, \quad (4)$$

gdzie:

a – roczne tempo ubytku kapitału człowieka.

Po 120 latach życia poziom energii życia jest bliski zeru, dlatego przyjęto wartość 0,00005, co oznacza, że człowiek umiera, mając jeszcze jakieś kwanty energii życia, ale poziom tej energii osiągnął biologiczne zero, które jest 0,00% energii początkowej. Rozwiązaniem tego równania jest $a = 0,082529 \approx 0,083 [1/\text{rok}]$, czyli *a priori* 8%. Zauważmy, że znana z teorii pomiaru kapitału ludzkiego stała ekonomiczna

¹¹ M. Dobija, *Zrozumienie czasu konsekwencją rozwoju teorii kapitału ludzkiego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2022, nr 71 (3); M. Dobija, J. Renkas, *Study on Thermodynamic Constant of Time Passage*, „Research Trends and Challenges in Physical Science” 2022, vol. 6.

¹² J. Vijg, E. Le Bourg, *Aging and the Inevitable Limit to Human Life Span*, „Gerontology” 2017, vol. 63, no. 5, s. 432–434.

¹³ Autorytet jest moim określeniem Bytu, który w Księdze Genesis nazwano „lord” (Genesis 6:3 – The New International Version). Więcej: https://www.researchgate.net/publication/340443268_Mit_o_Prometeuszu (dostęp: listopad 2022).

potencjalnego wzrostu kapitału jest także szacowana na 8% rocznie, co stwierdzono w wyniku wielu badań¹⁴.

Okazuje się też, że ta pierwotna energia życia, zwana energią przedurodzeniową, jest znana i doceniana od tysięcy lat. Jest w nią wyposażone niemowlę przychodzące na świat. Jej cechą jest stałe wyczerpywanie się, bez możliwości uzupełnienia zapasu (potencjału)¹⁵. W starożytnej księdze omawiane są kolejne ośmioletnie etapy rozwoju człowieka w aspekcie energii nerek (synonim pierwotnej energii życia) i stwierdza, że w 64. roku życia dochodzi do ich wyczerpania, zmęczenia i osłabienia. Dobry czas na emeryturę. W Chinach jest ona określana jako energia *qi*. Huai-Chin-Nan¹⁶ określa ją jako: „pierwotna energia ciała jest niczym ukryty skarb, który przychodzi z życiem”. Autorki książki o zrównoważonym odżywianiu¹⁷ piszą natomiast:

Czi przedurodzeniowe służy podtrzymywaniu funkcji życiowych przez okres całego życia. W tym celu małe porcje tego eliksiru wydatkowane są codziennie na potrzeby organizmu. Długość życia i ogólny stan zdrowia opierają się w pierwszym rzędzie na tym przedurodzeniowym dziedzictwie, troskliwa jego ochrona jest ważna tak, by nie wyczerpało się przedwcześnie, mamy je bowiem tylko w ograniczonej ilości.

Z powyższego równania wynika, że stała związana z kapitałem, $a = 0,08$ (1 / rok), wyznacza także tempo upływu czasu człowieka. Odczuwamy, że czas biegnie w równym tempie, co stwierdził już Izaak Newton, podając swoją definicję:

Czas absolutny, prawdziwy i matematyczny, sam w sobie i ze swej natury, bez odniesienia do czegokolwiek zewnętrznego, płynie jednostajnie i pod inną nazwą nazywany jest trwaniem. Czas względny, pozorny i zwyczajny to każda rozsądna i zewnętrzna miara (dokładna lub niedokładna) czasu trwania za pomocą ruchu; taka miara – na przykład godzina, dzień, miesiąc, rok – jest powszechnie używana zamiast czasu rzeczywistego¹⁸.

Spojrzenie na daty narodzin i śmierci Izaaka Newtona (1642–1727) wyjaśnia jednak, że wiedza z zakresu termodynamiki nie mogła zastać uwzględniona, a jest ona fundamentalna, więc bez niej wyjaśnienia nie mogą być ostateczne. Współcześni autorzy mają do dyspozycji wiedzę o zasadach termodynamiki, jak też słynne roz-

¹⁴ M. Dobija, J. Renkas, *Thermodynamic constant of time passage*, „International Journal of Physical Research” 2021, no. 9(2), s. 92–97.

¹⁵ N. Maoshing, *The Yellow Emperor's Classic of Medicine*, Galaktyka, Łódź 2012, s. 22–23.

¹⁶ Huai-Chin Nan, *Tao & Longevity: Mind-Body Transformation*, Rebis Publishing House, Poznań 1984, s. 45.

¹⁷ B. Temelie, B. Trebuth, *Das Fünf Elemente Kochbuch*, Joy Verlag GmbH, Sulzberg 1993.

¹⁸ I. Newton, *The Principia. Mathematical Principles of Natural Philosophy. The Authoritative*, University of California Press, 1999, s. 54

ważania Kanta¹⁹ o czasie. Korzystając z tej wiedzy i prowadząc od długiego już czasu badania w zakresie teorii kapitału ludzkiego, autorzy dokonali aktualizacji definicji czasu, przedstawiając wyniki w wydawnictwach z zakresu fizyki i ekonomii²⁰. Kategorię czasu oraz proces, który wywołuje jego upływ, definiuje się następująco:

Czas jest procesem przemiany zasobu pierwotnej energii życia współczesnego człowieka w zdolność do wykonywania pracy, czyli personalny kapitał człowieka. Tempo upływu czasu jest stałe i niezależne od czegokolwiek. To tempo określa stała $a = 0,08$ (1/rok).

Rysunek 1. Fotografie obrazujące przemianę pierwotnej energii życia na kapitał ludzki*



* Fotografie mojej córki Emilii Renkas są zamieszczone za wspólną zgodą z małżonką wyłącznie do celów wykorzystania w ramach niniejszego artykułu. Jakiegokolwiek ich kopiowanie lub zamieszczanie przez osoby trzecie wymaga każdorazowej pisemnej zgody rodziców.

Źródło: zbiory własne autora.

Zmodyfikowane określenie czasu uwzględnia nieustanną przemianę zachodzącą w organizmie człowieka (i każdego ożywionego bytu), co jest zgodne z kierunkiem nadanym przez Newtona i sugestiami Kanta. Z definicji wynika, że czas jest transformacją energii życia w kapitał człowieka. Funkcja opisująca linię czasu człowieka jest $Zt = e - at$, gdzie $a = 0,08$ (1/rok). Transformacja określa, że gdy energia

¹⁹ I. Kant, *Krytyka czystego rozumu*, Fundacja Nowoczesna Polska, 1871, s. 48.

²⁰ M. Dobija, J. Renkas, *The thermodynamic principles as the theoretical basis of fair remuneration*, "International Journal of Physical Research" 2021, vol. 9, no. 1, s 1-6; M. Dobija, J. Renkas, *Study on Thermodynamic Constant of Time Passage*, "Research Trends and Challenges in Physical Science" 2022, vol. 6.

życia zmniejsza się według czynnika e^{-at} , kapitał człowieka wzrasta w tempie e^{+at} . Interpretacja tej funkcji pozwala na lepsze zrozumienie sytuacji człowieka w każdym okresie życia, a szczególnie w podeszłym wieku.

Jak działa przemiana pierwotnej energii życia w kapitał człowieka, obrazują trzy zamieszczone niżej fotografie: niemowlęcia, dziecka rocznego i dwuletniego. Czas płynie równomiernie, ale skutki są silnie nieliniowe. Widać, że wykorzystanie 8% pierwotnego zasobu energii w pierwszym roku życia skutkuje najszybszym wzrostem. W drugim roku 8% liczone od pozostałej wartości 0,9231 także zapewnia szybki wzrost, ale nieco mniejszy (kolejne liczby charakteryzujące zmniejszanie tempa zmian zawiera tabela 2). Z kolei wiadomo, że w odniesieniu do ludzi starszych trudno dostrzec różnice w wyglądzie zewnętrznym. Z kolei wiadomo, że w odniesieniu do ludzi starszych trudno dostrzec różnice w wyglądzie zewnętrznym. Nie rozróżnimy czy człowiek ma 50 lat czy 51.

Tabela 2. Wybrane wartości funkcji opisującej przemianę pierwotnej energii życia

Lata	Wartość	Lata	Wartość	Lata	Wartość	Lata	Wartość
0	1,0000	10	0,4493	30	0,0907	85	0,0011
1	0,9231	15	0,3012	40	0,0408	95	0,0005
2	0,8521	20	0,2019	50	0,0183	100	0,0003
5	0,6703	25	0,1353	65	0,0055	110	0,0002
7	0,5712	28	0,1065	75	0,0025	120	0,000067

Źródło: opracowanie własne.

Jest interesujące, że człowiek w wieku 65 lat posiada resztkową energię pierwotną równą 0,0055, (0,55%), gdy energia początkowa była równa 1,0. Jest to zarazem czas przechodzenia zatrudnionych na emeryturę. Dużo wcześniej natomiast minął krytyczny czas przejścia na rozumny sposób odżywiania w celu pozyskiwania energii życia z pożywienia i powietrza oraz przyjęcia odpowiedniego trybu życia dla jej ochrony. Niestety, nie jest możliwe odbudowanie zapasu energii pierwotnej, możliwe jest tylko pozyskiwanie energii życia na bieżące potrzeby organizmu oraz wszelakie działania dla dostarczenia organizmowi ujemnej entropii, o czym pisał w słynnym eseju E. Schrödinger²¹.

²¹ E. Schrödinger, *What is life? The Physical Aspect of the Living Cell*, <http://www.whatislife.ie/downloads/What-is-Life.pdf> (dostęp: listopad 2022).

Badania z zakresu kapitału prowadzone przez wielu autorów, w szczególności statystyczne oszacowania na wielkich próbach dokonane przez B. Kurka²² pokazały, że w wolnorynkowej ekonomii ogólny wskaźnik tempa wzrostu kapitału jest równy stałej $a = 0,08$ (1/rok). Podobny wynik uzyskuje się, badając stopy zwrotu na akcjach inwestowanych na NYSE. Zatem stała upływu czasu nabiera cech uniwersalnej stałej ekonomicznej²³.

Podsumowanie wiedzy o kapitale, pozyskanej na trzecim poziomie kognitywnym, przedstawia się następująco:

- 1) ujawniła się w pełni rola stałej odkrytej przy pomiarach kapitału ludzkiego,
- 2) stała określa tempo upływu czasu; umożliwia modyfikację definicji czasu,
- 3) stała wyznacza poziom płac, które chronią kapitał pracującego od deprecjacji,
- 4) długoletnie średnie ROA i giełdowych stóp zwrotu z inwestycji kapitałowych dążą do wartości wyznaczonej przez stałą,
- 5) osiągnięta wiedza o kapitale i określenie zespołu pokrewnych kategorii umożliwia pogłębianie teorii ekonomii w aspekcie triady: kapitał-praca-czas.

Podane określenie czasu integruje do pewnego stopnia człowieczeństwo (rozwoj kapitału ludzkiego) z aspektami fizycznymi i astronomicznymi, zgodnie z powszechnymi głębokimi odczuciami roli czasu w życiu człowieka. Stąd olbrzymia liczba wypowiedzi o czasie w różnych kontekstach humanistycznych i filozoficznych, jak np. Sadhguru²⁴.

Kapitał – czwarty poziom kognitywny

Mamy cztery pojęcia: pierwotna energia życia, kapitał, praca i czas, ściśle powiązane ze sobą za pośrednictwem definicji kapitału i czasu. Stąd już wynika sugestia, że zrozumienie czasu musi następczość wiele trudności ortodoksyjnym fizykom, co niektórzy badacze potwierdzają²⁵. Trudności pojawiają się już w definicji podanej przez Newtona. Ten uczony po stwierdzeniu, że prawdziwy, matematyczny czas płynie równomiernie, co jest istotne i znakomite, dodaje dziwny wręt „i pod inną nazwą nazywany jest trwaniem”²⁶. Trwanie określa bycie, stałe

²² B. Kurek, *Hipoteza deterministycznej premii za ryzyko*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011; B. Kurek, *An estimation of the capital growth rate in business activities*, „Modern Economy” 2012, no. 3(4), s. 364–372.

²³ M. Dobija, *Zasada dualizmu i termodynamiczne podstawy rachunkowości*, w: D. Fatuła, B. Oliwkiewicz, *Rachunkowość w zarządzaniu. Historia i współczesność*, Oficyna Wydawnicza KAAFM, Kraków 2021.

²⁴ Sadhguru, *Największe zło świata*, <https://www.youtube.com/watch?v=OY6G36OJ9IQ> (dostęp: listopad 2022).

²⁵ M. Dobija, J. Renkas, *Study on...*, dz. cyt.

²⁶ I. Newton, *The Principia...*, dz. cyt.

istnienie, jako czasownik wyraża często miarę okresu trwania, np. „spotkanie trwało 70 minut”. Upływ czasu wyraża zmianę, przemianę, co jest wręcz przeciwstawne do trwania. Wiadomo także, że skoro czas jest abstrakcyjny i jest konsekwencją przemiany energii, to wiąże się z procesem zmiany materialnych obiektów ucieleśniających kapitał.

Zaskakujące, ale logiczne jest to, że fizycy faktycznie operują trwaniem, a nie czasem. Znana formuła $S = v \times t$ nie ma w pełni wyrażonej kategorii czasu, a tylko liczbę okresów trwania ruchu. Jeśli ktoś jechał samochodem przez 2 godziny z prędkością 70 km/h do wyznaczonego celu, to fizycznie pokonał drogę 140 km. I to jest wiedza z zakresu fizyki. W aspekcie podanej definicji czasu należałoby jeszcze uwzględnić zmianę określoną przez stałą a w organizmie kierowcy, a także w samym samochodzie, czyli realia niepowiązane tylko z liczbą t .

Jeszcze bardziej zaskakujące, ale prawdziwe jest to, że czas w swoim pełnym znaczeniu występuje w rozważaniach finansowych, księgowych i ogólnie ekonomicznych. Gdy fizycy bez sukcesu próbują wycisnąć jakiś naukowy sens z potocznych określeń: przeszłość, terażniejszość, przyszłość, to w naukach ekonomicznych uczeni posługują się określeniami: wartość terażniejsza i przyszła oraz dyskontowanie, bez znajomości których nie byłoby nauki. Spójrzmy na prosty współczynnik dyskonta $[1 + d(a)]^{-n}$, gdzie n – liczba okresów (miesiące, lat), $d(a)$ – stopa dyskonta wyrażona jako funkcja stałej a . Ten najprostszy czynnik zawiera czas w całej pełni. Jak wiadomo, poprawny rachunek ekonomiczny zawsze uwzględnia kalendarzowy moment czasu, na który oblicza się wartości nakładów, kosztów i przychodów.

Zauważmy przy tym, że w rachunkowości także stosuje się operacje kapitalizowania i dyskontowania, gdy kalkulacje wykraczają poza jeden okres trwania procesu. Niepisana umowa dotyczy operacji w jednym okresie obrachunkowym, gdzie pomija się dostosowanie wartości do wybranego momentu czasu. Stopa dyskontowa jest zwykle wyznaczona przepisem i nawiązuje do kosztu kapitału. Ta wielkość nawiązuje z kolei do stopy zysków, o której B. Kurek wykazał, że jej wartość średnia to stała $a = 0,08 [1 / rok]^{27}$. Mogą się zdarzyć obskuranckie wybory stopy dyskontowej, motywowane politycznie lub niskimi emocjami, rzetelna wiedza nakazuje jednak odniesienie się do wartości 0,08 korygowanej na plus lub minus w zależności od poziomu ryzyka. Wartość 0,08 może być interpretowana jako uniwersalny poziom niepewności (nie ryzyka) w procesach inwestowania. Ryzyko dotyczy konkretnego projektu. Tę niepewność określa druga zasada termodynamiki (wszystko się starzeje, potencjały się rozpraszają).

²⁷ B. Kurek, *Hipoteza deterministycznej premii za ryzyko*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.

Kapitał – uwagi i wnioski

Kończąc zatem rozważania w zakresie kapitału, można stwierdzić, że kategorie kapitału, pracy i czasu są ściśle powiązane. Uzasadniona jest także opinia, że w fizyce nie występuje czas jako kategoria naukowa. Literą t we wzorach fizycznych oznacza się liczbę okresów trwania. Należy jednak stwierdzić, że fizycy, rekompensując ten brak, posługują się przy opisach zjawisk kategorią termodynamicznej strzałki czasu wskazującą na stały wzrost entropii. W naukach ekonomicznych natomiast, w inwestowaniu kapitału, w pomiarach kapitału ludzkiego itp. czas przejawia się w całej okazałości, co charakteryzuje para (a, t) występująca w wielookresowych kalkulacjach.

Powyższe stwierdzenia do jakiegoś stopnia uzgadniają sprzeczne stanowiska dotyczące czasu. Współczesne dzieła J. Barboura²⁸ wskazują na nieistnienie czasu, ale podmiotem rozważań jest Wszechświat, a nie czas w ziemskiej cywilizacji. Faktycznie czas jest pojęciem lokalnym, jest istotną częścią cywilizacji. Ta ważna kategoria integruje wiedzę o cyklicznych ruchach planety wokół życiodajnej gwiazdy z szybkością metabolizmu osobników, charakteryzujących się człowieczeństwem. Wszystko to mieści się w zapisie $a = 0,08 [1 / rok]$; 0,08 określa tempo metabolizmu, „rok” nawiązuje do wiedzy o kalendarzu. Istnienie tej wiedzy i posługiwanie się kategorią czasu jest niezbywalnym warunkiem istnienia cywilizacji. Zatem istnienie lub nieistnienie czasu w odniesieniu do Wszechświata jest kwestią zupełnie odrębną od zagadnienia czasu ziemskiego. Z punktu widzenia J. Barboura wprowadzone określenie czasu identyfikuje oryginalną i istotną strzałkę czasu związaną z tempem metabolizmu człowieka spośród mnóstwa innych kształtujących ziemskie warunki istnienia i bytowania.

Przedstawione rozważania o kapitale ukazały, jak tworzy się naukowa spójna narracja pogłębiająca wiedzę. Warunkiem podstawowym jest dysponowanie wykształceniem średnim w zakresie biologii, matematyki, fizyki i chemii i aktualizacja tej wiedzy z biegiem lat. Narracja doprowadziła do zrozumienia kapitału w kolejnych etapach do udzielania odpowiedzi na wiele postawionych pytań, zwłaszcza czy rachunkowość jest nauką i jakie ma relacje z innymi dziedzinami wiedzy. Na kluczowe pytanie, czym jest kapitał i dlaczego jest taki ważny, nasuwa się zaś jednoznaczna odpowiedź. Kapitał to kompozycja pierwotnej energii życia z energią słońca, eliksir niezbędny do zaistnienia, istnienia i trwania życia na planecie Ziemia.

Gdy niemowlę pojawia się w ziemskim systemie życia, ten system wzbogaca się o pewną porcję energii, która systematycznie przemienia się w ludzką zdolność

²⁸ J. Barbour, *Koniec czasu. Nowa rewolucja w fizyce*, Copernicus Center Press, Kraków 2018; J. Barbour, *Nowa Teoria czasu. Punkt Janusa*, Copernicus Center Press, Kraków 2021.

do działania. Ta przemiana dokonuje się w środowisku Układu Słonecznego, gdzie pokarm powstaje przy udziale energii pochodzącej ze Słońca, głównie za pośrednictwem fotosyntezy. Powstający kapitał człowieka transferuje się w procesie pracy do produktów wszelkiego rodzaju. Zatem wskazane źródła energii zasilają procesy wzrostu kapitału, a okresowe pomiary dokonywane w systemach rachunkowości wykazują istnienie zysków. Chwała kobietom wzbogacającym cywilizację!

Pozostaje jeszcze wyjaśnienie kwestii wzrostu kapitału a wzrostu entropii. Wszak jedno z wersji drugiej zasady mówi o stałym wzroście entropii: nieporządku i destrukcji. Mówiono nawet o śmierci cieplnej Wszechświata. Ta opinia nie dotyczy ziemskiego systemu życia. Jest to system otwarty, a stałe dopływy energii zostały już wskazane. Istnienie zysków, których poziom określa stała ekonomiczna $0,08 [1 / rok]$ świadczy o tym, że dopływy kapitału przewyższają rozpraszanie i utratę. Te kwestie są w trakcie prowadzonych badań empirycznych, które potwierdzają relację $E(s) \leq a$, gdzie s to zmienna losowa określająca rozpraszanie kapitału²⁹. Ziemi system życia jest tak urządzony, że naturalna entropia niwelowana kompetentną pracą człowieka nie zablokuje rozwoju i wzrostu. Czynią to, często nazbyt skutecznie, wadliwa polityka i prowadzone wojny.

Rachunkowość – otwarta brama do teorii ekonomii

Yuji Ijiri³⁰ zwrócił uwagę na to, że teoria rachunkowości podwójnej, w której konta bilansowe można postrzegać jako konta ujmujące stany wartości, a konta wynikowe jako wyjaśniające przyczyny zmian stanu tych wartości otwiera drogę do rachunkowości trójwymiarowej ukazującej jakie siły ekonomiczne wywołują zachodzące zmiany. Zauważył też, że z bardziej filozoficznego niż technicznego punktu widzenia system wiedzy zwany rachunkowością charakteryzują trzy cechy: *difficulty*, *efficiency*, *originality*, czyli: oryginalność, trudność i wydajna użyteczność. Te trzy cechy są wyznacznikiem piękna, które przypisywali rachunkowości Goethe, Sombart i inni.

Dodajmy zapytanie: czy nie jest piękne to, że korzystając już z tego elementarnego poziomu wiedzy o rachunkowości jak zasada dualizmu, można dedukcyjnie dojść do zrozumienia natury kapitału i czasu, czego nie można osiągnąć nawet w fizyce? Oczywiście warunkiem koniecznym jest posiadanie wiedzy na poziomie ogólnego, średniego wykształcenia. Pięknem i poetyką związłością rachunkowość

²⁹ M. Dobija, J. Renkas, *Study on...*, dz. cyt.

³⁰ Y. Ijiri, *The Beauty of Double-Entry Bookkeeping and Its Impact on the Nature of Accounting Information*, w: *Proceedings of the Conference Accounting And Economics*, t. 2, Monte dei Paschi di Siena 1993.

zachwyca od głębokiej starożytności. Można zapytać: czy wówczas znali pojęcie kapitału? W III i II tysiącleciu p.n.e. znamienne było powszechne występowanie stopy procentowej w transakcjach ekonomicznych, co świadczy o rozumieniu, że w gospodarowaniu wartość się pomnaża. O wartości decyduje głównie poziom koncentracji kapitału w danym obiekcie.

Przypomnijmy umowę, którą opisuje H. Saggs, pożyczki typu *chubuttatu* zawartej zgodnie z kodeksem Hammurabiego, w której zapisana kwota obejmowała także doliczony po dwóch latach procent.

Gubernator Szamasznasir, syn Siniqiszama, otrzymał od Ilusznasira i Nannaibniego 133 gur, 1 pi, 4 sutu ziarna jako pożyczkę *chubuttatu*; przez dwa lata nie będą narastać procent. Jeśli w trzecim roku nie zwróci ziarna, wówczas doda procent. [Następują nazwiska świadków i data]³¹.

Uczeni doszli do konkluzji, że pożyczka *chubuttatu* oznaczała umowę z doliczonym z góry procentem. Z treści umowy wynika, że procent doliczono za dwa lata. Po przeliczeniu na wspólną jednostkę miary *gur* można napisać równanie, z którego obliczy się procent w skali rocznej: $100(1+p)^2 = 133\frac{1}{3}$. Rozwiązanie wskazuje na stopę 15% rocznie. Dopuszczalny procent wyznaczający stopę zwrotu kapitału regulowany w kodeksie Hamurabiego (XVIII w. p.n.e.) nie przekraczał 20%.

O przepisach wyznaczających granicę odsetek, co świadczy o istnieniu naturalnych ograniczeń wiadomo, że występowały już w III tysiącleciu p.n.e. Sumeryjski władca Urukagina przeprowadził w XXIV w. p.n.e. reformy „ukrócając lichwę”. Przykład wskazuje, że kapitał z jego abstrakcyjną zdolnością do działania i pomnażania był naturalnym sposobem myślenia w tamtych czasach. Podmiotem rachunkowości było zarówno miasto-państwo, jak i wyodrębnione jednostki gospodarcze. Zasadniczo była to rachunkowość pracy z kategorią kapitału w tle³².

Czy w tej głębokiej starożytności istniała gospodarka towarowo-pieniężna? Tak, istniała, i to w czystej postaci, co opisano w szkicach z historii rachunkowości³³. Upowszechnienie monet ok. VII w. p.n.e. przedstawia się jako postęp, podając przy tym różne bałamutne przykłady. Po wprowadzeniu monet jako pieniędzy stosunki ekonomiczne zmieniły się całkowicie. Po tej zmianie, aby zatrudnić pracownika, trzeba mieć pieniądze. Jeśli nie ma pieniędzy (zapasu monet), to mimo istnienia rzesz chętnych procesu pracy nie można uruchomić, o ile są wolni, a nie zniewoleni.

³¹ H.W. Saggs, *Wielkość i upadek Babilonii*, PIW, Warszawa 1973.

³² A. Mrówka, *Ekonomiczne znaczenie pracy w perspektywie historycznej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 38, s. 283–297.

³³ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011.

Przedtem samo istnienie ludzi zdolnych do pracy było podstawą organizowania procesu pracy. Zatrudnionym wykonującym planowane, normowane prace rejestrowano w systemie rachunkowości zapisy należności za pracę. Te należności za pracę wymieniano następnie na dostępne produkty.

Wprowadzenie monet było raczej koniecznością dziejącą ze względu na powstawanie obszarowo wielkich imperiów i zanik klasycznych miast-państw. Nie był to jednak postęp ekonomiczny. W nowej erze nastąpiło kolejne niekorzystne wydarzenie dotyczące stosunków ekonomicznych, o którym niewiele się wspomina. Władze kościelne zabroniły chrześcijanom udzielać oprocentowanych pożyczek i prowadzić działalności bankowej. Skutki tych decyzji odczuwa się nadal. Song Hongbing w książce *Wojna o pieniądź. Prawdziwe źródła kryzysów finansowych* przedstawia, jak sam to określa, „...dzieje wielkich machinacji i oszustw w świecie międzynarodowych finansów, a także ujawnienie sprawców tych wydarzeń, ich strategicznych celów i użytych metod”³⁴. Ta obszerna tematyka nie jest tutaj tematem rozważań, jest jednak jasne, że pieniądź jest kulą u nogi obecnej ekonomii.

Jak zatem jakościowo różni się teoria rachunkowości od teorii ekonomii politycznej, zwanej obecnie makroekonomią? Rachunkowość ma wszystkie cechy nauk naturalnych, jak np. fizyka. Podstawy teoretyczne zawierają zasady fundamentalne, a jak wiadomo, bez nich nic nie może być poprawnie wyjaśnione. Istnieje naturalna stała stanowiąca punkt odniesienia dla stóp dyskontowych i rachunku ekonomicznego. Respektowanie zasady, że kapitał nie powstaje z niczego, jest podstawą systemu ewidencji zdarzeń ekonomicznych, a początkowego bilansu nie można zestawić bez kapitału początkowego. Teoria służy praktyce a dokonywane obserwacje działania systemu prowadzą do adaptacji i doskonalenia teorii wyceny. Nie ulega wątpliwości, że teoria rachunkowości spełnia kryteria przynależności do nauk naturalnych³⁵.

Ekonomia z wmuszonym jej systemem pieniądza jest skazana na stałe naruszanie zasady zachowania kapitału. Stwarzanie kapitału z niczego, czyli tzw. drukowanie pieniędzy, jest centralną polityką ekonomiczną, która ma za podstawę tak zwane równanie wymiany, które odwodzi od elementarnego dostrzeżenia, że w gospodarce towarowo-pieniężnej ma miejsce wymiana należności za pracę na produkty³⁶. Zakłócanie naturalnej równowagi różnymi politykami (przy gloryfikacji samoregulujących mechanizmów rynkowych) stymuluje dodatkowe dopływy pieniądza na rynek, więc wprowadzone w nadmiarze nominalne wartości obracają się w nicłość przez inflację i kryzysy giełdowe, powodując straty inwestorów, szczegól-

³⁴ Song Hongbing, *Wojna o pieniądź. Prawdziwe źródła kryzysów finansowych*, Wektory, 2006.

³⁵ M. Dobija, J. Renkas, *Accounting among the Natural Sciences*, "Modern Economy" 2020, no. 12(11).

³⁶ M. Dobija, *Abstract Nature of Money and the Modern Equation of Exchange*, "Modern Economy" 2011, no. 2(2); M. Dobija, *Laborism. The Economics Driven by Labor*, "Modern Economy" 2015, vol. 6, no. 5.

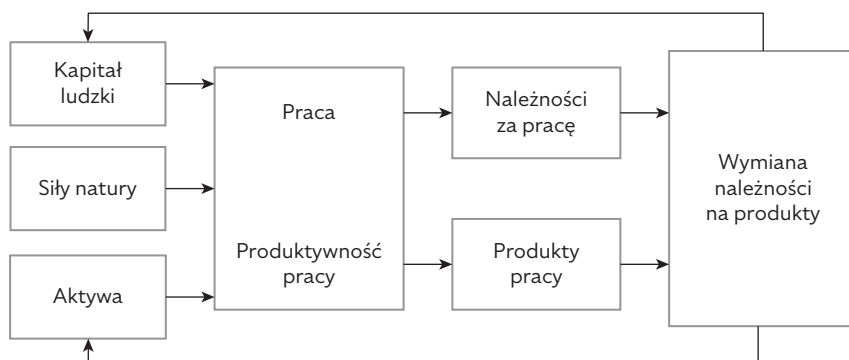
nie funduszy emerytalnych. Ekonomiści opisują dominujące rozbieżności w prawie każdej ważnej kwestii. Jak piszą:

Taka rozbieżność poglądów może wprawiać w zakłopotanie nie ekonomistów. Ekonomia aspiruje wszakże do miana nauki, w której obowiązują prawa, przeprowadza się równania, tworzy modele matematyczne i używa innych narzędzi wykorzystywanych w obiektywnych badaniach. Ale poza fasadą jednej naukowej prawdy kryje się ogromna różnorodność wzajemnie sprzecznych opinii, zwłaszcza zaś w spornej kwestii kryzysów finansowych. Tak było w XIX i XX w., tak samo jest i dziś³⁷.

Zdrowe myślenie, wsparte solidną znajomością teorii rachunkowości, jest dobrą podstawą do stworzenia spójnego i logicznego systemu ekonomicznego dla gospodarki państwa. Poniżej umieszczono kilka wybranych artykułów autora zawierających spójną wiedzę o prawidłowej organizacji systemu gospodarki towarowo – pieniężnej³⁸.

Rysunek 2 charakteryzuje zasilanie i krążenie strumienia kapitału w systemie gospodarki towarowo-pięniężnej. Praca generuje pieniądze.

Rysunek 2. Ciągły proces produkcji, wymiany i dystrybucji w gospodarce towarowo-pięniężnej



Źródło: opracowanie własne.

Należy zauważyć, że wiedza o gospodarowaniu była w posiadaniu ludzkości od początków cywilizacji, o czym dowiadujemy się z relacji historyków, archeologów³⁹

³⁷ N. Roubini, S. Mihm, *Ekonomia kryzysu*, Wolter Kluwers, Warszawa 2011, s. 59.

³⁸ M. Dobija, *Abstract...*, dz. cyt.; M. Dobija, *Labor...*, dz. cyt.; M. Dobija, B. Kurek, *Towards...*, dz. cyt.; M. Dobija, *The Global Currency...*, dz. cyt.; M. Dobija, *Laborism...*, dz. cyt.; M. Dobija, *Concept of Integrative Currency...*, dz. cyt.

³⁹ W. Struve, *Some New Data on the Organisation of Labour and on Social Structure in Sumer During the Reign of the Illrd Dynasty of Ur w: Ancient Mesopotamia*, Nauka, Moscow 1969; K. Polanyi, K. Arensberg and H. Pearson,

i wielu innych. Ta wiedza i procedury zanikały z biegiem czasu. Zainteresowani mogą prześledzić jak oświecony racjonalista Temistokles (525–460 p.n.e.), przywódca Aten, organizował obywateli do pracy, przygotowując odparcie ogromnej nawałnicy perskiej, co ostatecznie zapewniło sukces. Odkrycie żyły srebra tylko stymulowało wysiłki całego społeczeństwa. Była to już epoka kruszcowego pieniądza, ale idea pracy, która tworzy wartości, a zatem pieniądze, jeszcze doszczętnie nie zanikła.

Odpowiedź rachunku kosztów na słynne TFP

Rachunkowość na podstawie zbiorów danych i przekrojów oferowanych w rachunkach kosztów umożliwia podejmowanie różnych wyzwań, które wcześniej pojawiają się w badaniach ekonomicznych. Dobrym przykładem może być pomiar PKB, ale tutaj rozważmy zagadnienie *total factor productivity* (TFP). Jak wiadomo, poważną częścią wiedzy ekonomicznej i ważnym narzędziem badań jest tak zwana „funkcja produkcji”. R. Solow⁴⁰ przekształcił ekonometryczną funkcji produkcji do postaci:

$$Y(t) = A(t)F(K(t), H(t)), \quad (5)$$

gdzie:

$Y(t)$ – zmienna wynikowa (produkt),

$K(t)$ – kapitał fizyczny,

$H(t)$ – kapitał ludzki w rozumieniu ekonomistów,

$A(t)$ – reprezentuje element rezydualny (całkowitą produktywność czynników produkcji, inaczej mówiąc ogólny poziom technologii), czyli TFP w czasie t . Zmienne są określone według nomenklatury ekonomicznej, więc kapitał fizyczny to określony rodzaj aktywów. Zmienne są wyrażane w jednostkach naturalnych.

R. Solow wykazał też, że jeśli g_Y oznacza stopę wzrostu produktu, g_K jest stopą wzrostu kapitału, g_L stopą wzrostu pracy, a α stanowi udział kapitału w PKB, to w warunkach konkurencyjnej gospodarki wielkość rezydualna $g_Y - \alpha \cdot g_K - (1 - \alpha) \cdot g_L$ stanowi miernik TFP. Ch. Hulten⁴¹ wskazuje dodatkowo, że TFP określony jako saldo jest między innymi miarą sumy naszej niewiedzy. W tej sumie mieszczą się elementy pozytywne, jak innowacje i postęp techniczny, oraz wszystko inne: pominięte zmienne, obciążenie, niedoskonałość modelu itp.

Trade and Market in the Early Empires, The Free Press, New York 1957; D. Schmandt-Besserat, *When Writing Met Art. From Symbol to Story*, University of Texas Press, 2007; R. Mattessich, *Critique of Accounting, Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, London 1995.

⁴⁰ R. Solow, *Capital Theory and the Rate of Return*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1963.

⁴¹ Ch. Hulten, *Total Factor Productivity. A short biography*, „Studies in Income and Wealth” 2001, vol. 63, s. 9.

Ewolucję teorii wzrostu ze wskazaniem na brak jednoznacznych wniosków co do przyczyn wzrostu ekonomicznego przedstawia m.in. J. Growiec⁴². Inni autorzy⁴³ starają się zidentyfikować głębokie determinanty wzrostu w odróżnieniu od determinant płytkich, które reprezentują tradycyjnie kapitał i praca plus TFP. Według tych autorów do głębokich determinant należą: położenie geograficzne, procesy integracji i jakość instytucji. Jest to reakcja na niepełność wyjaśnień wzrostu za pośrednictwem TFP. W szczególności cytowany M. Garbicz wskazuje na czynnik ilości promieniowania słonecznego dochodzącego do Ziemi.

Czy na gruncie teorii i systemu rachunkowości możliwe jest uzyskiwanie podobnych informacji jak TFP? Podobne zasadne pytanie dotyczy pomiaru PKB. Odpowiedź powinna być pozytywna, skoro rachunek kosztów obejmuje wszystkie czynniki produkcji, więc na tym gruncie można dedukcyjnie tworzyć odpowiednie konstrukcje. Przykładem jest funkcja aktywności ekonomicznej FAE.

Punktem wyjścia jest przedstawienie produkcji w rynkowych cenach sprzedaży jako sumy kosztów powiększonych o zysk⁴⁴:

$$P = K(1+r)(1+I), \quad (6)$$

gdzie:

P – produkcja roczna w cenie sprzedaży,

K – koszt wytworzenia tej produkcji,

r – stopa zyskowności: $r = P/K - 1$,

I – ponadprzeciętna stopa zyskowności. Gdy występuje dodatnia stopa I , to w przedsiębiorstwie istnieje nieujęty w bilansach kapitał intelektualny.

Nakłady czynników wytwórczych obejmują:

W – koszty pracy,

K_p – pozostałe koszty zdeterminowane technologią i procesem zarządzania,

K_r – losowe, ponadprzeciętne koszty ryzyka,

więc $K = W + K_p - K_r$.

Możemy zatem napisać formułę:

$$P = (W + zA - sA)(1+r)(1+I), \quad (7)$$

ponieważ $(W + K_p - K_r) = (W + zA - sA)$,

⁴² J. Growiec, *Wzrost gospodarczy i postęp technologiczny*, w: *Szkice z dynamiki i stabilizacji gospodarki*, W. Pachol (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2009.

⁴³ M. Garbicz, *Problemy rozwoju i niedorozwoju*, w: *Szkice z dynamiki i stabilizacji gospodarki*, dz. cyt.

⁴⁴ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Production Function in the Cost Accounting Approach and Managerial Applications*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 72, nr 128.

gdzie:

A – aktywa w cenach historycznych, bilansowych,

$z = K_p/A$ – wskaźnik rocznej obrotowości aktywów,

$s = K_n/A$ – stratność aktywów w procesach wytwórczych.

Po przekształceniu wartość produkcji przedstawia się jako:

$$P = W[1 + A/W(z-s)](1+r)(1+I). \quad (8)$$

Ponieważ koszty pracy W są pochodną kapitału ludzkiego, $W = u \cdot H$,

gdzie:

u – stopa opłacenia kapitału ludzkiego,

H – całkowita wartość kapitału ludzkiego zatrudnionych.

Po podstawieniu otrzymuje się wzór:

$$P = W[1 + A/H(z-s)/u](1+r)(1+I). \quad (9)$$

Wielkości r , I są małe, bliskie zero, zatem stosując przybliżoną równość: $1+x \approx ex$, możemy funkcję produkcji wyrazić formułami:

$$P = Wer + I[1 + A/H \cdot [(z-s)/u]] = W \times Q, \quad (10)$$

gdzie Q – niemianowana wielkość wyznaczająca produktywność pracy.

Relacja $P = W \times Q$ definiuje wielkość Q – ważny wskaźnik produktywności pracy. Ukazuje, ile produktu w cenie sprzedaży przypada na 1 zł kosztów pracy. Te ostatnie to płaca podstawowa, premie plus obowiązujące składki.

Co czyni Q nieodzownym w zarządzaniu? To liczba bez miana, co umożliwia porównywalność. Jeśli mamy dwa przedsiębiorstwa z tej samej branży i dla jednego $Q = 5$, a dla drugiego $Q = 3,5$, wniosek jest jednoznaczny. Co więcej, ta formuła uogólnia się łatwo na całe gospodarce. Co to oznacza, że dla Polski jest $Q = 2,0$, a dla USA $Q = 3,60$? W Polsce na 1 zł kosztów pracy przypada 2 zł PKB, a w USA 1 USD generuje 3,60 USD PKB. Parytet (iloraz) produktywności pracy to decydujący czynnik kształtujący kurs walutowy⁴⁵. Jest też nieodzowny do sformułowania równania wymiany⁴⁶.

Funkcja FAE może posłużyć do liczbowych obliczeń, ale jest to utrudnione. Dlatego przy nieznaczących uproszczeniach tej funkcji wprowadzono model aktywności ekonomicznej MAE. W tym celu zmienne rozdziela się na długookresowe (A, H)

⁴⁵ M. Jędrzejczyk, *Kurs walutowy a ekwiwalentna translacja wartości ekonomicznych w gospodarce*, Difin, Warszawa 2013.

⁴⁶ M. Dobija, *Labor...*, dz. cyt.

i pozostałe krótkookresowe podlegające bieżącemu zarządzaniu. Dokonując odpowiednich przekształceń dochodzi się do związanego modelu:

$$P = W \times Q = W \times \exp(AM / H), \quad (11)$$

gdzie:

W – koszty pracy w okresie,

A – wartość aktywów,

M – zmienna zarządzania,

H – kapitał ludzki pracujących.

Zmienna zarządzania (M) jest odpowiednikiem TFP. Syntetyzuje zmienne zyskowności, obrotowości i stopnia opłacenia pracy oraz niedokładności modelu. Zatem interpretacja modelu MAE wskazuje na silną nieliniowość zależności produktu od czynników wytwórczych. Jednym z nich jest zmienna zarządzania M , która nie powinna się zmniejszać. Posługując się modelem MAE lub wskaźnikiem produktywności $Q = \exp(AM / H)$, niewygodną zmienną H można zastąpić wynagrodzeniami korzystając z relacji $W = pH$, gdzie p – procentowy wskaźnik stopnia opłacenia pracy. FAE i MAE mają różne inne zastosowania makroekonomiczne, jak równanie wymiany i analizy wielkości PKB, ale głównie służą do zarządzania przedsiębiorstwem⁴⁷. Co ważne, w badaniach wpływów poszczególnych czynników produkcji na wyniki ma zastosowanie elementarna analiza funkcji.

Konkluzja

W sekcji 7 zademonstrowano, że na gruncie teorii i systemu rachunkowości można oryginalnie rozwiązywać problemy badane w ekonomii. Rozważania dotyczyły TFP. Są też inne dokonania. Wprowadzenie wskaźnika produktywności pracy posłużyło do rekonstrukcji równania wymiany⁴⁸. Pokazano też, że wykorzystanie do pomiaru PKB systemu ewidencji księgowej i rachunku kosztów doprowadziłoby do hierarchicznej struktury podmiotów rachunkowości: jednostka ekonomiczna, grupa kapitałowa, gospodarka państwa. W tym układzie szara strefa naturalnie by się minimalizowała.

Na zakończenie nasuwa się oryginalny wniosek. Rachunkowość i ekonomia reprezentują dwa niezależne podejścia do tworzenia użytecznej informacji ekonomicznej. Jak wiadomo, rachunkowość zajmuje się pomiarem i analizą w ujęciu

⁴⁷ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Production Function...*, dz. cyt.

⁴⁸ M. Dobija, *Abstract Nature...*, dz. cyt.

retro i prospektywnym wielkości ekonomicznych charakteryzujących gospodarujący podmiot. Jako teoria charakteryzuje się logiką i niesprzecznością sądów. U podstaw leżą zasady fundamentalne i jasno określony układ pojęć. Użyteczność informacji jest absolutna. Ta informacja jest podstawą ładu ekonomicznego w państwie. Rachunkowość spełnia wszelkie warunki naukowego programu badawczego określonego przez I. Lakatosza z rdzeniem obejmującym zasadę dualizmu i teorię kapitału oraz pomiaru jego przyrostu w procesach gospodarczych. Ten naukowy program naturalnie się rozwija – jest progresywny. Jego twardy rdzeń umożliwia rozwój programu drogą pozytywnej heurystyki.

Podziękowania

Dziękuję szanownym organizatorom, a szczególnie prof. Annie Karmańskiej, za zaproszenie do udziału w jubileuszowym Zjeździe Katedr Rachunkowości i przygotowania eseju poruszającego żywotne kwestie rachunkowości. Wiele się mówi o seniorach, ale to Pani Profesor uczyniła coś bardzo trafnego, serdecznie zmuszając do intelektualnego wysiłku. To najlepiej przyczynia się do zdrowia, radości życia i utrzymania pragnienia aktywnego istnienia. Dziękuję szanownym organizatorom za ten duży wysiłek związany z konferencją i publikacją opracowań. Dołączam swoją część do dorobku teorii rachunkowości w tym pamiętnym 2023 r.

Bibliografia

- Abdel-khalik A.R., *The Entropy Law, Accounting Data, and Relevance to Decision Making*, "Accounting Review" 1974, April, s. 271–283.
- Barbour J., *Koniec czasu. Nowa rewolucja w fizyce*, Copernicus Center Press, Kraków 2018.
- Barbour J., *Nowa Teoria czasu. Punkt Janusa*, Copernicus Center Press, Kraków 2021.
- Dobija M., *Ile powinien zarabiać anestezjolog?*, "Master of Business Administration" 1997, no. 5.
- Dobija M., *How to place human resources into the balance sheet*, "Journal of Human Resource Costing & Accounting" 1998, no. 3(1), s. 83–92.
- Dobija M., *Abstract Nature of Money and the Modern Equation of Exchange*, "Modern Economy" 2011, no. 2(2).
- Dobija M., *Labor Productivity vs. Minimum Wage Level*, "Modern Economy" 2011, no. 2(5).
- Dobija M., *Ponadczasowe i cywilizacyjne znaczenie zapisu podwójnego*, "Management and Business Administration. Central Europe" 2012, no. 4(117).
- Dobija M., *The Global Currency Area a Way to Constructively End the Era of Reserve Currency*, "Modern Economy" 2014, no. 5(4).

- Dobija M., *Laborism. The Economics Driven by Labor*, "Modern Economy" 2015, no. 6(5).
- Dobija M., *Concept of Integrative Currency Area and Application to the Central Europe*, "Modern Economy" 2018, no. 9(7).
- Dobija M., *Zasada dualizmu i termodynamiczne podstawy rachunkowości*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu. Historia i współczesność*, D. Fatuła, B. Oliwkiewicz (red.), Oficyna Wydawnicza KAAFM, Kraków 2021.
- Dobija M., *Zrozumienie czasu konsekwencją rozwoju teorii kapitału ludzkiego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2022, nr 71(3).
- Dobija M., Jędrzejczyk M. *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011.
- Dobija M., Jędrzejczyk M., *Production Function in the Cost Accounting Approach and Managerial Applications*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 72, nr 128.
- Dobija M., Kurek B., *Towards Scientific Economics*, "Modern Economy" 2013, no. 4(4).
- Dobija M., Renkas J., *Accounting among the Natural Sciences*, "Modern Economy" 2020, no. 11(12).
- Dobija M., Renkas J., *Thermodynamic constant of time passage*, "International Journal of Physical Research" 2021, vol. 9(2), s. 92–97.
- Dobija M., Renkas J., *The thermodynamic principles as the theoretical basis of fair remuneration*, "International Journal of Physical Research" 2021, vol. 9(1), s. 1–6.
- Dobija M., Renkas J., *Study on Thermodynamic Constant of Time Passage*, w: "Research Trends and Challenges in Physical Science" 2022, vol. 6.
- Garbicz M., *Problemy rozwoju i niedorozwoju*, w: *Szkice z dynamiki i stabilizacji gospodarki*, W. Pachó (red), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2009.
- Growiec J., *Wzrost gospodarczy i postęp technologiczny*, w: W. Pachó (red), *Szkice z dynamiki i stabilizacji gospodarki*, W. Pachó (red), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2009. Huai-Chin Nan., *Tao & Longevity: Mind-Body Transformation*, Rebis, Poznań 1984.
- Hulten Ch., *Total Factor Productivity. A short biography*, "Studies in Income and Wealth" 2001, vol. 63.
- Ijiri Y., *Theory of Accounting Measurement*, "American Accounting Association" 1975.
- Ijiri Y., *The Beauty of Double-Entry Bookkeeping and Its Impact on the Nature of Accounting Information*, w: *Proceedings of the Conference Accounting And Economics*, t. 2, Monte dei Paschi di Siena 1993.
- Ijiri Y., *Segment Statements and Informativeness of Measures: Managing Capital vs. Managing Resources*, "Accounting Horizons" 1995, no. 9(3).
- Jędrzejczyk M., *Kurs walutowy a ekwiwalentna translacja wartości ekonomicznych w gospodarce*, Difin, Warszawa 2013.
- Kant I., *Krytyka czystego rozumu*, Fundacja Nowoczesna Polska, 1871.
- Kurek B., *Hipoteza deterministycznej premii za ryzyko*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.
- Kurek B., *An estimation of the capital growth rate in business activities*, "Modern Economy" 2012, no. 3(4), s. 364–372.
- Maoshing N., *The Yellow Emperor's Classic of Medicine*, Galaktyka, Łódź 2012.
- Mattessich R., *Critique of Accounting, Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, London 1995.

- Mrówka A., *Ekonomiczne znaczenie pracy w perspektywie historycznej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 38, s. 283–297.
- Newton I., *The Principia. Mathematical Principles of Natural Philosophy*, University of California Press, California 1999.
- Piketty T., *Kapitał w XXI wieku*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2015.
- Polanyi K., Arensberg K., Pearson H., *Trade and Market in the Early Empires*, The Free Press, New York 1957.
- Renkas J., *Termodynamiczny model pomiaru kapitału ludzkiego w zastosowaniach do kształtowania wynagrodzeń za pracę*, Difin, Warszawa 2022.
- Roubini N., Mihm S., *Ekonomia kryzysu*, Wolter Kluwers, Warszawa 2011.
- Sadhguru, *Największe zło świata*, <https://www.youtube.com/watch?v=OY6G36OJ9IQ> (dostęp: listopad 2022).
- Saggs H.W., *Wielkość i upadek Babilonii*, PIW, Warszawa 1973.
- Schmandt-Besserat D., *When Writing Met Art. From Symbol to Story*, University of Texas Press, 2007.
- Schrödinger E., *What is life? The Physical Aspect of the Living Cell*, <http://www.whatislife.ie/downloads/What-is-Life.pdf> (dostęp: listopad 2022).
- Hongbing S., *Wojna o pieniądź. Prawdziwe źródła kryzysów finansowych*, Wektory, Kobierzyce 2006.
- Solow R., *Capital Theory and the Rate of Return*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1963.
- Struve W., *Some New Data on the Organisation of Labour and on Social Structure in Sumer During the Reign of the IIIrd Dynasty of Ur*, w: *Ancient Mesopotamia. Socio-Economic History*, I.M. Diakonoff (red.), Nauka, Moskwa 1969.
- Sunder S., *Theory of Accounting and Control*, South-Western Publishing, Cincinnati 1997.
- Temelie B., Trebuth B., *Das Fünf Elemente Kochbuch*, Joy Verlag GmbH, Sulzberg 1993.
- Vijg J., Le Bourg E., *Aging and the Inevitable Limit to Human Life Span*, „Gerontology” 2017, no. 63(5), s. 432–434.

Negocjowanie granic współczesnej rachunkowości

dr hab. Monika Łada, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-8484-6326>

heterogeniczna zmiana instytucjonalna rachunkowości, rachunkowość jako źródło legitymizacji, wymiary negocjacji granic rachunkowości, technologizacja i projektyfikacja rachunkowości, sztuczna inteligencja i cyfrowe bliźniaki, życie, zdrowie, emocje ludzkie i sposoby ich odwzorowania

Skala obserwowanych aktualnie dynamicznych zmian społeczno-gospodarczych sugeruje ich transformacyjny charakter. Wyraźnym tego przejawem są przybierające na sile inicjatywy redefiniowania fundamentalnych wzorców społecznych, m.in. płci, rodziny, kariery/profesji. Ważną rolę w zachodzących przemianach odgrywają wyniki badań naukowych oraz zastosowania zaawansowanych technologii, które przyczyniają się do coraz szybszego przesuwania granic (nie)wiedzy i korekty ustabilizowanych poglądów. Erozja dotychczasowych wzorców społecznych i wyłanianie się nowych stanowią dla badaczy nie tylko bardzo interesujący przedmiot badań. Szczególna rola społeczna, jaką odgrywają akademicy, jest związana z oczekiwaniami aktywnego udziału w kształtowaniu i podtrzymywaniu obowiązującego porządku społecznego. Rośnie presja na poszukiwanie kierunków modyfikacji badań, praktyki i edukacji poszczególnych obszarów naukowych oraz zaangażowanie się w pozyskanie legitymizacji dla nowych wzorców.

Celem tego eseju jest refleksja nad – następującymi na fali powyżej przedstawionych tendencji – negocjacjami granic współczesnej rachunkowości. Rozważania zostały osadzone w teorii instytucjonalnej¹. W konsekwencji rachunkowość będzie rozumiana dualnie, jako ugruntowany, ale dynamiczny i złożony komponent otoczenia instytucjonalnego, a równocześnie jako praktyki indywidualne i organizacyjne stanowiące jego odzwierciedlenie i źródło utrwalenia. W dyskusji uwaga zostanie skoncentrowana na rachunkowości jako komponencie instytucjonalnym². Przyniesione definicje będą traktowane jako wyraz zaangażowania ich autorów i propagatorów w społeczne (w tym naukowe) negocjacje wzorca kojarzonego powszechnie z rachunkowością. Porównanie proponowanego współcześnie podejścia z wzorcem dominującym, popularnym wzorcem postrzegania rachunkowości w Polsce, zilustruje charakterystyczne dla procesu heterogenicznej zmiany instytucjonalnej³: przejściową rozbieżność (sprzeczność) wzorców, przerysowaną wizję zmiany oraz zróżnicowany stopień poparcia w środowisku teoretyków i praktyków rachunkowości.

Opracowanie zostało przygotowane na podstawie studiów literaturowych, wniosków z wcześniejszych własnych badań empirycznych oraz przemyśleń dotyczących wpływu transformacji cyfrowej na myśl i praktykę rachunkowości. Uwytkłone w dyskusji granice zwracają uwagę na istotne wymiary, w których ścierają się współczesne poglądy na rachunkowość. Ilustrują także ściśle powiązanie rachunkowości ze zmianami zachodzącymi w innych obszarach otoczenia instytucjonalnego. Przedstawiają normatywny wzorzec rachunkowości jako wyłaniający się z wpływów otoczenia instytucjonalnego. Wypadkowa tego złożonego oddziaływania jest o tyle istotna, że przekłada się na legitymizację określonych praktyk, edukacji i badań naukowych z zakresu rachunkowości.

Rachunkowość jako komponent instytucjonalny

Współczesny pogląd na to, czym jest rachunkowość i jaką odgrywa rolę, został wypracowany przez wieki praktyk i refleksji nad nimi. W krajach rozwiniętych wysiłki te przyczyniły się do ugruntowania rachunkowości jako, przyjmowanej za

¹ M.A. Glynn, T. D'Aunno, *An Intellectual History of Institutional Theory: Looking Back to Move Forward*, "Academy of Management Annals", 17(1), 2023, s. 301–330, DOI: 10.5465/annals.2020.0341.

² A.J. Richardson, *Accounting as a legitimating institution*, "Accounting, Organizations and Society", 12(4), 1987, s. 341–355, DOI: 10.1016/0361-3682(87)90023-7.

³ J. Battilana, B. Leca, E. Boxenbaum, *How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship*, *The Academy of Management Annals*, 3(1), 2009, s. 65–107. DOI: 10.1080/19416520903053598.

pewnik, składowej działalności gospodarczej⁴. Wysoki stopień uzasadnienia społecznego dla stosowania tego abstrakcyjnego wzorca jest źródłem kolektywnej presji na określone kategorie podmiotów gospodarczych⁵. W podejściu instytucjonalnym abstrakcyjny wzorzec rachunkowości powszechnie podzielany w społeczeństwie jest traktowany jako komponent otoczenia instytucjonalnego⁶. Komponent ten jest złożony, dynamiczny, powiązany z innymi składowymi otoczenia instytucjonalnego oraz kształtowany pod wpływem zbiorowych wysiłków członków społeczeństwa. Ponadto jako wzorzec powszechnie kojarzony z określonymi atrybutami jest źródłem legitymizacji dla stosujących go podmiotów⁷.

Rachunkowość jest wzorcem złożonym. Choć w literaturze znaleźć można zapewnienia, że jest ona jedna⁸, to współcześnie powszechnie podzielany wzorzec obejmuje wiele zasad, metod, formuł, formatów prezentacji danych i innych składowych wypracowanych przez lata rozwoju⁹. Często poszczególne składowe (np. zasady, założenia czy metody) są wzajemnie sprzeczne, co stawia jednostki przed dylematem wyboru¹⁰. Odzwierciedlenie wzorca, który w danym momencie obowiązuje, znaleźć można w regulacjach prawnych oraz kanonie wiedzy prezentowanym w podręcznikach i programach kształcenia profesjonalistów. W ostatnich dekadach – podobnie jak w innych obszarach wiedzy naukowej – rachunkowość była wiązana z profesjami rachunkowości¹¹. W tym kontekście z perspektywy krajowego otoczenia warto zwrócić uwagę na dokonaną w przeszłości zmianę zwyczajowej nazwy z księgowość na rachunkowość. Zabieg ten ułatwił rozszerzenie zakresu wzorca o nowe składowe związane z zarządzaniem podmiotami (rachunkowość zarządcza) i weryfikacją informacji z rachunkowości (audyt).

Rachunkowość jest wzorcem dynamicznym. Podobnie jak całe otoczenie instytucjonalne podlega ona nieustannym zmianom, głównie pod wpływem dyskursu prowadzonego w przestrzeni publicznej oraz reprodukcji określonych wzorców

⁴ R. Colignon, M. Covalleski, *A Weberian framework in the study of accounting*, "Accounting, Organizations and Society", 16(2), 1991, s. 141–157, DOI: 10.1016/0361-3682(91)90010-C.

⁵ C.S. Chapman, D.J. Cooper, P. Miller, "Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood", Oxford University Press, Oxford 2009.

⁶ A.J. Richardson, dz. cyt.

⁷ B.G. Carruthers, *Accounting, ambiguity, and the new institutionalism*, "Accounting, Organizations and Society" 1995, no. 20(4), s. 313–328. DOI: 10.1016/0361-3682(95) 96795-6; A.J. Richardson, dz. cyt.

⁸ I. Sobańska, *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, 66(122), s. 179–190.

⁹ S. Sojak, *Rachunkowość przymiotnikowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, 62(118), s. 265–288.

¹⁰ M. Łada, *Rozwarstwienie praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, 45(1), s. 75–91.

¹¹ S. Samuel, M.A. Covalleski, M.W. Dirsmith, *On the Eclipse of Professionalism in Accounting: An Essay*, w: "Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood", Oxford University Press, Oksford 2009.

w formie praktyk indywidualnych i organizacyjnych¹². Dynamika obejmuje poszczególne składowe (np. zasady, metody) zyskujące mniejsze lub większe poparcie w danej społeczności¹³. W ostatnich latach obserwowano fundamentalne zmiany wynikające z m.in. wprowadzenia wyceny po wartości godziwej, przyjęcia przez wiele krajów międzynarodowych standardów rachunkowości oraz rozszerzenia zakresu pomiaru poza tradycyjne podejście pieniężne. Dynamika dotyczy także stopnia zinstytucjonalizowania ogólnego wzorca rachunkowości. W zależności od aktualnych wpływów przekonanie o zasadności stosowania rachunkowości przez podmioty określonego typu może podlegać fluktuacji.

Rachunkowość jest wzorcem powiązany z innymi elementami otoczenia instytucjonalnego. Naturalne sprzeczności występujące na poziomie składowych dotyczą także rachunkowości jako takiej. Wzorzec rachunkowości rywalizuje z innymi komponentami instytucjonalnymi o prymat w danym obszarze. Ilustracją tych procesów jest toczona od wielu lat w polskim środowisku naukowym dyskusja pt. „Rachunkowość zarządcza czy controlling”¹⁴. Ścierają się w niej dwa konkurencyjne wzorce instytucjonalne o zbliżonym zakresie, które napłynęły z dwóch sfer społeczno-gospodarczych o odmiennych tradycjach (anglosaskiej i germańskiej). Aktualnie podobne procesy widoczne są w sferze analityki biznesowej czy podatków. Rachunkowość rozwija się nie tylko na drodze rywalizacji, lecz także pod wpływem wzajemnego dostosowania z innymi komponentami instytucjonalnymi. W tym kontekście, z uwagi na tradycje pomiaru pieniężnego, szczególne znaczenie mają koncepcje związane z postrzeganiem wartości ekonomicznej i kapitału¹⁵. Dynamika wsparcia społecznego dla określonych poglądów w tych i innych powiązanych aspektach społeczno-ekonomicznych silnie dwustronnie oddziałuje na rachunkowości.

Rachunkowość jest wzorcem kształtowanym kolektywnie. Wypracowanie i podtrzymanie (ewolucja) wzorca rachunkowości wymaga zbiorowego wysiłku. Translacji nowych wzorców i ich negocjacji społecznych podejmują się jednostki i organizacje, których aktywności są powiązane z rachunkowością, m.in. organiza-

¹² H. Oakes, S. Oakes, *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, “Critical Perspectives on Accounting”, 38/2016, s. 34–53, DOI: 10.1016/j.cpa.2015.

¹³ O. Georgiou, L. Jack, *In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting*, “The British Accounting Review” 2011, no. 43(4), s. 311–323, DOI: 10.1016/j.bar.2011.08.001.

¹⁴ K. Sawicki, *Związki controllingu z rachunkowością*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 1994, s. 95–103; A. Szychta, J. Dobroszek, *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990 s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, 93(149), s. 175–209.

¹⁵ M. Dobija, D. Dobija, *O naturze kapitału*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, 17(73), s. 5–27; A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna a paradygmat metody bilansowej (artykuł dyskusyjny)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2007, 38(94), s. 121–137; A. Karmańska, *Problemy wartości ekonomicznej w kontekście systemu informacyjnego rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, 53(109), s. 71–88.

cje profesjonalne, regulatorzy, środowiska akademickie i edukacyjne, konsultanci, propagatorzy. Podmioty te, określane jako legitymizatorzy¹⁶, aktywnie angażują się w dyskurs publiczny, propagując normatywne wzorce. Sukces tych inicjatyw jest uzależniony od przekonania szerokiej społeczności (a przynajmniej środowiska profesjonalnego) co do zasadności reprodukcji propagowanych wzorców w formie praktyk. Ważną rolę w tym zakresie odgrywają media publiczne i społecznościowe, które pozwalają dotrzeć do szerokiej publiczności. W ostatnich latach przykładem udanej kompleksowej zmiany wzorców rachunkowości była inicjatywa opracowania i wprowadzenia międzynarodowych standardów rachunkowości. Wykazano¹⁷, że kluczowym czynnikiem tego przedsięwzięcia było powołanie specjalnej (w domyśle niezależnej) organizacji, która poprzez szeroko zakrojoną współpracę z różnymi środowiskami i instytucjami publicznymi wypracowała ścieżkę negocjowania wspólnych rozwiązań i ich implementacji w poszczególnych krajach.

Rachunkowość jest źródłem legitymizacji, a także – tak jak wszystkie komponenty instytucjonalne – silnym źródłem presji warunkujących utrzymanie legitymizacji jednostek i organizacji¹⁸. Wysoki stopień zinstytucjonalizowania rachunkowości niesie za sobą dodatkowy kapitał symboliczny. Kształtują go atrybuty kojarzone z rachunkowością, m.in. rzetelność, przejrzystość, obiektywność. Rachunkowość jest też tradycyjnie kojarzona z racjonalnością działania i odczarowaniem rzeczywistości¹⁹. Ten aspekt powoduje, że jej wzorzec podlega wzajemnemu dostosowaniu do aktualnie obowiązujących wzorców racjonalności (ekonomicznej). Zastosowanie wzorca rachunkowości obowiązującego dany podmiot jest w tym ujęciu świadectwem racjonalności działania i dobrych intencji wobec innych, a tym samym źródłem pozytywnej oceny społecznej. W badaniach praktyk rachunkowości szczególną uwagę zwrócono na legitymizację jako element oceny społecznej warunkujący przetrwanie podmiotu i możliwość prowadzenia określonej działalności²⁰.

¹⁶ O. Bouwmeester, R. van Werven, *Consultants as legitimizers: Exploring their rhetoric*, "Journal of Organizational Change Management" 2011, no. 24(4), s. 427–441, DOI: 10.1108/09534811111144601.

¹⁷ R.K. Larson, *The IASC's search for legitimacy: An analysis of the IASC's standing interpretations committee*, "Advances in International Accounting" 2002, no. 15, s. 79–120, DOI:10.1016/S0897-3660(02)15020-3.

¹⁸ A.D. Çakmaklı, C. Boone, A. van Witteloostuijn, *Identity realization, multiple logics and legitimacy: Organizational foundations during the emergence of the Dutch accounting industry*, "Accounting, Organizations and Society" 2020, no. 83, s. 101104, DOI: 10.1016/j.aos.2020.101104; S. Killian, P. O'Regan, *Social accounting and the co-creation of corporate legitimacy*, "Accounting, Organizations and Society" 2016, no. 50, s. 1–12, DOI: 10.1016/j.aos.2016.02.004; M. Power, *Auditing and the production of legitimacy*, "Accounting, Organizations and Society" 2003, no. 28(4), s. 379–394.

¹⁹ M. Łada, *Rachunkowość jako produkt i narzędzie legitymizacji*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2021.

²⁰ A. Beelitz, D.M. Merkl-Davies, *Using discourse to restore organisational legitimacy: 'CEO-speak' After an incident in a German nuclear power plant*, "Journal of Business Ethics" 2012, no. 108(1), s. 101–120, DOI: 10.1007/s10551-011-1065-9; A. Whittle, C. Carter, F. Mueller, *'Above the fray': Interests, discourse and legitimacy in the audit field*, "Critical Perspectives on Accounting" 2014, no. 25(8), s. 783–802, DOI: 10.1016/j.cpa.2013.09.001.

Studia empiryczne²¹ potwierdzają, że silne dążenia prolegitymizacyjne stanowią istotny motyw kształtowania praktyk rachunkowości. Uświadomione i mimowolne reakcje na presję powodują, że złożoność i konflikty w otoczeniu instytucjonalnym znajdują odzwierciedlenie w indywidualnych i zbiorowych praktykach rachunkowości.

Granice rachunkowości

Dotychczasowe rozważania wykazały, że rachunkowość rozwija się i ugruntowuje w drodze publicznego dyskursu prowadzonego przede wszystkim przez teoretyków i praktyków rachunkowości. W tym miejscu warto jednak podkreślić, że oprócz czynników społecznych – na których skoncentrowano rozważania – rachunkowość jest także kształtowana przez dostępne technologie²². Rozwój technologiczny kształtuje rachunkowość na dwa zasadnicze sposoby. Pierwszy wpływ pośredni obejmuje zmiany następujące w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej, a w konsekwencji jej odwzorowaniu. Aktualnie jest to szczególnie widoczne w trendach przenoszenia działalności gospodarczej i innych interakcji międzyludzkich w przestrzeń wirtualną. Drugi, bezpośredni wpływ związany jest z wykorzystaniem technologii w procesach informacyjnych. Szeroko rozumiana transformacja cyfrowa rachunkowości stwarza możliwości odwzorowania działalności gospodarczej wcześniej niedostępne lub wymagające stosunkowo wysokich nakładów. Skala zachodzących aktualnie zmian technologicznych stanowi kolejny impuls do ewolucji rachunkowości.

Przejawem rosnącej presji na rekonstrukcję obowiązującego wzorca są próby redefiniowania rachunkowości, podejmowane przez badaczy akademickich i wspierane przez organizacje profesjonalne²³. W ostatnim czasie stosunkowo największą popularność zyskała definicja, zgodnie z którą „rachunkowość jest praktyką techniczną, społeczną i moralną troszczącą się o zrównoważone wykorzystanie zasobów i odpowiednią odpowiedzialność wobec interesariuszy, aby umożliwić rozkwit

²¹ M. Łada, A. Kozarkiewicz, J. Haslam, *Contending institutional logics, illegitimacy risk and management accounting*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(4), s. 795–824, DOI: 10.1108/AAAJ-08-2018-3640.

²² M. Łada, *Od konsekwencji do antecedencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 92(148), 2017, s. 85–96; J. Moll, O. Yigitbasioglu, *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research*, "The British Accounting Review", 51(6), 2019, s. 100833, DOI: 10.1016/j.bar.2019.04.002.

²³ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/redefining-accounting-tomorrow> (dostęp: styczeń 2023).

organizacji, ludzi i natury”²⁴. W propozycji tej bardzo silnie widoczny jest wpływ koncepcji odpowiedzialnego rozwoju gospodarczego, propagowanej aktualnie pod hasłem ładu środowiskowego, społecznego i korporacyjnego (ESG od ang. *Environmental, Social, Governance*). Racjonalność działania w proponowanym ujęciu polega na dążeniu do rozkwitu organizacji, ludzi i natury. Gdzieś w tle refleksji nad tak szeroko postrzeganą rolą pojawia się jednak wątpliwość – czym się różni tak zdefiniowana rachunkowość od, na przykład, zarządzania?

Z punktu widzenia celu opracowania interesujące jest zestawienie przywołanej propozycji z podejściem do rachunkowości utrwalonym w świadomości polskiego społeczeństwa. Ilustracją tradycyjnego wzorca (częściowo nawiązującego do księgowości) jest definicja zamieszczona w Wikipedii, a zaczerpnięta ze słownika PWN.

Rachunkowość – system ewidencji gospodarczej ujmujący zdarzenia oraz operacje gospodarcze w mierniku pieniężnym i przekroju poszczególnych podmiotów gospodarczych. Rachunkowość jest sformalizowanym systemem, odzwierciedlającym proces prowadzonej działalności gospodarczej i służy jej ocenie. Podstawowym celem rachunkowości jest dostarczenie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego. Przedmiotem rachunkowości jest każde zdarzenie gospodarcze wyrażone w mierniku pieniężnym i wpływające na zmianę sytuacji podmiotu gospodarczego, jego zasoby i wyniki²⁵.

Uwzględniając odmiennosc w orientacji definicji (odpowiednio na oddziaływanie i efekty praktyk), wskazać można kilka zasadniczych różnic. Tradycyjnie rachunkowość koncentruje się na ewidencji i okresowej sprawozdawczosci, jest zorientowana na ujmowanie zdarzeń gospodarczych i ich efektów w ujęciu pieniężnym, ma sformalizowany charakter, służy ocenie sytuacji na podstawie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej oraz finansowej, jest przeznaczona do zastosowania przez podmioty gospodarcze. Zgodnie z przyjętym podejściem teoretycznym wyszczególnione charakterystyki ilustrują wybrane wymiary wzorca rachunkowości, które podlegają aktualnie negocjacom społecznym. Najważniejsze wymiary, które wyznaczają granice współczesnej rachunkowości, zestawione zostały w tabeli 1.

²⁴ G. Carnegie, L. Parker, E. Tsahuridu, *It's 2020: What is Accounting Today?*, "Australian Accounting Review" 2021, no. 31, DOI: 10.1111/auar.12325, s. 69.

²⁵ Wikipedia.pl (dostęp: grudzień 2022).

Tabela 1. Wymiary negocjacji granic rachunkowości

Wymiar rachunkowości	Tradycyjnie	Współcześnie
Przedmiot	evidencja działalności gospodarczej podmiotu	odzworowanie działalności gospodarczej rzeczywistej i wyobrażonej, w tym tej prowadzonej w przestrzeni wirtualnej
Podmiot	podmioty gospodarcze (głównie organizacje)	wszyscy interesariusze działalności gospodarczej na wielu poziomach
Dominujące ujęcie	dominacja pomiaru pieniężnego	wielowymiarowe: pieniężne, ilościowe, narracyjne, graficzne i multimedialne, zachowania niewerbalne, odczucia emocjonalne itp.
Rodzaje praktyk	formalne i świadome	formalne i świadome ale też nieformalne lub nieświadomione
Specyfika odzworowania	rzetelne i wierne	użyteczne, zgodne z obowiązującym modelem racjonalności
Cel wykorzystania	ocena sytuacji ekonomiczno-finansowej	stymulowanie racjonalnych (odpowiedzialnych i moralnych) postaw i działań (troska o zrównoważony rozwój)
Zasoby	materiałowe i niemateriałowe w dyspozycji podmiotu (głównie własność) potwierdzone wymaganym dokumentem.	zmiany zachodzące w otoczeniu pod wpływem działalności gospodarczej.
Kapitał	homogeniczny (kapitał finansowy)	heterogeniczny (model sześciu kapitałów)
Orientacja	na przeszłość	na teraźniejszość i przyszłość
Użytkownicy	ludzie	ludzie i maszyny

Źródło: opracowanie własne.

Negocjowanie granic rachunkowości w wyszczególnionych wymiarach zostało zapoczątkowywane już dwie, trzy dekady temu, ale wyraźnie nasiliło się w ostatnich kilku latach. Długofalowość wysiłków skierowanych na legitymizację nowego podejścia nie dziwi, uwzględniając proponowaną skalę rekonstrukcji wzorca rachunkowości. Generalnie bowiem zgłaszane propozycje są skierowane na znaczące rozszerzenie zakresu rachunkowości na nowe obszary praktyk informacyjnych²⁶. Do najważniejszych „nowinek” w propagowanym współcześnie wzorcu rachunkowości zaliczyć należy:

- 1) rozszerzenie odzworowania z faktycznej na wyobrażoną działalność gospodarczą oraz uwzględnienie jej zakresu realizowanego w przestrzeni wirtualnej;

²⁶ M. Łada, *Od konsekwencji...*, dz. cyt., s. 85–96.

- 2) rozszerzenie rachunkowości na wszystkie poziomy działalności gospodarczej: ludzi, organizacji, gospodarki krajowej i globalnej (z możliwą selektywną integracją pomiaru);
- 3) zwiększenie zakresu informacji poza tradycyjne efekty pomiaru pieniężnego oraz integrację rachunkowości z dużymi zbiorami danych ustrukturalizowanych i nieustrukturalizowanych kreowanych przez uczestników życia gospodarczego i stosowane rozwiązania techniczne (homogenizacja systemów informacyjnych);
- 4) rozszerzenie rachunkowości na praktyki niesformalizowane a nawet nie-uświadomione;
- 5) zapewnienie użytecznej informacji, tj. dostosowanej do obowiązującego (zmieniającego się) modelu racjonalności ekonomicznej (aktualnie głównie ESG);
- 6) selektywna rezygnacja z wierności i rzetelności odwzorowania na rzecz jego przydatności w stymulowaniu racjonalnych postaw i działań uczestników życia gospodarczego;
- 7) rozszerzenie orientacji pomiaru zasobów z wewnętrznej (zasada podmiotu) na zewnętrzną, tj. oddziaływanie określonej aktywności gospodarczej na jej bezpośrednich i pośrednich uczestników (interesariuszy i ich otoczenie);
- 8) zastąpienie pomiaru homogenicznego kapitału modelem heterogenicznym (np. sześciu kapitałów), uwzględniającym szerokie spektrum oddziaływania podejmowanej działalności gospodarczej na otoczenie;
- 9) wyraźna zmiana orientacji na ciągły pomiar skierowany na teraźniejszość (rachunkowość i audyt on-line) i najbliższą przyszłość (np. aktunozy);
- 10) uwzględnienie maszyn i algorytmów jako potencjalnych odbiorców (dostawców) informacji, co otwiera możliwość zmniejszenia orientacji rachunkowości ze zagregowanych sprawozdań okresowych na rzecz większego wykorzystania tzw. danych surowych.

Przedstawione kierunki zmian zostały uwzględnione także w autorskiej propozycji definicji. Podkreślona w niej została specyfika odwzorowania, która odróżnia rachunkowość od innych powiązanych praktyk składających się na działalność gospodarczą.

Rachunkowość jest zbiorem wielowymiarowych systemów informacyjnych odwzorowujących faktyczną lub wyobrażoną działalność gospodarczą prowadzoną w świecie realnym lub wirtualnym (rozszerzonej rzeczywistości) w sposób umożliwiający odbiorcom informacji dokonanie racjonalnego osądu sytuacji²⁷.

²⁷ M. Łada, *Rachunkowość jako...*, dz. cyt., s. 26.

Zaproponowane ujęcie zwraca uwagę na powiązanie rachunkowości z nieustającymi wysiłkami skierowanymi na uniwersalne i szczegółowe wzorce racjonalności oraz umowne zakresy prowadzenia działalności gospodarczej wykształcające się równolegle w otoczeniu instytucjonalnym.

Wyzwania przyszłości

Przedstawione powyższej wymiary zmian przekładają się na trzy zasadnicze wątki problemowe, wokół których oscylują obecnie dyskusje nad kierunkami zmian współczesnej rachunkowości. Pierwszy obszar odnosi się do rozpoznania potencjalnego wpływu postępującej digitalizacji i automatyzacji procesów informacyjnych na transformację profesji i sektorów związanych z rachunkowością. Drugi obszar dyskusji obejmuje rozwój nowych (modyfikację dotychczasowych) zasad, koncepcji i metod rachunkowości uwzględniających możliwości, jakie dają współczesne technologie, a jednocześnie użytecznych dla szerokiego grona uczestników życia gospodarczego toczącego się w rozszerzonej rzeczywistości. I ostatni, chociaż zdecydowanie aktualnie najchętniej podejmowany przez badaczy jest nurt poszukiwania nowych ram koncepcyjnych racjonalności i przeniesienia ich na grunt rachunkowości. Opisane poniżej trzy przykłady stanowią ilustrację zidentyfikowanych wyzwań dla przyszłości rachunkowości.

- 1) Technologizacja i projektyfikacja rachunkowości. Postępująca automatyzacja procesów informacyjnych ma daleko idące konsekwencje dla profesji związanych z rachunkowością²⁸. W szczególności wymaga rozwoju kompetencji posługiwania się nowymi technologiami i współpracy w warstwie relacji maszyna – człowiek. Podobnie jak w innych sektorach (np. FinTech, FashionTech) pojawia się nowy obszar działalności określanej mianem ACCTECH²⁹. Przeniesienie powtarzalnych procesów rachunkowości w sferę pracy wirtualnej systemów powoduje także zmianę charakteru pracy ludzkiej, tj. większą orientacją na innowacyjność i wyznaczenie kierunków rozwoju zautomatyzowanych systemów informacyjnych oraz nadzorowanie ich implementacji i działania. W tej warstwie

²⁸ I.P. Herbert, A.T. Rothwell, J.L. Glover, S.A. Lambert, *Does the changing world of professional work need a new approach to accounting education?*, "Accounting Education" 2020, s. 1–25, DOI: 10.1080/09639284.2020.1827446; R. Suddaby, Y. Gendron, H. Lam, *The organizational context of professionalism in accounting*, "Accounting, Organizations and Society" 2009, no. 34(3), s. 409–427, DOI: 10.1016/j.aos.2009.01.007; R. Suddaby, G.D. Saxton, S. Gunz, *Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise*, "Accounting, Organizations and Society" 2015, s. 45, 52–68. DOI: 10.1016/j.aos.2015.07.002.

²⁹ *Acctech unlocks transformation*, <https://abmagazine.accaglobal.com/global/articles/2021/aug/business/acctech-unlocks-transformation.html> (dostęp: styczeń 2023).

oczekiwać można przejmowania – przez sferę praktyk rachunkowości – rozwiązań organizacyjnych wywołujących się z sektora IT, a szczególnie wyrażnej orientacji na interfunkcjonalne projekty (tzw. projektyfikacja rachunkowości).

- 2) Sztuczna inteligencja i cyfrowe bliźniaki. Wiele innowacyjnych technologii, które wchodzi aktualnie do użytku ma przełomowy charakter (tzw. *disruptive technologies*) dla różnych sfer działalności ludzkiej, w tym rachunkowości³⁰. Z tej ostatniej perspektywy niewątpliwie trzeba zwrócić uwagę na zastosowania sztucznej inteligencji jako kolejnego etapu tzw. inteligentnej automatyzacji³¹. Algorytmy matematyczne oparte na dużych zbiorach danych mogą być zarówno dostawcą, jak i odbiorcą informacji z rachunkowości. Otwiera to możliwość rozwoju szeroko pojętych systemów informacyjnych (w tym rachunkowości), działających bez udziału ludzi³², a skierowanych na sterowanie maszynami, urządzeniami oraz formułowanie rekomendacji dla współpracujących z nimi ludzi. Drugim, dotychczas rzadko jeszcze dostrzeganym potencjałem rozwoju rachunkowości, są tzw. cyfrowe bliźniaki. Pod tym pojęciem rozumie się modele cyfrowe realnych obiektów, umożliwiające symulowanie ich działania i oddziaływania³³. Upowszechnienie bliźniaków cyfrowych pozwoli na wykorzystanie zawartych w nich zmiennych w powiązaniu z określonymi kryteriami racjonalnego gospodarowania.
- 3) Życie, zdrowie, emocje ludzkie i sposoby ich odwzorowania. Przełomowe technologie niosą ogromny potencjał szans, ale też zagrożeń. Troska o przyszłość motywuje badaczy wielu dyscyplin (szczególnie społecznych) do większej orientacji dociekań naukowych na perspektywę życia ludzi i ich otoczenia³⁴. Tendencje te nasiliły się w trakcie ogólnoświatowej pandemii, kiedy w wielu krajach (przynajmniej formalnie) troska o życie i zdrowie obywateli zostały postawione ponad dążeniami do zapewniania wzrostu gospodarczego. Zmiana dominującej logiki „gospodarka dla ludzi” zamiast „ludzie dla gospodarki” sprzyja przesunięciu odwzorowania na nowy obszar dobrostanu członków społeczności,

³⁰ J. Moll, O. Yigitbasioglu, *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research*, "The British Accounting Review" 2019, no. 51(6), s. 100833, DOI: 10.1016/j.bar.2019.04.002.

³¹ J. Kokina, T.H. Davenport, *The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing*, "Journal of Emerging Technologies in Accounting" 2017, no. 14(1), s. 115–122, DOI: 10.2308/jeta-51730; M. Lacity, L. Willcocks, *Becoming Strategic with Intelligent Automation*, "MIS Quarterly Executive" 2021, no. 20(2), s. 169–182, DOI: 10.17705/2msqe.00047.

³² M. Łada, *Od konsekwencji...*, dz. cyt., s. 85–96.

³³ M. Macchi, I. Roda, E. Negri, L. Fumagalli, *Exploring the role of Digital Twin for Asset Lifecycle Management*, "IFAC-PapersOnLine" 2018, no. 51(11), s. 790–795, DOI: 10.1016/j.ifacol.2018.08.415.

³⁴ W nurt ten można wpisać badania na temat rachunkowości i emocji (por. N. Repenning, L. Löhlein, U. Schäffer, *Emotions in Accounting: A Review to Bridge the Paradigmatic Divide*, "European Accounting Review" 2022, no. 31(1), s. 241–267, DOI: 10.1080/09638180.2021.1908906).

powiązanego z długością i jakością życia (por. indeks szczęścia), stanem zdrowia fizycznego i psychicznego oraz jakością otoczenia realnego (przyrodniczego, materialnego, społecznego) i wirtualnego, w którym funkcjonują. W rachunkowości aktualnie ta tendencja przejawia się przede wszystkim rozszerzaniem zakresu obowiązkowych ujawnień narracyjnych kształtujących percepcję interesariuszy³⁵, w odniesieniu nie tylko do aktualnej sytuacji finansowej i potencjału wzrostu ekonomicznego, lecz także reputacji³⁶. Ta ostatnia zmiana jest wyraźnym przejawem włączenia do rachunkowości, społecznej oceny szeroko pojętego oddziaływania zewnętrznego działalności podmiotu gospodarczego. Przedstawione przykłady nie wyczerpują złożoności procesów transformacji myśli i praktyk rachunkowości oraz formułowanych aktualnie oczekiwań co do przyszłych kierunków rozwoju. Niewątpliwie jednak potwierdzają ich przełomowy charakter (heterogeniczna zmiana instytucjonalna) oraz wskazują interesujące koncepcyjnie i empirycznie obszary rozszerzenia zakresu współczesnej rachunkowości.

Konkluzja

Nawiązując do tematyki monografii, przedstawiona dyskusja aktualnych trendów prowadzi do wniosku, że rachunkowość kolonizuje i jest jednocześnie kolonizowana. Kolonizacja przebiega w warstwie kreowania i propagowania nowych (zmodyfikowanych) komponentów instytucjonalnych, które przekładają się na innowacyjne obszary praktyk, obejmuje jednak także walkę o zawłaszczenie dotychczasowych i pojawiających się komponentów instytucjonalnych i związanych z nimi praktyk. Zmiany te następują w efekcie rozwoju technologii, pod silnym wpływem publicznego dyskursu oraz kolektywnego oddziaływania idei szerzonych przez propagatorów określonych wzorców myślenia i postępowania. Wypadkowa tych złożonych i dynamicznych presji, które obserwujemy aktualnie, przełoży się na całokształt zakresu praktyk gospodarczych w przyszłości, w tym tej ich części, która będzie określana jako rachunkowość.

Esej ten jest głosem w toczącej się dyskusji nad kierunkami rozwoju i wyrazem poglądów autorki o potrzebie zasadniczej zmiany obowiązującego wzorca rachunkowości (a w konsekwencji badań naukowych, kanonu wiedzy, edukacji itd.). Przedstawione rozważania potwierdzają, że podtrzymanie i rozwój złożonego, dynamicznego wzorca instytucjonalnego, jakim jest rachunkowość, wymaga cią-

³⁵ A. Kamela-Sowińska, *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 77(133), s. 107–115.

³⁶ M. Łada, *Rachunkowość jako...*, dz. cyt.

głych wysiłków skupionego wokół niej środowiska. Niska aktywność i zachowawcze podejście do wyzwań przyszłości w tak przełomowych, jak to jest aktualnie, momentach będzie oznaczało, że zmiana rachunkowości jako instytucji i praktyki nastąpi pod wpływem oddziaływania innych zyskujących na sile oddziaływania komponentów instytucjonalnych i poglądów ich propagatorów (np. analityki gospodarczej i biznesowej).

Bibliografia

- Carnegie G., Parker L., Tshuridu E., *It's 2020: What is Accounting Today?*, "Australian Accounting Review" 2021, no. 31, s. 65–73. DOI: 10.1111/auar.12325.
- Battilana J., Leca B., Boxenbaum E., *How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship*, "The Academy of Management Annals" 2009, no. 3(1), s. 65–107, DOI: 10.1080/19416520903053598.
- Beelitz A., Merkl-Davies D.M., *Using discourse to restore organisational legitimacy: 'CEO-speak' After an incident in a German nuclear power plant*, "Journal of Business Ethics" 2012, no. 108(1), s. 101–120, DOI: 10.1007/s10551-011-1065-9.
- Bouwmeester O., van Werven R., *Consultants as legitimizers: Exploring their rhetoric*, "Journal of Organizational Change Management" 2011, no. 24(4), s. 427–441, DOI: 10.1108/09534811111144601
- Çakmaklı A.D., Boone C., van Witteloostuijn A., *Identity realization, multiple logics and legitimacy: Organizational foundings during the emergence of the Dutch accounting industry*, "Accounting, Organizations and Society" 2020, no. 83, s. 101104, DOI: 10.1016/j.aos.2020.101104.
- Carruthers B.G., *Accounting, ambiguity, and the new institutionalism*, "Accounting, Organizations and Society" 1995, no. 20(4), s. 313–328, DOI: 10.1016/0361-3682(95)96795-6.
- Chapman C.S., Cooper D.J., Miller P., *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood*, Oxford University Press, Oxford 2009.
- Colignon R., Covalleski M., *A Weberian framework in the study of accounting*, "Accounting, Organizations and Society" 1991, no. 16(2), s. 141–157, DOI: 10.1016/0361-3682(91)90010-C.
- Dobija M., Dobija D., *O naturze kapitału*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, nr 17(73), s. 5–27.
- Georgiou O., Jack L., *In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting*, "The British Accounting Review" 2011, no. 43(4), s. 311–323, DOI: 10.1016/j.bar.2011.08.001.
- Glynn M.A., D'Annunzio T., *An Intellectual History of Institutional Theory: Looking Back to Move Forward*, "Academy of Management Annals" 2023, no. 17(1), s. 301–330, DOI: 10.5465/annals.2020.0341.
- Herbert I.P., Rothwell A.T., Glover J.L., Lambert S.A., *Does the changing world of professional work need a new approach to accounting education?*, "Accounting Education" 2020, s. 1–25, DOI: 10.1080/09639284.2020.1827446.

- Kamela-Sowińska A., *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 77(133), s. 107–115.
- Karmańska A., *Wartość ekonomiczna a paradygmat metody bilansowej (artykuł dyskusyjny)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2007, nr 38(94), s. 121–137.
- Karmańska A., *Problemy wartości ekonomicznej w kontekście systemu informacyjnego rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 53(109), s. 71–88.
- Killian S., O'Regan P., *Social accounting and the co-creation of corporate legitimacy*, *Accounting, Organizations and Society* 2016, no. 50, s. 1–12, DOI: 10.1016/j.aos.2016.02.004.
- Kokina J., Davenport T.H., *The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing*, „Journal of Emerging Technologies in Accounting” 2017, no. 14(1), s. 115–122, DOI: 10.2308/jeta-51730.
- Lacity M., Willcocks L., *Becoming Strategic with Intelligent Automation*, „MIS Quarterly Executive” 2021, no. 20(2), s. 169–182, DOI: 10.17705/2msqe.00047.
- Larson R.K., *The IASC's search for legitimacy: An analysis of the IASC's standing interpretations committee*, „Advances in International Accounting” 2002, no. 15, s. 79–120, DOI: 10.1016/S0897-3660(02)15020-3.
- Łada M., *Od konsekwencji do antecedencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 92(148), s. 85–96.
- Łada M., *Rachunkowość jako produkt i narzędzie legitymizacji*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2021.
- Łada M., *Rozwarstwienie praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(1), s. 75–91.
- Łada M., Kozarkiewicz A., Haslam J., *Contending institutional logics, illegitimacy risk and management accounting*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” 2020, no. 33(4), s. 795–824, DOI: 10.1108/AAAJ-08-2018-3640.
- Macchi M., Roda I., Negri E., Fumagalli L., *Exploring the role of Digital Twin for Asset Lifecycle Management*, „IFAC-PapersOnLine” 2018, no. 51(11), s. 790–795, DOI: 10.1016/j.ifacol.2018.08.415.
- Moll J., Yigitbasioğlu O., *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research*, „The British Accounting Review” 2019, no. 51(6), s. 100833, DOI: 10.1016/j.bar.2019.04.002.
- Oakes H., Oakes S., *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, „Critical Perspectives on Accounting” 2016, no. 38, s. 34–53, DOI: 10.1016/j.cpa.2015.10.005.
- Pelger C., Spieß N., *On the IASB's construction of legitimacy – the case of the agenda consultation project*, „Accounting and Business Research” 2017, no. 47(1), s. 64–90, DOI: 10.1080/00014788.2016.1198684.
- Power M., *Auditing and the production of legitimacy*, „Accounting, Organizations and Society” 2003, no. 28(4), s. 379–394.
- Repenning N., Löhlein L., Schäffer U., *Emotions in Accounting: A Review to Bridge the Paradigmatic Divide*, „European Accounting Review” 2022, no. 31(1), s. 241–267, DOI: 10.1080/09638180.2021.1908906.
- Richardson A.J., *Accounting as a legitimating institution*, *Accounting, Organizations and Society* 1987, no. 12(4), s. 341–355, DOI: 10.1016/0361-3682(87)90023-7.

- Samuel S., Covalleski M.A., Dirsmith M.W., *On the Eclipse of Professionalism in Accounting: An Essay*, "Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood", Oxford University Press, Oxford 2009.
- Sawicki K., *Związki controllingu z rachunkowością*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 1994, s. 95–103.
- Sobańska I., *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66(122), s. 179–190.
- Sojak S., *Rachunkowość przymiotnikowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62(118), s. 265–288.
- Suddaby R., Gendron Y., Lam H., *The organizational context of professionalism in accounting*, "Accounting, Organizations and Society" 2009, no. 34(3), s. 409–427, DOI: 10.1016/j.aos.2009.01.007.
- Suddaby R., Saxton G.D., Gunz S., *Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise*, "Accounting, Organizations and Society" 2015, no. 45, s. 52–68, DOI: 10.1016/j.aos.2015.07.002
- Szychta A., *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr (62), s. 289–312.
- Szychta A., Dobroszek J., *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990 s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 93(149), s. 175–209.
- Whittle A., Carter C., Mueller F., *'Above the fray': Interests, discourse and legitimacy in the audit field*, "Critical Perspectives on Accounting" 2014, no. 25(8), s. 783–802, DOI: 10.1016/j.cpa.2013.09.001.

O wycenie, wartości i prawdzie w rachunkowości

dr hab. Tomasz Berent, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-1177-6969>

skandal księgowy, przeszłość – terażniejszość – przyszłość, finansista i przyszłość, rachunkowość i przeszłość z przyszłością, wycena jako wspólny teren finansów i rachunkowości, wartość godziwa, rynkowa, sprawiedliwa, inwestycyjna, wewnętrzna, teza o bezużyteczności rachunkowości, teza o niezbędności rachunkowości, prawda prawdziwa, wewnętrzna i prosta

Zachęcony formułą eseju, tj. raptem szkicu czy też jedynie próby (jak wolą tłumaczyć Montaigne'a), a tak naprawdę formułą literacką, której nie sposób zdefiniować, a która (z nieistniejącej, jak się rzekło, definicji) pozwala na subiektywne, bynajmniej nie całościowe, a nawet, jeśli to możliwe, kontrowersyjne ujęcie tematu, z przyjemnością przyjmuję zaproszenie, aby przedstawić swój (prywatny) punkt widzenia na temat kolonizacji rachunkowości. I nie przejmuję się ani trochę, z powodów nadmienionych wyżej, że samego pojęcia *kolonizacja rachunkowości* nie do końca rozumiem.

Nie mam za to wątpliwości, że zaproszony do napisania tego eseju zostałem nie jako ekonomista lub filozof (którymi nie jestem, choć zaduma metodologiczna i epistemologiczna nad kwestiami ekonomicznymi towarzyszą mi od lat), ale jako finansista. Często w roli finansisty zapraszany jestem przez środowisko rachunkowości do dyskusji, paneli, a nawet prowadzenia zajęć na studiach podyplomowych z rachunkowości w nadziei, że przedstawię odmienne od niej stanowisko, stanowisko finansisty właśnie, na kwestie, o których owa rachunkowość ma swoje, często bardzo jednoznaczne zdanie. A zatem nie uchylę się od tego obowiązku

i tym razem, i jako finansista zacznę od razu od kontrowersyjnej tezy, że rachunkowości właściwie... nie potrzebuję wcale. Finansista bowiem zajmuje się przede wszystkim przyszłością, a nie – jak czyni to najczęściej rachunkowość – przeszłością. Ale po kolei...

Księgowy skandal dobry na wszystko

Nie ma bodaj lepszego sposobu na pierwsze zajęcia z finansów czy też wyceny przedsiębiorstw jak skandal księgowy. Słuchacze natychmiast się ożywiają i każdy ma coś do powiedzenia, nawet jeśli do powiedzenia nie ma zbyt wiele. Wśród księgowych skandali najlepszy jest, według mnie, nie Bernie Madoff, nie Lehmann Brothers, ani nawet nie Enron (świeć Panie nad duszą króla Artura), ale stosunkowo mniej znana afera związana z firmą ComROAD, zajmująca się systemami nawigacyjnymi i aplikacjami internetowymi do aut. Jeśli dodać, że mówimy tu o końcu ostatniego wieku i początkach obecnego, to zarówno oferowany produkt, jak i dobrze brzmiąca amerykańska nazwa musiały być gwarancją finansowego sukcesu. Dlaczego jest to dla mnie najlepsza przystawka na początek kursu z finansów? Otóż spółka ComROAD, wbrew nazwie, była spółką... niemiecką (a zatem wydaje się, że jakby z definicji o żadnych kantach nie może być tu mowy), a do tego spółką... giełdową (niemiecka solidność gwarantowana zatem do kwadratu!), audytowaną przez Księgowego Potentata i Międzynarodowego Giganta, jakim jest KPMG – solidność do szczęścia. Sprzedaż spółki ComROAD z poziomu 4,6 marek w 1998 r. wzrosła, jak można było się spodziewać, biorąc pod uwagę wizjonerski portfel produktów firmy, więcej niż czterokrotnie do poziomu 20,0 marek w 1999 r., i ponownie ponadczterokrotnie do poziomu 85,8 marek w 2000 r. Łatwo policzyć, że w 2010 r., utrzymując tempo wzrostu, sprzedaż ComROAD wynosiłaby niemal 200 bilionów marek (zakładając istnienie zarówno marek niemieckich, jak i samej spółki). Ceny giełdowe nie mogły nie odzwierciedlać tego fenomenalnego wzrostu, w pewnym momencie wycena giełdowa spółki wynosiła ponad 1,2 mld (i to w przeliczeniu na euro). Problem w tym, jak się później okazało, że aż 63% przychodów w 1998 r. była sprzedażą fikcyjną, skierowaną do nieistniejącego podmiotu w Hong Kongu! Spółka poczuła się na tyle bezkarnie, że w kolejnym roku aż 86% przychodów było przychodami fikcyjnymi. Dlaczego przykład jest trudny do pobicia (o co rokrocznie zakładam się ze swoimi studentami)? Otóż w 2000 r. aż 97% przychodów to przychody wyszane z palca prezesa Bodo Schnabla (po skazującym wyroku kierował inną firmą w... Hong Kongu). Czy możliwy jest przypadek lepszy, w którym wymyślonych jest, na przykład, 110% przychodów, do tego w solidnych Niemczech,

na solidnej giełdzie i przy udziale solidnego audytora (który, co trzeba zaznaczyć, ostatecznie wycofał się z audytowania wyników spółki za 2021 r.)? W tym miejscu studenci najczęściej pytają mnie o audytora, czyli eksperta księgowego ostatecznej instancji. Pomijam tu kwestię najczęściej nierealnych, bo nadmiernych oczekiwań studentów co do wnikliwości i zakresu badania, a też niezawodności detekcji wszystkich i wszelkiej skali nieprawidłowości księgowych w podmiocie audytowanym. Oczekiwań, co musi dziwić, podzielanych nawet przez środowiska finansowe, w tym również częściowo samych księgowych, a które w literaturze naukowej określane są mianem *audyt expectation gap*¹. Na takie pytanie daję najczęściej pytającym adres internetowy bloga Sama Antara (<https://whitecollarfraud.blogspot.com>), który, zanim otworzy swe podwoje, informuje wszystkich w specjalnym oświadczeniu, że jest skazanym przestępcą księgowym. Obecnie nawrócony przestępca jest na usługach jasnej strony mocy, w tym agend rządowych, edukując innych, jak nie dać się oszukać przez oszustów takich jak on. Jak tłumaczy na blogu Sam Antar, aby sprokurować niemal doskonały księgowy szwindel, nie trzeba być geniuszem, wręcz przeciwnie...

Ale co mnie obchodzą skandale księgowe? Zwłaszcza że jako finansista nie zajmuję się przecież „archeologią”, którą, rzekomo, zajmuje się rachunkowość? Po co zatem zaczynam od rachunkowości, zwłaszcza że w trakcie niemal każdego kursu ogłaszam słuchaczom, że ani nie za bardzo ją lubię, ani nie za bardzo się na niej znam. Przyczyna jest oczywista – rachunkowość, niezależnie, czy się ją lubi, czy nie, czy się ją rozumie, czy nie, czy się na niej zna, czy nie, to nic innego jak... informacja. A informacja to dziś (i zawsze pewnie tak było) wszystko! Moja pierwsza teza, jako bym nie potrzebował rachunkowości, nawet tej skierowanej w przeszłość, jest rzecz jasna nedorzeczna. Bez rachunkowości nie istniałbym jako finansista. Przyznaję się nawet, że z rachunkowości finansowej nie jestem akurat aż tak słaby, szczególnie jeśli sprawozdaniom finansowym towarzyszą... obszernie noty! Studenci nie lubią obszernych studiów przypadku, przygotowywanych na podstawie sążnistych, kilkudziesięciostronicowych, pełnych not raportów rocznych, preferując ćwiczenia mniejsze, najlepiej na podstawie dwóch stron z rachunkiem zysków i strat oraz bilansem jedynie. Prawdziwy finansista bez not szybko się jednak pogubi.

Potrzebuję zatem, jako finansista, zajmujący się przyszłością, rachunkowości zajmującej się przeszłością. Dlaczego? Bo informacja? Ale po co mi informacja o przeszłości? A może jednak, aby powiedzieć cokolwiek sensownego o przyszłości, potrzebuję przeszłości? „Kto gardzi własnym początkiem, ten nie wie, gdzie jego

¹ T. Berent, L. Lejkowski, *Audyt oczami użytkowników – wyniki badania ankietowego*, „Rachunkowość” 2010, nr 2.

zapędy powinny mieć koniec” mówił książę Szkocji w szekspirowskim *Królu Learze* (tłum. S. Barańczak). A może rachunkowość nie zajmuje się wcale tylko przeszłością? Czy to nie jest *fair question* (*value*)? A może jednak są znacznie większe obszary wspólne pomiędzy rachunkowością i finansami, niż na pierwszy rzut oka się wydaje? Kto tu kogo kolonizuje? Zanim spróbuję odpowiedzieć na te pytania, podsumuję ten nieco przydługawy wstęp. Finansista nie musi znać się na całej rachunkowości, nie musi nawet być ekspertem od rachunkowości finansowej, musi natomiast umieć czytać sprawozdania finansowe z biegłością, bo te zawierają informację. Do tego finanse, jak i rachunkowość zajmują się... wyceną lub, mówiąc nieco inaczej, szacowaniem wartości.

Wycena, czyli wspólny mianownik pomiędzy finansami a rachunkowością

Zanim wyjaśnię, po co finansistcie informacja dostarczana przez rachunkowość, nawet tę patrzącą w przeszłość, aby dokonywać wyceny opartej, jak by nie było, na przyszłych przepływach finansowych, ustalmy najpierw, że wycena (nawet jeśli nieco inaczej pojmowana) to rzeczywiście wspólny teren finansów i rachunkowości. Jak pisze Anna Szychta w swojej *Teorii rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*: „Wycena jest dla Mattessicha pierwszym zadaniem rachunkowości”. Jeśli jest prawdą, że pierwszym lub jednym z pierwszych zadań rachunkowości jest wycena, to niezależnie od tego, czy jest to kolonizacja, uzurpacja, czy natura rachunkowości, jest to zarazem mój obszar, najbardziej mój z moich, jaki mogę sobie wyobrazić jako finansista. Moi rozmówcy z reguły są zaskoczeni, gdy informuję ich, że ani analiza struktury kapitału, ani analiza płynności nie jest istotą finansów, a jest nią właśnie wycena. Tej pierwszej poświęcam jedynie ostatnie zajęcia z finansów (średnio 5–10% zawartości kursu), tej drugiej, przynajmy, krytycznie ważnej, bo mogącej przesądzić o „być albo nie być” biznesu, poświęcam czasu jeszcze mniej. Płynność to jedynie (i aż) warunek konieczny sukcesu, bynajmniej nie jego istota, i jako taki wtórny (podobnie jak kwestia struktury kapitału). W biznesie nie liczy się bowiem skąd masz kapitał i czy masz gotówkę, ale co z nimi robisz! Liczy się to, czy jesteś, przywołując tu mój ulubiony przykład, dobrym szewcem, którego buty nie tylko wszyscy chcą nosić, ale, co dla finansisty kluczowe, potwierdzają swoje preferencje poprzez zakupy, a nie to, czy masz dług, czy kapitał własny lub czy masz gotówkę na wypadek kryzysu. Na marginesie, można wykazać, że temat płynności jest jedynym tematem, którego teoria finansów nie potrafiła zawrzeć

w paradygmacie szacowania wartości/wyceny w sposób jednoznacznie, z modelowego punktu widzenia, czytelny. Stosujemy tu z konieczności różnego rodzaju podpórki koncepcyjne, posiłkujemy się wskaźnikami, dyskontami itp., ale do integralności z teorią wyceny bardzo daleko.

Do mostu, który łączy finanse z rachunkowością, jakim jest wycena, za chwilę wróć. Teraz, znów na marginesie jedynie, słowo o Mattessichu. Już on sam, jako osoba i jako badacz, jest dla mnie łącznikiem między finansami a rachunkowością, a przynajmniej moim rozumieniem tych dyscyplin. Mattessich to zarówno analityk, jak i filozof. Twórca z jednej strony ogólnej teorii rachunkowości, z drugiej zaś wizjoner i pionier w stosowaniu w rachunkowości komputerów, arkuszy kalkulacyjnych, symulacji. Już to czyni go... finansistą XXI w.! I do tego autor, w wieku niemal 90 lat, monumentalnej pracy na temat historii rachunkowości, poświęconej rachunkowości nie tylko niemieckiej, brytyjskiej czy francuskiej, lecz także polskiej, przy współdziałaniu znakomitych autorów z Polski. I jeszcze ta skłonność Mattessicha do filozofii, bliska i mi jako profesora finansów, dla którego refleksja na temat metodologicznych czy epistemologicznych podstaw finansów są fundamentalnie, *nomen omen*, ważne. Bo czyż rozmyślenia na temat ryzyka, awersji do niego i wynagrodzenia za nie, odkładanie gratyfikacji finansowej czy konsumpcji na później, temat dywersyfikacji itp. to nie obszary godne refleksji właśnie filozoficznej w stopniu znacznie większym, niż wynikałoby to z pobieżnego jedynie zestawienia koło siebie wskaźników FCF, ROE, beta, wariancji czy EBITDA?

Wspólny mianownik pomiędzy finansami a rachunkowością, zogniskowany tematycznie w wycenie, musi być w istocie niemały skoro zatrudniony do robienia wycen opartych na szacunkach przyszłych przepływów finansowych, znaczną część swojego czasu przeznaczam i ciągle przeznaczam na nic innego, jak studiowanie informacji płynącej m.in. ze sprawozdań finansowych. Jeśli jakiegos adepta finansów nie przekonują argumenty teoretyczne o znaczeniu informacji, którą zawiera rachunkowość, to właśnie osobiste świadectwo mówiące o skali czasu i zaangażowania finansisty w studiowanie zawartości sprawozdań finansowych najczęściej rozstrzyga kwestię ważności rachunkowości. Moja wstępna teza o nieistotności rachunkowości dla finansów nie upada tylko dlatego, że nigdy nie była tezą poważną z intelektualnego punktu widzenia. Tej tezie zaprzeczy każdy praktyk! Nie znaczy to, że potencjalnych obszarów spornych nie brakuje. Poniżej ograniczę się do najważniejszego, dotyczącego samego zwornika, jakim jest właśnie wycena.

Wartość godziwa, czyli jaka?

Zarówno rachunkowość, jak i finanse podzielają z pewnością szeroko pojętą definicję wyceny, zgodnie z którą, mówiąc najogólniej, jest to przyporządkowanie ekwiwalentu pieniężnego systemowi zdarzeń gospodarczych, jakim jest przedsiębiorstwo. Rachunkowość czyni tak w celu, jak sądzę, skwantyfikowania pozycji bilansowych, aktywów i pasywów. I nie ma tu większego znaczenia, czy czyni to na podstawie kosztów historycznych lub odtworzenia, cen sprzedaży, czy za pomocą zdyskontowanych przepływów pieniężnych netto. Za każdym razem celem jest bilans. Dla finansów celem jest oszacowanie „prawdziwej wartości” przedsiębiorstwa (kapitału własnego), udzielenie odpowiedzi na pytanie, ile coś jest naprawdę (dla kogoś) warte. Aby określić, co mamy na myśli mówiąc o „prawdziwej wartości” należy odwołać się do tzw. standardów wartości. W niniejszym tekście powoływać będziemy się na Krajowy Standard Wyceny Specjalistyczny „Ogólne Zasady Wyceny Przedsiębiorstw” (KSWs), opracowany przez Polską Federację Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych. Zapisy KSWs w dużej mierze odpowiadają standardom zagranicznym, w tym międzynarodowym. KSWs definiuje cztery różne kategorie wartości:

- a) godziwą wartość rynkową (*fair market value*),
- b) wartość sprawiedliwą (*fair value*),
- c) wartość inwestycyjną (*investment value*) oraz
- d) wartość wewnętrzną (*intrinsic value*).

Warto zwrócić uwagę na to, że lista ta obejmuje dwie wartości określane po angielsku jako *fair value*, w tym tylko jedna, i nie jest nią bynajmniej *fair value* (ale *fair market value*), odpowiada (z grubsza) pojęciu *fair value* tak, jak rozumie ją rachunkowość. Stąd z kolei wynika, że *fair market value* w rozumieniu KSWs, choć pojęciowo zbliżona, nie jest tożsama z pojęciem wartości rynkowej (*market value*, *MV*) tak, jak przeciwstawia się ją wartości księgowej (*book value*, *BV*) w – na przykład – wskaźniku MV/BV , powszechnie znanym jako P/BV . Osobiście lubię myśleć o *fair market value* jako o wartości oczekiwanej zmiennej losowej, jaką jest obserwowana na rynku, często wahliwa, *market value* (nawet to stanowisko nie jest jednak całkowicie poprawne). Dla finansisty jednak ani *fair value*, ani *fair market value* nie są najważniejsze. Takimi kategoriami są pozostałe dwa pojęcia: wartość inwestycyjna oraz wartość wewnętrzną.

- 1) Wartość wewnętrzną (*intrinsic value*) – to wyrażona w pieniądzu lub odpowiednim ekwiwalencie wartość przedmiotu wyceny, która nie jest oszacowana w związku z konkretną transakcją, nie bierze pod uwagę, kim jest zleceniodawca i odbiorca wyceny, a opiera się na wszystkich informacjach nt. przed-

miotu wyceny oraz czynnikach zewnętrznych mających wpływ na jego obecna i przyszłą sytuację ekonomiczno-finansową.

- 2) Wartość inwestycyjna (*investment value*) to wyrażona w pieniądzu lub odpowiednim ekwiwalencie wartość przedmiotu wyceny dla konkretnego inwestora (właściciela), przy szacowaniu której uwzględnia się jego indywidualne wymagania i oczekiwania odnośnie przedmiotu wyceny.

Osobiście przy definicji wartości inwestycyjnej preferuję akcentowanie indywidualnych kompetencji inwestora niż jego wymagania. To drugie może niepotrzebnie relatywizować pojęcie kosztu kapitału.

Jako wieloletni praktyk twierdzę, że pomimo bardzo wyraźnej różnicy w definicjach wartości inwestycyjnej oraz wartości wewnętrznej obydwie te kategorie nie są, niestety, w praktyce rozróżniane przez finansistów. Obie bowiem dotyczą owej „prawdziwej wartości”, jaką reprezentuje przedsiębiorstwo – bardziej prawdziwej nawet niż kwotowana na maksymalnie płynnym, głównym rynku cena giełdowa (owa *market value* wspomniana wcześniej). Przy czym wartość wewnętrzna abstrahuje od tożsamości inwestora, jest jakby odpersonifikowana i bezstronna (niemal tak samo jak godziwa wartość rynkowa w finansach lub wartość godziwa w rachunkowości). W bankowości inwestycyjnej, gdy finansista wycenia firmę dla konkretnego inwestora (na przykład w transakcji M&A), szacuje wartość inwestycyjną (*investment value*), jeśli natomiast wycenia firmę dla zarządzających funduszami inwestycyjnymi (co jest regułą w kontekście analityków, przygotowujących raporty z wycenami spółek giełdowych), szacuje on wartość wewnętrzną. Tak jak wspomniałem wyżej, pojęcia te, choć fundamentalnie różne, są w praktyce rzadko rozróżnialne, obie odnoszą się jednak do owej prawdziwej wartości dla inwestora (raz konkretnego, innym razem hipotetycznego).

Dla nas najważniejsza jest konstatacja, że zarówno wartość wewnętrzna, jak i inwestycyjna są fundamentalnie odmienne od pokrewnej im (rynkowej) wartości godziwej, czy to rozumianej jako termin z rachunkowości (*fair value*), czy finansów (*fair market value*). Te pierwsze określają, ile przedsiębiorstwo jest warte dla potencjalnego kupca, wartość godziwa natomiast informuje nas co najwyżej o cenie, jaką należy zapłacić za to przedsiębiorstwo. Na pierwszy rzut oka rozróżnienie pomiędzy tymi wycenami nie wydaje się aż tak ważne. W rzeczywistości to dwa obiekty należące do dwóch odrębnych ontologicznie światów. Powtórzmy, wycena finansisty to odpowiedź na pytanie, ile przedsiębiorstwo jest naprawdę warte, a wycena rachunkowca to odpowiedź na pytanie, ile trzeba zapłacić za owo przedsiębiorstwo, biorąc pod uwagę bieżące ceny. Wycenę finansisty utożsamiam zatem najczęściej z (prawdziwą) wyceną jako taką, wycenę rachunkowca z (prawdziwą) ceną. Wartość godziwa świata rachunkowości to szacunek wartości, jaka

manifestuje się na rynku, wartość inwestycyjna/wewnętrzna finansów to szacunek prawdziwej wartości (jaka manifestuje się w świecie idealnym lub rękach konkretnego inwestora). Obydwie wyceny są rzecz jasna niezbędne, aby podjąć decyzję, czy warto inwestować. Inwestujemy tylko wtedy, gdy „wycena jest większa niż cena”, tzn. gdy wycena finansisty jest większa niż wycena rachunkowca.

W praktyce te dwa światy się nieco mieszają. Jak wskazuje literatura z obszaru M&A, nie jest rzadką sytuacją, kiedy wartość inwestycyjna przedsiębiorstwa przewyższa znacznie wartość godziwą. Zwykło się uznawać, że przypadek taki wskazuje na istnienie kapitału ludzkiego lub intelektualnego (pojęć tych używam zamiennie) po stronie przejmującego, a różnica między wycenami to wycena owego kapitału. W praktyce jednak, nawet jeśli szacunki są poprawne, nie oznacza to wcale, że nadwyżka wartości przypadnie kupującemu. Okazuje się bowiem, że w momencie ujawnienia się kupującego dochodzi do wzrostu ceny, często nawet ponad wartość inwestycyjną (sic!). W związku z powyższym na przejściu zyskuje najczęściej przejmowany, a traci przejmujący, nawet jeśli to on właśnie posiada unikalne kompetencje pozwalające generować dodatkowe przepływy gotówkowe. I choć samo zjawisko przepłacania na rynku M&A to zupełnie odrębny temat (bliski ekonomii i finansom, w szczególności teorii agencji), często powiązany z tzw. *empire building*, to implikacje dla omawianego tu problemu wyceny są niezwykle istotne. Jeśli bowiem wycena rachunkowca (owa wartość godziwa) nie jest z jednej strony potrzebna w procesie generowania wyceny finansisty (wartości inwestycyjnej/wewnętrznej), a z drugiej – nie jest nawet używana w praktyce jako poziom należnej w transakcji ceny, powstaje pytanie, po co w ogóle trudzić się przy jej szacowaniu. Bo czyż to nie wartość inwestycyjna/wewnętrzna, a nie, jak się na początku wydawało, wartość godziwa, staje się (maksymalnym) poziomem cenowym, gwarantującym racjonalność dokonywanej transakcji zakupu? Jeśli kupujący chce zarobić na przejściu, nie może płacić więcej niż ta właśnie wartość, niezależnie od tego, czy jest on wyższy, czy niższy (sic!) od wartości godziwej. To z kolei sugeruje, że dla finansisty rachunkowość, nawet ta wyznaczająca wartość godziwą za pomocą narzędzi zbliżonych do używanych przez finansistów (takich jak wartość bieżąca szacowana przy pomocy dyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych), nie jest krytycznie ważna. A od tego stwierdzenia blisko znowu do wstępnej tezy tego tekstu, jakoby finanse nie potrzebowały rachunkowości wcale. Czyżbyśmy wrócili do punktu wyjścia?

Podsumowanie przedstawionych rozważań

Poniżej spróbuję podsumować rozważania w postaci punktów.

- 1) Dominująca od kilkunastu lat tendencja w rachunkowości, akcentująca potrzebę estymowania wartości godziwej (*fair value*), prowadzi do kategorii wartości, którą, przy pewnych założeniach, można utożsamiać z używaną w finansach kategorią godziwej wartości rynkowej (*fair market value*). Poziom ten nie jest istotny przy szacowaniu prawdziwej wartości przedsiębiorstwa tak, jak ją rozumieją finanse, a którą to wartość odzwierciedlają: wartość inwestycyjna (*investment value*), przy założeniu istnienia generujących wartość dodaną specyficznych kompetencji inwestora (kapitał ludzki) lub wartość wewnętrzną (*intrinsic value*), bez założenia o istnieniu kapitału ludzkiego w znaczeniu istnienia wartości ponad tę, która jest możliwa do wygenerowania przez typowego inwestora. Nie ma znaczenia, czy wartość godziwą szacuje się na podstawie cen kwotowanych na płynnych rynkach, czy otrzymuje z modeli wyceny opartych na przyszłych przepływach finansowych.
- 2) W praktyce w procesie prowadzącym do decyzji inwestycyjnej wartość godziwa nie jest używana jako kryterium decyzyjne, tzn. poziom należnej ceny. Rolę tę przejmują wartość inwestycyjna lub wewnętrzną, stanowiąc maksymalny poziom możliwej do zapłacenia ceny (możliwej w znaczeniu generującej wartość dodaną dla nabywającego). Jeśli zatem wartość wewnętrzną wynosi x zł, to dla typowego inwestora jest to maksymalny poziom, który powinien zapłacić. Dla inwestora posiadającego specjalne zdolności wartość inwestycyjna może być większa i wtedy to ten poziom stanowi górną granicę opłacalności. Inna sprawa, że często, z powodu problemu agenta, nawet to kryterium racjonalności jest lekceważone.
- 3) Powyższe konstatacje nie unieważniają, rzecz jasna, treści znaczeniowej i samego znaczenia pojęcia wartości godziwej jako ceny, którą hipotetyczny kupiec zapłaciłby w normalnej transakcji. Pomijając na tym etapie trudności z kwantyfikacją tej kategorii, warto zauważyć, że pojęciowo tak zdefiniowana wartość godziwa to w pewnym sensie estymator wartości wewnętrznej, być może nawet nieobciążony. Co więcej, estymator efektywny (*efficient estimator*) w tym znaczeniu, że gdyby istniały doskonale efektywne rynki w sensie bardziej nawet wymagającym niż silna forma efektywności Famy, tzn. gdyby istniały doskonale płynne rynki na „wszystko”, na których obecna byłaby wszelka możliwa informacja (na kształt rynków kompletnych w sensie Arrow-Debreu), wtedy wartość godziwa i wewnętrzną byłyby pojęciami tożsamymi. Wtedy też wartość godziwa jako wartość wewnętrzną byłaby użyteczna przy kwantyfikowaniu wielkości

kapitału ludzkiego zgodnie ze wzorem: kapitał ludzki = wartość inwestycyjna – wartość godziwa (wewnętrzna).

- 4) Wartości godziwej można rzecz jasna bronić, szczególnie w porównaniu z wyceną na podstawie kosztów historycznych, tym, że jest bliższa rzeczywistości, lepiej odzwierciedla zdolność przedsiębiorstwa do generowania przepływów pieniężnych, przybliża rachunkowość finansową do zarządczej, sprzyja zasadzie współmierności, umożliwia wycenę aktywów biologicznych itp. Nie ma wątpliwości, że ruch w kierunku szacowania wartości godziwej, to próba zbliżenia się do prawdy. Pytanie tylko, czy finansista tej informacji potrzebuje. Nie komentując użyteczności tej wiedzy dla rachunkowości zarządczej, jestem skłonny odpowiedzieć na to pytanie negatywnie. Odejdźcie od wartości opartych na koszcie historycznym ma swoje koszty. Z perspektywy finansów odejdźcie to i szacowanie wartości godziwej oznacza *de facto* próbę oddzielenia efektu inflacyjnego i zmienności cen pozycji bilansowych (czyli czynników egzogenicznych), od wartości generowanej przez samo przedsiębiorstwo (czynników endogenicznych). Mój problem z tym polega nie tylko na tym, że nie jest to dla finansów najważniejsze (w momencie transakcji zakupu przedsiębiorstwa rzeczywiście nie jest), ale na tym, że zadanie to należy bardziej (niemalże z definicji) do finansów niż rachunkowości.
- 5) Nie podważając użyteczności tego typu analizy dla rachunkowości zarządczej, nie mam wątpliwości, że prawdziwym kluczem do oddzielenia czynników egzogenicznych od endogenicznych jest pojęcie kosztu kapitału, a z nim takie pojęcia jak stopa wolna od ryzyka (*risk free rate*) i wchodząca w jej skład inflacja, premia za ryzyko (niedywersyfikowalne), kowariancja mierzona wskaźnikiem beta, zwrot okresowy za ryzyko idiosynkratyczne (*idiosyncratic risk*) czy wspomniane często powyżej zwrot z kapitału ludzkiego. To wszystko instrumentarium bardziej finansisty niż rachunkowca. Pamiętam, jak kilkanaście lat temu regularnie prowadziłem rozmowy z kolegami i koleżankami z rachunkowości o koszcie kapitału (na ich prośbę), a był to okres wprowadzania do rachunkowości wartości godziwej. I nie chodzi tu wcale o proste reguły dyskontowania, a o rzeczy znacznie bardziej fundamentalne, kwantyfikowane przez stopę dyskontową. Dla przykładu nadmienię jedynie, że dla finansisty niezrozumiałe, a przynajmniej kontrowersyjne jest wyliczanie wartości bieżącej składników bilansu jako oddzielnych od samego przedsiębiorstwa elementów. Procedura taka idzie często w kontrze do fundamentalnych pojęć w finansach i teorii portfelowej czy też wyceny aktywów kapitałowych, w której wynagradzane jest jedynie ryzyko niedywersyfikowalne. Upraszczając nieco, w analizie *risk-return* liczy się perspektywa całego przedsiębiorstwa, a nie pojedynczego składnika w bilansie.

- 6) Problemów z wartością godziwą jest rzecz jasna znacznie więcej: (często) brak obiektywizmu, (paradoksalnie) jej arbitralność, brak porównywalności, poziom skomplikowania, nieprzydatność dla mniejszych firm, kosztowność (zarówno w procesie tworzenia, jak i audytowania) itp. Kryzys finansowy ujawnił wiele wad oparcia wyceny o (zmiennie) wartości rynkowe. Z tego, co mi wiadomo, nie ma nawet empirycznych dowodów jednoznacznie wskazujących na większą przydatność wartości godziwej nad wyceną po koszcie historycznym.
- 7) W porównaniu z wartością godziwą wycena oparta na koszcie historycznym, choć na pierwszy rzut oka wydaje się mało ambitna, jest z pewnością nie tylko oazą spokoju. Jest to metoda prosta (w najlepszym tego słowa znaczeniu), obiektywna, weryfikowalna, zrozumiała i mało kosztowna (na każdym etapie). Taka rachunkowość, przy całym zrozumieniu problemu związanego z *audit expectation gap*, z pewnością wystarczyłaby, aby zdiagnozować problemy spółki ComROAD nieco szybciej. A co tracimy? Wiele, szczególnie w obszarze aktualności cen. Problem w tym, że – przynajmniej w procesie wyceny finansowej – nie jest to aż tak istotne. Po drugie, przy próbie zrozumienia wartości dodanej, separacja efektów inflacyjnych, premii za ryzyko, odchyień od wartości równowagi czy pomiar zwrotów z kapitału ludzkiego to zadania niemal z definicji należące do finansów, o czym było wyżej. Nie jestem przekonany, czy warto zamieniać pewność informacji (historycznej) na jej aktualność w sytuacji, gdy ta ostatnia jest mniej istotna, niż by się na pierwszy rzut oka wydawało (ciągle odnoszę się jedynie do wyceny na potrzeby transakcji), a identyfikacja źródła otrzymanych wyników wymaga instrumentarium, które nie należy, a przynajmniej nie jest to oczywiste, że należy do kompetencji rachunkowości.
- 8) Powtórzmy jednak pytanie, czy ograniczenie rachunkowości do zbierania informacji i jej ujawniania taką, jaka ona jest w momencie powstawania, nie jest czynnością mało ambitną. Jestem pewien, że nie jest. Kompletność, spójność i faktyczna prawdziwość informacji to zadanie bardzo ambitne w praktyce i równie ambitne badawczo w kontekście pytań o to, która informacja jest ważna, a która nie, co przyczynia się do wzrostu użyteczności informacji, a co jest niepotrzebnym szumem, jak można mierzyć efektywność systemu informacji. Moje wielogodzinne, najczęściej bardzo owocne studiowanie materiałów przygotowanych przez rachunkowców przekonuje mnie, że robota ta jest potrzebna. Uczucie to nie zawsze towarzyszy mi przy analizowaniu wartości godziwych (analizie wyników i algorytmów), podczas gdy analizie danych historycznych uczucie to towarzyszy mi zawsze! Jeśliby zgodzić się z propozycją, że w rachunkowości istnieją dwa podejścia do wyceny, nazwijmy je szkołą historyczną/transakcyjną (wycena po koszcie historycznym) oraz szkołą wartości

(wycena w wartości godziwej), to wydaje mi się, że jako finansista, którego zadaniem jest szacowanie wartości właśnie, optuję jednak za... tą pierwszą. Czy ja nie za bardzo chcę kolonizować rachunkowość?

- 9) I tak oto dotarliśmy niemal do brzegu. Moja wstępna teza o bezużyteczności rachunkowości (zwróconej ku przeszłości) dla finansów (zwróconych ku przyszłości) powracała wielokrotnie w toku pisanego eseju. Na końcu dochodzę nawet do wniosku, że ograniczenie zadań rachunkowości do zajmowania się przeszłością jest uzasadnione. Wszystko zatem, co myślę o rachunkowości, wiedzie mój intelekt ku wstępnej tezie o zbyteczności rachunkowości dla finansów. A jednak wiem, że nie jest to prawda. Skąd to wiem? Znakomitą większość mojego czasu, którego efektem końcowym była zawsze wycena oparta na przyszłych przepływach pieniężnych, poświęcałem szukaniu informacji, najpierw w sprawozdaniach finansowych. Gdyby historia (fakty!) nie była dla mnie ważna, nie robiłbym tego przy każdej bez wyjątku wycenie, niezależnie od tego, czy dla anonimowego zarządzającego funduszem inwestycyjnym, konkretnego inwestora w transakcji M&A, czy też pokrzywdzonego klienta w procesie sądowym. Na zajęciach ze studentami wręcz szacuję, że 90% mojego czasu w procesie wyceny poświęcona jest wyszukiwaniu i studiowaniu istniejącej informacji, w tym również, co często przyznaję publicznie, tzw. *wining and dining*, czyli rozmowom z zarządem wycenianej firmy, pracownikami obecnymi i (co szczególnie ważne) przeszłymi, konkurencją (szczególnie tą nie lubianą przez wycenianą firmę), czasami dostawcami, regulatorami (a nawet politykami) itp. W mojej profesji *information is the name of the game!*

Wniosek zatem końcowy: rachunkowość może być i często jest dla mnie jako finansisty krytycznie ważna. To dlatego tak często dzwonię do moich znajomych rachunkowców, profesorów i byłych studentów, audytorów i księgowych, dopytując, co dokładnie dany zapis rachunkowy znaczy (szczególnie często dotyczy to pozostałych kosztów/przychodów z działalności operacyjnej).

***Post scriptum* – prawda w rachunkowości**

Pozwolę sobie zakończyć ten tekst krótką refleksją nad pojęciem prawdy (w rachunkowości?). Do pewnego momentu w moim eseju, pisząc „prawdziwa wartość” używałem cudzysłowu. Potem, zdefiniowawszy termin, przestałem go używać. A jednak nie czuję się całkowicie bezpiecznie bez niego. Co to jest prawda? Czym jest prawda dla rachunkowości? Czyż wycena oparta na kosztach historycznych nie jest kwintesencją obiektywnej prawdy? A może jednak wartość godziwa

to „prawdziwa prawda”, ujmująca to, co tu i teraz? Czy w tym eseju nie zasugerowałem swoich preferencji w tym zakresie? Ale czy najprawdziwszą prawdą nie jest aby wartość wewnętrzna? „Wewnętrzna prawda” – to brzmi przekonująco! Zwolennicy Peirce’a czy Jamesa optowaliby z pewnością pragmatycznie za zwykłą wartością rynkową, niezależnie od tego, jak bardzo odległą od wartości inwestycyjnej, wewnętrznej, księgowej, a nawet (spowinowacanej z nią) wartości godziwej? A co z wartością sprawiedliwą, przypomnę tylko, że pojęcie to tłumaczy się w KSWS na język angielski jako... *fair value*? Nie mówiliśmy jeszcze o tej kategorii wartości, ale z pewnością powstała ona jako próba uchwycenia istoty prawdy tam, gdzie szczególnie prawdopodobne są nadinterpretacje i manipulacje.

Jeśli mowa o prawdzie w kontekście rachunkowości, to mnie, dłużnikowi systemu edukacyjnego Wielkiej Brytanii, staje od razu przed oczami *Companies Act* z 1944 r. z jego koncepcją *true and fair view*, a zatem bezpośrednio odwołujący się do pojęcia prawdy. Instytucja *true and fair view* ważna w prawie brytyjskim (niektórzy widzą jej korzenie nawet w 1844 r.) do Europy zawitała w 1978 r. wraz z IV Dyrektywą. W 1997 r., z tego co mi wiadomo, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej odeszły, co znamienne, od sformułowanie *true and fair view*, zastępując je wyrażeniem *fair presentation*. Polskie tłumaczenia, w tym w recenzowanych czasopismach naukowych, tłumaczą *true and fair* jako: rzetelny i jasny, wierny i rzetelny, prawdziwy i rzetelny, a nawet rzetelny i uczciwy. Wraca pytanie: czym jest prawda? Przypomina się też Kartezjusz, który rozwiązał, jak mniemał, wszystkie problemy związane z poznaniem prawdy, dzięki swojemu odkryciu, że objawia się ona zawsze „jasno i wyraźnie”. Od czterech wieków debatujemy nad tym nie do końca jasnym i wyraźnym stwierdzeniem.

W swojej istocie instytucja *true and fair view* polega na możliwości odstępstwa od regulacji rachunkowości, gdy wymaga tego prawda (*true and fair view override*). Szlachetne intencje, a jednak nie do końca podzielane przez wszystkich. W praktyce z możliwości odstępstwa korzysta się niezwykle rzadko, w niektórych porządkach prawnych nie korzysta się wcale. W obszernym dokumencie, jakim są *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (Conceptual Framework for Financial Reporting)*, wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2010 r., uzupełnionym w 2018 r., na niemal 100 stronach próżno szukać słów takich jak *true* czy *truth*. A trzeba pamiętać, że jeśli gdzieś zasada *true and fair view* powinna być wspomniana, to właśnie w kontekście Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W Stanach Zjednoczonych o *true and fair view* i odstępstwie od regulacji rachunkowości nie wspomina się, z definicji, wcale. Dla Amerykanów prawda nie jest ważna? Dlaczego zatem, jako praktyk, zawsze preferowałem sprawozdania sporządzone na podstawie US GAAP niż MSSF? Mnie zatem też nie zależy

na prawdzie? Jak to możliwe, że bliżej mi do systemu, jakim są regulacje amerykańskie, systemu, który można by nazwać *rule-based*, niż do systemu *principle-based* jakim są regulacje MSSF, z możliwością odstępstwa w imię prawdy? Odpowiedź pewnie kryje się gdzieś wokół problemu arbitralności stosowania odstępstwa jakie dopuszcza (wymaga) *true and fair view* z jednej strony, a czystą pragmatyczną porównywalnością, czytelnością i obiektywizmem oferowaną przez US GAAP. A może do prawdy jest bliżej tam, gdzie jest więcej owej porównywalności i stabilności niż analitycznych korekt? Niezależnie jednak od tego, skąd bierze się moja preferencja *rule-based accounting*, nie sposób nie zauważyć, że jestem przynajmniej konsekwentny w tym sensie, że również przy analizie plusów i minusów różnych rodzajów wycen wskazywałem na prostą wycenę w kosztach historycznych jako bliższą prawdy.

W niniejszym eseju kilkakrotnie wspominałem o sporządzanych przez siebie wycenach. Nieraz bardzo skomplikowanych, opartych na niepewnych przecież prognozach przyszłości. Wycenach, których kompleksowości, macierzowej struktury czy pełnych scenariuszy, mam nieskromną nadzieję, nie powstydziliby się Mattesich. Zawsze zdumiewało mnie i ciągle zdumiewa, jak mało czasu poświęcam samej wycenie, a jak wiele wysiłku przeznaczam na mozolne szukanie i analizowaniu danych historycznych, zwykłych, „nieobrobionych” faktów. Ile czasu zabiera mi, aby zrozumieć, o co chodzi w danym biznesie, co jest jego istotą, jaki jest jego prawdziwy model biznesowy, na czym tak naprawdę zarabia itp. Jeśli zatem tyle wysiłku zajmuje mi ustalenie prostych faktów (np. kim jest ów tajemniczy klient spółki ComROAD, który odpowiada za ponad 1 mld euro jego wyceny rynkowej), to czy nie znaczy to, że instynktownie wierzę, że prawda jest w swej naturze prosta i że można do niej się skuteczniej zbliżyć poprzez fakty niż skomplikowane algorytmy? Prawda musi być prosta, nawet jeśli nie jest łatwo do niej dojść.

Bibliografia

Berent T., Lejkowski L., *Audyty oczami użytkowników – wyniki badania ankietowego*, „Rachunkowość” 2010, nr 2.

I.6

Przedmiot badań w nauce o rachunkowości

dr hab. Przemysław Kabalski, prof. UŁ

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0002-9035-8609>

nauka rachunkowości, nauka o rachunkowości, wielowymiarowość
wielowymiarowości, inter-, trans-, multi-, post-, adyscyplinarność,
ontologia, metafizyka, epistemologia, aksjologia, ortodoksyjność
poglądów, zakres – przyczyna – interdyscyplinarność – skutek

W każdej działalności kluczowe jest określenie jej obszaru¹. Nie inaczej jest w nauce. Oczywiście dokładne wyznaczenie granic poszczególnych dyscyplin jest na ogół trudne, a czasami wręcz niemożliwe, lecz każda z nich powinna mieć jasno określony przedmiot badań. Nie ma tu sprzeczności: jasne określenie przedmiotu badań danej gałęzi nauki nie wyklucza tego, że jej granice są nieostre. Chodzi po prostu o to, aby było wiadomo, czym naukowcy w danej dyscyplinie się zajmują. Wiadomo na przykład, że biologia zajmuje się organizmami żywymi, choć jednocześnie istnieją różne poglądy na temat tego, co dokładnie zalicza się do organizmów żywych. Gałąź nauki, która nie ma jasno określonego przedmiotu badań², jest tak naprawdę dyscypliną, w której „nie wiadomo, o co chodzi”. Jest przez to odbierana jako mało poważna, a nawet wydumana. Do tego działania reprezentujących ją badaczy oraz rezultaty tych działań są niespójne. W efekcie rozwija się słabo.

¹ Słowo *obszar* ma tutaj oczywiście szerokie znaczenie, nie jedynie geograficzne.

² Jednocześnie przedmiot badań danej dyscypliny powinien być specyficzny, czyli zasadniczo właściwy tylko jej.

Celem niniejszego eseju jest przedstawienie własnych poglądów na temat przedmiotu nauki o rachunkowości. Uważam bowiem, że z pojmowaniem go mamy pewien problem (zarówno w naszym środowisku naukowym w Polsce, jak i w jego otoczeniu). I ma to negatywne skutki – zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne.

Zacznę od przypomnienia, że badanie naukowe to wieloetapowy proces „różnicowanych działań mających na celu zapewnienie obiektywnego, dokładnego i wyczerpującego poznania obranego wycinka rzeczywistości przyrodniczej, społecznej lub kulturowej, a wynikiem badania naukowego jest określony obraz badanej rzeczywistości”³. W przypadku naszej nauki⁴ poznawanym wycinkiem rzeczywistości jest rzecz jasna rachunkowość, przy czym jako nauka i jako przedmiot badań naukowych są to dwie różne rzeczy. Warto to podkreślać i powtarzać, bo wciąż jeszcze zdarza mi się spotykać z ich utożsamianiem. Być może wynika to w jakimś stopniu z braku specjalnej nazwy na określenie tej dyscypliny na wzór np. psychologii, entomologii czy choćby sowietologii. Jest bowiem oczywiste, że psychologia, czyli nauka dotycząca psychiki, to nie to samo co psychika. Między rachunkowością jako nauką a rachunkowością jako wycinkiem rzeczywistości będącym przedmiotem badań naukowych jest taka różnica jak między nauką a wychowaniem a wychowaniem⁵. Wychowanie jest to „ogół zabiegów mających na celu ukształtowanie człowieka pod względem fizycznym, moralnym i umysłowym oraz przygotowanie go do życia w społeczeństwie”⁶, nauka o wychowaniu natomiast zajmuje się badaniem i objaśnianiem owych zabiegów. Ujmując rzecz prościej⁷, badaczka lub badacz w zakresie nauki o wychowaniu w ramach swojej działalności naukowej nie wychowują, lecz badają, jak wychowują ludzie. Analogicznie działalność naukowa w obszarze rachunkowości nie polega na prowadzeniu rachunkowości. Rzecz jasna wielu badaczy rachunkowości prowadzi rachunkowość równoległe do działalności naukowej – są biegłymi rewidentami, księgowymi itp. Ale na tej samej zasadzie badacze i badaczki w nauce o wychowaniu zajmują się wychowywaniem jako ojcowie, matki, babcie czy dziadkowie. Należy odróżnić ich pracę naukową od życia prywatnego lub innej działalności zawodowej. Możliwe jest oczywiście (a nawet przydatne), że badacz rachunkowości działa w praktyce, żeby na własnej skórze przekonać się, jak wygląda prowadzenie rachunkowości, i dzięki temu lepiej

³ E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1995, s. 854.

⁴ Ilekroć piszę o „naszej nauce” lub „naszej dyscyplinie”, mam na myśli naukę o rachunkowości. I określiam ją mianem dyscypliny, mimo że nie ma ona w Polsce formalnie takiego statusu. Słowa *dyscyplina* używam zamiennie z synonimami takimi jak np. *gałąź*.

⁵ Bez znaczenia dla moich rozważań jest to, czy jest jedna nauka o wychowaniu, czy raczej zespół nauk o wychowaniu.

⁶ *Wychowanie*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wychowanie.html> (dostęp: kwiecień 2023).

⁷ Zakładam i mam nadzieję, że opracowanie będzie czytane nie tylko przez doświadczonych naukowców.

ją poznać i objaśnić. Tak samo badacz od nauki o wychowaniu może zatrudnić się jako pedagog, żeby móc lepiej zbadać procesy wychowawcze. Wciąż jednak wychowanie i nauka o wychowaniu to będą dwie różne rzeczy, podobnie jak rachunkowość oraz nauka, która jej dotyczy. *Notabene* tę naukę najlepiej byłoby nazywać nauką o rachunkowości (a nie rachunkowością czy nauką rachunkowości) na wzór właśnie nauki o wychowaniu (albo nauk o zarządzaniu i jakości). Sądzę, że pozwoliłoby to uniknąć wielu nieporozumień w kwestii tego, czym jako naukowcy od rachunkowości się zajmujemy⁸.

Skoro obiektem zainteresowań poznawczych nauki o rachunkowości jest rachunkowość (lub „zabiegi” rachunkowości – przez analogię do zabiegów wychowawczych jako obiektu badań nauki o wychowaniu), to należy określić, co przez nią rozumiemy. Innymi słowy, chodzi o definicję rachunkowości. Na ten temat można napisać nie tylko osobny esej, lecz nawet pracę habilitacyjną lub profesorską. Kwestia tzw. granic rachunkowości jest w ostatnich latach jednym z najgorętszych przedmiotów dyskusji w naszym środowisku naukowym. Wzmogła czy wręcz rozgrzała ją zwłaszcza sprawa raportowania informacji niefinansowych, czyli komunikowania przez podmioty gospodarcze (i nie tylko) informacji na temat środowiska naturalnego, pracowników, kwestii społecznych itp. Niektórzy uważają, że takie raportowanie to już nie jest rachunkowość, bo ta polega na ewidencjonowaniu transakcji wyrażonych w jednostkach pieniężnych zgodnie z zasadą podwójnego zapisu wynikającą z reguły bilansowej, a następnie prezentowaniu ich w sprawozdaniach finansowych. Dla innych rachunkowością jest wszelka sprawozdawczość, finansowa i niefinansowa, bez względu na to, czy wynika ona z ksiąg rachunkowych, czy z jakichkolwiek innych źródeł⁹. Czym zatem jest rachunkowość? Na potrzeby dalszych rozważań odwołam się do jej klasycznych definicji (co nie znaczy, że przestarzałych; wręcz przeciwnie, są one wciąż aktualne).

Według chyba najbardziej popularnej definicji Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych z 1966 r. rachunkowość to proces identyfikacji, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej w celu kształtowania sądów i decyzji jej użytkowników. Alicja Jarugowa definiowała rachunkowość jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych oraz rozliczania kierownictwa z zarządzania majątkiem¹⁰. Stanisław Skrzywan uważał rachunkowość

⁸ Ze względów praktycznych nie postuluję oczywiście zmiany nazw instytutów, katedr i zakładów zajmujących się rachunkowością ani zastępowania w codziennym użyciu „doktora rachunkowości” i „profesora rachunkowości” „doktorem nauki o rachunkowości” i „profesorem nauki o rachunkowości”.

⁹ Oczywiście nieco splotam tę dyskusję, prezentując skrajne stanowiska. Chodzi mi jedynie o podkreślenie braku konsensusu w kwestii pojmowania rachunkowości.

¹⁰ A. Jarugowa, *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź 1993, s. 11.

za „system retro- i prospektywnej informacji gospodarczej, wykorzystujący wyceńnione w pieniądzu i bilansujące się dane liczbowe dla ustalania, planowania i analizy wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej”¹¹. Dla Elżbiety Burzym rachunkowość była „systemem informacyjno-kontrolnym, zdeterminowanym metodą bilansową i mającym na celu tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości”¹². Te cztery definicje są w gruncie rzeczy dość podobne¹³. Można na ich podstawie stwierdzić, że rachunkowość zasadniczo polega na tworzeniu informacji ekonomicznych o jednostce gospodarczej¹⁴ i przekazywaniu tych informacji użytkownikom potrzebującym ich do dokonywania ocen i podejmowania decyzji gospodarczych. Takie rozumienie rachunkowości nie jest ani staroświeckie, ani progresywne, ani za wąskie, ani za szerokie. Jest w sam raz. Zakładam więc, że wszyscy zgodzą się, iż o to w rachunkowości mniej więcej chodzi.

Obiektem zainteresowań poznawczych nauki o rachunkowości jest zatem tworzenie i przekazywanie użytkownikom informacji ekonomicznych o transakcjach w podmiotach gospodarczych. Nauka o rachunkowości powinna ten proces¹⁵ obiektywnie i dokładnie poznać i przedstawić (oczywiście metodami naukowymi, co się rozumie samo przez się; inaczej nie zasługuje na miano nauki). Rzecz jasna, stworzenie pełnego obrazu tego procesu jest zadaniem nauki o rachunkowości *in gre-mio*. Na ten obraz będą składały się pojedyncze cząstkowe badania rozwiązujące mniej lub bardziej szczegółowe problemy.

Według metodologów nauki problemy badawcze mogą dotyczyć: własności przedmiotu badań, ich zmian i uwarunkowań, zależności między cechami obiektów, istotności zmiennych i ich interakcyjności, wspólnego bądź wyłącznego oddziaływania¹⁶. Jest przy tym oczywiste, że nie chodzi tylko o interakcyjność różnych zmiennych w ścisłych granicach przedmiotu badania (o ile są one w ogóle możliwe do wyznaczenia), ale także ze zmiennymi spoza tych granic. Badania rachunkowości powinny więc mieć na celu uzyskanie odpowiedzi na następujące ogólne pytania:

- 1) Jaka jest rachunkowość?
- 2) Dlaczego taka jest?
- 3) Czy i jak się zmienia?
- 4) Na co i jak wpływa?

¹¹ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 20.

¹² E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13.

¹³ Nie ma oczywiście sprzeczności w pojmowaniu rachunkowości jako procesu i jako systemu (rozumianego jako układ elementów mający określoną strukturę i stanowiący uporządkowaną całość). Jest ona i jednym, i drugim.

¹⁴ Lub innej organizacji.

¹⁵ Lub system, jak kto woli.

¹⁶ K. Kuciński, *Metodologia nauk ekonomicznych: dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa 2010, s. 84.

Z treści tych pytań wynika bezsprzecznie, że w nauce o rachunkowości mieszczą się nie tylko badania w nurcie tradycyjnym (pozytywistycznym), lecz także badania w nurtach alternatywnych, czyli interpretacyjnym i krytycznym. Słuszność tego poglądu jest często uzasadniana stwierdzeniami Richarda Mattessicha o rachunkowości jako odbiciu ludzkich myśli i wartości oraz jako narzędziu w walce egzystencjalnej i środkiem sankcjonowania ładu społecznego. Mattessich ma oczywiście rację, ale jego stanowisko raczej podkreśla wagę nurtów interpretacyjnego i krytycznego w nauce o rachunkowości, niż stanowi główny dowód na to, że takie badania się w niej mieszczą. Taki dowód jest o wiele prostszy: wystarczy sięgnąć do podstaw metodologii badań naukowych i odnieść je do rachunkowości. Ponadto warto zauważyć, że z treści pytania nr 3 bezsprzecznie wynika to, że w nauce o rachunkowości mieszczą się badania historii rachunkowości.

Przedmiotem badań nauki o rachunkowości mogą być nie tylko informacje (badania dotyczące informacji to badania np. istotności pozostałych składników dochodu całkowitego, stopnia konserwatyzmu wyceny, metod kalkulacji kosztów, jakości informacji dodatkowych itp.) – nawet jeżeli uznamy, że są one kwintesencją rachunkowości, nie możemy ograniczać się tylko do nich. Aby naukowy obraz tej dziedziny był pełny, musimy badać również proces tworzenia informacji. A jest on złożony. Przede wszystkim mam na myśli to, że realizują go w dużej mierze ludzie (być może w przyszłości to się zasadniczo zmieni). To oni identyfikują i mierzą transakcje, a następnie komunikują informacje. Co więcej, często wybierają lub sami opracowują sposób ujęcia, wyceny i prezentacji transakcji¹⁷. Efekt tych działań w istotnym stopniu może zatem zależeć od zdolności umysłowych, kwalifikacji, wiedzy, postaw, wartości, preferencji, osobowości, samopoczucia itp. osób zaangażowanych w proces rachunkowości oraz interakcji społecznych z ich udziałem (zwłaszcza w miejscu ich pracy). Zatem przedmiotem badań w nauce o rachunkowości jak najbardziej mogą, a nawet powinny być psychologiczne, kognitywne, społeczne, kulturowe, etyczne i religijne aspekty procesu rachunkowości¹⁸. Nawet jeżeli ktoś uważa, że nie są one elementem tego procesu, to nie może zanegować zasadności ich badania przez naukę o rachunkowości, ponieważ mają one na ten proces wpływ. Są jego czynnikami lub uwarunkowaniami. Warto dodać, że niektóre z tych czynników mają charakter bezpośredni, a inne pośredni, ale i jedno, i drugie mogą być przedmiotem zainteresowania nauki o rachunkowości¹⁹. Można co

¹⁷ Nie w każdej dziedzinie ludzie mają tego rodzaju wybór. Zdarza się, że muszą trzymać się ścisłych wytycznych (na ogół narzuconych przez innych ludzi).

¹⁸ To nie są oczywiście wszystkie możliwe aspekty.

¹⁹ Np. typowe osądy i wybory księgowych w zakresie rachunkowości mogą wynikać z dominującego w tym zawodzie typu osobowości lub zdolności umysłowych (czynnik oddziałujący bezpośrednio na rachunkowość). Z kolei dominacja określonego typu osobowości lub zdolności umysłowych

najwyżej spierać się na temat priorytetów, czyli argumentować, że najpierw należy zająć się tymi pierwszymi, a drugie zostawić na później. Oczywiście ten łańcuch czynników i uwarunkowań nie może być przez badacza rachunkowości przedłużany za bardzo, bo w pewnym momencie wyjdzie on już poza jej zakres²⁰.

W prowadzeniu rachunkowości ludzie korzystają z technologii. W systemowym ujęciu rachunkowości²¹ jest to podsystem materialno-techniczny. Jego badanie również mieści się w nauce o rachunkowości. Szczególnie ważna jest w nim technologia informatyczna. Znosi się na to, że z czasem będzie jeszcze ważniejsza. A gdy w rachunkowości na dobre zagości sztuczna inteligencja z prawdziwego zdarzenia, to ważnym obszarem jej badań będą sztuczne systemy poznawcze.

Obok podsystemu społecznego i materialno-technicznego w systemie rachunkowości w podmiocie gospodarczym można wyróżnić jeszcze podsystem struktury (czyli organizację rachunkowości i zarządzanie nią) oraz podsystem celów i wartości (którym rachunkowość w podmiocie służy²²). One również mogą być obiektem zainteresowania badacza rachunkowości. Przedmiotem badań w nauce o rachunkowości mogą być zatem nie tylko kwestie związane z udziałem ludzi w procesie rachunkowości (wymienione wcześniej), lecz także technologiczne, organizacyjne i aksjologiczne aspekty tego procesu.

Skoro rachunkowość jest systemem tworzenia i komunikowania informacji ekonomicznej, to przedmiotem badań nauki o rachunkowości może być nie tylko tworzenie informacji, lecz także jej przekazywanie (komunikowanie). Za komunikowanie informacji w rachunkowości, podobnie jak za jej tworzenie, w dużej mierze odpowiadają ludzie. Zatem to, jak informacja jest komunikowana, może zależeć od zdolności umysłowych, kwalifikacji, wiedzy, postaw, wartości, preferencji, osobowości, samopoczucia itp. osób zaangażowanych w proces rachunkowości. A to tylko jedna strona procesu komunikacyjnego – twórca i nadawca komunikatu. Jest jeszcze przecież odbiorca oraz wszystko to, co składa się na proces komunikacji. Przekazywanie informacji w procesie rachunkowości może być dużym i złożonym

w rachunkowości może wynikać ze społecznego postrzegania tej profesji, wpływającego na wybory zawodowe młodzieży (czynnik oddziałujący pośrednio na rachunkowość).

²⁰ Np. przedmiotem słusznego zainteresowania badacza rachunkowości jest wpływ cech kultury narodowej na model rachunkowości (w ogólności lub na szczególne rozwiązania w jego ramach). Badanie czynników, które ukształtowały daną kulturę, jest już jednak domeną socjologów, psychologów społecznych, antropologów kultury itp. Rzecz jasna nie zawsze ocena tego, czy jeszcze jesteśmy w granicach rachunkowości, czy już poza nimi, będzie oczywista.

²¹ Chodzi o systemowe ujęcie organizacji zgodnie z koncepcją L. Krzyżanowskiego, które można stosować nie tylko do całego podmiotu, lecz także do jego elementów, takich jak komórki organizacyjne lub ich zespoły. Jako system może być zatem rozpatrywana rachunkowość w podmiocie.

²² Mogą być one inne niż stworzenie i przekazanie obiektywnych informacji ekonomicznych. Niekoniecznie oznacza to cele nieczne.

obiektem badań. Niech świadczy o tym fakt, że amerykański badacz komunikacji Robert C. Craig wymienił aż siedem tradycji teorii komunikacji (od cybernetycznej przez socjokulturową i socjopsychologiczną po fenomenologiczną)²³.

Na równi z tworzeniem i komunikowaniem informacji przedmiotem badań nauki o rachunkowości może być wykorzystywanie informacji (czyli decyzje i oceny, które zostały podjęte na podstawie informacji), a nawet skutki tego, jak zostały one wykorzystane (czyli skutki ocen i decyzji, które na ich podstawie podjęli jej użytkownicy). Choć ani wykorzystywania informacji, ani tym bardziej skutków tego, jak są one wykorzystywane, nie wymieniono w definicjach rachunkowości, które są podstawą moich rozważań, to uważam je za uprawniony przedmiot badań nauki o rachunkowości. Są to bowiem ważne obszary oddziaływań rachunkowości²⁴.

W rozważaniach na temat przedmiotu badań rachunkowości nie można pominąć przepisów rachunkowości ani czynników i warunków w procesie ich powstawania²⁵. Zainteresowanie badacza rachunkowości samymi jej przepisami jest w naszym środowisku naukowym uważane za normalne, ale już badanie czynników tego procesu bywa kwestionowane. Aby dowieść zasadności ich badania w ramach nauki o rachunkowości, nie trzeba używać dyskusyjnego argumentu, że tworzenie informacji obejmuje również opracowywanie przepisów ich tworzenia²⁶. Wystarczy uznać fakt, że istnieje związek przyczynowo-skutkowy między czynnikami w procesie opracowywania przepisów rachunkowości a przebiegiem i efektem procesu rachunkowości.

Jakie czynniki mogą tutaj wchodzić w grę? Wszystkie związane z tym, że przepisy rachunkowości opracowują ludzie²⁷. Wymieniłem je już dwukrotnie, ale warto powtórzyć: psychologiczne, społeczne, kulturowe, etyczne, religijne. Trzeba do nich koniecznie dodać aspekty polityczne ze względu na to, że przepisy rachunkowości są opracowywane na szczeblu państwowym lub międzynarodowym przez gremia złożone z osób, które nie tyle działają w swoim imieniu, ile reprezentują interesy dużych grup ludzi (państw, korporacji, środowisk zawodowych).

Przedmiot badań nauki o rachunkowości jest więc bezsprzecznie wielowymiarowy. Co więcej, każdy z jego głównych wymiarów (jakkolwiek byśmy je wyodrębnili)

²³ *Siedem tradycji teorii komunikowania*, <https://polskiprzemysl.com.pl/marketing-i-pr/siedem-tradycji-teorii-komunikowania/> (dostęp: kwiecień 2023).

²⁴ Dla tych, którzy – jak wspomniany już Mattessich – uważają rachunkowość nie tylko za system pomiaru wartości i dostarczania informacji o tej wartości, lecz także za narzędzie kształtowania porządku społeczno-ekonomicznego, jest to tym bardziej oczywiste (te oddziaływania są dla nich po prostu częścią rachunkowości).

²⁵ Mam na myśli prawo lub standardy rachunkowości finansowej (ich odpowiednikiem w przypadku rachunkowości zarządczej są rekomendacje organizacji profesjonalnych).

²⁶ Proces gotowania zupy nie obejmuje procesu powstawania przepisu na zupę.

²⁷ Jak dotychczas, a w przyszłości być może i w tej sferze zdamy się na sztuczną inteligencję.

ma kolejnych wiele wymiarów. Załóżmy, że ktoś chce badać np. ludzi zaangażowanych w rachunkowość lub związanych z nią. Może zająć się tymi, którzy tworzą informację, tymi, którzy ją weryfikują, tymi, którzy z niej korzystają, lub tymi, którzy opracowują regulacje rachunkowości. Może zająć się całym społeczeństwem lub dowolną grupą społeczną pod warunkiem, że ma ona związek z rachunkowością (wpływa na nią lub jest pod jej wpływem). Jeżeli ktoś chce badać sprawozdania finansowe lub raporty rachunkowości zarządczej, to również ma bardzo duży i zróżnicowany wybór. Może zająć się informacjami wartościowymi (np. bilansem lub rachunkiem kosztów) albo opisowymi (np. sprawozdaniem z działalności). Informacje opisowe może badać np. metodami z zakresu językoznawstwa (choćby pod kątem czytelności lub występowania różnych rodzajów manipulacji) bądź analizować je jako dyskurs²⁸. Zresztą nawet bilans, budżet oraz inne sprawozdania i zestawienia finansowe można badać w nieoczywisty sposób, np. pod kątem komunikacji wizualnej, zarządzania wrażeniem itp.

Konsekwencją tego, że przedmiot badań nauki o rachunkowości jest złożony i wielowymiarowy, stanowi interdyscyplinarność. Warto nadmienić, że niektórzy badacze i myśliciele postulują, aby zamiast o interdyscyplinarności mówić o trans-, multi-, post-, a nawet adyscyplinarności. Oczywiście każde z tych słów ma inne znaczenie. Nie będę teraz rozważał, które z nich lepiej pasuje do naszej dyscypliny lub określonego problemu badawczego w jej ramach. Pozostanę przy przymiotniku *interdyscyplinary*, który zgodnie ze słownikiem PWN oznacza „dotyczący dwu lub więcej dyscyplin naukowych”, „korzystający z dorobku kilku nauk”, „złożony z naukowców reprezentujących różne gałęzie wiedzy”²⁹. Interdyscyplinarność nauki o rachunkowości oznacza zatem, że w wielu przypadkach rozwiązanie problemu badawczego dotyczącego rachunkowości wymaga skorzystania z pojęć, teorii, metod lub narzędzi z innej gałęzi nauki³⁰. O jakie inne dyscypliny może chodzić? Wiele z nich już wymieniłem. Są to socjologia, psychologia, etyka, religioznawstwo, językoznawstwo, kulturoznawstwo, kognitywistyka, historia. Do tego dochodzą oczywiście najbliższe nam ekonomia, nauki o zarządzaniu, nauki prawne, cybernetyka, informatyka i teoria informacji³¹. Lubię mówić, że nie ma takiej gałęzi nauki, której nie dałoby się powiązać z rachunkowością. To jest oczywiście hiperbola, ale faktycznie takich dyscyplin istnieje naprawdę dużo. Należą do nich np. archeologia (szukanie źródeł archeologicznych dotyczących rachunko-

²⁸ Tak samo można badać teksty regulacji rachunkowości (przepisy, standardy).

²⁹ *Interdyscyplinary*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/interdyscyplinary.2466577> (dostęp: wrzesień 2023).

³⁰ A nawet z dwóch lub więcej gałęzi.

³¹ Nie wymieniam statystyki, gdyż trudno uważać, że zastosowanie testów statystycznych czyni badania interdyscyplinarnymi.

wości), medycyna pracy (badanie środowiska pracy w rachunkowości pod kątem wpływu na zdrowie), nauki o wychowaniu (badanie rachunkowości jako narzędzia kształtowania cech i postaw), literaturoznawstwo (analiza utworów literackich, w których występują wątki dotyczące rachunkowości³²). Można, rzecz jasna, uprawiać filozofię w odniesieniu do rachunkowości, a w szczególności rozważać jej kwestie ontologiczne, metafizyczne, epistemologiczne i aksjologiczne (np. kwestia prawdziwego obrazu w rachunkowości). Oczywiście jest również zastosowanie metod logiki w badaniach rachunkowości (np. badanie tego, czy przepisy lub standardy rachunkowości spełniają reguły poprawnego rozumowania). Nieraz nawet te dyscypliny, których nie posądzałem o jakikolwiek związek z rachunkowością, okazywały się mieć z nią coś wspólnego. Przykładem jest biologia (np. zastosowanie biologicznej koncepcji systemów autopojetycznych do wyjaśnienia rozwoju rachunkowości w przedsiębiorstwach)³³.

Interdyscyplinarność w nauce o rachunkowości w żadnym razie nie jest fanaberią. Odwoływanie się do dorobku innych nauk w badaniach rachunkowości jest konieczne, abyśmy mogli dokładnie i wszechstronnie poznać tę sferę rzeczywistości³⁴. Nie znaczy to, że każdy projekt badawczy musi być interdyscyplinarny. Wiele z nich takiego podejścia nie wymaga. Badania interdyscyplinarne nie są więc z założenia lepsze od nieinterdyscyplinarnych. Jeżeli zgłębienie danego problemu nie wymaga sięgnięcia do dorobku innych gałęzi nauki, nie ma sensu tego robić³⁵.

Zmierzając powoli do końca, wrócę jeszcze do kwestii zakresu rachunkowości (jest to bardzo ważne, jak bowiem zaznaczyłem na początku, to, jak rozumiemy

³² Tak samo można analizować dzieła malarskie, filmowe, teatralne, a także utwory kultury popularnej, ze skeczami kabaretowymi, dowcipami i memami włącznie. Mogą one wiele powiedzieć choćby o postrzeganiu rachunkowości i ludzi uprawiających ten zawód.

³³ Oczywiście, gdy wymieniam przykłady gałęzi nauki, których teorie lub metody można zastosować w badaniach rachunkowości, w większości przypadków nie odkrywam Ameryki. Takie badania po prostu ktoś już zrobił. Często byli to polscy naukowcy (a czasami nawet ich badania były pierwsze na świecie).

³⁴ Nawet jeżeli zdefiniujemy ją wąsko. A im szersza będzie definicja rachunkowości, tym oczywiście więcej będzie interdyscyplinarnych obszarów badawczych.

³⁵ Niejednokrotnie spotkałem się z opracowaniami, w których interdyscyplinarność była stosowana na siłę (teoria lub metoda zaczerpnięta z jakiejś innej dyscypliny zupełnie nie pasowała do problemu badawczego). Jeszcze częściej zdarzają się przypadki, w których opracowanie jest określane przez autora lub recenzenta jako interdyscyplinarne zdecydowanie na wyrost (koncepcja lub pojęcie z innych dziedzin stanowią jedynie analogię, a problem badawczy nie zostaje zgłębiony przy użyciu tej analogii). Interdyscyplinarnością nie jest również zastosowanie w badaniach rachunkowości metod typowych dla wielu innych dyscyplin, jak np. ankieta, wywiad, analiza statystyczna, analiza treści itp. Gdybyśmy w ten sposób mieli postrzegać interdyscyplinarność, to interdyscyplinarne byłoby w zasadzie każde badanie, ponieważ nauka o rachunkowości nie ma własnych, unikalnych metod badawczych. Nie jest nią przecież, jak się czasami uważa, metoda bilansowa (jest to metoda praktyki rachunkowości; podobnie jak metoda perswazyjna jest metodą wychowania, a nie metodą naukową w nauce o wychowaniu).

rachunkowość, determinuje przedmiot nauki o rachunkowości). Daleki jestem od uznania, że każda ewidencja (np. katalog biblioteczny), każde sprawozdanie (np. o rodzajach i ilości wytworzonych, przywiezionych i wywiezionych paliw ciekłych sporządzane przez spółki paliwowe) i każda informacja do zarządzania (np. wyniki ankiety satysfakcji pracowników) jest rachunkowością. Ale nie podzielam poglądów ortodoksyjnych, które zawężają tę naukę do księgowości podwójnej i sporządzanych na jej podstawie zestawień oraz sprawozdań finansowych (a w przypadku rachunkowości zarządczej: do rachunków kosztów i analizy finansowej). Musimy pogodzić się z tym, że rachunkowość się zmienia. Tak jest w każdej dziedzinie życia. Weźmy choćby sztuki plastyczne. Kiedyś obejmowały one przede wszystkim rysunek, malarstwo i rzeźbę. Później dołączyła do nich fotografia. Dziś zalicza się do nich także grafikę komputerową oraz graffiti (a nawet takie dziwne formy, jak choćby odwrotne graffiti, czyli wydrapane myjkami podciśnieniowymi obrazy na wielkich powierzchniach pokrytych osadem). Na tej samej zasadzie powinniśmy zaliczać do rachunkowości przynajmniej niektóre sprawozdania i informacje niefinansowe. I badać je (oraz wszystko to, co jest z nimi związane), również z powodów pragmatycznych. Jest to bowiem duży, ważny i ciekawy teren, znajdzie się więc niewątpliwie wielu chętnych, by go skolonizować³⁶.

Jeśli zaś chodzi o relację między interdyscyplinarnością badań w nauce o rachunkowości a jej granicami, sprawa wygląda bez wątpienia tak, że to zakres rachunkowości jest przyczyną, a podejście interdyscyplinarne skutkiem; nie odwrotnie. Charakter przedmiotu badań jest uprzedni względem podejścia badawczego. Inaczej rzecz ujmując, to, że korzystamy z teorii, pojęć i metod innych gałęzi nauki, wynika z tego, jaka jest rachunkowość. Interdyscyplinarność nie ma i nie powinna mieć zatem wpływu na granice rachunkowości. Oczywiście może być tak (i często jest), że spojrzenie przez pryzmat innej dyscypliny zwróci naszą uwagę na pewien aspekt rachunkowości, którego wcześniej nie dostrzegaliśmy. Ale musimy upewnić się, że ten aspekt faktycznie należy do rachunkowości³⁷.

Uważam, że nauka o rachunkowości ma jasno określony i specyficzny przedmiot badań³⁸. Jest nim działalność człowieka polegająca na tworzeniu i przekazywaniu informacji ekonomicznej o transakcjach pomiotów gospodarczych, zwana rachunkowością. Jest to całkiem ważny, duży i złożony wycinek rzeczywistości,

³⁶ Mam oczywiście na myśli badaczy z innych dyscyplin w dziedzinie nauk społecznych.

³⁷ Z punktu widzenia rozwoju nauki o rachunkowości (a także samej praktyki) jest bardzo ważne, aby za każdym razem, gdy przyjdzie nam do głowy pomysł na jakieś dziwne badanie, zadać sobie pytanie: czy to na pewno dotyczy rachunkowości? Jeżeli nie potrafimy dowieść, że tak (nawet przy najszerszej z możliwych, acz rozsądnych definicji rachunkowości), to powinniśmy zrezygnować z badania (albo zrobić je, ale nie klasyfikować go jako badanie rachunkowości).

³⁸ Ma w tym sensie, że obiektywnie tak jest, a nie, że takie jest powszechne przekonanie.

i to bez przesadnego rozciągania jego granic³⁹. Problemów badawczych w nauce o rachunkowości jest więc co niemiara⁴⁰. Co więcej, są one na tyle różne, że każdy badacz znajdzie coś dla siebie. Zarówno ktoś z inklinacją do liczb, jak i ktoś z upodobaniem do słów; zarówno ten, kto woli przyglądać się ludziom, jak i ten, dla kogo ciekawsze są rzeczy⁴¹. Jest ważne, aby nasze⁴² badania dotyczyły tych wszystkich aspektów rachunkowości. Będzie to nas zbliżało do dokładnego i wyczerpującego poznania obiektu zainteresowań poznawczych naszej dyscypliny⁴³.

Bibliografia

- Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
- Interdyscyplinarny*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/interdyscyplinarny;2466577> (dostęp: wrzesień 2023).
- Jarugowa A., *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź 1993.
- Kuciński K., *Metodologia nauk ekonomicznych: dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa 2010.
- Sobol E. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1995.
- Siedem tradycji teorii komunikowania*, <https://polskiprzemysl.com.pl/marketing-i-pr/siedem-tradycji-teorii-komunikowania/> (dostęp: kwiecień 2023).
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
- Wychowanie*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wychowanie.html> (dostęp: kwiecień 2023).

³⁹ A tym bardziej bez nieuprawnionego kolonizowania innych obszarów.

⁴⁰ Z pewnością nie tyle, ile w fizyce, biologii, psychologii czy socjologii, ale jednak dużo.

⁴¹ Byłoby znakomicie, gdyby każdy badacz na zasadzie wolności nauki mógł zajmować się tym, co go naprawdę interesuje.

⁴² Mam na myśli całe środowisko nauki o rachunkowości w Polsce.

⁴³ Dokładnie i wyczerpująco nie poznamy go raczej nigdy, ponieważ ciągle się zmienia. To bardzo radośna konstatacja. Oznacza bowiem, że zarówno nam, jak i następnym pokoleniom nie zabraknie problemów badawczych.

Polska rachunkowość: rozbiory, zabory i kolonizacja

prof. dr hab. Ewa Walińska

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0002-5510-6246>

kolonizacja nauki rachunkowości, wewnętrzny i zewnętrzny kolonizator praktyki rachunkowości, zniewolenie podatkowe – driver powrotu do przeszłości, integracja wewnętrzna rachunkowości, integracja raportowania

Z ogromną radością przyjęłam jakże aktualny, ważny, a zarazem rewolucyjny temat 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości organizowanego przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Stał się on inspiracją do wyrażenia opinii i spostrzeżeń na temat polskiej rachunkowości, które – mam nadzieję – staną się przedmiotem szerokiej dyskusji w gronie polskich rachunkowców, zakończonej – podobnie jak 10 lat wcześniej – podjęciem działań w obronie jej rangi i prestiżu.

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę identyfikacji zakresu kolonizacji polskiej rachunkowości, jej przyczyn, skutków oraz działań mających na celu przywrócenie jej rangi, zarówno jako nauki, jak i praktyki. Wskazano bariery jej rozwoju (podatki i standaryzację jej regulacji), a także warunek konieczny zachowania jej tożsamości (integrację rachunkowości finansowej i zarządczej) z jednoczesnym usankcjonowaniem rachunkowości podatkowej, odpowiedzialnej za prawidłowość rozliczeń podatkowych jednostki.

Rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu stanowią efekt studiów literaturowych, wieloletniego prowadzenia badań naukowych nad systemem rachunkowości, obserwacji praktyki rachunkowości polskiej, doświadczenia w sferze nauki polskiej, kształcenia akademickiego, praktyki (prowadzenia ksiąg rachunkowych), wdrażania rozwiązań rachunkowości finansowej i zarządczej w polskich organizacjach, a także tworzenia regulacji rachunkowości polskiej i zasad funkcjonowania zawodu księgowego.

Poglądy i postrzeganie rachunkowości przez autorkę zostały ukształtowane przez wielkich mistrzów rachunkowości w Polsce, w szczególności profesor Alicję Jarugę oraz profesor Elżbietę Burzym, których twórczość stanowi niewyczerpane źródło wiedzy, trafnych, ponadczasowych opinii i inspiracji do badań naukowych. Warto o tym pamiętać, zwłaszcza w czasach trudnych dla polskiej nauki i praktyki rachunkowości.

Punktem wyjścia do rozważań zawartych w niniejszym opracowaniu jest definicja rachunkowości Elżbiety Burzym, która postrzegają ją jako:

(...) uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są skierowane retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach, w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu, tj. realizowanych przez ten podmiot – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących: powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi¹.

Przedstawiona definicja ma charakter ponadczasowy i uniwersalny. Nie tylko podkreśla kluczowe charakterystyki systemu rachunkowości (uniwersalność, elastyczność, podmiotowość, zdeterminowanie metodą bilansową), lecz także wyraźnie wskazuje jego orientację (potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności) oraz przedmiot (identyfikację, pomiar, analizę zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach) w ujęciu retrospektywnym (przeszłość) i prospektywnym (przyszłość).

Taka definicja rachunkowości pozwala traktować ją jako system zaspokajający potrzeby informacyjne różnych użytkowników, system służebny wobec biznesu i jego otoczenia².

¹ E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 45(101), s. 33.

² O tym, w jakim stopniu będzie możliwa realizacja jej zadań, decyduje profesjonalizm zarządzających, którzy są jednocześnie twórcami i użytkownikami systemu rachunkowości.

Zmiany rachunkowości na przestrzeni wieków nie zmieniły sensu jej funkcjonowania – była, jest i będzie ona źródłem informacji ekonomicznych dotyczących działalności gospodarczej³. Czy zatem istnieją dziś przesłanki, które mogłyby to zmienić? Czy grozi nam upadek rachunkowości jako nauki? Jakie mogą być tego skutki dla praktyki rachunkowości? Czy zagrożone jest bezpieczeństwo obrotu gospodarczego? Czy, a jeśli tak, to w jakim stopniu, problemy te dotyczą polskiej rachunkowości?

Znaczenie kolonizacji rachunkowości dla nauki i praktyki polskiej rachunkowości

Wiek XXI nie sprzyja rozwojowi polskiej rachunkowości, a wręcz odwrotnie – jest okresem zagrożeń, ograniczenia jej prestiżu, rangi i znaczenia, które z takim trudem uzyskała w latach 90. poprzedniego stulecia, w początkowym okresie transformacji polskiej gospodarki. Był to czas, w którym nauka rachunkowości dała możliwość rozwoju jej praktyki, przekazała dorobek naukowy do wykorzystania przez praktykę nowej, rynkowej gospodarki.

Kolonizować – w odniesieniu do zdobywania panowania nad czymś – oznacza w szczególności: podporządkowywać, zagarniać, zniewalać⁴. Po kilkudziesięciu latach z przykrością należy stwierdzić, że mamy do czynienia ze swego rodzaju kolonizacją rachunkowości. Jaki jest jej zakres?

Przede wszystkim należy zacząć od rozważenia dwóch perspektyw problemu kolonizacji: rachunkowości jako nauki i jako praktyki. Kolonizacja tej pierwszej to działania polegające na utrzymywaniu w zależności (podporządkowanie, zniewolenie) rachunkowości jako dyscypliny niewyodrębnionej formalnie w klasyfikacji dyscyplin naukowych w Polsce oraz wykorzystywaniu (zagarnianiu) jej dorobku, osiągnięć naukowych⁵. Swoisty rozbiór nauki rachunkowości miał miejsce wraz

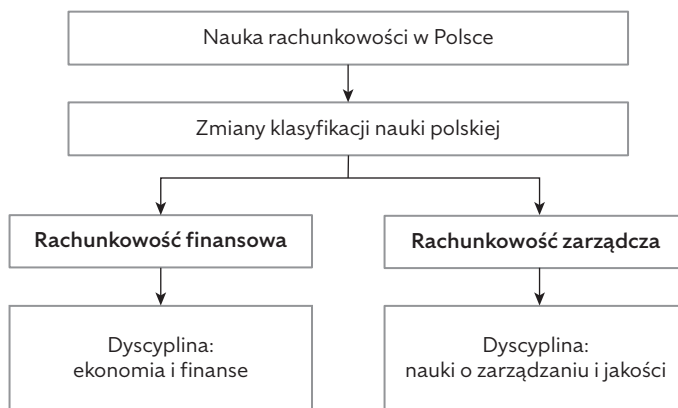
³ A. Karmańska, M. Gmytrasiewicz, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2003, s. 10.

⁴ <https://synonim.net/synonim/kolonizowa%C4%87#g3828-w-odniesieniu-do-zdobywania-panowania-nad-czym>s (dostęp: kwiecień 2023).

⁵ Do 2010 r. dorobek naukowy badaczy rachunkowości w Polsce jednoznacznie można było przypisać jedynie do dziedziny nauk ekonomicznych – w zależności bowiem od przedmiotu badań był on zaliczany do nauk o zarządzaniu lub ekonomii, przez całe lata wspomagając ich rozwój. Taki stan rzeczy utrzymywał się do 2010 r., kiedy to w dziedzinie nauk ekonomicznych wyodrębniono formalnie nową, czwartą dyscyplinę – finanse, co pogłębiło problem formalnego przyporządkowania rachunkowości do danej dyscypliny – ekonomii, finansów czy nauk o zarządzaniu – i stało się bodźcem do podjęcia starań środowiska rachunkowców dotyczących formalnego wyodrębnienia dyscypliny rachunkowości. Działając na mocy Rezolucji Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości w Warszawie podjętej w dniu 25 września 2013 r., środowisko przygotowało wniosek w sprawie wyodrębnienia, w dziedzinie nauk ekonomicznych w obszarze nauk społecznych, nowej dyscypliny naukowej rachunkowość – obok

z wejściem w życie reformy szkolnictwa wyższego i związanej z nią klasyfikacji nauki polskiej⁶. Wyodrębniono w niej dyscypliny ekonomia i finanse oraz nauki o zarządzaniu i jakości, pozostawiając rachunkowość bez jednoznacznego przyporządkowania, czego skutkiem stało się – najczęściej występujące w praktyce polskich uczelni – zagarnięcie jej dwóch podsystemów przez dwie dyscypliny: rachunkowości finansowej przez ekonomię i finanse oraz rachunkowości zarządczej – przez nauki o zarządzaniu i jakości (por. rysunek 1). Takie rozwiązanie stało się powszechnie akceptowane przez środowisko naukowe reprezentujące te dyscypliny, które nie postrzega rachunkowości jako jednego zintegrowanego systemu informacyjnego organizacji.

Rysunek 1. Kolonizacja nauki rachunkowości w Polsce



Źródło: opracowanie własne.

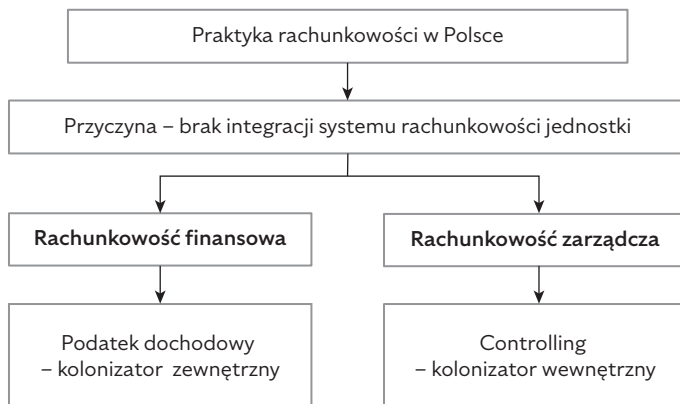
Kolonizacja rachunkowości jako praktyki to działania polegające na utrzymaniu w zależności (podporządkowanie, zniewolenie) systemu rachunkowości jednostki oraz wykorzystywaniu (*zagarnianiu*) efektów tego systemu, w szczególności ustalonych w nim kategorii finansowych – zarówno w podsystemie rachunkowości

ekonomii, nauk o zarządzaniu, towaroznawstwa oraz finansów. Wniosek był wyrazem opinii polskiego środowiska naukowego, zajmującego się rachunkowością i głębokiego przekonania, że istnieje uzasadniona potrzeba aktualizacji klasyfikacji dyscyplin naukowych wyodrębnionych w dziedzinie nauk ekonomicznych w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz.U. z 2011, nr 179, poz. 1065), por. A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 11–31. Zob. szerzej: T. Czaplą, E. Walińska, *Rachunkowość z perspektywy nauk o zarządzaniu i jakości – głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(3), s. 29–50.

⁶ Na mocy Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz.U. z 2018, poz. 1818), które weszło w życie 1 października 2018 r., wprowadzono podział dwustopniowy na dziedziny i dyscypliny.

finansowej, jak i zarządczej. W przypadku tej pierwszej kolonizatorem jest prawo podatku dochodowego, którego zasady pomiaru zdominowały ekonomiczne zasady rachunkowości; tej drugiej natomiast odebrano tożsamość, uznając jej narzędzia i metody za „własność” systemu controllingu⁷ przedsiębiorstwa (por. rysunek 2).

Rysunek 2. Kolonizacja praktyki rachunkowości w Polsce



Źródło: opracowanie własne.

Co pozostało z systemu rachunkowości? W zasadzie jedynie jej techniczny element, jakim jest ewidencja, co sprowadza cały system rachunkowości do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Taki stan jest bardzo niebezpieczny dla egzystencji rachunkowości, zważywszy na ogromną ekspansję cyfryzacji, co – jak niektórzy przewidują – oznacza w niedalekiej przyszłości zastąpienie osób wykonujących czynności księgowe przez maszyny.

Reasumując, kolonizacja rachunkowości oraz dynamicznie rozwijająca się cyfryzacja piszą bardzo pesymistyczny scenariusz – koniec rachunkowości.

Z drugiej jednak strony środowisko międzynarodowych rachunkowców realizuje skrajnie odmienne scenariusze związane z tym, że świat oczekuje coraz więcej informacji o działalności organizacji, w tym niefinansowych. W ostatnich latach bardzo dynamicznie rozwija się raportowanie niefinansowe, postrzegane jako dopełnienie danych finansowych generowanych przez rachunkowość. Ma ono przewagę nad sprawozdawczością finansową, ponieważ jest łatwiejsze, bardziej zrozumiałe dla użytkownika. Stanowi ono szansę dla rozwoju rachunkowości, która chociaż nie może samodzielnie odpowiadać za informacje niefinansowe – może

⁷ Controllingu rozumianego jako system wspierający zarządzanie przedsiębiorstwem w ujęciu całościowym, jako system wspomagania w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem, https://mfiles.pl/pl/index.php/Definicja_controllingu (dostęp: kwiecień 2023).

być dostarczycielem większości z nich, w szczególności dzięki systemowi rachunkowości zarządczej. Ponieważ informacje niefinansowe powinny być zintegrowane z finansowymi, konieczna jest integracja rachunkowości zarządczej i finansowej. Tylko taka rachunkowość pozwala na generowanie informacji oczekiwanych przez raportowanie korporacyjne, a przede wszystkim daje przewagę systemu rachunkowości nad innymi systemami informacyjnymi organizacji.

Podatki jako bariera rozwoju rachunkowości

Rachunkowość w Polsce często postrzegana jest jedynie jako ewidencja księgową, służącą przede wszystkim rozliczeniom podatkowym; a przecież rachunkowość to system składający się z wielu elementów, którego celem nadrzędnym jest ochrona interesów właścicieli kapitału, a rozliczenie podatków jest jedynie jej celem ubocznym. Jest to problem, z którym borykano się w Polsce już w okresie międzywojennym. Stanisław Skrzywan twierdził w 1938 r.:

Urzędy podatkowe i ustawodawstwo podatkowe są tymi czynnikami, które dziś decydują o sposobie (...) sporządzania bilansów, ponieważ dysponują potężnymi i doraźnymi sankcjami. (...) księgowość w większości przedsiębiorstw prowadzona jest wyłącznie dla względów i celów podatkowych. Ten cel uboczny – zgodnie z nauką księgowości – staje się w praktyce celem naczelnym, decydującym (...)⁸.

Analizując obecną praktykę polskich jednostek – zwłaszcza małych i średnich – z przykrością należy stwierdzić, że niewiele się zmieniło. Dla wielu wciąż celem priorytetowym ich systemu rachunkowości jest rozliczanie podatków. W takim postrzeganiu celu rachunkowości w praktyce odpowiedzialność podatkowa ciąży na księgowych, co powoduje ich niechęć, obawę, niepewność wynikającą z ciągłych zmian regulacji podatkowych i ostatecznie prowadzi do odejścia z zawodu⁹.

Należy podkreślić, że w ostatnich latach polska rachunkowość w praktyce zmienia się nie wskutek zmian regulacji rachunkowości, które powinny być naturalną konsekwencją rozwoju społeczno-ekonomicznego, ale zmian prawa podatkowego, możliwych dzięki rozwojowi technologii informatycznych. Pozwalają one na podejmowanie działań ujednolicających praktykę podatkową, a ich efektem są jednolite

⁸ S. Skrzywan, *Wpływ ustawodawstwa podatkowego na księgowość i bilanse przedsiębiorstw oraz znaczenie gospodarcze i skutki tego wpływu*, „Czasopismo Księgowych w Polsce” 1938, nr 1, s. 3–4.

⁹ O tym, jak bardzo podatki oddziaływały na zawód księgowego w polskiej praktyce świadczy chociażby wdrożenie Polskiego Ładu. To właśnie księgowi musieli sobie poradzić z jego skutkami, chociaż zmiany nie dotyczyły bezpośrednio systemu rachunkowości.

pliki kontrolne (JPK). O ile JPK_VAT nie zagraża rachunkowości, o tyle JPK_CIT – to gwóźdź do trumny rachunkowości. Jego wprowadzenie w życie¹⁰ oznacza unifikację planów kont, koniec indywidualnego charakteru systemu rachunkowości organizacji. Jest to bardzo niepokojące i smutne – zwłaszcza w kontekście rewolucyjnego dla polskiej gospodarki i rachunkowości 1991 r., w którym zyskała ona charakter systemu pomiaru ekonomicznego. Rok ten zapowiadał świetlaną przyszłość rachunkowości: nowa gospodarka rynkowa, nadzieje na pomiar skutków zdarzeń, odzwierciedlający ich treść ekonomiczną, wyswobodzenie się rachunkowości spod zaboru podatkowego, brak wzorcowych planów kont (dla innych jednostek niż banki i im podobne). Czy zatem cyfryzacja w podatkach dochodowych – Jednolity Plik Kontrolny CIT – oznacza powrót do przeszłości – tej sprzed 1991 r.?

Standaryzacja regulacji rachunkowości jako kolejna bariera jej rozwoju

Regulacje rachunkowości – normatywny wymiar systemu rachunkowości – z jednej strony są niezbędne, ponieważ nie tylko umożliwiają porównywalność danych finansowych różnych organizacji, lecz także gwarantują bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Potrzeba regulacji rachunkowości wynika z tego, że:

(...) rachunkowość jako nauka społeczna, stosowana w sferze działalności gospodarczej dla jej racjonalizacji poprzez jej opis kwantytatywny, operuje szeregiem pojęć, norm, zasad i reguł, które w wyniku jej rozwoju ulegają naturalnym przeobrażeniom, zauważalnym w dłuższych okresach. Wymogi praktycznego prowadzenia rachunkowości powodują konieczność ustanowienia takiej jej bazy normatywnej, która odwzorowując społeczno-ekonomiczne treści rachunkowości, będzie sprzyjać realizacji celów gospodarczych w skali mikro- i makroekonomicznej oraz w krótkich i długich okresach, a także integracji tych celów¹¹.

¹⁰ Nowelizacja ustawy o PIT – ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2022, poz. 1265) – odroczyła terminy wejścia w życie przepisów dotyczących prowadzenia ewidencji podatkowych przy użyciu programów komputerowych, a także obowiązku ich przysyłania w formie ustrukturyzowanej do urzędu skarbowego (tzw. JPK_PIT i JPK_CIT).

Ma on być realizowany po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu:

- a) 31 grudnia 2023 r. – w przypadku podatkowych grup kapitałowych oraz podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro;
- b) 31 grudnia 2024 r. – w przypadku podatników CIT (innych niż wymienieni w punkcie 1.) obowiązanych przysyłać ewidencje JPK_VAT oraz podatników PIT obowiązanych przysyłać ewidencje JPK_VAT;
- c) 31 grudnia 2025 r. – w przypadku pozostałych podatników PIT i CIT.

¹¹ E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 45(101), s. 65.

Z drugiej jednak strony standaryzacja regulacji rachunkowości, czyli zbliżenie rozwiązań stosowanych w praktyce, jest celem, którego realizacja przeczy istocie rachunkowości mającej odwzorowywać rzeczywistość gospodarczą jednostki – jedynej w swoim rodzaju. Rachunkowość musi pozostać indywidualnym „produktem” każdej jednostki, mieć swobodę w dokonywaniu właściwych dla danej jednostki metod, narzędzi i zasad pomiaru skutków finansowych pomimo dążenia do ujednoczenia regulacji rachunkowości w skali światowej.

Jak pogodzić te dwa różne wymiary standaryzacji regulacji rachunkowości? Jak sprawić, aby rachunkowość, pomimo regulacji prawnych, pozostała indywidualnym systemem pomiaru i prezentacji w każdym przedsiębiorstwie, systemem dostosowanym do specyfiki jego działalności?

Należy dążyć do tego, aby regulacje rachunkowości określały jedynie ogólne ramy jej funkcjonowania w poszczególnych jednostkach, których kierownictwo powinno dokonywać wyboru określonych rozwiązań szczegółowych najlepiej dopasowanych do rzeczywistości gospodarczej danego przedsiębiorstwa, czyli przyjąć określoną politykę rachunkowości¹². Kluczową kwestią decydującą o jakości polityki rachunkowości i informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowych jest koncepcja *true and fair view*, odwołująca się do mądrości i wiedzy indywidualnych osób odpowiedzialnych za ich sporządzenie. Obraz przedsiębiorstwa prezentowany w jego sprawozdaniach powinien być tworzony zgodnie z treścią ekonomiczną, a nie tylko z wymogami formalnymi. Tym bardziej że regulacje rachunkowości mają specyficzny charakter – stanowią bowiem wykorzystanie rozwiązań wypracowanych przez naukę rachunkowości. Podkreślał to prof. Stanisław Skrzywan, twierdząc, że:

rachunkowość, niezależnie od tego, czy myśli się o niej jako o praktyce, czy o nauce może mieć tylko jeden przedmiot, którym są określone zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarujących. Księgowi, działacze praktyki rachunkowości stosują w swej pracy zdobycze nauki rachunkowości, wybierając i wcielając w życie te spośród uzasadnionych teoretycznie rozwiązań, które w określonych warunkach wydają im się najbardziej słuszne dla osiągnięcia wytyczonego celu (...)¹³.

¹² Polityka rachunkowości jest narzędziem realizacji funkcji rachunkowości, zarówno w tradycyjnym znaczeniu – czyli odpowiedzialności zarządu przed właścicielem kapitału, jak i odpowiedzialności przed innymi interesariuszami (koncepcja *stakeholders*). Odpowiednio ukształtowana umożliwia dopasowanie systemu rachunkowości organizacji do zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań jej funkcjonowania, w tym w szczególności do: dominujących źródeł finansowania, przyjętej strategii działania, realizowanego modelu biznesu, stosowanych metod i narzędzi zarządzania, stosowanych rozwiązań technologicznych.

¹³ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969, s. 7.

Integracja rachunkowości zarządczej i finansowej warunkiem koniecznym jej rozwoju

Rachunkowość jest jednym systemem tworzenia informacji ekonomicznych, a jej podział na finansową i zarządczą dotyczy w szczególności komunikowania informacji.

Rachunkowość zarządcza i rachunkowość finansowa wzajemnie się przenikają, dążąc do stworzenia spójnego systemu informacyjnego, przyjmującego ten sam cel – dostarczanie informacji o działalności jednostki do podejmowania decyzji ekonomicznych¹⁴. Według I. Sobańskiej „w podmiotach gospodarczych powinien funkcjonować system rachunkowości zarządczej zorientowany na zarządzanie strategiczne oraz powinien on być zintegrowany z rachunkowością finansową na poziomie formułowania polityki rachunkowości i tworzonej bazy danych dla sprawozdań finansowych”¹⁵.

Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej oznacza realizację koncepcji „jednej rachunkowości”, oczyszczonej z naleciałości podatkowych, takiej, która odrzucając rozwiązania podatkowe i przyjmując rozwiązania ekonomiczno-biznesowe, wypracowane przez długie lata przez rachunkowość zarządczą, jest w stanie zapewnić *true and fair* obraz sytuacji finansowej i dokonań jednostki prezentowany w jej sprawozdaniach finansowych.

Warunkiem koniecznym powodzenia procesu integracji rachunkowości finansowej i zarządczej w praktyce jest usankcjonowanie odrębnej klasy rachunkowości – rachunkowości podatkowej – odpowiedzialnej za prawidłowość rozliczeń podatkowych jednostki¹⁶.

Jakie kroki milowe ma już za sobą rachunkowość w drodze rozwojowej, a jakie są jeszcze przed nią?

Co mamy już za sobą? Kilkadziesiąt lat rozwoju regulacji rachunkowości, począwszy od 1991 r., których celem było wprowadzenie nowych zasad pomiaru

¹⁴ Zob. szerzej: E. Walińska, *Rachunkowość podatkowa jako efekt integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*. Materiały na konferencję: „W kierunku integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – nowe wyzwania dla praktyki”, 28–29 kwietnia 2005 r., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2005.

¹⁵ I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza w praktyce światowej i polskiej na początku XXI wieku – aspekty strategiczne*, w: *Rozwój teorii i praktyki zarządzania strategicznego – doświadczenia krajowe i międzynarodowe*, J. Jeżak (red.), t. 1, PAM Center, Łódź 2003, s. 169–170.

¹⁶ Zob. szerzej: I. Sobańska, E. Walińska, *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, nr 96(152), s. 151–181.

działalności gospodarczej, czyli odejście od podatkowej orientacji sprawozdań finansowych na rzecz ich doskonalenia dla potrzeb podejmowania decyzji ekonomicznych przez szeroko rozumianych użytkowników informacji finansowej. Kroki milowe w rozwoju polskiej rachunkowości to niewątpliwie także 1995 r. (wejście w życie ustawy o rachunkowości), 2002 r. (nowelizacja ustawy o rachunkowości), 2005 r. (akceptacja rozwiązań Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dla polskich spółek giełdowych) oraz 2008 r. (w szczególności wzmocnienie mechanizmu nadzoru korporacyjnego)¹⁷.

O ile w latach 1991–2005 kierunek zmian był wyraźny i oczywisty, o tyle 2005 r. stał się początkiem okresu specyficznej stagnacji. Do chwili obecnej polskie prawo bilansowe podlega co prawda zmianom, głównie wynikają one jednak z obowiązku wdrażania do prawa krajowego rozwiązań przyjętych przez Parlament UE. Dodatkowo kolejne nowelizacje polskiego prawa bilansowego – po 2008 r. – usankcjonowały rozwiązania podatkowe w rachunkowości¹⁸. Mikropodmioty prowadzą co prawda księgi rachunkowe, ale według zasad podatkowych, w efekcie czego sporządzają „podatkowe sprawozdanie finansowe”. Nowelizacjom tym nie towarzyszyła żadna modyfikacja regulacji rachunkowości innych jednostek. Co prawda ich substytutem są Krajowe Standardy Rachunkowości, ale wydaje się, że kluczową kwestią pozostaje ustawa o rachunkowości.

Z powyższego wynika, że oczekiwanym dziś krokiem milowym w drodze rozwoju rachunkowości jest modernizacja ustawy o rachunkowości, w szczególności w odniesieniu do definicji i zasad pomiaru kategorii finansowych. W systemie rachunkowości zarządczej takim krokiem milowym jest z jednej strony wykorzystanie jej jako narzędzia komunikacji strategii przedsiębiorstwa, z drugiej zaś wykorzystanie jej potencjału w obszarze raportowania niefinansowego. Niewątpliwie dla obu systemów rachunkowości krokiem milowym jest ich integracja. Tylko ona daje szansę na renesans tej nauki. Chodzi o odrodzenie ducha rachunkowości, rozszerzenie jej instrumentarium pomiaru i komunikacji w ścisłej współpracy z przedstawicielami innych dyscyplin.

¹⁷ Zob. szerzej: E. Walińska, „Kroki milowe” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej, w: *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, I. Sobańska, P. Kabalski (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 221–243.

¹⁸ Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2014, poz. 1100) oraz ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015, poz. 1333) wdrożyły uproszczenia w rachunkowości dla jednostek przyjmujących status jednostek mikro i małych.

Zamiast zakończenia...

Co stało się z polską rachunkowością w ostatnich latach? Dlaczego doszło do jej kolonizacji? Dlaczego – mając tak solidne fundamenty rachunkowości – poszukujemy nowych? Bo nasze są trudne, wymagające wiedzy, zrozumienia biznesu, „czucia” rachunkowości. Są jednak konieczne, aby na nich budować nowe rozwiązania, będące efektem zmian społeczno-ekonomicznych zachodzących w organizacji i jej otoczeniu. Poszukujemy nowych obszarów badawczych, często dość odległych od rachunkowości, pozostawiając bez rozwiązania kluczowe problemy, decydujące o jej egzystencji, którymi – jako rachunkowcy – powinniśmy się zajmować.

Czy rozwój rachunkowości jest w ogóle możliwy? Tak, ale musi bazować na jej fundamentach – wypracowanych przez stulecia zarówno przez naukę, jak i praktykę rachunkowości. Jest to kluczowa kwestia, zwłaszcza wobec niesprzyjających rachunkowości czynników zewnętrznych, w szczególności takich jak wzrost złożoności rzeczywistości gospodarczej, którą rachunkowość ma odwzorowywać, powodujący wzrost stopnia jej trudności, brak rozsądnej wiedzy ekonomicznej użytkowników systemu rachunkowości, ograniczanie wolności biznesu i jego zniewolenie podatkowe, technologie informatyczne umożliwiające jej unifikację. Niestety rachunkowość realizująca cele polityczne, a w szczególności cele podatkowe państwa, traci swoją tożsamość.

Co możemy zrobić – jako środowisko polskich rachunkowców – aby przeciwdziałać tym zjawiskom?

- 1) Pokażmy naszą wiedzę, rozumiemy szerzej, więcej – bez ograniczeń wynikających z praktyki.
- 2) Postawmy wyraźną granicę między podatkami i rachunkowością.
- 3) Pokażmy interdyscyplinarny charakter rachunkowości.
- 4) Poprawmy komunikację z użytkownikami informacji.
- 5) Dbajmy o postrzeganie rachunkowości jako zrozumiałego języka biznesu.
- 6) Pokażmy, że tylko my potrafimy mierzyć zjawiska gospodarcze.
- 7) Nie bójmy się nowych trendów – raportowania niefinansowego – pokażmy, że jesteśmy w nim potrzebni.
- 8) Wyzwólmy się spod zaborów: rachunkowość finansowa – z podatkowego pomiaru zdarzeń gospodarczych, rachunkowość zarządcza – z zawłaszczenia jej narzędzi przez controlling.
- 9) Zintegrujmy te dwa podsystemy; będziemy mocniejsi wewnętrznie, tylko zintegrowany system rachunkowości bowiem – finansowej z zarządczą – daje szansę na jej przetrwanie i rozwój, wpisując się we współczesne nurty badawcze i oczekiwania użytkowników informacji o działalności organizacji.

Zróznicujmy praktykę i naukę rachunkowości. W praktyce warunkiem rozwoju jest kwestia uregulowania zawodu, wzmocnienie tych zawodów, które odpowiadają za całościowe spojrzenie na system rachunkowości i sporządzanie sprawozdania finansowego. Celem takich zmian jest uznanie księgowego za partnera biznesowego. W przypadku nauki rachunkowości – wbrew regulacjom nauki polskiej – zachowajmy tożsamość. Pomimo rozbioru rachunkowości przez inne formalnie wyodrębnione dyscypliny naukowe (finanse, które wykorzystają dorobek rachunkowców do formalnego wyodrębnienia, zarządzanie, które toleruje tylko jeden z jej podsystemów – rachunkowość zarządczą) spróbujmy przywrócić rangę rachunkowości w dziedzinie nauk społecznych. Zacznijmy środowiskową debatę, rozważając, do której dyscypliny formalnie powinniśmy przynależeć jako cały zintegrowany system rachunkowości. W wymiarze akademickim – pokażmy, na czym polega zintegrowanie systemu rachunkowości, bez względu na to, że osobno nauczamy rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów, sprawozdawczości finansowej itp.

Reasumując, polska rachunkowość potrzebuje dzisiaj silnego wsparcia ze strony całego środowiska rachunkowców, które nie tylko powinno wypracować dla niej mapę drogową, lecz także konsekwentnie realizować wyznaczone na tej mapie punkty: w sferze nauki, kształcenia i szeroko rozumianej praktyki.

Bibliografia

- Burzym E., *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 45(101), s. 23–70.
- Czapla T., Walińska E., *Rachunkowość z perspektywy nauk o zarządzaniu i jakości – głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(3), s. 29–50.
- Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości – pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk 2006.
- https://mfiles.pl/pl/index.php/Definicja_controllingu (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://synonim.net/synonim/kolonizowa%C4%87#g3828-w-odniesieniu-do-zdobywania-pa-nowania-nad-czymys> (dostęp: kwiecień 2023).
- Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
- Karmańska A., Gmytrasiewicz M., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2003.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz.U. z 2018, poz. 1818).

- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz.U. z 2011, nr 179, poz. 1065). Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969.
- Skrzywan S., *Wpływ ustawodawstwa podatkowego na księgowość i bilanse przedsiębiorstw oraz znaczenie gospodarcze i skutki tego wpływu*, „Czasopismo Księgowych w Polsce” 1938, nr 1, s. 3–4.
- Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza w praktyce światowej i polskiej na początku XXI wieku – aspekty strategiczne w: Rozwój teorii i praktyki zarządzania strategicznego – doświadczenia krajowe i międzynarodowe*, J. Jeżak (red.), t. 1, PAM Center, Łódź 2003, s. 169–170.
- Sobańska I., Walińska E., *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2018, nr 96(152), s. 151–181.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022, poz. 1265).
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2014, poz. 1100).
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015, poz. 1333).
- Walińska E., „Kroki milowe” w rozwoju polskiej regulacji rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej, w: *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, I. Sobańska, P. Kabalski (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 221–243.
- Walińska E., *Rachunkowość podatkowa jako efekt integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*. Materiały na konferencję na temat: „W kierunku integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – nowe wyzwania dla praktyki”, s. 28–29 kwietnia 2005 r., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2005.
- Walińska E., *Rachunkowość w polskiej praktyce gospodarczej XXI wieku – fakty i mity*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, nr 103, s. 297–310.

Kolonizacja (w) rachunkowości

dr hab. Marek Masztalerz, prof. UEP

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
<https://orcid.org/0000-0003-3122-2717>

trójczłonowość bytu rachunkowości, rachunkowość jako obiekt kolonizacji i podmiot kolonizujący, autokolonizacja rachunkowości, gra na punkty, przyzwolenie na kolonizację podatkową, kolonizacja profesjonalnego osądu i polityki rachunkowości

Hasło przewodnie monografii skłoniło mnie do refleksji nad istotą i znaczeniem pojęcia *kolonizacja* w kontekście rachunkowości. Pierwsze myśli krążyły wokół spraw naukowych, zwłaszcza kwestii formalnej nieobecności rachunkowości jako odrębnej dyscypliny naukowej. Tak, rachunkowość jest skolonizowana przez dwóch zaborców i nic nie wskazuje na jej rychłą emancypację... I wtedy pojawiły się rozmaite wątpliwości. Bo przecież to tylko perspektywa formalna, a nie realna. Jest wiele dyscyplin, które nie istnieją w formalnych klasyfikacjach, choć prowadzi się w nich owocne badania naukowe. Ponadto rachunkowość należy rozpatrywać kompleksowo, jako byt trójczłonowy, obejmujący też politykę i praktykę. Jak w tych obszarach wygląda kwestia kolonizacji? Wreszcie wykiętkowało mi w głowie przewrotne pytanie: czy na pewno rachunkowość jest ofiarą? A jeśli nie, to czy sama też nie bywa kolonizatorem? A jeśli bywa, to czy ma to miejsce w relacjach zewnętrznych (między rachunkowością a innymi dziedzinami), czy może również na łonie samej rachunkowości?

Tytuł tego eseju jest intencjonalny. W moim zamyśle wyrażenie *kolonizacja (w) rachunkowości* łączy w sobie dwie perspektywy, tj. *kolonizację rachunkowości* (gdzie rachunkowość może być obiektem kolonizowanym lub podmiotem kolonizującym) oraz *kolonizację w rachunkowości* (gdzie mam na myśli *autokolonizację*). Głównym celem tego eseju jest identyfikacja oraz analiza aspektów i perspektyw kolonizacji (w) rachunkowości rozumianej jako trójczłonowy byt złożony z nauki, praktyki i polityki. Tekst z założenia jest subiektywny i ma raczej prowokować do dyskusji, niż rozwiewać wszelkie rodzące się wątpliwości.

Rachunkowość jako przedmiot kolonizacji

Status nauki rachunkowości z formalnego punktu widzenia (tj. według ministerialnych klasyfikacji nauk) nie jest (i chyba nigdy nie był) precyzyjnie określony. Środowisko naukowe rachunkowości, chcąc sprostać wymogom formalnym (hab. w zakresie ewaluacji działalności naukowej czy w postępowaniach awansowych), żyje w wiecznym rozdarciu między „oficjalnymi” dyscyplinami naukowymi. W świetle aktualnie obowiązującej klasyfikacji oznacza to balansowanie między dwiema dyscyplinami (nauki o zarządzaniu i jakości oraz ekonomia i finanse). Część środowiska (a może nawet większość?) postrzega ten stan rzeczy w kategoriach porażki, jako podporządkowanie rachunkowości innym – może nie obcym, ale odmiennym – dyscyplinom. Takie nastroje nasiliły się nieco ponad dekadę temu, w roku po emancypacji dyscypliny finanse. Jedni traktowali to jako obrazę dla rachunkowości (bo w czymże jest ona gorsza od finansów?), inni dostrzegli światełko nadziei na formalne usamodzielnienie dyscypliny (które jednak raczej już przygasło, skoro po ledwie paru latach wymuszono fuzję finansów z ekonomią).

Osobiście nie wierzę, by w dającej się przewidzieć przyszłości doszło do wyodrębnienia rachunkowości w formalnej klasyfikacji dyscyplin – i to nie dlatego, że rachunkowość na to nie zasługuje (wręcz przeciwnie, jest tego godna), jak również nie dlatego, że hab. marketing, logistyka czy ekonometria też nie mają statusu odrębnych dyscyplin, lecz dlatego, że szatkowanie nauki na coraz mniejsze kawałki w warunkach aktualnego systemu pomiaru dokonań naukowych zupełnie niepotrzebnie komplikowałoby stabilność funkcjonowania badaczy i instytucji naukowych. W obecnych czasach nauka wymaga ścisłego klasyfikowania – jest w niej nadal miejsce na odkrywanie świata, lecz te odkrycia muszą być odpowiednio zaszufladkowane, tego bowiem wymaga system. Jeśli dodać do tego (w mojej opinii niezwykle obiecujący) trend do prowadzenia badań interdyscyplinarnych, na pograniczu różnych nauk (nierzadko w konfiguracjach nieoczywistych i zaska-

kujących), to może lepszym pomysłem (na poziomie makropolityki naukowej) byłoby łączenie albo nawet zlikwidowanie formalnych dyscyplin na rzecz szerszych pojęciowo dziedzin nauki. Kolonizacja rachunkowości w sferze nauki nie polega moim zdaniem na braku formalnego wyodrębnienia rachunkowości jako dyscypliny naukowej. Przejawem kolonizacji jest raczej wspomniany system, który każe naukowcom dopasowywać badania do dyscyplin, którym nadano formalny status, a także publikować wyniki tych badań w punktowanych czasopismach. Na (marne) pocieszenie można jednak dodać, że zjawisko to dotyczy wszystkich obszarów nauki, nie tylko rachunkowości, stąd ten aspekt nie będzie tu głębiej analizowany.

Dużo istotniejszy w mojej ocenie problem kolonizowania nauki rachunkowości to ten, że na „naszą działkę” wkraczają badacze z innych pól. Przykładowo nierzadko kwestią zarządzania zyskami (*earnings management*) zajmują się finansiści, a controllingiem (operacyjnym i strategicznym) – przedstawiciele nauk o zarządzaniu. I robią to dobrze. Nie widzę w tym zjawisku zagrożenia, raczej (ostrożnie) postrzegam to jako potencjalną szansę na zawiązywanie sojuszy międzydyscyplinarnych, co może dać efekt synergii i przynieść korzyści dla każdego obszaru nauki. Gwoli sprawiedliwości dodać należy, że badacze rachunkowości też coraz chętniej przekraczają granice dyscyplin, o czym będzie jeszcze mowa.

Praktyka rachunkowości również podlega kolonizacji. Najjaskrawszym tego przykładem jest postępująca (coraz intensywniej) cyfryzacja, automatyzacja czy robotyzacja. Technologie informatyczne są oczywiście niezbędne dla sprawnego funkcjonowania systemów rachunkowości w praktyce. Dzięki nim rachunkowość radzi sobie z przetwarzaniem milionów operacji w czasie niewyobrażalnym jeszcze kilka dekad temu. Poza tym część pracy księgowych może być już wykonywana przez roboty, co z jednej strony daje korzyści w postaci oszczędności czasu, lecz z drugiej może być rozpatrywane jako ryzyko dla przyszłości zawodu księgowego. Na razie dotyczy to niższych szczebli, ale w świetle dynamicznego rozwoju sztucznej inteligencji, która już potrafi pisać logiczne teksty, tworzyć obrazy, a nawet prowadzić rozmowy na żywo, można nieśmiało zadać pytanie, czy człowiek będzie jeszcze potrzebny w rachunkowości za kilka dekad. Czy sztuczna inteligencja z czasem nie posiada zdolności nawet do profesjonalnego osądu? W tej chwili wydaje się to mało prawdopodobne, lecz przecież nie jest niemożliwe. Być może tylko się nam, ludziom, wydaje, że jesteśmy wyjątkowi i niezastąpieni.

Podczas rozważania kwestii kolonizacji rachunkowości nie sposób pominąć jej trzeciego członu, tj. polityki. Mam tu na myśli makropolitykę rachunkowości zawartą w przepisach, normach, standardach i innych regulacjach, które wyznaczają ramy praktyki rachunkowości. To, co w mojej ocenie najbardziej rzuca się w oczy, to kwestia raportowania niefinansowego. Oczekiwania różnych grup interesariuszy, jak

i wymogi formalne stawiane przez instytucje krajowe i międzynarodowe, wymusiły na rachunkowości rewolucyjną zmianę w zakresie tego, co powinno być ujawniane i prezentowane w raportach. Na poziomie globalnym (hab. MSSF) czy krajowym (hab. Ustawa o rachunkowości) informacje niefinansowe (przez stulecia ignorowane lub traktowane po macoszemu) zyskały na znaczeniu i stały się obowiązkowym dopełnieniem tradycyjnie raportowanych informacji finansowych. Podczas rozważania tej kwestii nasuwa się jednak przewrotne pytanie, czy rachunkowość jest w tym przypadku obiektem kolonizacji, czy może podmiotem kolonizującym?

Rachunkowość jako podmiot kolonizacji

Pomiar i raportowanie dokonań niefinansowych są w ścisłym centrum zainteresowania zaskakująco licznej rzeszy badaczy ze środowiska naukowego rachunkowości od blisko dwóch dekad. Fenomen ten można wytłumaczyć, moim zdaniem, na dwa (uzupełniające się) sposoby. Po pierwsze, kwestie dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju we współczesnym świecie zyskały na znaczeniu, ponieważ w skali globalnej zmieniła się radykalnie świadomość społeczna i środowiskowa, a tym samym wzrosły apetyty informacyjne interesariuszy (czyli nie tylko inwestorów) odnośnie do dokonań przedsiębiorstw i innych organizacji. Po drugie, wzrost zainteresowania informacjami niefinansowymi otworzył (niezwykle szeroką, a przy tym świeżą, „modną” i aktualną) furtkę dla badaczy, którzy dusili się w tradycyjnie rozumianej rachunkowości, skoncentrowanej na informacjach finansowych. Tym samym nauka rachunkowości zaczęła (intensywną i udaną) ekspansję w nieznane jej wcześniej obszary (lub co najmniej mało rozpoznane). Warto dodać, że w tym przypadku kolonizacja jest widoczna nie tylko w sferze nauki rachunkowości, lecz także w jej praktyce i polityce. Rachunkowość niejako zawłaszczyła sobie to pole, choć niewątpliwie jest ono obszarem z pogranicza różnych dyscyplin, które mogłyby sobie rościć prawo (mniej lub bardziej słusznie) do nadawania tonu dyskursu w tym temacie.

Interdyscyplinarność to klucz do ciekawych (i na swój sposób „odświeżających”) badań naukowych, co nie umknęło uwadze badaczy rachunkowości, którzy poprzez badania poza granicami tradycyjnie pojmowanej rachunkowości kolonizują w pewnym sensie inne dyscypliny. Sam się do tej grupy zaliczam. W ostatnich latach zaobserwować można coraz większe zainteresowanie paradygmatami alternatywnymi (dla pozytywistycznego głównego nurtu), tj. interpretacyjnym i krytycznym. Ponadto umacnia się postrzeganie rachunkowości jako nauki społecznej, a nawet humanistycznej. W efekcie dynamicznie rozwijają się badania naukowe

z pogranicza rachunkowości i takich dziedzin jak psychologia, socjologia, etyka, filozofia, lingwistyka, semiotyka, kulturoznawstwo czy religioznawstwo. W mojej ocenie jest to spektakularny sukces badaczy ze środowiska naukowego rachunkowości. Przecież hab. kwestią uwarunkowań behawioralnych pracy księgowych mogliby się zajmować psycholodzy, problemem języka w rachunkowości – lingwiści, a problemami stereotypowych cech księgowych – socjologów lub kulturoznawcy; podejmują się jednak tych badań (z sukcesem) przedstawiciele nauki rachunkowości. Interdyscyplinarne podejście daje szerszy i głębszy wgląd w procesy i zjawiska w rachunkowości, co jest obietnicą (a może nawet i gwarancją) jej dalszego rozwoju.

Nieco innym przejawem kolonizacji przez rachunkowość jest koncepcja partnera biznesowego (*business partner*) propagowana przez międzynarodowe instytucje zawodowe skupiające specjalistów z rachunkowości lub controllingu (hab. IMA, CIMA, AICPA, ACCA, ICV). Zgodnie z tym trendem (w mojej ocenie bardzo słusznym i obiecującym) zadaniem rachunkowości zarządczej (lub controllingu) jest nie tylko dostarczanie informacji, lecz także aktywne wsparcie menedżera. Innymi słowy, praca kontrolera finansowego czy specjalisty z rachunkowości zarządczej nie kończy się na stworzeniu jakiegoś raportu, zestawienia, analizy czy prezentacji. W świetle nowych definicji promowanych przez te instytucje rachunkowość zarządcza lub controlling wychodzą poza tradycyjne ramy systemu informacyjnego i mają aktywne uczestniczyć w procesie podejmowania decyzji. Tym samym rachunkowość niejako kolonizuje pewien obszar zastrzeżony do tej pory dla menedżerów. Wydaje się jednak, że nie stwarza to dla nich zagrożenia – wręcz przeciwnie, może prowadzić do podejmowania bardziej racjonalnych ekonomicznie decyzji zarządczych.

Autokolonizacja w rachunkowości

Lubimy myśleć o rachunkowości jako spójnym bycie trójczłonowym, w którym teoria, praktyka i polityka żyją w symbiozie, a relacje między nimi mają określony porządek, tj. nauka tworzy teorię, która daje podstawy do tworzenia polityki, co wyznacza ramy dla praktyki, która się tego trzyma. Wszystkie trzy człony rachunkowości są ze sobą powiązane i wywierają na siebie wpływ, przy czym kierunek i siła poszczególnych relacji są uwarunkowane społecznie. W ujęciu historycznym praktyka rachunkowości pojawiła się jako pierwsza – w odpowiedzi na potrzeby osób prowadzących działalność gospodarczą. Rozwój gospodarczy, w tym pojawienie się spółek (a co za tym idzie, rozproszenie udziałowców, pojawienie się giełd akcji i rozdział własności od zarządzania) czy rosnące skomplikowanie prowadzenia działalności gospodarczej, postawiły przed rachunkowością kolejne wyzwania.

W odpowiedzi na apetyty informacyjne różnych grup społecznych zaczęły się pojawiać regulacje w zakresie rachunkowości, powstające w ramach procesów społecznych, tj. są one konstruowane społecznie na potrzeby osób zajmujących się zawodowo rachunkowością. W tworzenie tych regulacji są zaangażowane osoby ściśle związane z praktyką i teorią rachunkowości, choć współcześnie są to przede wszystkim wpływowo organizacje publiczne i prywatne, dbające o własne interesy. Taki stan rzeczy sprawia, że rozwiązania promowane na przykład w MSSF spotykają się z oporem zarówno ze strony praktyków, jak i teoretyków. Opór ten wynika nie tylko z kontrowersji teoretyczno-praktycznych określonych rozwiązań regulacyjnych, lecz także z zauważalnej w ostatnich dekadach dominacji polityki rachunkowości nad jej teorią i praktyką. Teoria domaga się respektowania dorobku nauki rachunkowości, lecz jednocześnie poddaje się dominacji międzynarodowej polityki rachunkowości; praktyka z jednej strony chce regulacji, które ułatwią prowadzenie rachunkowości, ale z drugiej strony zdarza się, że neguje lub ignoruje (na miarę możliwości) wprowadzane przez politykę rozwiązania. Polityka stara się zaspokoić potrzeby praktyki, ale jednocześnie wprowadza regulacje, które faworyzują pewne grupy społeczne kosztem innych.

Gdyby podjąć próbę określenia, kto dominuje na łonie rachunkowości, można by rzec, że głównym kolonizatorem jest współcześnie polityka. Widać to zwłaszcza na przykładzie MSSF (które, dla niektórych, są wręcz równoznaczne z... teorią rachunkowości). Proces tworzenia standardów jest oczywiście przejrzysty, a każdy, kto wyrazi taką wolę, może się do tego procesu włączyć poprzez komentowanie czy opiniowanie projektów nowych standardów lub ich planowanej aktualizacji. Jest to opcja, z której mało kto korzysta, ale na pewno nie odpuszczają takiej okazji międzynarodowe firmy z branży księgowo-audytorskiej. Może to zabrznieć nutami teorii spiskowej, ale czyż nie jest w interesie doradców i audytorów, by regulacje rachunkowości były coraz mniej jasne dla księgowych? Ubolewanie praktyków nad zbyt dużym skomplikowaniem lub niejednoznacznością zapisów MSSF (zwłaszcza tych najnowszych) postrzegam jako jawną hipokryzję (podobnie jak ubolewanie doradców podatkowych nad nadmierną złożonością systemu podatkowego). Przecież to chyba oczywiste, że w interesie (biznesowym) tych jednostek nie leży prostota czy jednoznaczność regulacji. Niejasne przepisy to woda na ich młyn.

Autokolonizacja występuje we wszystkich trzech członach rachunkowości, choć ma różną intensywność. W sferze nauki sprowadza się przede wszystkim do tego, że środowisko akademickie (funkcjonujące w określonym systemie pomiaru dokonań, który – jak już wspomniałem – skolonizował wszystkie dziedziny i dyscypliny nauki) samo sobie narzuca mniej lub bardziej sensowne ramy działania, określa, co jest dobre, a co złe, co jest cenne, a co bezwartościowe, co jest „zyskowe”,

a co „nieopłacalne”. Kto zrozumiał i uwierzył w „system”, ten wie, co, z kim, jak i gdzie badać, publikować, cytować, bywać. Wtedy zbiera żniwa, liczy nieprzebrane punkty, zdobywa granty i prze do przodu. Nie jest już aż tak istotne, co się ma do powiedzenia – jeśli nie jest to „warte” 100 lub więcej punktów, to widocznie nie jest ani ważne, ani potrzebne, ani użyteczne. Nikt tego nie będzie czytał, cytował ani komentował – to nowy wspaniały świat, w którym liczba (jakże jednak chwiejna) jest królową, a nie myśl (choćby światła i doniosła). W efekcie nastąpił swoisty rozłam w środowisku naukowym na tych, którzy nadają ton (bo system im sprzyja), i tych, którzy nie godzą się na sprowadzanie nauki do „punktozy” (na tyle, na ile mogą, bo brak dostosowania się grozi oczywiście wypadnięciem z gry). To jest właśnie autokolonizacja nauki w czystej postaci, przy czym należy dodać, że nie jest to problem specyficzny dla nauki (o) rachunkowości – z tymi samymi rozterkami boryka się cała akademika, niezależnie od dziedziny czy dyscypliny. I jest to temat na odrębny tekst, może nawet książkę.

W praktyce rachunkowości (i częściowo polityce, która wyznacza jej ramy działania) można zaobserwować co najmniej dwa przejawy autokolonizacji. Po pierwsze, wciąż w wielu organizacjach widać dominację podejścia podatkowego w rachunkowości finansowej. Księgowi z różnych pewnie pobudek (wygoda, lenistwo, brak świadomości?) chętnie stosują zasady obowiązujące w prawie podatkowym (hab. w zakresie amortyzacji, różnic kursowych), nawet jeśli niekoniecznie są one relewantne dla odzwierciedlenia rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki. Kolonizują rachunkowość finansową tam, gdzie prawo ich nie ogranicza i daje swobodę. Po drugie, żyjemy (chyba) w erze biegłych rewidentów, którzy mają umocowanie do tego, by decydować, co jest dobre, a co złe, nawet jeśli profesjonalny osąd księgowych mieści się w ramach dopuszczalnych rozwiązań. Gdy zapytałem znajomą księgową (z wieloletnim doświadczeniem jako główna księgową, hab. w międzynarodowej firmie), czym jest dla niej wiarygodność, albo szerzej, na czym według niej polega w praktyce zasada *true and fair view*, nie udzieliła odpowiedzi od razu, tylko dopytała: „A chodzi o spółkę badaną czy nie?”. Zaskoczyło mnie to, a ona wyjaśniła to następująco: „W spółce niebadanej prawdziwy obraz jest zgodny z moim profesjonalnym osądem, a w badanej – zgodny z osądem biegłego”. Inna główna księgową opowiedziała mi z kolei swoje doświadczenia z kilku lat pracy w tym samym przedsiębiorstwie, w którym co jakiś czas zmieniała się firma audytorska (zawsze z Wielkiej Czwórki) przeprowadzająca badanie sprawozdania finansowego. Za „trochę straszny, trochę śmieszny” uznała fakt, że kolejni audytorzy podważali poprawność czy zasadność stosowanych metod bądź przyjmowanych założeń w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa, a na uwagę, że „przebież rok temu badali nas ludzie z firmy XXX i mówili, że to jest dobre podejście”

odpowiadali: „My mamy inny pogląd/osąd”. Te dwa przykłady ilustrują zjawisko, które polega na kolonizacji profesjonalnego osądu przez jedną tylko grupę zawodową, czyli biegłych rewidentów. Księgowy może mieć rację (i szereg argumentów na jej poparcie), ale ostatecznie to audytor decyduje, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone we właściwy sposób. Nadużywa jednak przy tym władzy udzielonej mu przez przepisy, kolonizując wewnętrzną politykę rachunkowości jednostki poprzez preferowanie wyłącznie tego, co w jego subiektywnej (choć profesjonalnej, rzecz jasna) ocenie jest słuszne i prawidłowe.

Zamiast podsumowania

Kolonizacja (w) rachunkowości jest faktem. Raz my kolonizujemy innych, innym razem na odwrót, a czasem dochodzi do kolonizacji wewnętrznej. Termin *kolonizacja* zwykle budzi negatywne skojarzenia (jako podbijanie, zawłaszczanie, zagarnianie cudzych obszarów, a potem ustanawianie tam własnego porządku), jak jednak starałem się wykazać – może też być zjawiskiem pozytywnym (lub co najmniej neutralnym). Przedstawiony w eseju wachlarz zidentyfikowanych przykładów kolonizacji (w) rachunkowości niewątpliwie nie jest ani kompletny, ani obiektywnie bezdyskusyjny, rzuca jednak kilka smug światła na istotne problemy związane z rachunkowością jako bytem trójczłonowym obejmującym naukę, praktykę i politykę. Tylko od nas – środowiska rachunkowego – zależy, jak sobie z tym poradzimy i czy wyjdziemy z tego zwycięsko.

Kolonizacja kompetencyjna i mentalna rachunkowości w kontekście granic

prof. dr hab. Anna Karmańska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-8770-4611>

natura CZŁOWIEKA, driver/hamulec w przekraczaniu granic,
identyfikowanie NIEWIEDZY – rozwijanie WIEDZY, oczekiwania NAUKI:
po pierwsze bezinteresowność, fantazja, nieoczekiwane skojarzenia
i ścieżki, trudne pytania, (nie) naukowe cele uprawiania nauki – nikłość
granic, dominowanie przyszłości nad przeszłością, kolonizacja mentalna
i kompetencyjna rachunkowości

Nie ukrywam, że proponując hasło, które stało się tytułem niniejszej monografii, podjęłam coś, co tkwiło we mnie od dawna, a co pierwotnie przybrało formę referatu opublikowanego w związku z V Ogólnopolską Konferencją Naukową, w Kazimierzu Dolnym nad Wisłą w dniach 7–9 maja 2014 r., poświęconą problemom zarządzania pt. „Granice zarządzania”. Konferencja zorganizowana była przez zespół prof. Marii Romanowskiej i – jak zwykle – zgromadziła autorytety naukowe w obszarze zarządzania z całej Polski. Tym bardziej czułam się więc wyróżniona zaproszeniem do zaprezentowania na tym znakomitym forum moich refleksji, które objęłam tytułem *O granicach i nauce. O zarządzaniu i rachunkowości w kontekście imperatywu wartości ekonomicznej*¹.

¹ Refleksje opublikowane były w: *Granice zarządzania, redakcja naukowa*, M. Romanowska, J. Cygler (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014. Uznając ich aktualność, pewne fragmenty wykorzystuję ponownie poniżej.

To był mój krok w kierunku zwrócenia uwagi na rachunkowość i jej relacje z zarządzaniem. Krok, który był pomyślany jako podjęcie dyskusji na forach, szerokich, polskich i jednocześnie innych niż środowisko naukowe rachunkowości², na temat relacji pomiędzy formalnie wydzielonymi dyscyplinami naukowymi. Dziś dziękuję profesor Marii Romanowskiej za możliwość zaprezentowania swojego poglądu w czasie tej znakomitej konferencji.

Od tego momentu minęła dekada, dużo wydarzyło się na wielu płaszczyznach zarówno naukowych, jak i życia gospodarczego. Z tego powodu postanowiłam zwerfikować trwałość swojego myślenia o sprawie i nadać mu – tym razem – kontekst dwojako rozumianej kolonizacji, która wiąże się z przekraczaniem – z różnych pobudek – różnych granic.

Wyrażeniu poniższych refleksji sprzyjają szczególne okoliczności polityczne, zarówno wynikające z globalnej polityki rachunkowości, skoncentrowanej silnie na kwestii raportowania zrównoważonego rozwoju, jak i gospodarczej, uprawianej przez mocarstwa tego świata, której przejawem są wojny (tuż przy naszej granicy i nieco dalej) oraz towarzyszące im i rozlewające się na cały świat ból, strach i destrukcja, trudne do akceptowania i wybaczenia tym, którzy są ich sprawcami.

Celem niniejszego (poszerzonego) eseju jest zaprezentowanie poniższych zagadnień:

- 1) być może dyskusyjnych refleksji na temat nauki i granic lub „bezgranic”, w jakich ona powinna być uprawiana;
- 2) moich opinii na temat naukowych konsekwencji wynikających z formalnego określania granic dla uprawiania nauki;
- 3) trzech obserwacji odnoszących się do nikłej granicy pomiędzy uprawianiem nauki w pozytywnym znaczeniu, a takim, które – być może nawet mimo naukowej świadomości – zdominować mogą inne, nie do końca wyłącznie naukowe cele;
- 4) dwóch równoległych, ale odmiennych co do istoty kierunków dalszych badań naukowych: w obszarze nauk o zarządzaniu i nauki o rachunkowości, określonych tu przeze mnie mianem koniecznych dla dalszego rozwoju tej części świata biznesu, w której tworzona jest wartość ekonomiczna, oczekiwana społecznie.

² W tej kwestii bowiem, jako środowiskowo naukowe rachunkowości, wypracowaliśmy swój pogląd, czemu daliśmy wyraz w postaci wystąpienia do Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, najpierw w 2013 r. – przedstawiając argumenty za określeniem tożsamości nauki o rachunkowości, a następnie w 2017 r. – przedstawiając pogląd środowiskowy na temat planowanych kierunkowych zmian w klasyfikacji dyscyplin naukowych (ograniczenie liczby dyscyplin) i opowiadając się za ustaleniem wyłącznie jednej: ekonomia i nauki o biznesie). Informacje o tych inicjatywach zawierają *Przedmowy* zamieszczone w dwóch kolejnych wydaniach publikacji *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy* pod red. A. Karmańskiej (Oficyna Wydawnicza SGH, wyd. I: Warszawa 2013, wyd. II: Warszawa 2017, s. 1–21).

O granicach i nauce

O granicy lub granicach można rozprawiać w różnych aspektach: politycznych, geograficznych, społecznych i obyczajowych. W niektórych kontekstach granice nabierają fizycznego kształtu, który określa płot, mur, zaporę, ściana, lub niemalże fizycznego, wynikającego z imperatywu zachowania zgodnego z prawem. Nawet jeśli miałyby one postać wiązki promieni laserowych, wirtualnej kurtyny, bramy, czy też kodów, takie granice są ustalone, wyznaczone, trwałe, choć tylko do momentu ich zburzenia lub zmiany na lepsze, czyli skuteczniej strzegące dostępu do jakiegoś obszaru. W innych kontekstach granica ma charakter płynny, mieści się bowiem w przedziale ludzkiego rozumienia np. wolności, bólu czy też dobrego smaku. Granice mogą mieć też charakter subiektywny lub obiektywny, mogą rodzić się długo, w wyniku poważnych zmian historycznych lub kulturowych bądź wyrastać jak spod ziemi, niespodziewanie. Z tych samych powodów niektóre z nich giną lub przestają być ważne, mimo że formalnie mogą jeszcze w jakiejś przestrzeni nadal istnieć. Dzieje się tak, ponieważ przekraczane są bariery, które wyraźnie należy odróżniać od pojęcia granicy, a które mogą pojawiać się na drodze wyznaczania nowych granic.

W naturze człowieka leży chęć do przekraczania różnych granic. Chęć ta oczywiście uwarunkowana jest osobowymi cechami, dlatego niektórzy ludzie mierzą się z naturą poprzez podejmowanie ekstremalnych działań, inni przekraczają granice prawa, a jeszcze inni – granice wyznaczone przez zdrowy rozsądek. Oczywiście nie zawsze ta chęć służyć będzie poznaniu naukowemu, zawsze jednak wynikać będzie z dążenia do zmian w posiadanych zasobach (nie tylko materialnych, lecz także intelektualnych i innych, szeroko rozumianych) lub w staraniu o ich utrzymanie.

Niezależnie od naukowego lub nienaukowego charakteru przekraczania różnych granic takim próbom zwykle towarzyszy stres. Problem ten szeroko naświetla psycholog Stevan E. Hobfoll w sformułowanej teorii zachowania zasobów (*Conservation of Resources Theory – COR*)³. Stres może być czynnikiem zniechęcającym do przekraczania granic, ale może także pobudzać do kreatywności, choć niestety nie zawsze prawej; pozwalającej jednak na łatwiejsze, szybsze lub w ogóle na przekroczenie jakiejś granicy. Stres może być zagrożeniem dla poznania naukowego w każdym obszarze, nie tylko zarządzania czy rachunkowości, może także motywować do działań dobrze nauce służących. Problem jest więc – jak zwykle – złożony, wieloaspektowy. Niemniej jednak, w aspekcie naukowym, niezależnie od tego, czy

³ Szerzej patrz: E. Bielawska-Batorowicz, B. Dudek (red.), *Teoria zachowania zasobów Stevana E. Hobfolla – polskie doświadczenia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012. W szczególności część autorstwa S.E. Hobfolla przedstawiona na s. 19–42, <http://www.ibuk.pl/fiszka/44451/teoria-zachowania-zasobow-stevana-e-hobfolla.html> (dostęp: styczeń 2014).

towarzyszy temu większy, czy mniejszy stres, pozytywne jest jedynie przekraczanie granic WIEDZY, które jest warunkiem identyfikowania obszarów NIEWIEDZY i – tym samym – możliwości podejmowania wysiłku prawdziwego poznania naukowego. Tylko wówczas bowiem można mówić o „uprawianiu nauki”, czyli staraniu się o rozwój WIEDZY, która jest produktem naukowego poznania, wykonanym przez CZŁOWIEKA opisem świata i wszechświata, udokumentowanym etapem cywilizacyjnego rozwoju sposobu postrzegania rzeczywistości i wymiany ustaleń na ten temat. Opistem, którego celem jest w gruncie rzeczy dalszy rozwój warunków funkcjonowania CZŁOWIEKA.

Z holistycznego punktu widzenia wydaje się więc, że CZŁOWIEK, aby mógł dalej istnieć jako LUDZKOŚĆ, musi uprawiać naukę, przede wszystkim po to, aby w warunkach ograniczonych zasobów móc nimi zarządzać (wykorzystywać i zmieniać) w sposób optymalny, niezagrażający istnieniu tejże ludzkości. W tym celu, ze względu na wiedzę, która od dawna przerasta możliwości percepcji jednej osoby, człowiek specjalizuje proces poznawczy, co prowadzi do wyodrębniania się różnych obszarów naukowych badań nad rzeczywistym światem i tworzenia się grup ludzi naukowo funkcjonujących w tak zwanych obszarach, dziedzinach i dyscyplinach naukowych. Szczególnie w warunkach łatwej jej dostępności nie do uniknięcia jest wzajemne, częściowe lub nawet całkowite nakładanie się niektórych obszarów badań naukowych. Nie ma w tym nic złego, wręcz przeciwnie: takie sytuacje (określane jako prace interdyscyplinarne) mogą prowadzić do rodzenia się nowych perspektyw badawczych (obszarów badań) i powstawania nowych ustaleń, ważnych dla rozwijania wiedzy.

Jak by nie myśleć o granicy, zawsze kojarzy się ona z podziałem lub końcem czegoś. Dlatego też ustalanie formalnych (klasyfikacyjnych) granic obszarów badawczych podyktowane potrzebą zapanowania nad wyceną i określaniem charakteru dorobku naukowych twórców oraz ze względu na ewentualną politykę alokacyjną ograniczonych środków finansowych, dla samego procesu poznawczego jest zabiegiem niebezpiecznym, a nawet destrukcyjnym. Obserwacja ta wydaje się słuszna, w szczególności gdy prowadzone badania naukowe mają charakter interdyscyplinarny i na dodatek taki, że trudno jest określić stopień adekwatności do obszaru badawczego A i do obszaru badawczego B, a jednak taki, który ewidentnie poszerza wiedzę. Prawdziwa nauka powinna być wolna od ograniczeń formalnych, wystarczy bowiem, że jej uprawianie zwykle dzieje się (i działo także w przeszłości) w warunkach trudności o różnej naturze (materialnych, finansowych czy też międzyludzkich, środowiskowych).

Niestety, nie mogę podać rozwiązania, które byłoby tu dobre i służyło jednocześnie kilku sprawom. Wydaje się jednak, że wobec globalnego charakteru wiedzy

nadszedł już czas na poważną, najlepiej w skali globalnej, naukową dyskusję nad formalną jej klasyfikacją i – w konsekwencji – klasyfikacji również nauki. Weryfikacja w tym zakresie jest konieczna, w szczególności w obszarze nauk społecznych, w tym ekonomicznych. Niejednokrotnie trudno dziś bowiem w obszarze nauk społecznych jednoznacznie wskazać dyscyplinę naukową, do której pasuje dane badanie: do zarządzania, finansów czy też ekonomii. Nie powinno być tak, że formalnie określone dyscypliny naukowe (i ich niedookreślone lub płynne merytorycznie granice albo nieadekwatne do współczesnej wiedzy ciągłe rozumienie tych granic według swoistego standardu z przeszłości) wyznacza w pewnym sensie tendencyjny (tj. ukierunkowany na formalnie wyróżnioną dyscyplinę naukową) sposób prezentowania wyników badania, bo od tego zależy, czy naukowiec może liczyć na pokonanie kolejnego formalnego wymagania, dzięki któremu uzyska przepustkę do dalszej kariery naukowej w obszarze ekonomii, finansów, zarządzania czy rachunkowości.

Zmiany są cechą świata, w tym także świata nauki. Podlega ona bowiem stałemu przewartościowaniu. To, co dawniej było traktowane jako nauka, dziś jest już praktyką dnia codziennego, a to, co jeszcze wczoraj było traktowane jako przejaw jakiejś fantazji, a nie przedmiot badań naukowych, dziś rozrosło się do rozległej naukowej dziedziny. Naukowy porządek nie jest więc ustalony raz na zawsze, ale tak jak cały współczesny świat podlega ciągłym przemianom i rozwojowi. To w naukach ekonomicznych daje nadzieję na takie zmiany klasyfikacji dyscyplin naukowych, dzięki którym wyznaczone urzędowo merytoryczne granice badań naukowych, nie będą barierą dla uprawiania nauki.

O NAUCE⁴ można mówić po wielokroć i na różne sposoby. Interesującego przeglądu, w wielu kontekstach, z głębokim ładunkiem emocjonalno-intelektualnym dostarcza Kazimierz Kuciński, w książce *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, w której wyraża opinię, że nauka

wymaga fantazji, lekkości, syntezy i analizy, nieoczekiwanych skojarzeń, nieoczekiwanych ścieżek, nieoczekiwanej formy zadawania trudnych, nietypowych, niewygodnych, często także z pozoru głupich i pozbawionych sensu pytań, wyzbycia się lęku przed stawianiem takich pytań, a przede wszystkim bezinteresowności. Nauka jak poezja wynika z przejęcia się sprawą, którą się bada i która staje się dla badacza najważniejsza, choć innym zda się zupełnie nieistotna⁵.

⁴ W tej części opracowania wykorzystałam (miejscami jednak zmieniony na potrzeby niniejszych rozważań) fragment swojej wcześniejszej publikacji, który odnosi się do prezentacji spostrzeżeń Kazimierza Kucińskiego na temat „nauki”, a zawartych w publikacji: *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, K. Kuciński (red.), Difin, Warszawa 2010. Por: A. Karmańska, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71(127), s. 126–129.

⁵ *Metodologia nauk ekonomicznych...*, dz. cyt., s. 15.

Za Robertem Piłatem twierdzi również, że:

nauka to bardziej sposób myślenia niż zasób wiedzy. Wiedza może być wszechstronna i kompleksowa. Nauka wymaga czegoś więcej..., wymaga przede wszystkim myślenia. Zwłaszcza niekonwencjonalnego... Jego istotą jest racjonalność, ale trzeba mieć świadomość, że nauka tworzy w rzeczywistości jedynie wysepki racjonalności na morzu ignorancji, bezmyślności i prawd pozornych. Jest zarazem ciągła i nieciągła. Jej ciągłość wynika z kultury, nieciągłość zaś z innowacyjności mającej często charakter wręcz rewolucyjny i z gruntu zmieniający wszystko to, w co dotychczas wierzono i co uważano za niepodważalną prawdę absolutną⁶.

Inne spostrzeżenia Kucińskiego, chociaż poczynione przez niego głównie ze względu na rozważania odnoszące się do ekonomii, mają uniwersalny charakter. Dobrze pasują także do badań naukowych prowadzonych w obszarze zarządzania, finansów i rachunkowości, bo – jak konstatuje Kuciński⁷ – świat oczekuje nowych odkryć naukowych na wielu frontach, w tym również w sferze szeroko rozumianej działalności gospodarczej, a z tą działalnością człowieka równie mocno są związane omawiane przeze mnie dziedziny. Oczekiwania te wynikają przede wszystkim z faktu silnego stymulowania rozwoju nauki przez cechy gospodarki przechodzącej dynamicznie z fazy industrialnej do – jak zauważa Kuciński – kognitywnej, w której głównym źródłem nowo tworzonej wartości są innowacje oraz rozwój wiedzy i jej stosowanie.

Uprawianie nauki, tj. dbanie o jej rozwój, który przejawia się w poszerzaniu wiedzy o świecie i wszechświecie, w którym człowiek funkcjonuje, w dokonywaniu kolejnych usunięć kurtyń dotychczasowej niewiedzy, wymaga naukowej świadomości. Wydaje się, że tę naukową świadomość mogą dobrze opisywać dalsze spostrzeżenia Kazimierza Kucińskiego, które podaję w formie poniższej specyfikacji⁸.

- 1) Nauka jest otwarta i nieskończona; horyzont naszego poznania ciągle się poszerza, a zarazem oddala.
- 2) Nauka jest źródłem wiedzy, ale także wiedzy o niewiedzy; niewiedza może wyrażać się nieskończoną liczbą różnych sądów i twierdzeń, a od badacza (naukowca) należy wymagać świadomości niewiedzy i zdolności do jej publicznego wyrażania.
- 3) Wiedza o niewiedzy, czyli tzw. uczona niewiedza, wymaga ironii (zwłaszcza autoironii) pokazującej, że nie jest tak, jak być powinno, albo tak, jakbyśmy chcieli, żeby było; chodzi o to, byśmy wiedzieli, jak być nie powinno; powin-

⁶ Tamże, s. 22.

⁷ Tamże, s. 22–26.

⁸ Na podstawie: tamże, s. 22–26.

- niemy wiedzieć także o tym, że nasza wiedza powinna być inna, chociaż nie wiemy niestety, jaka ona powinna być w istocie rzeczy.
- 4) Nauka wymaga zdawania sobie sprawy z rzeczywistych źródeł powodów wyrażania przez nas jakiegoś przekonania; wymaga świadomości, dlaczego zmienia się jakiś pogląd na dany temat oraz – przy akceptowaniu prawa innych badaczy do posiadania własnych przekonań – wymaga poznania argumentów dla poglądów odmiennych w stosunku do naszych.
 - 5) Nauka nie powstaje jako zbiór informacji, bo zbiorem informacji nie jest; to wiedza jest pewnym zbiorem uporządkowanych informacji o świecie (o rzeczywistości); ten zbiór jest rozległy i wymaga syntezy; niestety pełna i ostateczna synteza nie jest możliwa właśnie ze względu na przeogromne bogactwo składających się na wiedzę informacji i wielorakie ich zastosowania; dlatego posługując się wiedzą i przyczyniając się do jej tworzenia, musimy zdawać sobie sprawę z tego, że nie jest ona stanem, lecz znajduje się w procesie permanentnego rozwoju.
 - 6) W procesie tworzenia wiedzy nauka odgrywa kluczową rolę, bo ma za zadanie przetwarzanie, porządkowanie, komentowanie, a przede wszystkim generalizowanie informacji rozproszonych; to nauka sprawia, że takie początkowo niezintegrowane informacje [może nawet jakieś fragmenty wiedzy – AK], poddane naukowej selekcji i porządkowaniu według ściśle ustalonych kryteriów, wynikających z celu poznawczego i pragmatycznego, który przyświeca badaczowi, a następnie przetworzone, mogą być wykorzystywane w praktyce, ale także w dalszym procesie tworzenia wiedzy.
 - 7) Nauka wymaga myślowej kreatywności; powinna przejawiać się w formułowaniu problemów i znajdowaniu narzędzi pozwalających na ich rozwiązanie; uprawianie nauki wymaga myślenia; istotne jest przy tym nie tylko to, co myślimy i jak myślimy, lecz także to, dlaczego tak właśnie myślimy.
 - 8) Nauka wymaga stosowania takiego języka, dzięki któremu właściwie (komunikatywnie) zwerbalizujemy problem badawczy i jego rezultaty.
 - 9) Formułowanie problemów badawczych i stawianie pytań zależy przede wszystkim od tego, kim jesteśmy i jacy jesteśmy w sensie kulturowym i intelektualnym; chcąc uprawiać naukę, chcąc poznawać świat i objaśniać go innym, musimy najpierw poznać siebie samych, pamiętając, że sami dla siebie jesteśmy pytaniem, co jest przyczyną naszej poznawczej ułomności; należy również być świadomym tego, że nie potrafimy odróżnić tego, co rzeczywiście poznajemy, od tego, co nam się zdaje, od naszych uprzedzeń i skłonności do mniemania.
 - 10) Istotą nauki jest zdolność do budowania abstrakcyjnej, nierzeczywistej wizji przedmiotu poznania i umiejętność dostrzegania prawdy o nim poprzez teoretyczną konstrukcję; opisanie gospodarki, jej objaśnianie i przewidywanie

kierunków, w jakich będzie się rozwijała, wymaga stworzenia odpowiedniej aparatury pojęciowej, zbudowania modeli i koncepcji teoretycznych upraszczających badaną rzeczywistość, niezależnie od tego, jaka by ona nie była; aby móc poznać rzeczywistość, należy stworzyć jej abstrakcję.

- 11) Nauka, zwłaszcza społeczna, a więc także taka, która bada gospodarkę, nie daje prawd absolutnych; jest raczej drogą wiodącą ku nim poprzez twierdzenia, których słuszność można przyjmować z pewnym prawdopodobieństwem i w pewnych warunkach, które są prawdziwe – chyba, że by nie były.

Nikła jest granica pomiędzy „uprawianiem nauki” w pozytywnym tego określenia znaczeniu a „uprawieniem nauki”, które – być może nawet mimo naukowej świadomości – zdominować mogą inne, nie do końca wyłącznie naukowe cele. Wśród nich może się znaleźć także konieczność zawodowa, wymuszająca robienia kariery naukowej. Chociaż jedno i drugie może mieć u podstaw podobne pasje (naukowe), w tym drugim przypadku, mogą się jednak rodzić nieobojętne dla nauki niebezpieczeństwa. W tym miejscu nie ma potrzeby szczegółowego ich prezentowania, i nazywania po imieniu. Aby je naświetlić, wystarczy wspomnieć chociażby tylko o trzech kwestiach (obserwacjach).

Pierwsza wynika z tego, że niebanalnymi trybikami w nauce stają się: produkcja prac naukowych na punkty, zabieganie o cytowania, wzajemne cytowania lub nawet rozwijanie się praktyki kupowania cytowań. Sytuacja ta zaczyna przypominać młyn, maszynę służącą poszukiwaniu naukowej prawdy. Nietrudno zauważyć, że uprawianie nauki w takich warunkach wymaga opanowania nowej umiejętności: przesiewania produktów tej już globalnej maszyny naukowej celem oczyszczenia z przyszłowiowych plew. (Wydaje się, że na tym przesiewaniu znów ktoś zarobi – człowiek przedsiębiorczy – zabiegając uprzednio o uzyskanie statusu wiarygodnego źródła wiedzy, a ktoś inny – w tym przypadku człowiek naukowiec – poniesie dodatkowy koszt, korzystając z tego źródła i chcąc dalej pracować na punkty oraz cytowania ważne w tym młynie nauki.) Jestem przekonana, że zasięg tego zjawiska, jego konsekwencje społeczne, a także ekonomiczne – jako fragment rzeczywistości i świata, w którym funkcjonujemy – z czasem stanie się sam obszarem badań naukowych, dzięki którym – w tym wieku, wieku gospodarki opartej na wiedzy – powstaną rozwiązania odnoszące się do badania wiarygodności samej nauki, czyli wiedzy i prowadzonych poszukiwań naukowych (poszukiwań bądź odkryć nowej wiedzy).

Druga obserwacja wiąże się z przekonaniem, że wspomniane powyżej trybiki punktowo-cytatowe są wyrazem globalnej determinacji w dążeniu do badania i wymyślania czegoś, co mogłoby *de facto* służyć innowacjom. Klasyfikacja badania na podstawowe i stosowane nie ma tu znaczenia. Nawet bowiem jeśli formalny charakter badania wskazuje na to, że jest to badanie „podstawowe”, sformułowane

w jego wyniku teorie i modele w dłuższej perspektywie mogą „służyć” dalszemu rozwojowi nauki: mogą być bowiem implementowane w różnych aspektach i zakresach w innych badaniach, tzw. stosowanych. Tak więc w każdym wyniku badania podstawowego tkwi potencjał do bycia stosowanym. Odrębną kwestią jest to, kiedy, kto i w jaki sposób wyniki tego podstawowego badania wykorzysta lub zastosuje w kolejnym badaniu. Konkludując, można zauważyć, że świat potrzebuje innowacji, a obecnie chyba wyjątkowo silnie. Innowacje są konieczne w wielu dziedzinach, szczególnie w tych, od których zależy dalsze fizyczne istnienie świata. Konieczne są także w obszarze biznesu, bo ten wprost przekłada się na codzienne życie człowieka i wyznacza możliwość korzystania z dobra, jakim są nie tylko produkty tego biznesu, lecz także praca, która jest w nim możliwa.

Potencjał innowacyjny leży po stronie człowieka. Szczególnie dużo jednak oczekuje się od tego, który naukowo (laboratoryjnie lub w inny sposób) poznaje świat, a modelując rzeczywistość, dostrzegać może możliwości innowacyjne w różnych obszarach jego funkcjonowania. Komunikowanie możliwości innowacji jest współcześnie bardzo cenne. Potrzebne jest szczególnie tym, którzy mają warunki i zasoby finansowe pozwalające na ich wdrożenie. Uzyskane dzięki innowacjom przewagi konkurencyjne zapewnią im bowiem – w ostatecznym rachunku ekonomicznym – realizowanie oczekiwanych zysków, najlepiej jeszcze, gdy osiągną one będą pod hasłem zrównoważonego rozwoju.

Trzecia obserwacja jest w pewnym sensie pochodną dwóch pierwszych. Z powyższej perspektywy zrozumiąta bowiem wydaje się polityka wykładania dużych pieniędzy na badania naukowe, którą realizują różne instytucje państwowe, organizacje, przedsiębiorstwa, korporacje. Zasoby te nie są jednak łatwo dostępne, a skorzystanie z nich wymaga dużego wysiłku, który wiąże się z przygotowaniem stosownych wniosków. Z jednej strony dla finansującego wspomniane punkty i cytowania są instrumentami pomiaru jakości dotychczasowego naukowego dorobku potencjalnych wykonawców badania, swoistą gwarancją przeprowadzenia badania w ogóle, a w szczególności – zapewnienia dobrego poziomu naukowego jego wyników. Ich poznanie pozwala zarządzać ryzykiem nieefektywnego wykorzystania zasobów finansowych, bo służy – uprzednio zweryfikowanej, nieprzypadkowej – ich alokacji. Z drugiej strony potencjalnemu beneficjentowi już wypracowane naukowe punkty i cytowania istotnie pomagają, dają bowiem przewagę konkurencyjną nad innymi naukowcami starającymi się o źródła finansowania dla swoich badań. Z tego punktu widzenia trybiki punktowo-cytatowe spełniają swoje zadania. Problem ma jednak drugie dno: co robią ci, którym nie uda się z tych zasobów skorzystać? Zwykle nadal uprawiają naukę, nierzadko już rozgorzyczeni czynią to na własny koszt, traktując nakłady z tym związane jako konieczną inwestycję,

koszt niezbędnego wypracowywania punktów, które są tu swoistymi osobistymi, fizycznie istniejącymi zasobami, dzięki którym w przyszłości być może, bo nie ma takiej pewności, będą oni mogli sięgnąć po inne zasoby dla nich w tej chwili niedostępne. Tu, na tym drugim dnie, pierwotnie mogą rodzić się praktyki i nawyki stanowiące zagrożenia dla nauki, o których wspomniałam w pierwszej obserwacji. Ich prawdopodobieństwo rośnie, szczególnie gdy w grę wchodzi: determinacja zawodowa, pośpiech, zazdrość lub inne przesłanki, ale tylko wówczas, gdy do głosu dochodzą na gruncie braku etycznych oporów.

O zarządzaniu, finansach i rachunkowości

Uprawianie nauki o zarządzaniu i nauki o rachunkowości trafia współcześnie na szczególne uwarunkowania, żyjemy bowiem w czasach zaniku w biznesie granic, które niegdyś wyznaczone były przez tworzenie wartości ekonomicznej, zarówno w sektorze produkcyjnym oraz handlowym, jak i usługowym, dzięki przedsiębiorczości, ambicji, oszczędnościom i – przede wszystkim uczciwej, ciężkiej pracy, przy wsparciu sektora finansowego. Obecnie:

Prezesi spółek (CEO) – nawet tych upadających – zgarniają nagrody w postaci czeków na ogromne kwoty, a menedżerowie funduszy hedgingowych cieszą się z wynagrodzeń opiewających na miliardy dolarów. Te ekscesy to tylko najbardziej oczywiste przykłady olbrzymich nadużyć, które stały się chlebem powszednim w sektorze finansów, pogłębiając kryzys, z którym zmagamy się obecnie. Jednak te ekscesy i nadużycia sięgają znacznie dalej niż rynki finansowe. Niewiedza⁹, co oznacza „dość” podkopuje również zasady dla biznesu i zawodów zaufania publicznego. Często prowadzi też na manowce nas samych, kiedy podejmujemy ważne decyzje – nie tylko inwestycyjne, ale też życiowe¹⁰.

W świecie skoncentrowanym na statusach i rankingach zapomniano – jak się wydaje – o tym, gdzie tak naprawdę powstaje ekonomiczna wartość, a gdzie – w gruncie rzeczy – jedynie informacja o niej jest celem realizowania ogromnych zysków kreatywnie wykorzystywana. John C. Bogle¹¹ w książce z 2009 r. *Dość. Prawdziwe miary bogactwa, biznesu i życia* zauważa:

⁹ Niewiedza, co oznacza „dość” – jak mi nie mam – użyta została tu przez J.C. Bogle’a w znaczeniu braku umiaru i niezrozumienia, że każde działanie człowieka nieobojętne dla innych ludzi powinno być wolne od bezwzględnej pazerności, powinno być realizowane w – kolejnych – granicach, tym razem wyznaczonych przez etykę i zwykłą ludzką uczciwość.

¹⁰ J.C. Bogle, *Dość. Prawdziwe miary bogactwa, biznesu i życia*, PTE, 2009 (patrz: tekst z okładki).

¹¹ „W trakcie swej legendarnej kariery zawodowej, John C. Bogle – założyciel Vanguard Mutual Fund Group i twórca pierwszego funduszu indeksowego – pomagał inwestorom gromadzić bogactwo w przyzwo-

Żyjemy w świecie, w którym zbyt wielu spośród nas nic już chyba nie wytwarza. Handlujemy tylko kawałkami papieru, wymieniając między sobą tam i z powrotem akcje i obligacje, przy okazji wypłacając za to naszym finansowym krupierom prawdziwe fortuny. W ramach tego trendu koszty automatycznie rosną wraz z tworzeniem bardzo skomplikowanych instrumentów pochodnych (derywatów), za których sprawą w system finansowy zostały wbudowane olbrzymie a niezgłębione rodzaje ryzyka¹².

Mechanizm zarabiania fortun w wyniku zarządzania „informacją o wartości ekonomicznej” dobrze oddaje poniższy przykład rachunku ekonomicznego przedstawiony przez Johna C. Bogle’a w części pod tytułem *Drenaż za pośrednictwem kosztów i podatków*, czyli kategorii, które można w rachunkowości wiarygodnie: zmierzyć, udokumentować, raportować i analizować zarządczo, pozostawiając zarządzaniu kwestię co do dalszych kierunków decyzyjnego wykorzystania tych informacji.

Przez ostatnie pięćdziesiąt lat (nominalny) zysk brutto na akcjach wynosił przeciętnie 11 procent rocznie. W związku z tym 1000 dolarów zainwestowane na początku tego okresu w akcje, dziś miałyby wartość 184 000 dolarów. Nieźle, co? Ale posiadanie akcji kosztuje: prowizje dla maklerów, wynagrodzenia dla menedżerów, opłaty za nabycie, honoraria za doradztwo, koszty reklamy, honoraria dla prawników i tak dalej. Słusznie będzie oszacować te koszty na co najmniej 2 procent rocznie. Kiedy odejmiemy te zakładane wydatki związane z inwestowaniem, choćby na poziomie 2 procent, to długookresowa wartość naszej inwestycji zmniejszy się o więcej niż połowę – spadnie do zaledwie 74 400 dolarów. Jeśli przyjmijemy, że minimum 1,5 procent z tego zostanie zapłacone przez podlegających temu obowiązkowi inwestorów na poczet podatku dochodowego i podatku od zysków na giełdzie, zysk po odprowadzeniu podatków spadnie do 7,5 procenta, a końcowy przyrost kapitału skurczy się *znów o połowę* – do 37 000 dolarów.

Widać jasno, że cudowna magia skumulowanych zysków bezwzględnie ulega potężnej tyranii skumulowanych *kosztów*. *Jakieś 80 procent zarobku, którego mogliśmy oczekiwać, po prostu rozplywa się w powietrzu*. A nie zapomnijmy, że jeśli będziemy liczyć

ity sposób i niezmordowanie prowadził kampanię na rzecz przywrócenia zasad zdrowego rozsądku w świecie inwestycji. W tym czasie nieraz widział, jak destrukcyjna potrafi być obsesja zdobywania finansowych bogactw.” Patrz: Tamże, tekst z okładki.

¹² Tamże, s. 33. Dalej John C. Bogle podaje stwierdzenie partnera Warrena Buffetta w interesach, Charliego Mungera, który: „(...) wykląda sedno sprawy bardzo otwarcie, stwierdzając, że „większość operacji, których celem jest zarabianie pieniędzy, wytwarza dogłębnie antyspołeczne efekty. (...) Obciążone wysokimi kosztami instrumenty inwestycyjne zyskują obecnie coraz większą popularność (...), a operacje przeprowadzone za ich pośrednictwem coraz bardziej wzmacniają szkodliwy trend, w którego wyniku potencjał intelektualny i etyczny tkwiący w młodzieży tego kraju jest w coraz większej mierze przyciągany do lukratywnego biznesu, jakim stało się zarabianie pieniędzy. Potencjał ten ulega korozji pod wpływem napięć wpisanych obecnie w ten rodzaj kariery, w przeciwieństwie do potencjału realizowanego w ramach kariery związanej z pracą, której efektem jest wytworzenie znacznie większej wartości”.

w dolarach, nasz zysk z początkowej inwestycji w wysokości 1000 dolarów zostanie pomniejszony o inflację, co przy 4,1-procentowej stopie inflacji w ciągu ostatniego półrocza i po odjęciu kosztów oraz podatków daje nam – zamiast 184 600 dolarów nominalnych „przedkosztowych” i „przedpodatkowych” dolarów – zaledwie 5300 dolarów!¹³.

Z tego przykładu doskonale wynika dowód na to, że w sferze finansów jest „za dużo kosztów, za mało wartości”¹⁴.

Im więcej bierze dla siebie system finansowy, tym mniej zarabia inwestor. Inwestor jest bazowym „żywicielem” obecnie istniejącego, niezmiernie kosztownego inwestycyjnego „łańcucha pokarmowego”. (...) Obecny system finansowy uszczupla wartość możliwą do wytworzenia przez społeczeństwo¹⁵.

Jak się wydaje, w ciągu ostatnich lat niewiele się w tym względzie zmieniło.

Jedni ludzie zarabiają na życie, wykorzystując naturę i czerpiąc z trudu swych rąk – nazywamy to pracą. Inni zarabiają na życie, wykorzystując tych, którzy zarabiają na życie, wykorzystując naturę i czerpiąc z trudu swych rąk – to nazywamy handlem. Jeszcze inni zarabiają na życie, wykorzystując tych, którzy zarabiają na życie, wykorzystując tych, którzy zarabiają na życie, wykorzystując naturę i czerpiąc z trudu swych rąk – to nazywamy finansami¹⁶.

Niewiele chyba zmieniło się nawet od wieku, tylko że ostatnio:

Społeczne normy i instytucje zachęcające do oszczędzania i wydawania tylko tego, co zarobiło się własną pracą, uległy znacznemu osłabieniu. Wzmocniły się zaś instytucje zachęcające do zadłużania się i życia chwilą bieżącą. Moralne autorytety kraju stale dopatrują się przyczyn tej dekadencji w produkcjach Hollywoodu i programach reality TV. Jednak największe spustoszenie sieje dziś dekadencja, której źródłem jest branża finansowa, depcząca normy przyzwoitości wskazujące nam kiedyś, jak używać pieniądza i jak trzymać go na wodzy¹⁷.

Czy w świetle powyższych stwierdzeń, nie moich, a ludzi doświadczonych, wywodzących się z praktyki sfery finansowej i przesiąkniętych jej naturą oraz doskonale znających mechanizmy w niej występujące, można skonstatować, że finanse nie tworzą wartości ekonomicznej, są natomiast sztuką w przedstawionym powyżej

¹³ Tamże, s. 44–45.

¹⁴ Tamże, s. 31.

¹⁵ Tamże.

¹⁶ Tamże.

¹⁷ David Brooks, „New York Times”, czerwiec 2008 r. Za: J.C. Bogle, dz. cyt., patrz: tekst z okładki.

łańcuchu wykorzystywania, i to w sposób, który ogranicza możliwości wytwarzania przez społeczeństwo wartości ekonomicznej? Jeżeli tak, to rodzą się kolejne pytania, kierowane do nauk o zarządzaniu i nauk o finansach.

- 1) Czy nauki o finansach i nauki o zarządzaniu dostrzegają długoterminowo konsekwencje powyższego problemu, tj. zagrożenia wynikającego z ograniczania możliwości wytwarzania tego, co faktycznie posiada wartość ekonomiczną?
- 2) Czy podejmując badania nad przedsiębiorczością, nauki o zarządzaniu wychodzą poza granice przedsiębiorczości, dzięki której ta wartość ekonomiczna w gruncie rzeczy powstaje? Czy badają przedsiębiorczość firm finansowych? Z kolei czy nauki o finansach zajmują się zarządzaniem firmami finansowymi i monitorują rzeczywistą wartość ekonomiczną, którą te firmy tworzą?
- 3) W jaki sposób można przedstawić przedsiębiorczość sektora finansowego na ważne dla sektora niefinansowego tory „finansowego konserwatyzmu”? Czy w ogóle jest to możliwe?¹⁸

W tej skomplikowanej sytuacji, jakiej doświadcza współczesny nam świat biznesu, starając się zachować zdrowy obiektywizm, ale przechodząc na grunt nauki o rachunkowości, warto zauważyć, że w wymiarze globalnym pojawiają się powoli „pierwsze jaskółki”. Trudno jednak przewidzieć, jaką informację ze sobą niosą. Mogą bowiem zapowiadać wiosnę w obszarze biznesu (reformy w sferze finansów, nowe rozwiązania, dobre społecznie). Mogą być jednak zwiastunem burzy, co jest prawdopodobne chociażby dlatego, że w naturze człowieka jakoś nie powszechnie wpisana jest chęć rezygnowania z zasobów (patrz: teoria utrzymania zasobów Stevana E. Hobfolla), a taka rezygnacja (łącznie z miliardów) odniosłaby się przeciw do wszystkich ludzi z całego sektora finansowego. Tak czy inaczej jaskółkami tymi są działania, które mogą świadczyć o tym, że sfera finansowa pod wpływem ogólnospołecznej krytyki wynikłej z kryzysowej sytuacji pragnie stworzyć (oby nie pozorne!) nowe ramy dla swojego funkcjonowania. Przykładem jest tu chociażby – z obszaru rachunkowości – lobbowanie przez interesariuszy ze sfery finansowej upraszczania metod wyceny instrumentów finansowych dla celów sprawozdawczych w przedsiębiorstwach takie instrumenty posiadających. Fakt ten jest o tyle interesujący, że jeszcze niedawno lobbowane były (i to skutecznie) metodyki bardzo komplikujące tę wycenę. Dzięki nim właśnie (i wyszukany technikom: analizy przyszłości, której i tak nie można przecież wystarczająco pewnie dookreślić oraz

¹⁸ Tamże, s. 76. Jak stwierdza J.C. Bogle, nawiązując też do słów Keynesa: „Dzisiaj uczestnicy rynku muszą podjąć wraz z przedstawicielami świata nauki oraz reprezentantami instytucji regulacyjnych wspólne działania, które przywróciłyby utraconą równowagę i miejsce należne finansowemu konserwatyzmowi. W przeciwnym razie (...) sytuacja staje się poważna, gdy przedsiębiorczość poczyna być pianą na wirze spekulacji. (...) wyniki zawsze będą opłakane”.

identyfikacji możliwych w tejże niedookreślonej przyszłości niepewności i czynników ryzyka) sfera finansowa roztoczyła wokół siebie kolejną granicę. Stało się to na naszych oczach i może nawet z udziałem naukowców. Powstał hermetyczny pancierz, przez który mogli przenikać tylko niektórzy, specjalnie licencjonowani. Stworzony przez sferę finansową, uargumentowany w drodze stosownego lobbingu liczących się w skali światowej firm doradczych (interesariuszy sprawozdawczości finansowej), wyposażony w skomplikowane metody wyceny zapewnił jej (i czyni to nadal) dodatkowe przychody z doradztwa, a powodując powstawanie niebanalnych kosztów wyceny po stronie przedsiębiorstwa, przekłada się konsekwentnie – używając słów J.C. Bogle'a – na intensyfikację drenażu kosztowego i w konsekwencji na ograniczanie społecznego potencjału do tworzenia wartości ekonomicznej.

W tym kontekście ujawnia się także ważna rola nauki o rachunkowości. Nauka o rachunkowości powinna być bowiem w tych trudnych warunkach, dobrze wpisując się w holistyczny nurt dbania o człowieka, głęboko badać i śmiało odkrywać światu zawoalowane mechanizmy i prawdziwe powody oddziaływania na ważne w zarządzaniu podmiotami tworzącymi społecznie oczekiwaną wartość ekonomiczną, standardy sprawozdawczej prezentacji dokonań i potencjału gospodarczego przedsiębiorstw. Powinna w drodze badań podstawowych tworzyć modele i teorie odnoszące się do opisu biznesowej działalności, a w drodze badań stosowanych – proponować konkretne rozwiązania użyteczne w praktyce i dobrze służące przede wszystkim imperatywowi tworzenia i pomiaru wartości ekonomicznej, a nie wartości „papierowej”.

Dwa aspekty kolonizacji rachunkowości

W tak holistycznie ukierunkowanych poszukiwaniach i badaniach naukowych upatruję przyszłości nauk społecznych, w tym nauki o finansach, zarządzaniu i rachunkowości. Przyszłość ta ma szansę napawać nadzieją tylko w sytuacji, gdy znikną sztuczne granice rozdzielające sztucznie nauki społeczne i pozwalające na bawienie się w przerzucanie nauki o rachunkowości ponad nimi. Fakt, że ta zabawa ma miejsce, nie świadczy dobrze o nauce i stanowi silny argument za tym, że ustalony podział dyscyplin naukowych nie jest z gruntu merytoryczny oraz wymaga pilnej rewizji.

Nie będę tu rozpisywać się na temat tego, czym zajmuje się rachunkowość i jakie jej relacje z finansami i zarządzaniem można dookreślać. Wystarczy, że nadmienię, że rachunkowość funkcjonuje jak bystry, pilny i obiektywny obserwator tego, jak biznes jest prowadzony, i dokumentuje skutki decyzji podejmowanych w odniesie-

niu do różnych obszarów aktywności, w tym związanych z finansami. Obserwuje to w taki sposób, aby tworzyć informacje użyteczne mikroekonomicznie (w zarządzaniu finansami i innymi obszarami aktywności jednostek gospodarczych i ich interesariuszy). Dostarcza informacji, które po odpowiednim zagregowaniu są ważne w makroekonomicznym zarządzaniu finansami i innymi obszarami polityki społecznej. Funkcjonuje w praktyce na fundamencie teorii, która mimo upływu wieków jest ciągle doskonałą podwaliną systemu informacyjnego rachunkowości¹⁹.

To oznacza, że w interesie wszystkich „szczegółowych” dyscyplin naukowych jest współpraca, a nie grodzenie ogródków i poletek. Wszystkie one potrzebują siebie nawzajem. Wespół więc powinny znajdować rozwiązania mądre, dobre dla świata biznesu i każdego człowieka, który w tym świecie zaistnieje, niezależnie od tego w jakiej roli. Żadne przesłanki poza merytorycznymi nie powinny przesądzać o tym, jak wewnętrznie porządkowana jest nauka.

Rachunkowość nie kolonizuje, jest natomiast otwarta na obszary, w których rodzi się potrzeba informowania o dokonaniach i potencjale gospodarczym różnych jednostek. Przez wieki doskonaliła więc (i czyni to nadal) swoje rozwiązania, starając się maksymalnie służyć transparentną informacją przygotowaną pod potrzeby różnych grup analizujących sprawozdawczość i raporty. Dopóki sprawa dotyczyła wprowadzania nowych kategorii finansowych, uszczegóławiania ich prezentacji oraz wycen wartości, rachunkowość poszerzała w ramach swojego systemu organizacyjnego niezbędne kompetencje, pilnie uczyła się tego, jak biznes działa (w coraz bardziej złożony sposób), aby rozpoznawać odpowiedzialnie treść ekonomiczną tego, co biznesu dotyczy. Przyglądała się też coraz uważniej temu, czego może dowiedzieć się o przyszłości przedsiębiorstwa i jak może to rzetelnie zamknąć w rozsądnych, wyważonych szacunkach.

Z czasem przyszłość zdominowała przeszłość, a nawet teraźniejszość. Rachunkowość, dbając o rzetelność informacji o przeszłości, jednocześnie musiała zwrócić uwagę na przyszłość i uczyć się, w jaki sposób można ją analizować, a przede wszystkim przewidywać. Rachunkowość, świadoma tego, że przyszłość można oglądać na wiele sposobów, z których żaden nie jest doskonały, bo opierając się nawet na najbardziej rozsądnych założeniach, każdy z nich jedynie przybliży do tego, co może się wydarzyć, musiała stworzyć mechanizmy dbania o to, aby tworzony w rachunkowości obraz prawdy ekonomicznej nie był zniekształcany.

¹⁹ A. Karmańska, *Użyteczność teorii jako cecha sine qua non paradygmatu w nauce o rachunkowości*, w: *Nowe paradygmaty w naukach ekonomicznych*, R. Bartkowiak, M. Matuszewicz (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016; A. Karmańska, *Nauka rachunkowości a praktyka gospodarcza na przykładzie dorobku Luca Paciolięgo. Lekcja z historii nie tylko rachunkowości*, w: *Nauki ekonomiczne a praktyka gospodarcza. Wzajemna zależność*, R. Bartkowiak, P. Wachowiak (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2015, s. 179–194.

Modelowanie przyszłości jest fascynujące i wiąże się z kreatywnością, wielu więc się tym zajmuje. W odniesieniu do biznesu wymaga dobrej znajomości parametrów, które w tej przyszłości mogą dać o sobie znać. To sprawia, że na ten sam moment terażniejszości można tworzyć wiele obrazów przyszłości. Wszystko zależy od zastosowanego modelu i przyjętych założeń. Zawsze jest to jednak przyszłość zbudowana na nadziei, że model i założenia są trafne.

Potrzeba zajmowania się przyszłością wkraczała do rachunkowości stopniowo, aż w końcu zagościła już na stałe. Trudno dziś bowiem wyobrazić sobie powrót do zasady kosztu historycznego. Rachunkowcy do kwestii przyszłości podchodzą odpowiedzialnie. Nie chcą obiecywać w oszacowaniach kategorii finansowych gruszek na wierzbie, ale nie chcą też nie informować o tym, że ocenia się, iż w rozsądnych granicach czasowych w przyszłości jednostki wielce prawdopodobne są okoliczności jej sprzyjające.

Konieczność zjęcia się przez rachunkowość przyszłością jednostki gospodarczej spowodowała pilną potrzebę wykorzystywania nowego zestawu kompetencji, wśród których ważne są wiedza i umiejętności analityczne. Sprawnie reagując na nowe wyzwania informacyjne, rachunkowość nabiera zwinności, tj. umiejętności dostosowania swojego warsztatu analitycznego, funkcjonującego – jak to już zostało zasygnalizowane – na fundamencie zbudowanym na praktycznej teorii, do zgłaszanych przez tę praktykę potrzeb informacyjnych. Ponieważ dzieje się to – co ważne – w rygorze konieczności zapewnienia porównywalności sprawozdawczości finansowej różnych jednostek, także w skali międzynarodowej, zwinność rachunkowości ma swoje tempo. Mimo że wynika ono z rozłożonej w czasie procedury wprowadzania zmian w prawie bilansowym, to sprawia, że rachunkowość jest dynamiczna, ciągle się uczy. Poznaje wiedzę z obszarów ekonomii, finansów i zarządzania i nabywa umiejętności, dzięki którym doskonalą to, co tworzy, a co ma na celu pokazywać prawdę ekonomiczną w formach sprawozdawczych, porównywalnych i wygodnych dla różnych grup interesariuszy.

Zwinność rachunkowości, ponadczasowego systemu informacyjnego, sprawia, że można mówić o synergii wynikającej z funkcji rachunkowości i wykorzystywania specjalistycznych kompetencji dla niej dotychczas nietypowych, która może wносить wartość dodaną do szeroko rozumianego zarządzania. W tym kontekście chciałabym skoncentrować się na dwóch aspektach kolonizacji rachunkowości: mentalnej i kompetencyjnej.

Niektóre aspekty przyszłości są wyjątkowo trudne do rzetelnego rozpoznania. Wymagają złożonych założeń i modelowania, które potrafią wykonać specjaliści, tacy jak np. aktuariusze w odniesieniu do pewnych rezerw lub osoby zajmujące się modelowaniem finansowym, co jest szczególnie ważne dla wycen złożonych

instrumentów finansowych. Rachunkowość w tej sytuacji ma dwa wyjścia: albo rozpoznać profesjonalnie kompetencje tu konieczne i nauczyć się je stosować, albo kupić usługę w tym zakresie, stając się tym samym menedżerem informacji, którą inny profesjonalista (spoza systemu rachunkowości) jej przygotuje. Wybór podyktowany będzie rachunkiem ekonomicznym.

Zajmowanie się przez rachunkowość (odpowiadającą na potrzeby informacyjne interesariuszy biznesu) wycenami i analizami, w których zaistniały modele i rozwiązania wykorzystywane wcześniej przede wszystkim w analizach decyzyjnych (w tym w odniesieniu także do kwestii finansowych) zaczęło legitymizować osoby niezajmujące się rachunkowością do wchodzenia w jej obszar z przekonaniem, że znana im metodyka warsztatowo-instrumentalna sprawia, iż stają się one kluczowymi animatorami rozwoju rachunkowości, że to, co oferują, przyćmiewa inne aspekty funkcjonowania rachunkowości. Tymczasem zauważyć należy, że ich kompetencje są w rachunkowości wykorzystywane dlatego, że stały się przydatne w realizowaniu jej pewnych zadań informacyjnych, co jednak nie oznacza, że rachunkowość zdominowały.

Innego przykładu podobnego rozumowania można upatrywać na niwie sprawności działania w rachunkowości, gdzie na plan pierwszy wysuwane są kwestie techniczne, robotyzacja i różne usprawnienia systemowe, których wykonaniem zajmują się specjaliści od IT. Dzięki ich pracy niewątpliwie następuje techniczne doskonalenie działania systemu informacyjnego rachunkowości i uwolnienie przestrzeni na doskonalenie profesjonalnych kompetencji analitycznych w rachunkowości. Kompetencje IT dobrze służą rachunkowości, ale to nie one są osią merytoryczną tegoż systemu informacyjnego.

Podczas obserwacji relacji praktyki i nauki rachunkowości oraz jej otoczenia zauważam, że każda poważniejsza zmiana w prawie odnoszącym się do rachunkowości podyktowana nowymi potrzebami zarządczo-decyzyjnymi różnych grup interesariuszy, na które rachunkowość starać się będzie odpowiadać, staje się wehikułem umożliwiającym swoistą „mentalną kolonizację rachunkowości”, w aspekcie wchodzenia w jej obszar przez osoby rachunkowością *de facto* dotychczas niezajmujące się, a posiadające stereotypowe wyobrażenie co do tego, jak szeroki wachlarz funkcji informacyjnych spełnia rachunkowość i w jaki sposób je realizuje.

W takiej kolonizacji nie byłoby nic złego, o ile nie następowałaby równoległe z umniejszaniem funkcji rachunkowości, co zwykle dzieje się w przypadku, gdy „kolonizator” nie zauważa swojej roli jako usługodawcy dla systemu informacyjnego rachunkowości, która – mówiąc wprost – kierując się rachunkiem ekonomicznym, korzysta z koncepcji *outsourcingu* usług wymagających określonych kompetencji. Uważam, że mentalna kolonizacja rachunkowości jest dla tożsamości rachunkowości

niebezpieczna, chociażby z tego powodu, że osób zajmujących się rachunkowością jest zdecydowanie mniej niż tych zajmujących się różnymi praktycznymi i naukowymi aspektami działalności gospodarczej, którą ta rachunkowość obserwuje, a wśród których są osoby o rachunkowości myślące stereotypowo. Dlatego sytuacja ta – z jednej strony – wymaga od osób zajmujących się rachunkowością odporności na mentalną kolonizację rachunkowości i wyrażania jednoznacznego stanowiska, jasnego oraz szerokiego określania – jako wynikających z przeróżnych funkcji informacyjnych – granic merytorycznych rachunkowości. Ich kontestowanie lub ograniczanie jest bowiem nieuprawnione ani w rozumieniu praktycznym, ani naukowo. Jednocześnie – z drugiej strony – wymaga działań edukacyjnych. Taka mentalna kolonizacja rachunkowości niesie bowiem ze sobą potrzebę dostrzegania braku dobrego rozumienia przez usługodawców dla rachunkowości czemu ich usługi mają służyć, a to oznacza, że coraz szersze rzesze profesjonalistów z różnych zakresów będą poznawać sposób funkcjonowania rachunkowości i dzięki temu może nastąpić komplementarne przenikanie wiedzy, co prowadzi do – z gruntu pożądanego – doskonalenia komunikowania się w biznesie²⁰.

Na kwestię kolonizacji związanej z rachunkowością można też patrzeć inaczej, tj. z perspektywy samej rachunkowości i tego, co się w niej dzieje pod wpływem zmian prawa ważnego dla funkcjonowania rachunkowości. W mojej opinii zmiany w globalnej polityce rachunkowości są *driverem* kolonizacji kompetencyjnej, której głównym aktorem jest sama rachunkowość. Dzieje się tak, ponieważ znacząca merytorycznie zmiana prawa bilansowego uruchamia zazwyczaj potrzebę wykorzystania jakiegoś nowego obszaru kompetencji, które dotychczas w rachunkowości nie były pierwszoplanowe, a które poza rachunkowością mają już swoją bogatą praktykę. Z tego punktu widzenia można więc mówić, że to rachunkowość poszerza granice kompetencji ważnych dla jej funkcjonowania, że to ona dokonuje kolonizacji umiejętności, które są właściwe dla innych obszarów aktywności człowieka.

Dziś rachunkowość otwiera się na kolejną i zarazem szczególną potrzebę informacyjną, wynikającą z potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju. Z prawa bilansowego wynika dla rachunkowości wyraźna legitymizacja do zajęcia się

²⁰ W długim okresie może prowadzić do poważnych przetasowań zawodowych, do zupełnie innego niż dziś postrzegania osoby zajmującej się w jednostce rachunkowością. Kiedyś (w 2006 r.) na posiedzeniu Komitetu Standardów Rachunkowości przy Ministrze Finansów, którego wówczas byłam członkiem (opracowującym projekt krajowego standardu rachunkowości poświęconego utracie wartości), powiedziałam, że w przyszłości osoba zajmująca się rachunkowością (księgowy w przyszłości) to nie jedna osoba, to grupa osób, która obejmować będzie specjalistów od zarządzania ryzykiem (dziś powiedziałabym za prof. Tomaszem Michalskim: zarządzania w warunkach ryzyka), wycen rynkowych i menedżerów informacji finansowych (dziś dodałabym i niefinansowych). Patrz: A. Karmańska, *Zarządzanie w warunkach ryzyka i kwestia hazardu w ubezpieczeniach*, w: *Zarządzanie w warunkach ryzyka*, A. Śliwiński (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2019, s. 69–96.

tą sprawą. Takiej zakotwiczonej w prawie bilansowym legitymizacji nie ma żaden inny system informacyjny. Związek raportowania niefinansowego z rachunkowością silnie podkreśla także perspektywa badania tego typu sprawozdań. Oznacza to, że rachunkowość musi się dobrze i specjalnie zorganizować na okoliczność przetwarzania i raportowania informacji niefinansowych, które mają różnorodny charakter i wymagają innych kompetencji niż zajmowanie się kategoriami sprawozdawczości finansowej. Oznacza to potrzebę dobrej organizacji współpracy z zapewne rozproszonymi wewnętrznymi „dostawcami” informacji niefinansowych. Taka konieczność legitymizuje więc relacje systemu informacyjnego rachunkowości z różnymi źródłami informacji ważnych dla zestawiania raportowania niefinansowego, czyli bardzo poszerzonej informacji dodatkowej, kontekstowej, charakteryzującej dokonania jednostki.

Sadzę, że na skutek obejmowania obszaru raportowania niefinansowego ranga rachunkowości wzrasta, ale przede wszystkim w charakterze menedżera organizatora sprawozdawcy, a nie jego jedyne go wykonawcy. Oznacza to potrzebę – po raz kolejny – szybkiego pozyskiwania kompetencji w zakresie tegoż raportowania, a także wymaga dalszej zwinności rachunkowości, ale tym razem w znaczeniu organizacyjnym. Przygotowanie raportu ze zrównoważonego rozwoju może bowiem być – jak można sądzić, biorąc tu pod uwagę obowiązek sprawozdawczy wynikający jednoznacznie i pierwszoplanowo z prawa bilansowego – koordynowane przez specjalny moduł informacji niefinansowych wyodrębniony w systemie informacyjnym rachunkowości. Warto tu zauważyć, że żadna inna organizacja procedury przygotowania tegoż sprawozdania nie zmieni faktu, że jego obowiązek wynika z prawa odnoszącego się do rachunkowości. To powinno być argumentem w dyskusji wynikającej z mentalnej kolonizacji rachunkowości, która obecnie może się bardzo nasilać.

Konkluzja

Pragnę zauważyć, że u podstaw jakkolwiek rozumianej kolonizacji rachunkowości leży według mnie wrażenie odnośnie do tego, co obecnie z rachunkowością się dzieje. Refleksja nad tym problemem prowadzi mnie do obserwacji, że u podstaw tejże „jakkolwiek rozumianej kolonizacji rachunkowości” leżą wyłącznie kwestie określone przez jednoznaczne informacyjne zadania informacyjne rachunkowości i wymagania kompetencyjne z nich wynikające. Wrażenie, o którym piszę powyżej, często zdominowane tym, że wyrafinowane techniki analityczne i skomplikowane algorytmy techniczne są atrakcyjne, pociągające, wzbudzają podziw dla osób, które potrafią je analizować, sprawia jednak, że nie patrzymy na rachunkowość przez

pryzmat coraz to bardziej wyrafinowanych profesjonalnych kompetencji, których rachunkowość potrzebuje, a które niesamowicie różnią się od tych sprzed zaledwie ćwierćwiecza. Tymczasem musimy zauważać, że rachunkowość jest obszarem z ogromnym potencjałem kompetencyjnym, który albo musimy sami rozwijać w ramach jej systemu (koszty dla jednostki), albo musimy umieć je dookreślić precyzyjnie i pozyskać z otoczenia, traktując je jako źródło kompetencji dostępnych usługowo dla rachunkowości za odpłatnością (koszty dla jednostki). W takim właśnie kontekście rodzi się pojęcie „kompetencyjnej kolonizacji”, która realizowana jest za sprawą prowadzenia rachunkowości jednostek gospodarczych. Ta kolonizacja jest zjawiskiem jednak z gruntu pozytywnym, uzasadnionym potrzebami informacyjnymi osób zaangażowanych w biznes, któremu ta rachunkowość służy i w żadnym razie nie ma wydźwięku pejoratywnego, jest bowiem odpowiedzią na potrzeby osób oczekujących ich zaspokojenia. W tym aspekcie „kompetencyjna kolonizacja rachunkowości” jest skrótem myślowym, określającym ogrom zmian, które dokonują się w obszarze rachunkowości pod wpływem dynamiki w działalności gospodarczej w szerokim znaczeniu, a które muszą być sprawnie implemmentowane w systemach informacyjnych poszczególnych jednostek gospodarczych.

Na kanwie tejże kolonizacji kompetencyjnej rachunkowości rodzi się (a raczej trwa od dawna) mentalna kolonizacja rachunkowości jako systemu, który pomimo wielowiekowych zmian gospodarczych trwa i jego dalsze trwanie nie wydaje się zagrożone pomimo wieszczenia takiej perspektywy przez autorytety z innych obszarów wiedzy²¹. Mentalna kolonizacja rachunkowości zatacza szerokie kręgi, jest zjawiskiem dla rachunkowości krzywdzącym, wynikającym często z nieugruntowanej świadomości co do zadań tego systemu, poszerzania ich zakresu oraz zmian kompetencyjnych. Przykre jest to, że mentalna kolonizacja rachunkowości ma miejsce w praktyce, ale tak samo smutne i niezrozumiałe jest to, że dzieje się ona także na niwie naukowej. Wyrażam jednak przekonanie i głęboko wierzę w to, że nie ma szans na to, aby zatrzymać zjawisko kompetencyjnej kolonizacji rachunkowości, co osobiście bardzo mnie cieszy. Chociaż pociąga za sobą rosnące koszty sprawozdawczości i raportowania, to jednak służy doskonaleniu procesu komunikowania o dokonaniach biznesu. W odniesieniu do mentalnej kolonizacji rachunkowości wyrażam nadzieję, że z czasem zniknie z palety moich wrażeń, które obecnie odnoszę, obserwując to, co w rachunkowości i wokół niej się dzieje, zarówno w praktyce, jak i w nauce.

Ponadto wyrażam przekonanie i ufność, że wiele może zmienić uporządkowanie granic (albo „bezgranic”) w obszarze dyscyplin odnoszących się do ekonomii

²¹ Lev Baruch, Gu Feng, *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*, Wiley 2016.

i biznesu. Obecna ich nieostrość i kontrowersyjność jest hamulcem dla uprawiania nauki w sposób interdyscyplinarny. Dla nauki o rachunkowości natomiast, której obszar zainteresowania przebiega przez obie dyscypliny szczegółowe (aktualnie: ekonomia i finanse oraz nauki o zarządzaniu i jakości), jest nie tyle destrukcyjna, ile wielce krzywdząca.

Po raz kolejny więc – mając świadomość potrzeby uzasadnionego merytorycznie scalania „nauk szczegółowych” – opowiadam się za zlikwidowaniem sztucznych granic w naukach społecznych i integrowaniem obu wyróżnionych obecnie dyscyplin naukowych w jedną: ekonomia i nauki o biznesie²²/nauki ekonomiczne²³.

Bibliografia

- Baruch L., Feng G., *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*, Wiley 2016.
- Bielawska-Batorowicz E., Dudek B., *Teoria zachowania zasobów Stevana E. Hobfolla – polskie doświadczenia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, <http://www.ibuk.pl/fiszka/44451/teoria-zachowania-zasobow-stevana-e-hobfolla.html> (dostęp: styczeń 2014).
- Bogle J.C., *Dość. Prawdziwe miary bogactwa, biznesu i życia*, PTE, Warszawa 2009.
- Fiedor B., Gorynia M., *Społeczna sprawczość i użyteczność nauk ekonomicznych w kontekście klasyfikacji dziedzin i dyscyplin naukowych*. Konferencja pt. „Ewolucja nauk ekonomicznych II (ENE II). Ekonomia, a pandemia COVID-19. Potrzeba bieżących dostosowań czy zmiany paradygmatu?”, organizator: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne wspólnie z: Instytutem Nauk Ekonomicznych PAN, Komitetem Nauk Ekonomicznych PAN, Komitetem Nauk o Finansach PAN, Komitetem Nauk Organizacji i Zarządzania PAN, Komitetem Statystyki i Ekonometrii PAN, Komitetem Nauk Demograficznych PAN, Komitetem Nauk o Pracy i Polityce Społecznej PAN, Komitetem Prognoz „Polska 2000 Plus” PAN, 22 listopada 2022, Warszawa.
- Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, wyd. I, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2013.
- Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, wyd. II, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2017.

²² Przedmowa do wydania drugiego, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, A. Karmańska (red.), wyd. II, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2017, s. I–XXI.

²³ Propozycja przedstawiona w czasie obrad konferencyjnych: B. Fiedor, M. Gorynia, *Społeczna sprawczość i użyteczność nauk ekonomicznych w kontekście klasyfikacji dziedzin i dyscyplin naukowych*. Konferencja pt. „Ewolucja nauk ekonomicznych II (ENE II). Ekonomia, a pandemia COVID-19. Potrzeba bieżących dostosowań czy zmiany paradygmatu?”, organizator: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne wspólnie z: Instytutem Nauk Ekonomicznych PAN, Komitetem Nauk Ekonomicznych PAN, Komitetem Nauk o Finansach PAN, Komitetem Nauk Organizacji i Zarządzania PAN, Komitetem Statystyki i Ekonometrii PAN, Komitetem Nauk Demograficznych PAN, Komitetem Nauk o Pracy i Polityce Społecznej PAN, Komitetem Prognoz „Polska 2000 Plus” PAN, 22 listopada 2022, Warszawa.

- Karmańska A., *Nauka rachunkowości a praktyka gospodarcza na przykładzie dorobku Luca Pacioli*. Lekcja z historii nie tylko rachunkowości, w: *Nauki ekonomiczne a praktyka gospodarcza. Wzajemna zależność*, R. Bartkowiak, P. Wachowiak (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2015, s. 179–194.
- Karmańska A., *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71(127).
- Karmańska A., *Użyteczność teorii jako cecha sine qua non paradygmatu w nauce o rachunkowości*, w: *Nowe paradygmaty w naukach ekonomicznych*, R. Bartkowiak, M. Matuszewicz (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
- Karmańska A., *Zarządzanie w warunkach ryzyka i kwestia hazardu w ubezpieczeniach*, w: *Zarządzanie w warunkach ryzyka*, taż (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2019, s. 69–96.
- Kuciński K., *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa 2010.
- Romanowska M., Cygler J. (red.), *Granice zarządzania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014.

DYSKURS II

**INSTRUMENTY I OBSZARY
KOLONIZACJI/ROZWOJU
RACHUNKOWOŚCI**

Wielowymiarowość obszarów kolonizacji rachunkowości?

dr Magdalena Giedroyc

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-8736-1970>

kolonizacja – skala przymusu, konkwistadorzy rachunkowości, kolonizacja: wymiar przestrzenny (krajowy i międzynarodowy), przedmiotowy, naukowy, narzędziowy, technologiczny, zawodowy, edukacyjny, podbój lingwistyczny, kolonizacja *versus* globalizacja rachunkowości

Rozważania na temat kolonizacji rachunkowości zacząć wydało mi się właściwe od sprawdzenia, czym jest kolonizacja. Termin kolonizacja/kolonializm datowany jest powszechnie od epoki wielkich odkryć geograficznych (XV i XVI w.). Odnoszony był do podbojów i przejmowania obcych terytoriów oraz podporządkowywania sobie podbitych mieszkańców przez imperia kolonialne. Chodziło bowiem o zdobycie i wprowadzenie różnych form eksploatacji terytoriów zamorskich, wzbogacenie się metropolii, poszerzenie strefy wpływów w świecie i wzmocnienie siły kolonizatora. Tworzenie imperiów kolonialnych służyło celom ekonomicznym, politycznym oraz strategicznym.

Kolonializm w tradycyjnym tego słowa znaczeniu sprzyjał utrzymaniu zaco-fania gospodarki krajów uzależnionych i miał cechy agresji. Tradycyjnie termin ten przynależny jest więc do porządku geopolitycznego, do procesów związanych z przemocowym zawłaszczaniem terytorialnym, z zarządzaniem imperialnym poprzez różnice siły i dominacji.

Wskazane powyżej tradycyjne rozumienie tego terminu zastosowane do rachunkowości jako systemu informacyjnego, a nie terytorium geograficznego w pierwszym odruchu wydało mi się nadużyciem/zachwaszczaniem języka. W nauce terminy powinny być maksymalnie precyzyjne. Przenoszenie zaś terminów pomiędzy porządkami wydaje się atrakcyjne lingwistycznie, ale powoduje raczej metaforyczny opis danego przedmiotu opisu, a nie dbałość o jasność wypowiedzi. W odniesieniu do ekspansywnych zmian rachunkowości mamy bowiem do wyboru już ustalone terminy: *globalizacja*¹, *standaryzacja*², które przecież także wskazują na wypieranie krajowych/lokalnych/regionalnych rozwiązań tymi płynącymi z gospodarek silniejszych. Ale też czy silnie promowana globalizacja nie staje się kolonizacją? Niektórzy autorzy, np. J. Scholte z Uniwersytetu w Leiden, są o tym przekonani „Globalizacja jest tym, co przez kilka stuleci w trzecim świecie nazywaliśmy kolonizacją”³.

Tym samym celem niniejszego eseju są rozważania nad sensem wprowadzenia do porządku rachunkowości terminu jej kolonizacji. To prowokacyjne pytanie nie ma odpowiedzi ani łatwej, ani prostej.

Zastanawiając się więc nad celowością użycia tego określenia w odniesieniu do procesów związanych z rachunkowością, postanowiłam poszukać jego użycia w odniesieniu do innych obszarów niż geopolityka. Wpisując termin kolonizacja do wyszukiwarki Google, znalazłam jego użycie w odniesieniu do m.in. kolonizacji nauki i świata przez kapitał, kolonizacji w filozofii, kolonizacji muzyki, kolonizacji mediów, kolonizacji bakterii, kolonizacji przez język angielski. Oznacza to, że termin ten poszerza swoje znaczenie.

Skoro tradycyjne podejście do kolonizacji nie ma zastosowania do rachunkowości, postanowiłam sprawdzić, jakie inne rozumienie byłoby adekwatne do tematu niniejszej monografii. Słownik języka polskiego⁴ rozszerza opisane powyżej rozumienie kolonizacji i wskazuje znaczenia tego terminu także w odniesieniu do poja-

¹ G.W. Kołodko definiuje globalizację jako historyczny proces liberalizacji i postępującej w ślad za tym integracji funkcjonujących dotychczas w pewnym odosobnieniu rynków kapitału, towarów i siły roboczej w jeden współzależny rynek światowy. G.W. Kołodko, *Polska z globalizacją w tle. Instytucjonalne i polityczne aspekty rozwoju gospodarczego*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2007, s. 28.

² M. Tokarski zauważa: „Standaryzacja rachunkowości powoduje stosowanie przez wszystkie organizacje gospodarcze (np. spółki giełdowe), takich samych albo zbliżonych praktyk rachunkowości, czyli jej efektem jest ujednoczenie zasad rachunkowości stosowanych w różnych krajach przez wszystkie organizacje gospodarcze. Standaryzacja jest kojarzona z narzucaniem sztywnego i wąskiego zestawu reguł”. Tokarski M., *MSSF dla MŚP przejawem procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 637, s. 324.

³ J.A. Scholte, *The Globalization of World Politics w: The Globalization of World Politics, An Introduction to International Relations*, Eds. J. Baylis, S. Smith, New York 1999 s. 15; J. Sempryk, *Globalizacja czy kolonizacja*, „Społeczeństwo – studia, prace badawcze i dokumenty z zakresu nauki społecznej Kościoła” 2022, nr 3(159), s. 69–81.

⁴ <https://sjp.pl/kolonizacja> (dostęp: maj 2023).

wienia się i rozwoju pierwszych organizmów na danym obszarze, co oczywiście również nie jest adekwatne do tematu monografii. Ostatnią wskazaną w słowniku definicją kolonizacji jest podporządkowywanie sobie czegoś i zdobywanie przewagi. Termin ten za słownikiem Merriam Webster⁵ odnosi się ponadto do aktu lub praktyki przywłaszczenia sobie czegoś, czego się nie posiada lub do czego nie ma się prawa. Należy zauważyć, że wszystkie czasowniki używane w odniesieniu do definicji kolonizacji mają charakter agresywny i przymusowy (podporządkowanie, zdobywanie, przywłaszczenie). W moim odczuciu elementem różnicującym termin *globalizacja* od terminu *kolonizacja* jest skala przymusu.

Podczas prowadzenia rozważań na wskazany temat rozstrzygnięcia wymagał też fakt, czy rachunkowość ma występować w roli konkwistadora, czy też obszaru stanowiącego przedmiot podboju. W tym celu dokonałam gramatycznej analizy zwrotu *kolonizacja rachunkowości* i doszłam do wniosku, że takie ujęcie tytułu monografii wskazuje rachunkowość jako przedmiot zawładnięcia. Rozważania nad kolonizacją rachunkowości odnoszą się do jej ściśle określonej części regulowanej przez prawo bilansowe, o finansach publicznych, podatkowe oraz do części fakultatywnej odnoszonej do rachunkowości zarządczej. Procesy zmian rachunkowości mogą więc przebiegać z jednej strony przez organiczny rozwój rachunkowości, która ze swej natury musi się dostosowywać do zmian życia gospodarczego (np. upowszechnienie się umów leasingu wymusiło stworzenie zasad ich księgowego rozliczania w ramach MSR 17) oraz wynikać z identyfikowanych przez naukowców problemów i luk w systemie informacyjnym rachunkowości. Z drugiej zaś strony przez jej rozwój wynikający z partykularnych interesów różnych jej interesariuszy (np. wpływ na kształt MSSF 16 przez różne grupy nacisku⁶), gdzie termin kolonizacja wydaje się adekwatny.

Tym samym zrodziły się w mojej głowie kolejne pytania: po pierwsze, kto miałby dokonywać kolonizacji rachunkowości, a po drugie, w jakich jej zakresach miałyby się dokonywać jej kolonizacja?

Odpowiadając na pierwsze pytanie konkwistadorami rachunkowości były przede wszystkim państwa kolonialne w odniesieniu do państw okupowanych. Proces ten w pełni można uznać za kolonizację, ponieważ w dużym zakresie był on przymusowy. Konsekwencje tego widoczne są w niektórych z państw do dzisiaj pomimo odzyskania przez nie niepodległości, co będzie opisane w dalszej części eseju.

⁵ <https://www.merriam-webster.com/dictionary/colonisation> (dostęp: maj 2023).

⁶ A. Rey, R. Maglio, V. Rapone, *Lobbying during IASB and FASB convergence due processes: Evidence from the IFRS 16 project on leases*, "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation" 2020, vol. 41, s. 100348.

Potencjalnymi konkwistadorami mogą zaś być wszyscy interesariusze zainteresowani informacjami sprawozdawczymi. Oczywiście nie wszyscy oni mają taką samą siłę wpływu na procesy stanowienia i wprowadzania zmian do zakresu, zasad, metod i narzędzi rachunkowości. Kolonizacją rachunkowości zajmują się więc różne podmioty, od twórców prawa przez inwestorów, którzy wraz z rozwojem rynków finansowych wywierali na kształt rachunkowości coraz większy wpływ, firmy, szczególnie duże transnarodowe korporacje, których siła pozwala na wywieranie wpływu na procesy legislacyjne, po naukowców – o czym będzie dalej.

Od lat wyniki badań nad procesami lobbingu w rachunkowości sugerują, że firmy stosują różne metody lobbingu. Zostały one podzielone na metody bezpośrednie, które obejmują: przysyłanie listów w odpowiedzi na zaproszenia do komentowania dokumentów do dyskusji lub projektów zmian prawa lub standardów; przemawiania na rozprawach publicznych; organizowanie spotkań z członkami komitetów i zespołów tworzących lub zmieniających prawo; prowadzenie rozmów telefonicznych z członkami komitetów i zespołów tworzących lub zmieniających prawo lub rozmawianie z nimi na konferencjach bądź w innych miejscach; posiadanie konsultantów pracujących nad konkretnymi projektami. Metody pośrednie obejmują lobbying za pośrednictwem innych stron, takich jak media, organizacje branżowe lub inne reprezentujące interesy spółki, audytorzy zewnętrzni firmy, członkowie różnych ciał tworzących standardy, np. MSSF, urzędnicy państwowi lub sponsorzy badań naukowych. Wybór metody przez lobbystę będzie zależał od jej opłacalności w porównaniu z innymi dostępnymi metodami; „ten, który oferuje mu największy wpływ (wzrost p) na jednostkę wydatków lobbingsowych”⁷. Firma może lobbować za pomocą wszystkich dostępnych kanałów, o ile korzyść krańcowa przewyższa krańcowy koszt za pomocą tego kanału⁸.

Powszechnie panuje zgoda, że firmy z Wielkiej Czwórki są ważnymi podmiotami w procesie kształtowania polityki Unii Europejskiej. Zajmują się przecież doradztwem w zakresie zarządzania w różnych obszarach polityki (bilansowej, finansowej), w tym podatków, technologii informatycznych (w tym fintech), rozwoju rynku kapitałowego, wykrywania nadużyć finansowych, zarządzania aktywami i zgodność z przepisami. Udowodniono, że są one zwolennikami branży finansowej i pomagają firmom finansowym w przeciwstawianiu się reformom regulacyjnym. Firmy świadczące usługi finansowe są największymi klientami Wielkiej Czwórki, te ostatnie działają w ich imieniu przeciwko potencjalnie zagrażającym propozycjom regula-

⁷ Na podstawie: T.G. Sutton, *Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downside Analysis*, „Accounting, Organizations and Society” 1984, no. 9(1), 1984.

⁸ G. Georgiou, *Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness*, „ABACUS” 2004, no. 40(2), s. 222.

cyjnym. Specjaliści Wielkiej Czwórki generalnie podtrzymują krytyczne spojrzenie na daleko idące reformy regulacyjne⁹. Szczególnie widoczne było to w okresie następującym po krachu finansowym 2007/2008. Pomimo obietnicy gruntownego przeglądu dokonanego przez wybranych urzędników i pozornie sprzyjającego otoczenia politycznego do dogłębnych reform wśród naukowców panuje zgoda co do tego, że zmiany w systemach regulacji finansowych były raczej kosmetyczne niż systemowe i raczej zorientowane na *status quo* niż na zmianę paradygmatu, zarówno na poziomie ponadnarodowym, jak i narodowym. Zarówno w Unii Europejskiej, w której różne propozycje reform zostały złagodzone, odroczone, a w niektórych przypadkach całkowicie porzucone, także w Stanów Zjednoczonych obserwowany był opór przed zaakceptowaniem radykalnej zmiany sektora finansowego, a kierowanie się raczej do zachęcania innych regionów do pójsicia w ich ślady za pomocą odpowiednich reform¹⁰.

Na tle powyższego można więc postawić pytanie, czy wzorem tradycyjnego rozumienia terminu *kolonizacja*, jeżeli odniesiemy ją do rachunkowości, jest to proces agresywny. Odpowiedź na tak postawione pytanie w odniesieniu do nacisków lobbystów na twórców rozwiązań wydaje się, że tak faktycznie może być.

Odpowiadając na pytanie drugie, a mianowicie: w jakich obszarach rachunkowości obserwuje się jej kolonizację, wyróżniłam następujące wybrane obszary.

Po pierwsze: kolonizacja w wymiarze przestrzennym, na który spojrzeć można co najmniej w dwójnasób. Kolonizacja rachunkowości krajowej lub międzynarodowej.

Pod określeniem kolonizacja krajowa rachunkowości mam na myśli wypieranie rozwiązań wypracowanych w danym kraju przez rozwiązania pochodzące z silniejszych gospodarek. Tego rodzaju kolonizacja przebiega na skutek kolonizacji *sensu stricto*, czego przykładem może być kolonizacji Afryki Subsaharyjskiej przez Wielką Brytanię, Francję i inne kraje europejskie. W krajach postkolonialnych, np. OHADA, można wyróżnić dwa rodzaje sił napędowych kolonizacji rachunkowości¹¹. V. Tawiah i inni w okresie kolonizacji zdefiniowali je jako siły napędowe *ex ante*, a po uzyskaniu niepodległości przez kraje okupowane jako siły napędowe *ex post*. Wśród sił napędowych *ex ante* autorzy zidentyfikowali zarządzanie, politykę gospodarczą, edukację i język kraju okupanta, które miały wpływ na systemy/praktyki rachunkowości. Autorzy znaleźli ponadto cztery siły napędowe *ex post*: pomoc zagraniczna, liberalizacja handlu zagranicznego, członkostwo w międzynarodowych stowarzyszeniach

⁹ M. Kalaitzake, *Accounting for success: The Big Four as allies of finance in post crisis regulatory reform*, "Business and Politics" 2019, no. 21(3), s. 297–326.

¹⁰ Tamże.

¹¹ V. Tawiah, B.M. Oyewo, L.D. Boolaky Doorgakunt, A. Zakar, *Colonisation and accounting development in Sub-Saharan Africa*, "Cogent Business & Management" 2022, no. 9, s. 2087465, DOI: 10.1080/23311975.2022.2087465 (dostęp: maj 2023).

i przewaga zagranicznej własności. Podczas gdy edukacja kolonizatorów odgrywała kluczową rolę podczas kolonizacji, po uzyskaniu niepodległości były kolonie nie były zmuszane do przyjęcia wyłącznie systemu edukacji kolonizatorów, ale otworzyły się na inne. Dotyczy to zwłaszcza byłych kolonii francuskich. Na przykład kraje członkowskie OHADA nie były zmuszane do uczestniczenia wyłącznie we francuskim szkoleniu księgowym. Po licznych szkoleniach i przygotowaniach przyjęły one MSSF obowiązujące od 2019 r. Podobny trend można zaobserwować w Mozambiku, Rwandzie i na Madagaskarze. Przewaga własności zagranicznej i liberalizacja handlu zagranicznego są istotnymi siłami napędowymi *ex post* rachunkowości w tych krajach. Liczba partnerów handlowych wzrosła poprzez przyjęcie otwartej polityki handlowej po uzyskaniu niepodległości. Podobnie liczba inwestorów zagranicznych w tych krajach również wzrosła, zmuszając tym samym do lepszej księgowości.

Wpływ podobnych czynników kolonizacji rachunkowości zaobserwować można także w innych krajach, niebędących krajami kolonizowanymi. Konieczność pozyskiwania kapitału na rynku międzynarodowym zmusza legislatorów do zmian prawa bilansowego w ślad za rozwiązaniami pochodzącymi z silniejszych gospodarczo gospodarek. Standaryzacja rachunkowości jest tego najlepszym wyrazem. Przykładami krajów, które skolonizowały rozwiązania krajowe rachunkowości rozwiązaniami z kręgu kultury anglosaskiej, są np. Polska i Niemcy w ramach dopuszczenia do użycia MSSF i wzorowania rozwiązań krajowego prawa bilansowego na MSR/MSSF, np. w Polsce ustawa o rachunkowości w odniesieniu do leasingu wzorowana była na MSR 17.

Kolonizacja rachunkowości w wymiarze międzynarodowym zaś to zmiany wynikające z dostosowywanie się do potrzeb rozwijającej się gospodarki oraz różnych grup nacisków w ramach stosunków władzy, o czym było już wspomniane. Szczególny wpływ na proces kształtowania się współczesnej rachunkowości w wymiarze międzynarodowym ma globalizacja gospodarki, którą określić można jako „proces, w którym rynki i produkcja w różnych krajach stają się coraz bardziej współzależne w związku z dynamiką wymiany towarów i usług, przepływem kapitału i technologii”¹². Liberalizacja przepływów ludzi, produktów i kapitałów w połączeniu z rozwojem technologicznym spowodowała zdecydowany wzrost konkurencji wśród przedsiębiorstw, które muszą obecnie rywalizować ze sobą zarówno o klientów, jak i kapitał. Rywalizacja ta odbywa się nie tylko w skali jednego kraju, ale coraz powszechniej na arenie międzynarodowej. Dla rachunkowości oznacza to nowe zadania, związane z rozwiązaniem problemów wynikających z funkcjonowania różnych systemów pomiaru, opisu i interpretacji działalności gospodar-

¹² Annual Economic Report for 1997, “European Economy” 1997, no. 63.

czej w poszczególnych krajach. Istniejące do tej pory różnice w zakresie i formie sprawozdań finansowych w poszczególnych krajach powodowały, że powstające ponadnarodowe korporacje musiały sporządzać kilka odmiennych zestawów sprawozdań finansowych, w zależności od liczby krajów, w których funkcjonowały ich jednostki powiązane; stwarzało to problemy z konsolidacją sprawozdań finansowych, a ponadto utrudniało efektywną alokację kapitałów pomiędzy jednostkami w skali świata.

Z punktu widzenia inwestorów lokujących swoje zasoby gospodarcze w różnych krajach świata lub międzynarodowych instytucji finansowych czy firm prowadzących obrót handlowy w różnych krajach świata informacje dotyczące pojedynczego podmiotu gospodarczego są użyteczne jedynie wówczas, gdy mogą być porównywalne z analogicznymi informacjami charakteryzującymi stan lub wyniki finansowe jednostek w innych krajach¹³.

Eliminowanie wymienionych różnic przebiega jednocześnie w procesach harmonizacji i standaryzacji rachunkowości, na temat których w literaturze polskiej powstało wiele opracowań.

Po drugie: kolonizacja w wymiarze przedmiotowym. Skoro rachunkowość gromadzi, wycenia i prezentuje informacje o skutkach zdarzeń gospodarczych, to kolonizacja rachunkowości w wymiarze przedmiotowym oznacza rozszerzanie się zakresu zdarzeń gospodarczych. Jak zauważa K. Bareja, „koniec XX i początek XXI wieku w rachunkowości można uznać za okres koncentrowania się tego systemu na rachunku kapitału. Stopniowo następuje odchodzenie od wyceny zasobów majątkowych w wartościach historycznych oraz wzrasta liczba identyfikowanych zdarzeń hipotetycznych”¹⁴. Inwestorów w coraz mniejszym zakresie interesuje bowiem efektywność przeszłych działań, co było obszarem ich zainteresowań, przez większość XX w., a coraz bardziej zmiany potencjału rynkowego elementów tworzących wartość kapitału własnego¹⁵. Z tego wynika, że ważnym aspektem zmian we współczesnej rachunkowości jest czynnik czasu; przedmiot rachunkowości – kapitał – postrzegany zaczął być już nie tylko w ujęciu *ex post*, ale przede wszystkim w ujęciu *ex ante*. Rozwijający się przedmiot opisu ma wpływ na kształt sprawozdawczości,

¹³ J. Turyna, J. Rak, *Cechy jakościowe informacji finansowych a problemy ryzyka w procesach decyzyjnych*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Ryzyko w rachunkowości i zarządzaniu finansami*, ciż (red.), Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2013, s. 153.

¹⁴ K. Bareja, *Koncepcja pomiaru wyniku finansowego w rachunkowości*, Praca doktorska napisana pod kierunkiem naukowym prof. dr. hab. M. Gmytrasiewicz, SGH, Warszawa 2010, s. 186.

¹⁵ K. Bareja, *Wynik całościowy – nowa kategoria rachunkowości*, w: *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, K. Bareja, T. Borocho, M. Gawart, M. Giedroyc, K. Klimczak, E. Łazarowicz, K. Zasiewska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 55.

na podstawie której dokonywana jest redystrybucja kapitału w gospodarce. Koncepcja zintegrowanej rachunkowości rozszerza opis rachunkowości. Według niej bowiem rachunkowość powinna uwzględniać nie tylko aspekty finansowe, lecz także aspekty społeczne, środowiskowe i etyczne związane z działalnością przedsiębiorstwa. Według tej koncepcji przedsiębiorstwa powinny wdrażać strategie zrównoważonego rozwoju, a rachunkowość – dostarczać informacji na temat ich realizacji. W tym miejscu rodzi się oczywiście pytanie, czy zmiany rachunkowości są efektem jej kolonizacji, czy też jest to dobrowolne rozszerzanie się przedmiotu opisu rachunkowości jako efekt rozwoju i skomplikowania życia gospodarczego.

Po trzecie: kolonizacja rachunkowości w wymiarze naukowym. Od lat obserwuje się zastępowanie badań normatywnych w rachunkowości badaniami pozytywnymi prowadzonymi tradycyjnie w dyscyplinie ekonomia i finanse. Trudno bowiem znaleźć wysoko punktowane czasopismo naukowe, które byłoby zainteresowane badaniami normatywnymi. Konieczność prowadzenia badań multidyscyplinarnych powoduje stopniowe poszerzanie się przedmiotu badań naukowców przypisanych do specjalizacji rachunkowości; holistyczne podejście do nauk społecznych i wiązanie nauki o rachunkowości z innymi dziedzinami nauk, jak np. psychologią, doprowadziło do wykształcenia się np. finansów behawioralnych, których zakres wpływa także na rachunkowość. Rachunkowość jest kolonizowana także przez metody badawcze zaczerpnięte z innych dziedzin wiedzy. Przykładami mogą tu być zastosowanie wywiadów kwestionariuszowych do zbierania danych społecznych i ich analiza za pomocą danych statystycznych czy metod matematycznych do badania zjawisk ekonomicznych, teorii gier do opisu procesów podejmowania decyzji.

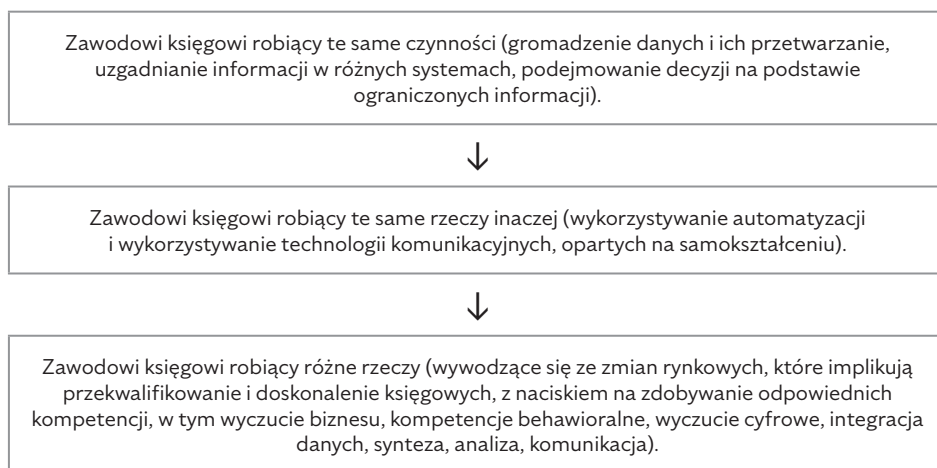
Po czwarte: kolonizacja w wymiarze narzędziowym – od rachunkowości zaczęto wymagać wdrażania narzędzi tradycyjnie stosowanych w innych dyscyplinach naukowych, np. IRR, NPV, PV. Rachunkowość nie posiada własnych zasad wyceny wartości godziwej, zaczerpnięte są one z finansów. Do metod tych, jak wiadomo, zalicza się zasady ustalania wartości bieżącej, techniki dyskontowania. Innym przykładem może być przenikaniu marketingu do rachunkowości, np. przy ustalaniu cen w ramach rachunkowości zarządczej wykorzystuje się strategie marketingowe (np. penetracyjna, spijania śmietanki).

Po piąte: kolonizacja rachunkowości przez technologie. Nie jest to tylko wykorzystanie technologii w procesie przetwarzania danych wejściowych systemu rachunkowości w dane wyjściowe, czyli informacje sprawozdawcze. Wpływ technologii na rachunkowość jest dużo silniejszy. Współcześnie rachunkowość uległa zmianie pod wpływem rozwoju technologii. Upowszechnianie się nowych technologii takich jak *big data*, *blockchain*, przetwarzanie w chmurze, *eXtensible Business Reporting Language*, technologie telefonii komórkowej, sztuczna inteligencja, aplikacje

i media społecznościowe zmieniają podejście do informacji. Znikają geograficzne i czasowe bariery, dostęp do informacji może mieć charakter natychmiastowy, co zmniejsza koszty pozyskania informacji, księgowi zastępowani są przez rozwiązania technologiczne. Współczesna rachunkowość zarządcza korzysta również z zaawansowanych narzędzi informatycznych, takich jak np. systemy BI (*Business Intelligence*) czy analiza *big data*.

W wyniku rozwoju technologicznego i globalizacji świata biznesu może wyróżnić kolejny, szósty obszar kolonizacji rachunkowości, a mianowicie zmianę w rozwoju zawodowym osób zajmujących się rachunkowością. W tym nowym świecie konieczne stanie się nauczanie się nowych działań, obejmujących m.in.¹⁶ pomiar wartości poza sprawozdaniem finansowym w celu zaspokajania oczekiwań społecznych; wykorzystanie ogromnych liczby danych w celu podejmowania decyzji i tworzenia nowych modeli zarządzania oraz podejmowania decyzji; ciągłe rozwijanie nowych umiejętności i kompetencji, aby nadążać za zmianami na rynku; ochronę zaufania do działalności gospodarczej oraz zawodu szeroko pojmowanego księgowego i przestrzeganie etyki prowadzenia biznesu.

Rysunek 1. Evolucja zadań osób zajmujących się rachunkowością według IFAC



Źródło: A.M. Vitale, *Re-imagining the Future Accountant – Our Call to Action*, 2020, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/re-imagining-future-accountant-our-call-action> (dostęp: maj 2023).

¹⁶ R.A. Şova, *Accounting Education – Between Digitalisation and the COVID-19 Pandemic Crisis*, „CECCAR Business Review”, no. 11/2020, s. 61.

Siódmy wyróżniony przeze mnie obszar kolonizacji rachunkowości dotyczy jej edukacji. Na przykładzie Singapuru i Sri Lanki, które były koloniami brytyjskimi przez prawie sto pięćdziesiąt lat i odziedziczyły po Brytyjczykach systemy edukacji w zakresie rachunkowości, zauważyć można, że kolonizacja *sensu stricto* może, ale nie musi być motorem wypierania krajowych rozwiązań księgowych. Po pięćdziesięciu latach niepodległości Sri Lanka nadal podąża za systemem kolonialnym i stosuje brytyjskie prawo bilansowe. Singapur zaś w ciągu czterech lat niepodległości odszedł od systemu kolonialnego. Większe znaczenia dla przyjęcia lub odrzucenia rachunkowości konkwestatorów ma stopień polegania na zagranicznych programach finansowych i edukacyjnych¹⁷, o czym było już wspomniane wcześniej.

Aby edukacja księgową odpowiednio reagowała na wyzwania wynikające ze zmian kompetencji wymaganych od pracowników, Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC uchwyciła ewolucję zawodu w sposób zaprezentowany na rysunku 1.

Tym samym kolonizacja rachunkowości w wymiarze edukacyjnym oznacza, że adepci rachunkowości poza umiejętnościami technicznymi powinni także pozyskać szereg kompetencji, które tradycyjnie nie kojarzyły się z pracą w rachunkowości¹⁸. Wśród najbardziej pożądanych znalazły się kompetencje związane z komunikowaniem się (*communication skills, listen effectively to obtain information, oral communication, written communication*), pracą w zespole (*team skills, teamwork*), analizowaniem (*analytic/design skills, analytical, analytical/critical thinking*), podejmowaniem decyzji (*decision-making*), systemem wartości (*ethical values, values, work ethic*), profesjonalnym nastawieniem do pracy (*professional attitude, professional demeanor*), logicznym

¹⁷ H. Wijewardena, S. Yapa., *Colonialism and accounting education in developing countries: The experiences of Singapore and Sri Lanka*, "The International Journal of Accounting" 1998, no. 33(2), s. 269–281, DOI: 10.1016/S0020-7063(98) 90030-9.

¹⁸ Na podstawie: M.H. Kavanagh, L. Drennan, *What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations*, "Accounting and Finance" 2008, no. 48, s. 279–300; J.Y. Awayiga, J.M. Onumah, M. Tsamenyi, *Knowledge and Skills Development of Accounting Graduates: The Perceptions of Graduates and Employers in Ghana*, "Accounting Education: an international journal" 2010, no. 19 (1–2), s. 139–158; A.G. Parham, T.G. Noland, J.A. Kelly, *Accounting Majors' Perceptions of Future Career Skills: An Exploratory Analysis*, "American Journal Of Business Education" 2012, no. 5(1), s. 29–36; M.F. Klibi, A.A. Oussii, *Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers' Expectations Fit with Students' Perceptions? Evidence from Tunisia*, "International Journal of Business and Management" 2013, no. 8(8), s. 118–132; B. Jackling, P. de Lange, *Do Accounting Graduates' Skills Meet The Expectations of Employers? A Matter of Convergence or Divergence*, "Accounting Education: an international journal" 2009, vol. 18, s. 369–385; S.M. R. Reyad, A. Musleh Al-Sartawi, S. Badawi, A. Hamdan, *Do entrepreneurial skills affect entrepreneurship attitudes in accounting education?*, "Higher Education, Skills and Work-Based Learning" 2019, no. 9(4), s. 739–757, DOI: 10.1108/HESWBL-01-2019-0013; D. Howcroft, *Graduates' vocational skills for the management accountancy profession: exploring the accounting education expectation-performance gap*, "Accounting Education" 2017, s. 459–481, DOI:10.1080/09639284.2017.1361846; M.M. Huber, M.A. Leach-López, E. Lee, S.L. Mafi, *Improving accounting student writing skills using writing circles*, "Journal of Accounting Education" 2020, vol. 53, s. 11; R. de Villiers, *Seven principles to ensure future-ready accounting graduates – a model for future research and practice*, "Meditari Accountancy Research" 2021, vol. 29(6), s. 1354–1380.

rozumowaniem (*logical, logical argument*), rachunkowością (*conduct audits and prepare final reports, key accounting and associated skills, prepare financial statements, technical bookkeeping, to record provisions for depreciations*) oraz kompetencje interpersonalne (*interpersonal skills*). Aktualnie środowisko biznesowe się zmienia, a edukacja w uniwersytetach ekonomicznych wydaje się nie nadążać za narzuconym przez praktyków tempem. Obawy o gotowość absolwentów do niepewnego przyszłego środowiska pracy są wzmacniane dodatkowo przez globalizację siły roboczej; zapotrzebowanie konsumentów i producentów na specjalistyczny rozwój kapitału ludzkiego; oraz poszukiwanie przez firmy przewag konkurencyjnych¹⁹.

Jak wiadomo, rachunkowość postrzegana jest także jako język biznesu. Tym samym ostatnim, ósmym, obszarem rozważań kolonizacji rachunkowości jest jej podbój na poziomie lingwistycznym. Rachunkowość, szczególnie w wymiarze standardów, ulega silnym wpływom kultury anglosaskiej, w tym szczególnie języka angielskiego. Powszechnie panuje zgoda, że wpływ zachodniego imperiaлизму przekształcił język angielski w uniwersalne narzędzie komunikacji. Przez stulecia kolonializmu, neokolonializmu, okresu zimnej wojny, a ostatnio także globalizacji Zachód rozpowszechnił na świecie preferowane przez siebie systemy kapitalizmu, demokracji i wartości moralnych. Do początku XX w. Brytyjczycy, a ostatnio Amerykanie, stali się głównymi źródłami obcych wpływów na całym świecie. W rezultacie współczesny angielski jest oderwany od jakiegokolwiek określonej tożsamości kulturowej²⁰. Znajomość języka angielskiego jest koniecznością podczas studiowania na najbardziej prestiżowych uczelniach, przepustką do pracy niemal w każdym miejscu na świecie, także na stanowiskach związanych z rachunkowością. Język angielski stał się ponadto głównym językiem używanym w nauce. Większość artykułów naukowych, także tych z obszaru rachunkowości, jest pisana w języku angielskim, aby ułatwić międzynarodową współpracę naukową. Chociaż może się to wydawać koniecznością promowania odkryć naukowych, i wynikająca z tego luka, jest problematyczna. W niekorzystnej sytuacji są badacze, którzy nie mieli okazji nauczyć się języka angielskiego. Jego triumf w nauce to tylko jeden z przykładów; język przeniknął do najbardziej wpływowych aspektów społeczeństwa na całym świecie. Konsekwencją jest bardziej podzielony świat: ci, którzy mówią po angielsku i mają dostęp do innowacji, kontra ci, którzy nie mają środków na naukę języka i dlatego pozostają w tyle²¹.

¹⁹ M. Marimuthu, L. Arokiasamy, M. Ismail, *Human capital development and its impact on firm performance: evidence from developmental economics*, "Journal of International Social Research" 2009, no. 2(8), 2009.

²⁰ A. Corradi, *The Linguistic Colonialism of English*, "Brown Political Review", <https://brownpoliticalreview.org/2017/04/linguistic-colonialism-english/> (dostęp: maj 2023).

²¹ Tamże.

Na tle powyższych rozważań trudno jest jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, czy do opisu rozwoju rachunkowości adekwatnym terminem jest kolonizacja, a w każdym razie – czy słuszne byłoby zastąpienie terminu globalizacja rachunkowości na rzecz kolonizacji rachunkowości. Tak daleko posunięta interpretacja nie wydaje mi się słuszna. Różnica pomiędzy tymi dwoma terminami w odniesieniu do rachunkowości w moim odczuciu odnosi się do skali i powodów przymusu zastąpienie jakichś rozwiązań innymi. Niewątpliwie kolonizacja rachunkowości miała miejsce w krajach kolonizowanych i ma nadal miejsce w tych uzależnionych gospodarczo od silniejszych gospodarek, w których przyjęcie rozwiązań rachunkowości z innych kręgów kulturowych jest jedynym sposobem pozyskiwania kapitału, w dużej mierze służącego przeżyciu lokalnych mieszkańców. Używanie terminu *globalizacja* w odniesieniu do rozwoju rachunkowości w tych krajach może być bardziej społecznie akceptowalnym, lingwistycznie bardziej poprawnym politycznie środkiem imperializmu i stąd używane jest częściej.

Bibliografia

- Awayiga J.Y., Onumah J.M., Tsamenyi M., *Knowledge and Skills Development of Accounting Graduates: The Perceptions of Graduates and Employers in Ghana*, "Accounting Education: an international journal" 2010, no. 19, s. 139–158.
- Bareja K., *Wynik całościowy – nowa kategoria rachunkowości*, w: Bareja K., Borocho T., Gawart M., Giedroyć M., Klimczak K., Łazarowicz E., Zasiewska K., *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Corradi A., *The Linguistic Colonialism of English*, "Brown Political Review", <https://brownpoliticalreview.org/2017/04/linguistic-colonialism-english/> (dostęp: maj 2023).
- De Villiers R., *Seven principles to ensure future-ready accounting graduates – a model for future research and practice*, "Meditari Accountancy Research" 2021, no. 29(6), s. 1354–1380.
- Georgiou G., *Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness*, "ABACUS" 2004, no. 40(2).
- Howcroft D., *Graduates' vocational skills for the management accountancy profession: exploring the accounting education expectation-performance gap*, "Accounting Education" 2017, s. 459–481, DOI:10.1080/09639284.2017.1361846.
- Huber M.M., Leach-López M.A., Lee E., Mafi S.L., *Improving accounting student writing skills using writing circles*, "Journal of Accounting Education" 2020, no. 53.
- Jackling B., de Lange P., *Do Accounting Graduates' Skills Meet The Expectations of Employers? A Matter of Convergence or Divergence*, "Accounting Education: an international journal" 2009, no. 18, s. 369–385.
- Kalaitzake M., *Accounting for success: The Big Four as allies of finance in post crisis regulatory reform*, "Business and Politics" 2019, no. 21(3), s. 297–326.

- Kavanagh M.H., Drennan L., *What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations*, "Accounting and Finance" 2008, no. 48, s. 279–300.
- Kołodko G.W., *Polska z globalizacją w tle. Instytucjonalne i polityczne aspekty rozwoju gospodarczego*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2007.
- Klibi M.F., Oussii A.A., *Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers' Expectations Fit with Students' Perceptions? Evidence from Tunisia*, "International Journal of Business and Management" 2013, no. 8, s. 118–132.
- Marimuthu M., Arokiasamy L., Ismail M., *Human capital development and its impact on firm performance: evidence from developmental economics*, "Journal of International Social Research" 2009, no. 2(8).
- Parham A.G., Noland T.G., Kelly J.A., *Accounting Majors' Perceptions Of Future Career Skills: An Exploratory Analysis*, "American Journal of Business Education" 2012, no. 5, s. 29–36.
- Rey A., Maglio R., Rapone V., *Lobbying during IASB and FASB convergence due processes: Evidence from the IFRS 16 project on leases*, "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation" 2020, no. 41.
- Reyad S.M. R., Musleh Al-Sartawi A., Badawi S., Hamdan A., *Do entrepreneurial skills affect entrepreneurship attitudes in accounting education?*, Higher Education, Skills and Work-Based Learning 2019, no. 9(4), s. 739–757, DOI: 10.1108/HESWBL-01-2019-0013.
- Semptryk J., *Globalizacja czy kolonizacja*, „Społeczeństwo – studia, prace badawcze i dokumenty z zakresu nauki społecznej Kościoła” 2022, nr 3(159), s. 69–81.
- Šova R.A., *Accounting Education – Between Digitalisation and the COVID-19 Pandemic Crisis*, "CEC-CAR Business Review" 2022, no. 11.
- Sutton T.G., *Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U.K. and the U.S.A.*, "A Downsian Analysis, Accounting, Organizations and Society" 1984, no. 9(1). Tawiah V., Oyewo B.M., Boolaky Doorgakunt L.D., Zakar A., *Colonisation and accounting development in Sub-Saharan Africa*, "Cogent Business & Management" 2022, no. 9, DOI: 10.1080/23311975.2022.2087465.
- Tokarski M., *MSSF dla MŚP przejawem procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 62.
- Turyna J., Rak J., *Cechy jakościowe informacji finansowych a problemy ryzyka w procesach decyzyjnych*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Ryzyko w rachunkowości i zarządzaniu finansami*, tyczże (red.), Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2013.
- Vitale A.M., *Re-imagining the Future Accountant – Our Call to Action*, 2020, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/re-imagining-future-accountant-our-call-action> (dostęp: maj 2023).
- Wijewardena H., Yapa S., *Colonialism and accounting education in developing countries: The experiences of Singapore and Sri Lanka*, "The International Journal of Accounting" 1998, no. 33, s. 269–281.

II.2

Kolonializm rachunkowości versus kolonializm Marsa

dr hab. Mirosława Kwiecień, prof. em. UEW

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
<https://orcid.org/0000-0003-3899-5069>

intelektualizacja rachunkowości, fenomen metodologiczny,
logika Arystotelesa, umowna dowolność – dowolna umowność,
reputacja rachunkowości, oszustwa ekonomicznej niewinności,
metarachunkowość i jej przyszłość, stylizacja opisu, efekt kolonizacji
rachunkowości, nauka wieloparadygmatyczna, per analogia
do kolonizacji Marsa, system z bazą wiedzy

Siłą sprawczą podjęcia wyzwania badawczego nad kolonizacją rachunkowości było zaciekawienie naukowe: czy w odniesieniu do rachunkowości może być zastosowana terminologia kolonializmu zewnętrznego lub wewnętrznego, która zasadniczo jest rozumiana jako działanie podporządkowujące? Przyjęłam, że oryginalność zaproponowanego przez organizatorów 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości problemu badawczego wynika z kilku faktów: rachunkowość w polskiej klasyfikacji dyscyplin naukowych utraciła ten status, brak jest praktyki rachunkowości (rachunkowości stosowanej) bez teorii rachunkowości (bez nauki rachunkowości rozumianej subiektywnie i obiektywnie¹), najnowsza historia rachunkowości (druga dekada XXI w.) to badania w zakresie zintegrowania trzech punktów widzenia: teorii nauki rachunkowości, makropolityki oraz praktyki, a ponadto przełom cywilizacyjny (rozwój technologii informatycznej,

¹ Szerzej o tych pojęciach: J.M. Bocheński, *Współczesne metody myślenia*, „W drodze”, Wydawnictwo Polskiej Prowincji Dominikanów, Poznań 1992, s. 20–21.

m.in. sztucznej inteligencji) umożliwia wykorzystanie fenomenu metodologicznego rachunkowości, która jest metodą logiki naturalnej – zawiera wiele reguł obowiązujących całkowicie ogólnie, tzn. dla każdego myślenia jako metoda działania poznawczego.

Podjmując wyzwanie „zaciekawienia naukowego”, przyjęłam stwierdzenie, że współczesna rachunkowość poczyniła w ostatnich czasach (druga dekada XXI w.) znaczne postępy w intelektualizacji rachunkowości, z nadzwyczajnymi możliwościami rozwoju o charakterze intelektualnym (wykorzystanie technologii sztucznej inteligencji) i praktycznym (sprawozdawczość zintegrowana – zintegrowanie: teorii rachunkowości, makropolityki i praktyki rachunkowości). Fenomen metodologiczny rachunkowości umożliwia wykorzystanie nowych środków (narzędzi) technologicznych (np. sieci neuronowych) i zmiany podejścia do badań na nowych obszarach (jak np. wykorzystanie pomysłów w koncepcjach zarządczych w sprawozdawczości zintegrowanej wynikających ze zmian paradygmatu organizacji gospodarczej).

Celem niniejszego wywodu jest prezentacja ciągu logicznego moich refleksji na temat kolonizacji rachunkowości w moim rozumieniu w odniesieniu do realizowania polityki w zakresie badań i rozwoju rachunkowości (teorii i praktyki) pomimo oficjalnego braku nauki rachunkowości na polskiej liście dyscyplin naukowych. Pogłębione studia literatury z wielu dyscyplin naukowych, zwłaszcza ekonomii, finansów, nauk o zarządzaniu, regulacji prawnych międzynarodowych, które są niezbędne dla praktyki rachunkowości, badań empirycznych, to w moim przekonaniu wzmocnienie poglądu, że rachunkowość posiada, tak jak każda inna dyscyplina naukowa, dwa ściśle skoordynowane, lecz różne znaczenia: może być rozumiana subiektywnie i obiektywnie. W niniejszych refleksjach zastosowano dwa podejścia badawcze: pozytywne (opisowe, deskryptywne, czyli wyjaśnianie stanu faktycznego i przewidywanie jego skutków) i normatywne (aprioryczne, upoważniające do formułowania sądów wartościujących dla określonego przedmiotu refleksji naukowych).

Fenomen rachunkowości a współczesna rachunkowość

Ustawiczna ewolucja rachunkowości, zwłaszcza stosowanej, to jej dostosowanie się do złożoności współczesnego gospodarowania. Współczesne gospodarowanie to efekt postępu naukowo-technicznego, ogólnego rozwoju społeczno-gospodarczego. Na podstawie przeglądu literatury ekonomicznej można zaryzykować stwierdzenie, że współczesne gospodarowanie to nie tylko wzrost bogactwa naro-

dowego, lecz także niebywały postęp wiedzy, a co z tego wynika – techniki (np. loty kosmiczne), technologii informatycznej (dającej możliwości gromadzenia, przetwarzania i przepływu informacji). Wszystko to razem sprawia, że w ciągu ostatnich kilku dziesięcioleci (przełom wieków XX i XXI) powstały zjawiska wcześniej nieznanne, np. globalizacja, rewolucja informacyjna, zmiany w edukacji, a zwłaszcza rewolucja polityczno-instytucjonalna (światowa liberalizacja przepływów kapitału, a wskutek tego niebywała ekspansji rynków finansowych – obroty finansowe stały się nieporównywalnie większe od obrotów handlu światowego). W efekcie to rynki finansowe pełnią dominującą rolę w globalnej gospodarce. Na szczególne wyróżnienie jako cechy współczesnego gospodarowania zasługuje wiedza będąca efektem działalności naukowo-badawczej.

Przemysł, handel – główne dziedziny rozwoju społeczno-gospodarczego oraz główne źródła tworzenia dochodu narodowego utraciły swój status na rzecz szeroko pojętej sfery usług. Ostatnia dekada XXI w. to nasilenie zjawisk stanowiących zagrożenie dla przyszłości, jak na przykład tzw. finansyzacja, czyli oderwanie sektora finansowego od gospodarki realnej, powodujące wzrost wartości aktywów finansowych w porównaniu z aktywami rzeczowymi.

Przegląd literatury ekonomicznej upoważnia do stwierdzenia, że współcześnie wszystkie państwa funkcjonujące jako suwerenne (do lat 70. XX w.) zostały objęte procesami globalizacji o charakterze ekonomicznym, technologicznym oraz informacyjnym. Zmiany te charakteryzowały się ciągłością, ale również „zerwaniem” w pewnych aspektach, w tym w postaci zmian dotyczących regulacji prawnych w odniesieniu do rachunkowości stosowanej). Ważnym przykładem zakłócenia pewnej ciągłości w rachunkowości jest między innymi kwantyfikacja z użyciem kategorii wartości godziwej, która zdeterminowała ewolucję sprawozdawczości, zwłaszcza finansowej². Jest to w rachunkowości „odpowiedź” na rozwój rynków finansowych, nowe formy finansowania, a przede wszystkim sytuacje kryzysowe w gospodarce światowej³.

Od wielu wieków zadaniem rachunkowości jest identyfikowanie, mierzenie i opisywanie wartości zasobów majątkowych każdej organizacji gospodarczej, prowadzącej w różnej formie własnościowej i w różnym zakresie działalność gospodarczą. Kwantyfikacja „przejawów” działalności gospodarczej była problemem znanym od najdawniejszych czasów. Dowodzą tego chociażby pouczenia zawarte

² Szerzej: M. Gawart, *Wartość w rachunkowości w perspektywie aksjologicznej*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 384–385.

³ Szerzej: M. Kwiecień, *Dylematy rachunkowości jako nauki społecznej w: Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, B. Fiedor (red.), PTE, Warszawa 2013, s. 378–393.

w Starym Testamencie w Księdze Mądrości: „Cokolwiek przekazujesz niech będzie pod liczbą i wagą, a dawanie i odbieranie – wszystko na piśmie”⁴. Należy podkreślić, że kwantyfikacja w liczbie i wadze była bardziej wymagającą formą kwantyfikacji w wartości, a w perspektywie globalizacji – rozwoju rynków finansowych – nowych form finansowania itd., w wartości godziwej. Dlatego słusznie traktuje się rachunkowość jako teorię oraz system pomiaru wartości ekonomicznej w procesie gospodarowania⁵. Na podkreślenie zasługuje również fakt, że kategoria wartości godziwej nie jest problemem w wycenie, który pojawił się na przełomie wieków. Problem istoty wartości (teorii wartości) jest znany od czasów Arystotelesa (poglądy Arystotelesa – 384–322 rok p.n.e. – cena godziwa, cena sprawiedliwa), a o koncepcji ceny sprawiedliwej rozważali reprezentanci klasycznej szkoły ekonomii, m.in. A. Smith, D. Ricardo i inni.

Studia literatury przedmiotu z rachunkowości, zarówno krajowej, jak i obcej, a również z filozofii, upoważnia do stwierdzenia, że teoria rachunkowości stanowi odzwierciedlenie logiki arystotelesowskiej, której podstawowym elementem jest pojęcie (w rachunkowości – bilans), które odpowiada istniejącej w świecie rzeczywistym kategorii, wymagającej stosowania metody działania poznawczego. Pojęcia są powiązane w zdania, czyli sądy (w rachunkowości – każdy zasób majątkowy ma swoje źródło finansowania i to prowadzi do równowagi bilansowej), którym można przypisać prawdziwość lub fałsz. Arystoteles przedstawił reguły wnioskowania jako związku między różnymi sądami, a szczególnie teorią sylogizmów, czyli związku dwóch zdań z trzecim.

Arystoteles „wyodrębnił” rozumowanie jako wnioskowanie logiczne z przyjętych założeń, co znajduje odzwierciedlenie w naukowym rozumowaniu w teorii rachunkowości, a mianowicie: każdy zasób majątkowy ma swoje źródło finansowania (rozumowanie dedukcyjne) oraz oparte na obserwowanych danych (rozumowanie indukcyjne). W rachunkowości jest to analiza bilansu.

Arystoteles sformułował trzy podstawowe zasady formułowania i dowodzenia twierdzeń, tzw. zasady naukowego myślenia. Kombinacja tych trzech zasad była podstawą do skonstruowania metateorii rachunkowości:

- 1) wychodzenie z jak najmniejszej liczby założeń (dla rachunkowości: każdy podmiot gospodarczy ma zasoby majątkowe – bilans – rachunek majątku);
- 2) tworzenie w oparciu o te założenia ścisłej teorii poprzez rozumowanie dedukcyjne („przedłużenie” metody bilansowej w funkcjonowaniu kont jako urządzeń ewidencyjnych);

⁴ B. Micherda, M. Szulc, *Przesłanki kwantyfikacji życia gospodarczego w: Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, B. Micherda (red.), Difin, Warszawa 2013, s. 20–22.

⁵ B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, PWN, Warszawa 2005, s. 12–13.

- 3) ostateczna weryfikacja teorii poprzez konfrontację wniosków z niej wynikających z faktami (powiązanie bilansu z rachunkiem wyników – zysk to nieekwiwalentny przyrost majątki, a strata to ubytek majątku).

Logika Arystotelesowska⁶ to metarachunkowość, dyscyplina najdoskonalsza – opisana przez matematyka Luca Pacioli w dziele⁷ *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Suma de Arithemetica. Geometria. Proportioni de Proportionalita*. Dzieło wydano w 1494 r., czyli 529 lat temu. W traktacie Luca Pacioli wyjaśnił pojęcia metarachunkowości według Arystotelesowskich zasad naukowego rozumowania. Opierając się na nich, przedstawił definicje pojęć, które odpowiadały istniejącym w rzeczywistym świecie gospodarczym kategoriom ekonomicznym. Wyjaśniając pojęcia Luca Pacioli utworzył sieć semantyczną kategorii ekonomicznych, stosowaną w rzeczywistości gospodarczej od wieków, pod każdą szerokością geograficzną: bilans – zapis podwójny – zapis chronologiczny – prowadzenie ewidencji w Memoriale i Księdze Głównej – wielowalutowość ewidencji – inwentaryzacja – poprawianie błędów (stornowanie) – ustalanie sald kont – zasada równowagi bilansowej – ustalanie wyniku – zysku lub straty. Można zaryzykować stwierdzenie, że rachunkowość oparta jest na fenomenie, który ma źródło w filozofii Arystotelesa⁸.

Przełom wieków XX i XXI to niechlubne „doświadczenia” rachunkowości stosowanej wynikające z eksponowania teorii wartości, czyli niedoskonałości anglosaskiego modelu rachunkowości. Model rachunkowości anglosaskiej to odzwierciedlenie instytucjonalizmu politycznego, zwłaszcza rynków finansowych. Amerykański lobbing finansowy (instytucje finansowe itp.) preferowały (i preferują) model anglosaski rachunkowości, czyli teorię wartości mającą na celu ustalenie na moment bilansowy wartości rynkowej organizacji gospodarczej jako podstawowej informacji dla inwestorów. Wartość ta jest ustalana przy uwzględnieniu zasady przewagi treści nad formą przy szerokim zastosowaniu koncepcji wartości godziwej, co determinowało konieczność stosowania standardów rachunkowości (regulacji prawnych międzynarodowych), a przede wszystkim tworzenia tzw. środowiska ekspertów finansowych ds. teorii wartości. Model anglosaski rachunkowości to odzwierciedlenie działania rynku, które ma długą historię, ale jak udowodniła praktyka

⁶ M. Dobija, *Wartość godziwa jako kryterium prawdy w teorii ekonomicznej w: Dążenie do prawdy w naukach ekonomicznych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2006, s. 147.

⁷ Szerzej: *Traktat o rachunkowości wydany z okazji jubileuszu 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich 1907–2007*, L. Pacioli, *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Suma de Arithemetica. Geometria. Proportioni de Proportionalita*, SKwP, Warszawa 2007.

⁸ A. Kamela-Sowińska, *Rachunkowość w czasach kryzysu w: Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji ekonomicznej*, SK Oddział w Lublinie, Lublin 2009, s. 2–10; Z. Sadowski, *Współczesna gospodarka rynkowa a nauka ekonomii w: E. Mączyńska, J. Wilkin, Ekonomia i ekonomia w czasach przełomu*, PTE, Warszawa 2010, s. 47–59.

gospodarcza, niekoniecznie idealnie działający mechanizm rynków (jak oczekiwał tego m.in. A. Smith). Nowe teorie ekonomistów (po kryzysie lat 1929–1933), takie jak teoria J.M. Keynesa, która „odrzucała jeden z kanonów ekonomii – prawo Saya uzasadniające optymalność działania rynku w dążeniu do równowagi – uzasadniały interwencyjną akcję państwa stosującego określone narzędzia polityki makroekonomicznej”⁹. Ostatnie lata XX w., a właściwie przełom XX i XXI w., to dominacja doktryny neoliberalnej, według której rynek powinien być podstawowym regulatorem rozwoju gospodarczego. Neoliberalizm „stał się wiarą pretendującą do roli jedynej możliwej interpretacji nauki ekonomii”¹⁰, czego dowodziła chicagowska szkoła ekonomii z E. Fammą i innymi ekonomistami. Ponadto lata 80. XX w. to teorie ekonomii instytucjonalnej, w myśl której celem gospodarowania określonej organizacji gospodarczej (w długim okresie) jest maksymalizacja jej wartości rynkowej.

Upraszczając problem, jakim jest złożoność gospodarowania, należy zwrócić uwagę na to, że zarówno w ekonomii, jak i w nowej dyscyplinie, umownie określonej mianem nauki – w finansach – wykorzystywano nowe teorie, których podstawą było założenie, że „o wyborze portfela, czyli o podjęciu przez inwestora decyzji, jakich inwestycji należy dokonać, co ująć w portfelu inwestycyjnym”¹¹ – decyduje cena akcji (model CAPM). Obiektywnym (w przekonaniu inwestorów, a zwłaszcza ekonomistów z tzw. chicagowskiej szkoły ekonomii i finansów) wskaźnikiem „użyteczności” jest cena akcji, a nie informacja sprawozdawcza.

Wiara w efektywność rynku finansowego, a przede wszystkim w analityków finansowych (na przełomie XX i XXI w.) to metamorfoza zasad i funkcji rachunkowości, zwłaszcza w Stanach Zjednoczonych Ameryki i w Wielkiej Brytanii (aczkolwiek w mniejszym stopniu). Stosowanie modelu anglosaskiego rachunkowości w przekonaniu ekonomistów chicagowskiej szkoły ekonomii i finansów upoważnia do stwierdzenia, że „na typowym doskonałym rynku, którego istnienie przyjmuje się we wszystkich podręcznikach ekonomii, nie ma miejsca dla rachunkowości”¹², w rozumieniu tradycyjnej wielowiekowej rachunkowości „europejskiej”, którą określa (w literaturze przedmiotu rachunkowości) modelem rachunkowości kon-

⁹ Szerzej: E. Mączyńska, *Ekonomia w warunkach gospodarki nietrwałości*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu*, E. Mączyńska, J. Wilkin (red.), PTE, Warszawa 2010, s. 61–64; Z. Madej, *Ekonomia po wydarzeniach, które wstrząsnęły Światem*, w: *Ekonomia i ekonomiści...*, E. Mączyńska, J. Wilkin (red.), PTE, Warszawa 2010, s. 81–94.

¹⁰ Szerzej: Z. Sadowski, dz. cyt., s. 51. G. Akerlof, R.J. Shiller, *Zwierzęce instynkty, czyli ludzka psychika napędza globalną gospodarkę i jaki ma to wpływ na przemiany światowego kapitalizmu*, EMKA, Warszawa 2010, s. 20–99.

¹¹ M. Cieślak, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011, s. 38.

¹² Szerzej: E.A. Hendricksen, M.F. Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 130; M. Kwiecień, *Standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej a alchemia manipulacji*, w: tejże, *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2009, s. 329–339.

tynentalnej. A to oznacza, że nie ma miejsca dla metateorii rachunkowości, czyli zasad naukowego rozumowania według filozofii Arystotelesowskiej.

Model kontynentalny rachunkowości to między innymi efekt odmiennego celu gospodarowania, jakim jest maksymalizacja zysku, a nie jak w Stanach Zjednoczonych maksymalizacja wartości rynkowej organizacji gospodarczej. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem E. Mączyńskiej (udowodniła je bowiem praktyka gospodarcza), że „charakterystyczna dla współczesnego świata dramatycznie wręcz narzucona równowaga, zmusza do poszukiwania rozwiązań ukierunkowanych na symbiozę postępu ekonomicznego, społecznego i ekologicznego. Wzorem tego symbiotycznego podejścia są idee społecznej gospodarki rynkowej. Nie są one nowe, ale współczesność zdaje się coraz wyraźniej potwierdzać ich zasadność¹³”.

Jak wynika z amerykańskiej praktyki gospodarczej, rzeczywistość gospodarczą opisują dwa „stylizowane” założenia ekonomii i finansów¹⁴:

- 1) rynek kapitałowy jest efektywny, co oznacza, że analityk finansowy natychmiast ocenia pojawiającą się informację (np. o instrumencie finansowym), odzwierciedlając jej znaczenie (wartość) w cenie papieru wartościowego;
- 2) *Capital Assets Pricing Model* (CAPM) – „stylizowane” fakty były przyczyną finansyzacji, a jej zwolennicy, autorytety naukowe (np. M. Friedman), twierdzili, że innowacje finansowe (m.in. instrumenty pochodne) są użyteczne jako osłona przed niestabilnością na rynku aktywów.

W przekonaniu amerykańskich monetarystów innowacje finansowe, np. kontrakty *futures* na kursy walutowe lub stopy procentowe powiązane z wartościami portfeli akcji czy też konwersji jednego typu instrumentu dłużnego na drugi są czymś „na dobrej drodze” do rozwoju gospodarczego. To nie są „stylizowane” fakty, czyli narzędzia umożliwiające tworzenie „lepszyc maszyn do produkcji inflacji finansów¹⁵”, to są narzędzia rozwoju gospodarczego. (Warto tu podać, że w 2005 r. Unia Europejska wydała dyrektywę¹⁶ zawierającą postanowienia w zakresie instrumentów finansowych, których wartości nie da się ustalić według zasad rachunkowości, w celu ukrócenia polityki stylizowania faktów gospodarczych).

Uogólniając, model anglosaski rachunkowości to preferowanie standardów rachunkowości jako podstawowych regulacji prawnych stosowanych w amerykańskiej praktyce gospodarczej. Standardy rachunkowości to efekt wpływu lobbingu

¹³ E. Mączyńska, *Ordo. Ustrój równowagi – poszukiwania i prognozy w: Idea Ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, PTE, Warszawa 2010, s. 193.

¹⁴ J. Toporowski, *Dlaczego gospodarka światowa potrzebuje krachu finansowego i inne krytyczne eseje o finansach i ekonomii finansowej*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2012, s. 10–25.

¹⁵ Szerzej: J. Toporowski, *Dlaczego...*, dz. cyt., s. 64.

¹⁶ T. Gabrusewicz, *Odpowiedzialność organów zarządzających korporacją a odpowiedzialność społeczna korporacji w: Rachunkowość w warunkach Unii Europejskiej*, taż (red.), ZMPM-DRUK, Poznań 2005, s. 10.

politycznego oraz lobbingu finansowego, postanowienia (normy prawne), które wzbudzały (i wzbudzają) dyskurs zarówno w środowisku naukowym, jak i praktyków. Standardy rachunkowości (MSR, MSSF) to normy prawne, które nie uwzględniają: wielowiekowej tradycji rachunkowości, zwłaszcza pełnienia przez nią roli notariatu działalności gospodarczej jako nadrzędnej funkcji rachunkowości, tzw. funkcji doradczo-rozliczeniowej, co odzwierciedla model kontynentalnej rachunkowości.

Model kontynentalny rachunkowości – to podejście prawne wynikające z bezpieczeństwa obrotu gospodarczego¹⁷. W modelu anglosaskim podstawowym raportem jest bilans, w którym jest prezentowana wartość rynkowa organizacji gospodarczej jako podstawowa informacja dla inwestorów, podczas gdy w modelu kontynentalnym celem gospodarowania jest maksymalizacja zysku, a podstawowym raportem jest rachunek zysków i strat, nadrzędną zasadą rachunkowości jest zaś zasada ostrożnej wyceny. W polskich warunkach wyodrębniamy (z racji prawa podatkowego) jako równorzędną zasadę rachunkowości – współmierność między kosztami a przychodami.

Model anglosaski rachunkowości to w gruncie rzeczy zmiana paradygmatu rachunkowości, czyli rzetelnego, wiarygodnego pomiaru (m.in. wyniku finansowego) na paradygmat starannego działania. Tak sformułowany paradygmat odwołuje się w pewnym sensie do metarachunkowości, natury ludzkiej i odpowiedzialności za dokonywane wybory. Preferowanie teorii wartości w modelu anglosaskim oznacza preferowanie informacji prognostycznych. Wynika to z faktu, że globalizacja to przedsięwzięcia, które przekraczają granice, to konieczność stosowania szacunków na rynkach prawnych w „umownej dowolności”, co wynika z dylematu ustalania wartości godziwej wtedy, kiedy nie dochodzi do transakcji. To ostatnie oznacza, że aby ustalić wartość godziwą określonego zasobu majątkowego albo zobowiązania, można dokonać pomiaru wybierając zasadę umownej dowolności albo zmodyfikowane zasady dowolnej umowności (Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej MSSF nr 13 – Wycena wartości godziwej, który obowiązuje od 2013 r.). Oznacza to możliwość wyboru metody zorientowanej na podejście rynkowe, dochodowe albo kosztowe.

Na szacunek wartości godziwej nie powinna wpływać specyfika organizacji gospodarczej bądź dostępne dla niej informacje, które mogłyby być podstawą

¹⁷ Nadrzędną zasadą rachunkowości w modelu anglosaskim jest zasada "przewagi treści nad formą" – *true and fair view* – stąd „nadużywanie”, wyceny zasobów majątkowych wg koncepcji wartości godziwej – dokonywanie przez analityków finansowych „szacunkowej wyceny” zasobów dla korzyści ekonomicznych dla maksymalizacji wartości rynkowej organizacji gospodarczej – standardy rachunkowości służą w tym przypadku uprawdopodobnieniu rzeczywistości gospodarczej. Stopień tego uprawdopodobnienia zależy od odpowiedzialności etyki – analityka finansowego. Jak udowodniła to amerykańska praktyka gospodarcza (kryzys 2008–2011), standardy rachunkowości były narzędziem „stylizowanych faktów” – stylizowanej rzeczywistości gospodarczej.

do dokonania odmiennych szacunków kształtowania wartości wymiany zasobu majątkowego albo zobowiązania. Postuluje się więc ograniczenie wpływu czynników wewnętrznych poprzez wyróżnienie kilku poziomów rynku. Pierwszy poziom wiąże się z wpływami na wycenę notowań rynkowych identycznych zasobów majątkowych lub zobowiązań na aktywnym rynku, poziom drugi natomiast odnosi się również do notowań rynkowych, z tym, że są to notowania na rynkach, których nie można uznać za aktywne albo podobnych, ale nieidentycznych zasobów majątkowych lub zobowiązań. Na uwagę zasługuje fakt, że przy szacunkach na tym poziomie należy dokonać korekt wartości wynikających z obserwacji notowań, wartość korekt powinna wynikać ze specyficznych cech notowanego zasobu majątkowego lub zobowiązania. Poziom trzeci to określenie wpływu rynku, ale w przypadku kiedy nie jest możliwe bezpośrednio ustalenie notowań rynkowych określonego zasobu majątkowego. Trzeba wówczas odnieść się do innych czynników rynkowych, które mogą być obserwowane bezpośrednio na rynku (np. stopy procentowe). Poziom czwarty to sytuacja, w której brak jest możliwości bezpośredniego odniesienia do powyższych czynników, ale istnieje możliwość potwierdzenia ich oddziaływania, co może nastąpić z wykorzystaniem stosownych metod ilościowych (np. korelacje, ekstrapolacje, interpolacje). Poziom piąty oznacza, że szacunki opierają się na wewnętrznych informacjach organizacji gospodarczych, które nie mogą być w żaden sposób (nawet z użyciem metod ilościowych) potwierdzone przez rynek. Możliwość odwołania się do takich metod wyceny zasobu majątkowego lub zobowiązania jest dopuszczona jedynie w przypadku braku innej możliwości wyceny na podstawie informacji rynkowych. Sugerowane jest, aby w takiej sytuacji podczas przeprowadzania wyceny zasobu majątkowego lub zobowiązań dążyć do możliwie niezależnego (od uwarunkowań organizacji gospodarczej) ustalenia (szacowania) ceny wymiany zasobu majątkowego lub zobowiązania.

Przedstawiona procedura stosowania wyceny według wartości godziwej określonego zasobu majątkowego lub zobowiązania wskazuje na umowną dowolność w wyborze metody szacowania wartości godziwej według subiektywnej oceny analityka finansowego. Wprowadzenie regulacji prawnej, jakimi są Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), odwołują się do odpowiedzialności podejmujących decyzje (analityków finansowych), to można zaryzykować stwierdzenie, że jest to pobożne życzenie, co udowodniła manipulacja informacjami sprawozdawczymi na przełomie wieków.

Nasuwa się pytanie: w jakich obszarach i w jaki sposób system informacyjny rachunkowości realizowany według modelu anglosaskiego spełnia warunek zapewnienia ochrony interesów interesariuszy, właścicieli i inwestorów?

Otóż powtórzyć to raz jeszcze: zasadnicza różnica między modelem kontynentalnym rachunkowości a anglosaskim tkwi w celu gospodarowania (maksymalizacja zysku w modelu kontynentalnym, maksymalizacja wartości rynkowej organizacji gospodarczej w przypadku modelu anglosaskiego). Ekspansja modelu anglosaskiego (swoista globalna kolonizacja rachunkowości wewnątrz obszaru samej rachunkowości) była główną przyczyną szybkiej ścieżki zmian regulacji prawnych jakimi były (i są) standardy rachunkowości stosowane przez amerykańską praktykę gospodarczą, co zaowocowało nadmierną finansyzacją działalności gospodarczej (jak podkreślano to powyżej), czyli przewagą przychodów na rynkach finansowych nad przychodami z działalności produkcyjnej, usługowej.

Finansyzacja to efekt doktryny neoliberalnej¹⁸, która preferowała procedurę powszechnej komercjalizacji, co spowodowało spory problem w nauce ekonomii, przed którą „staje potrzeba pogłębionej analizy przyczyn tego, że gospodarka rynkowa nie potrafi już jak dawniej, opanować tych negatywnych zjawisk ani zapobiec ich nasileniu”¹⁹.

Kryzys globalny naruszył nie tylko reputację rachunkowości (w modelu anglosaskim rachunkowości, lecz przede wszystkim reputację ekonomii jako nauki²⁰. Już same tytuły publikowanych na ten temat tekstów mówią same za siebie. Laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii (2008 r.) P. Krugman pyta wręcz: „Dlaczego ekonomiści niczego nie zrozumieli?”²¹, wskazując m.in. na groźny syndrom *casino finance, shadow banking system* oraz związany z tym powrót gospodarki kryzysowej. W książce pod tytułem *The Return od Depression Economics and Crisis of 2008* analizuje on kryzysy finansowe, które wystąpiły w gospodarce światowej w ostatnich kilkunastu latach, i obciąża za to przede wszystkim doktrynę neoliberalną oraz przedstawicieli tzw. szkoły chicagowskiej²². Model E. Famy (również laureata Nagrody Nobla) nie sprawdził się w praktyce gospodarczej. Na tle tych rozważań nasuwa się kolejne pytanie: dlaczego w polskich warunkach rachunkowość stra-

¹⁸ Szerzej: J.K. Galbraith, *Gospodarka niewinnego oszustwa, prawda naszych czasów*, MJ Biznes, Warszawa 2005; J.K. Stiglitz, *Szalone lata dziewięćdziesiąte*, PWN, Warszawa 2006, s. 10–100.

¹⁹ Szerzej: Z. Sadowski, dz. cyt., s. 54.

²⁰ Szerzej: E. Mączyńska, *Ekonomia w warunkach gospodarki nietrwałości*, w: *Ekonomia i ekonomiści...*, dz. cyt., s. 60; Z. Madej, *Ekonomia po wydarzeniach...*, dz. cyt., s. 80–99, J. Wilkin, *Czy ekonomistom potrzebna jest filozofia?*, w: *Ekonomia i ekonomiści...*, dz. cyt., s. 99–107.

²¹ “How to reform that has delivered serial crises instead of delivering the goods on a consisted and stable basis. Indeed, while market-reforms have taken emerging market economies out of endemic poverty and underdevelopment the frequency and virulence of economic and financial crises have increased in both emerging markets and industrial economics”, E. Mączyńska, *Ekonomia w warunkach gospodarki nietrwałości*, w: *Ekonomia i ekonomiści...*, dz. cyt., s. 60.

²² E. Mączyńska, dz. cyt., s. 60.

ciła status dyscypliny naukowej? Czy dlatego, że wielu ekonomistów o światowej renomie przypisywało kryzys finansowy standardom rachunkowości?

Przykładowo: P.H. Dembiński w refleksjach naukowych o etyce i odpowiedzialności w świecie finansów stwierdza, że:

standardy rachunkowości miały wyeliminować asymetrię informacyjną pomiędzy wewnętrznymi operatorami a światem zewnętrznym, zwłaszcza partnerami finansowymi. Na poziomie globalnym funkcjonują różne standardy, zarówno dla firm, jak i organów publicznych. To powoduje ograniczenia tego procesu, ponieważ żaden standard, choćby najbardziej precyzyjny, nie może ocenić rzeczywistości ani bezpośrednio, bez pośrednictwa człowieka, ani jednoznacznie. Co więcej, działanie ludzkie może tak kształtować rzeczywistość, aby powstał taki a nie inny obraz²³.

Z kolei J. Toporowski formułuje wiele cech strukturalnych inflacji finansów, która doprowadziła do kryzysu finansowego.

Przeszukiwania przyczyn zaowocowały w literaturze ekonomicznej publikacjami w formie esejów, prezentujących poglądy autorytetów naukowych o krachu finansowym na rynku amerykańskim (aczkolwiek nie tylko). Na szczególną uwagę zasługują rozważania o inflacji wartości firmy i XX-wieczna teoria finansów: oszustwa ekonomicznej niewinności (*in memoriam* J.K. Galbraitha). Nie mogę oswoić się z faktem, że polskie środowisko naukowe negatywnie oceniło reputację rachunkowości jako nauki, bez dyskursu o przyczynach utraty reputacji rachunkowości stosowanej w amerykańskiej praktyce gospodarczej.

Kryzys finansowy (2008–2011) był

kryzysem inflacji aktywów i kredytów zabezpieczonych aktywami. Inflacja aktywów wiąże się ze wzrostem wartości aktywów, który dawniej tłumaczono oczekiwaniem wyższych zysków w przyszłości (w przypadku aktywów rynku kapitałowego, takich jak akcje, obligacje), albo rzadkością danego rodzaju aktywów (w przypadku nieruchomości)²⁴.

Innowacje finansowe stanowiły główny czynnik regulacji prawnych, czyli standardów rachunkowości, które miały uwiarygodnić rozwój rynków kapitałowych zamiast sfery realnej (przemysłu, handlu). Nie bez znaczenia były tu także lobbing polityczny, finansowy (Konsensus Waszyngtoński) i „odkrycia” w postaci innowacji finansowych. Znamienne jest m.in. słynne twierdzenie Millera-Modiglianiego dowodzącego, że:

²³ Szerzej: P.H. Dembiński, *Etyka i odpowiedzialność w świecie Finansów*, EMKA, Warszawa 2017, s. 90.

²⁴ Szerzej: J. Toporowski, *Inflacja i deflacja aktywów*, w: *Dlaczego gospodarka światowa potrzebuje krachu finansowego*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2012, s. 111–112.

prawdziwa wartość przedsiębiorstwa nie zależy od tego, jaką część jego kapitału stanowi kapitał własny, a jaką dług. Zachodzi to jednak tylko przy założeniu istnienia doskonałego rynku, po wyczerpaniu wszystkich możliwości arbitrażu, tak że zysk, który przynosi ów dług, bierze się ostatecznie z dochodów handlu bądź przemysłu, a nie z dalszych transakcji finansowych²⁵.

W tym kontekście ujawnił się jako szczególny w amerykańskiej i brytyjskiej (choć w mniejszym stopniu) praktyce gospodarczej problem dźwigni finansowej, która była sposobem na przekształcenie średnich, a nawet małych przedsiębiorstw w wielką korporację, bez rozbudowy mocy produkcyjnych czy rozwoju usług handlowych. Dźwignią finansową, jak każdą kategorią ekonomiczną, można realizować działalność pod warunkiem posiadania płynnych aktywów finansowych w stosunku do zaciągniętych pożyczek²⁶. Według J. Toporowskiego wartość godziwa jako współczesna metoda kwantyfikacji w rachunkowości jest ukłonem rachunkowości pod adresem rynków finansowych²⁷.

Konkludując, współczesna rachunkowość ma dwa modelowe wzorce: anglosaski i kontynentalny. Ten pierwszy to rachunkowość stosowana, czyli użyteczna wiedza dla potrzeb innowacji finansowych. W krajach finansowo rozwiniętych, takich jak Stany Zjednoczone czy Wielka Brytania, wiązał się on ze zmianami struktury aktywów (rzeczowe miały mniejszy udział na rzecz finansowych (akcji, obligacji itp.)) oraz z problemami kwantyfikacji w rachunkowości (wyceną zasobów majątkowych według wartości godziwej)²⁸. W moim przekonaniu metarachunkowość ma luźny związek z modelem anglosaskim rachunkowości, co udowadnia powyższa refleksja, niezbędna w tym tekście dla dalszych rozważań.

Z kolei model kontynentalny rachunkowości to kontynuacja wielowiekowej tradycji rachunkowości, efekt kolonializmu, czyli stosowania w rachunkowości zasad naukowego rozumowania wynikających z filozofii arystotelesowskiej. Współcześnie model ten stanowi również odzwierciedlenie dyrektyw Unii Europejskiej, uwzględniających regulacje prawne, zapewniające bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Tu dostrzec można silniejszy związek metarachunkowości z tym modelem.

²⁵ Szerzej: J. Toporowski, *Dźwignia finansowa a inflacja bilansów*, w: *Dlaczego gospodarka...*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2012, s. 75.

²⁶ C.W. Jackson, *Sztuczka magiczna spółki WorldCom. Enron i opowieść o złotej gęsi w: Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu Sprawozdań Finansowych*, PWN, Warszawa 2008, s. 61–95, 114–169.

²⁷ J. Toporowski, dz. cyt., s. 71–75.

²⁸ Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) to normy, wskazówki, jak należy interpretować rzeczywistość gospodarczą. Standaryzowany pomiar wartości godziwej, pierwotnie stosowany w latach 2001–2006, a zastąpiony po kryzysie, czyli od 2013 r., Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej (MSSF 13), nadal budzi dyskurs w środowisku praktyków.

Metarachunkowość i jej przyszłość

„Ujęcie wartości firmy w sprawozdawczości finansowej uważa się za jedno z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień rachunkowości”²⁹. Innowacje finansowe już we wstępnej fazie rozwoju rynku finansowego zostały usankcjonowane regulacjami prawnymi³⁰, normami prawnymi rachunkowości, jakimi są MSR-y i udoskonalone MSSF-y. Z badań empirycznych prowadzonych przez reprezentantów polskiego środowiska naukowego i praktyków rachunkowości³¹ wynika, że skala kolejnych zmian w tych regulacjach, w tym skala zmian w obszarze pomiaru wartości firmy, jak i wyceny zasobów majątkowych lub zobowiązań według koncepcji wartości godziwej, jest bardzo duża. Na szczególne podkreślenie zasługuje fakt, że regulacje prawne rachunkowości w Unii Europejskiej, zwłaszcza IV Dyrektywa – 78/660 EWG z 25 lipca 1978 r. – stanowiły zaporę dla europejskiej praktyki rachunkowości. Model kontynentalny rachunkowości (odzwierciedlający – jak to wykazałam – metarachunkowość) jest stosowany przez większość krajów europejskich, co sprawiło, że skutki kryzysu finansowego miały niższy stopień intensywności aniżeli w amerykańskiej praktyce gospodarczej. Standardy rachunkowości (MSR-y) i sprawozdawczości finansowej (MSSF) są bowiem stosowane w europejskich warunkach gospodarowania przez spółki notowane na giełdzie (także w Polsce), ale z dużą ostrożnością³².

Można zaryzykować stwierdzenie, że Komisja Rachunkowości przy Parlamencie Europejskim, działając z należytą ostrożnością, uratowała wiele europejskich organizacji gospodarczych od kryzysu finansowego albo od manipulacji, czyli stylizacji rzeczywistości gospodarczej.

²⁹ Szerzej: K. Bareja, *Utrata wartości firmy w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych polskich spółek giełdowych*, w: *Rachunkowość w nurcie ekonomiczno-finansowo-zarządczym. Złota księga dla dr. Zdzisława Fedaka z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2020, s. 440.

³⁰ M. Łada, *Zasady czy osiągnięcia organizacji – wpływ procesów legitymizacji na zmianę kategorii pomiaru*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2005, nr 244, s. 110–119; M. Łada, *Legitymizacja a społecznie odpowiedzialność rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2006, nr 23, s. 7–25. Inspirujące dla refleksji naukowej (w moim przekonaniu) rozważania w zakresie pomiaru kompetencji pracowniczych jako czynnika wykorzystywanego w organizacjach gospodarczych zorientowanych na osiągnięcia rynku. A. Karmańska, *KL-ARK. Koncepcja pomiaru ekonomicznej jakości zasobów kompetencji pracowniczych*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 297–343.

³¹ Szerzej: K. Bareja – w rozważaniach o pomiarze wartości firmy zaprezentowała ewolucję zmian w prawie – rachunkowości stosowanej, co miało „uzdrowić” reputację anglosaskiego modelu rachunkowości, a przede wszystkim – uzmysłowić fakt, inwestorom, że bezpieczeństwo obrotu gospodarczego (domena modelu kontynentalnego rachunkowości) jest nadrzędną funkcją rachunkowości – K. Bareja, dz. cyt..

³² Złożoność jakości informacji sprawozdawczych – przegląd badań – prezentuje E. Łazarowicz, *Porównywalność sprawozdań finansowych sporządzanych według MSSF w praktyce spółek z Europy Środkowo-Wschodniej*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 507–525.

Dyskurs o przyczynach kryzysu (zarówno w światowym środowisku naukowym ekonomistów, m.in. noblistów – podkreślam to ponownie – wskazywał na wykreowanie zjawiska określanego mianem kryzysu poprzez stosowanie narzędzi globalnej inżynierii finansowej. W tym miejscu mogę zaryzykować stwierdzenie, że metarachunkowość w rozumieniu pozytywnego skutku kolonizacji nauki rachunkowości przez filozofię Arystotelesowską okazała się niewystarczającym narzędziem dla opisu rzeczywistości gospodarczej wypełnionej innowacjami finansowymi i inżynierią finansową. Stąd rozwój regulacji prawnych (MSR-ów, MSSF-ów), uprawniających do tworzenia nowych pojęć, np. *wartość rynkowa organizacji gospodarczej* – stylizujących rzeczywistość gospodarczą.

Od 2010 r. polskie środowisko naukowe rachunkowców prowadzi dyskurs o statusie naukowym rachunkowości. Rozważania A. Kameli-Sowińskiej są tożsame z intencją moich refleksji naukowych³³. Przedstawione w dyskusji argumenty w żadnym kontekście ani znaczeniu nie są krytyką poglądów czy opinii, mają tylko na celu znalezienie płaszczyzny do intelektualnego sporu³⁴. Przez lata nie było prawa o rachunkowości. Powstaje zatem pytanie, czym były metody, które opisał w swoim traktacie w 1494 r. L. Pacioli? Uważam, że fenomen rachunkowości i jej metodologii jest skutkiem kolonizacyjnej polityki rachunkowców w odległych wiekach, wstąpienia w obszar nauki filozofii, sięgnięcia po jej narzędzia, a przede wszystkim po logikę naturalną z podstawowym elementem pojęcia, które odpowiada istniejącej w rzeczywistości, stosowanej kategorii³⁵. W moim przekonaniu metarachunkowość opisana w traktacie L. Paciolo³⁶ prezentuje efekt tejże kolonizacji, który ma postać teorii rachunkowości osadzonych na logicznych zasadach formułowania i dowodzenia twierdzeń, czyli zasadach naukowego myślenia. Teoria ta ma aksjomaty, czyli twierdzenia, których nie trzeba udowadniać, a także paradygmaty, czyli poglądy naukowe uznawane przez środowisko naukowe i praktyków.

Według T. Kuhna – „nauka nie musi być wprost utożsamiana z poszukiwaniem prawdy, lecz rozwiązywaniem problemów według przyjętych paradygmatów”³⁷.

³³ Szerzej: A. Kamela-Sowińska, *Czy rachunkowość to już nauka społeczna*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 309–329; M. Kwiecień, *Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów*, w: *Nauka o rachunkowości...*, dz. cyt., s. 339–353; Z. Luty, *Rachunkowość jako uniwersalne poznanie*, w: *Nauka o rachunkowości...*, dz. cyt., s. 329–339.

³⁴ Z. Luty, *Rachunkowość jako...*, dz. cyt., s. 309–310.

³⁵ Szerzej o orientacji metodologicznej rachunkowości – jako zbiorze konsekwencji logicznych, czyli skutecznym układzie aksjomatów: M. Kwiecień, *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania. System z bazą wiedzy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 48.

³⁶ L. Pacioli, *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Suma de Arithemetica. Geometria. Proportioni de Proportionalita*, SKwP Warszawa 2007, s. 5–131.

³⁷ Z. Luty, *Rachunkowość jako...*, dz. cyt., s. 330; ponadto zdefiniowanie przez A. Karmańską pojęcie współczesnej rachunkowości jest argumentem potwierdzającym status rachunkowości jako nauki, zob.:

Powracając do rozwiązań o istocie współczesnej rachunkowości, uzupełniam je o stwierdzenie A. Karmańskiej:

Współczesna rachunkowość jest najbardziej oryginalnym i wymagającym wyjątkowego profesjonalizmu systemem informacyjnym ze wszystkich mi znanych odnoszących się do działania człowieka. Ma bowiem taką unikatową zdolność, że jednocześnie informuje o przeszłości i przyszłości podmiotu gospodarczego, który funkcjonuje dzięki inicjatywie i zdolnościom gospodarczym człowieka. Ma również taką cechę, że korzysta z niego potężna grupa interesariuszy, których oddziaływanie w każdej perspektywie czasowej nie jest obojętne dla losów Świata³⁸.

Model rachunkowości anglosaskiej odzwierciedla istotę współczesnej rachunkowości, scharakteryzowaną powyżej przez A. Karmańską. Niestety zawodzi w nim etyka i odpowiedzialność człowieka (analityka finansowego). Zmiana paradygmatu rachunkowości (w modelu kontynentalnym: wiarygodnego, rzetelnego pomiaru warunkującego bezpieczeństwo obrotu gospodarczego) na paradygmat umownej dowolności, rozumianej jako paradygmat starannego działania (w modelu anglosaskim), opiera się na wierze w etyczną odpowiedzialność człowieka – analityka finansowego. Praktyka amerykańska bogata jest w przykłady braku przestrzegania norm etycznych³⁹ w interpretacji regulacji prawnych służących opisowi rzeczywistości gospodarczej.

Konkludując, metarachunkowość to teoria rachunkowości, nauka rachunkowości z jej fenomenem metodologicznym. Jej kamieniem filozoficznym jest odzworowanie myślenia naukowego sformułowanego przez Arystotelesa. Nie wiadomo, kto był autorem teorii rozumowania jako wnioskowania logicznego z przyjętych założeń (każdy podmiot gospodarujący ma zasoby majątkowe, każdy zasób majątkowy ma swoje źródło sfinansowania), wiadomo jednak, że rozumowanie dedukcyjne i indukcyjne są fenomenem rachunkowości. Ponownie zaryzykuję stwierdzenie, że ten fenomen jest efektem kolonizacji rachunkowości z użyciem logiki naturalnej Arystotelesa jako jej narzędzia.

Fenomen powyższej logiki daje rachunkowcom kolejne możliwości, w tym realizowania polityki kolonizacji rachunkowości poprzez wykorzystanie dorobku naukowego innych dziedzin, zwłaszcza technologii informatycznej, w tym sztucznej inteligencji. Sztuczna inteligencja będzie w moim przekonaniu nieodłącznym elementem przyszłości rachunkowości, która uwarunkowana jest zmianą otoczenia,

A. Karmańska, *Wprowadzenie*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 13

³⁸ A. Karmańska, *Wprowadzenie...*, dz. cyt., s. 13.

³⁹ Studium zachowań ludzkich: G. Akerlof, R.I. Shiller, *Zwierzęce instynkty...*, dz. cyt., s. 80–90.

m.in. zrównoważonym rozwojem (nowym paradygmatem ekonomii i nową polityką makroekonomiczną), zmianą sprawozdawczości finansowej (sprawozdawczością zintegrowaną), rozwojem technologii informatycznej, rozwojem innych dziedzin, zwłaszcza biologii (w tym rozwojem sieci neuronowych, które zapewne mogą być wykorzystane także w rachunkowości), itp. Przyszłość rachunkowości to nowe narzędzia i nowe obszary. To złożony problem, w którym musi być podjęty wysiłek odnalezienia się rachunkowości w procesie przemian w procesie gospodarowania oraz cywilizacyjnych, a także przekraczanie różnych granic, w tym dyscyplin naukowych.

Współczesna gospodarka i globalizacja to niewątpliwie wzrost bogactwa i niebywały rozwój wiedzy, a z nią techniki (rozwój elektronicznych „urządzeń” komunikacji społecznej itp.). Burzliwy rozwój gospodarki światowej spowodował jednak zagrożenie dla jej przyszłości poprzez niszczenie środowiska naturalnego, a ponadto rozwój rynków finansowych (na których wystąpiła niebywała od wieków ekspansja, eliminacja sfery realnej działalności gospodarczej). Złożoność gospodarowania zasobami naturalnymi czy zmiany klimatyczne to w moim przekonaniu główny czynnik zmian modelu gospodarczego z doktryny neoliberalnej, uznawanej jako źródło nieprawidłowości⁴¹, na ekonomię umiaru. Ekonomia umiaru to propozycja ekonomii jako nauki normatywnej, co oznacza w praktyce gospodarczej długofalowy rozwój społeczno-gospodarczy. Według G.W. Kołodki oznacza to:

- a) wzrost zrównoważony ekonomicznie – w odniesieniu do rynków towarów i kapitału oraz inwestycji i finansów, a także siły roboczej,
- b) wzrost zrównoważony społecznie – w odniesieniu do sprawiedliwego, akceptowalnego społecznie podziału dochodów oraz stosownego udziału grup ludności w usługach publicznych,
- c) wzrost zrównoważony ekologicznie – w odniesieniu do zachowania odpowiednich relacji pomiędzy działalnością człowieka a naturą.

Ekonomia umiaru jest to więc nowy paradygmat ekonomii⁴⁰. Badania⁴¹ w zakresie teorii rachunkowości, jak również empiryczne, które realizowałam w latach 2010–2023, upoważniają do stwierdzenia, że przez stulecia (co najmniej od 1494 r.) relacja teorii rachunkowości z praktyką była jednoznacznie określona i zrozumiała. Co ważne, była akceptowana przez jej użytkowników, zwłaszcza odbiorców informacji sprawozdawczej, co wynikało z tego, że opis rzeczywistości gospodarczej dokony-

⁴⁰ G. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia i polityka dla przyszłości*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy ekonomii i praktyki gospodarczej*, W. Mączyńska (red.), PTE, Warszawa 2014, s. 19.

⁴¹ Szerzej: M. Kwiecień, *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 87(143), s. 67–89; M. Kwiecień, *Dylematy i trendy rachunkowości*, w: *Eseje o podatkach i rachunkowości*, J. Ostaszewski, M. Jamroży, A. Tłaczała (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018, s. 71–101; M. Kwiecień, *Sprawozdawczość w XXI wieku – ewolucja czy rewolucja?*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, SGH, Warszawa 2018, nr 164, s. 63–80.

wany przez rachunkowość był weryfikowany według zasad myślenia naukowego. To sprawiło, że teoria rachunkowości została uznana przez świat nauki i praktyki.

Złożoność relacji między teorią – nauką rachunkowości a praktyką rachunkowości, zwłaszcza praktyką amerykańskiej rachunkowości sugestywnie przedstawiła A. Kamela-Sowińska⁴² pisząc o upolitycznieniu rachunkowości, z czym należy się zgodzić. Udowodniła to bowiem amerykańska praktyka gospodarcza w latach 2000–2011. Problem upolitycznienia rachunkowości prezentowany jest w literaturze krajowej z rachunkowości. W przekonaniu W. Brzezina współczesna rachunkowość obejmuje całą sferę normalizacji poprzez różnego rodzaju przepisy prawne, standardy, dyrektywy metodologiczne, a jej zasadniczym celem jest określenie bardziej ogólnych i szczegółowych zasad funkcjonowania rachunkowości⁴³. Należy zgodzić się z kolejnym stwierdzeniem A. Kameli-Sowińskiej⁴⁴, że do czasów pierwszej regulacji prawnej, jaką był Kodeks Napoleona (1807) i Kodeks handlowy (1808), a potem Kodeks handlowy niemiecki (1900). Dwa pierwsze zawierały swego rodzaju przepisy prowadzenia i wykorzystywania ksiąg rachunkowych do tworzenia bilansu upadłościowego. Tak więc w latach 1494–1807 wyrocznią prawną rachunkowości było dzieło L. Paciolego, które stanowiło dorobek teorii rachunkowości. Ten z kolei – weryfikowany przez praktykę rachunkowości stanowił podstawę metodologicznej modelu kontynentalnego rachunkowości.

Z czasem argumentem dla ingerencji określonych organizacji w regulacje prawne rachunkowości (nazywane standardami rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej) stały się innowacje finansowe. Amerykańska praktyka rachunkowości udowodniła, że były to niechlubne czasy dla rachunkowości, a zwłaszcza dla teorii⁴⁵. Obecnie wyzwaniem dla tej nauki stają się gruntowne zmiany w pragmatyzmie i paradygmatach ekonomii. W tym miejscu można zaryzykować kolejne stwierdzenie, że jest to wyzwanie dla praktyki rachunkowości, jej „kamienia filozoficznego”, dla tworzenia nowego paradygmatu rachunkowości uwarunkowanego nowym paradygmatem organizacyjnym (modelem biznesowym) działalności gospodarczej⁴⁶.

⁴² A. Kamela-Sowińska, *Czy rachunkowość to już nauka społeczna*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 312–322.

⁴³ W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1998, s. 23.

⁴⁴ A. Kamela-Sowińska, *Argumenty upolitycznienia rachunkowości*, w: *Nauka o rachunkowości...*, dz. cyt.

⁴⁵ „Pogłębiona” refleksję naukową o makropolityce rachunkowości (amerykańska praktyka rachunkowości) oraz wyzwaniach nowej ekonomii – nowych technologii, o czym w publikacji K. Kobieli-Pionier, *Sprawozdanie zintegrowane: Teoria Makropolityka Praktyka*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2021; M. Kwiecień, *Inteligentny system informacyjny*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 598–682.

⁴⁶ W moim przekonaniu sprawozdawczość zintegrowana to nowy paradygmat rachunkowości w szerszym sensie znaczeniowym.

Wspomniana wcześniej ekonomia umiaru to uwarunkowany pragmatyzm ekonomiczny, czyli nowa strategia rozwoju gospodarczego (zrównoważonego: ekonomicznie, społecznego i ekologicznie), to konieczność ujawniania i prezentacji zarówno informacji finansowych i niefinansowych, to potrzeba prezentacji sprawozdawczości zintegrowanej.

Nasuwa się więc pytanie, czy sprawozdanie zintegrowane może być nowym paradygmatem rachunkowości. Według T. Khuna paradygmat to „powszechnie uznane osiągnięcie naukowe, które dostarcza społeczności uczonych modelowych problemów i rozwiązań”⁴⁷.

Pozwolę sobie tu na małą dygresję. Według K. Jajugi w finansach brak jest jednego, powszechnie akceptowanego podejścia metodologicznego i merytorycznego, opisującego złożone mechanizmy funkcjonowania rynków finansowych i działania samych inwestorów. To wymusza wprowadzenie modyfikacji do tradycyjnej metodologii i wykładni finansów opartych głównie na matematyce. „Kierunkiem ewolucji rozwoju nauk o finansach powinna być interdyscyplinarność, czyli dalsze korzystanie z dorobku innych nauk”⁴⁸. Może jest to jedna z przyczyn, że rachunkowość jest obecnie utożsamiana⁴⁹ z dyscypliną naukową finanse albo naukami o zarządzaniu, a niekiedy ekonomią (przy nadawaniu tytułów naukowych)?

Rachunkowość ma jednak odmienny statut niż finanse. Dowodem na to jest dokument *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance* opublikowany przez Amerykańskie Towarzystwo Rachunkowości (AAA – *American Accounting Association*), w którym uznano rachunkowość za naukę wieloparadygmatyczną⁵⁰. W tym dokumencie wyróżniono trzy dominujące podejścia:

- a) „klasyczne”, zorientowane na „prawdziwy” zysk,
- b) zorientowane na użyteczność decyzyjną,
- c) oraz podejście informacyjno-ekonomiczne.

Istotne znaczenie dla niniejszych refleksji naukowych ma poniższa typologia paradygmatów rachunkowości zaproponowana przez A. Riahi-Belkaoni:

- 1) paradygmat antropologiczny – indukcyjny (podejście deskryptowo-indukcyjne badania istniejących praktyk rachunkowości o postaw osób zarządzających tymi praktykami);

⁴⁷ T.S. Kuhn, *Struktura rewolucji naukowych*, Aletheia, Warszawa 2009, s. 10.

⁴⁸ K. Jajuga, *Czy kształtuje się nowy paradygmat finansów?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2000, nr 144, s. 94.

⁴⁹ A. Kamela-Sowińska, *Argument formalnego przyporządkowania do obszaru nauk społecznych*, w: *Nauka o rachunkowości...*, dz. cyt., s. 320–322.

⁵⁰ K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 87(143), s. 126.

- 2) paradygmat prawdziwego zysku – dedukcyjny (podejście normatywno-dedukcyjne, przekonanie, że zysk mierzony na podstawie jednej – innej niż koszt historyczny – metody wyceny zaspokoi potrzeby wszystkich użytkowników;
- 3) paradygmat użyteczności, zorientowany na model decyzyjny (rachunkowość jako podstawa podejmowania decyzji w zakresie polityki dywidend, polityki podatkowej, powiernictwa (*stewardship*) polityki kredytowej itp.;
- 4) paradygmat użyteczności, zorientowany na decydenta indywidualnego (rachunkowość behawioralna, badanie wpływ informacji na decyzje podmiotów indywidualnych);
- 5) paradygmat użyteczności zorientowany na zachowanie rynku (rachunkowość jako źródło użytecznych informacji dla rynków finansowych, badanie zależności między danymi rachunkowymi a zachowaniem rynku;
- 6) paradygmat informacyjno-ekonomiczny – informacja jest towarem, który ma swoją wartość wtedy, gdy przyczynia się do lepszego ekonomicznego wyboru⁵¹.

Na podstawie analizy ewolucji koncepcji sprawozdawczości finansowej można zaryzykować (kolejne) stwierdzenie, że paradygmaty użyteczności determinują przydatność nowej koncepcji, jaką jest sprawozdawczość zintegrowana, dla badań pragmatyzmu rachunkowości. To sprawia, że kwantyfikacja przejawów życia gospodarczego pozostająca w relacji z uwarunkowaniami zrównoważonego rozwoju staje się nowym paradygmatem użyteczności decyzyjnej. Należy zgodzić się z poglądem K. Kobieli-Pionnier, że sprawozdawczość zintegrowana w kontekście teorii rachunkowości jest sprawozdaniem reintegrującym rachunkowość finansową z rachunkowością zarządczą, a konwergencja tych dwóch podsystemów rachunkowości ujęta w ramy koncepcyjne, odbywa się na dwóch płaszczyznach:

- 1) teorii rachunkowości – w odniesieniu do celów cech jakościowych i fundamentalnych koncepcji sprawozdania;
- 2) praktyki rachunkowości – w odniesieniu do metod i narzędzi wykorzystywanych w procesach decyzyjnych (modeli biznesu)⁵².

Sprawozdanie zintegrowane to innowacja w paradygmatach rachunkowości – sposób na rewolucyjne rozwiązanie problemów, m.in. wyceny zasobów majątkowych, zwłaszcza niematerialnych (np. wiedzy, kompetencji pracowniczych⁵³), w wartości godziwej (np. podejście dochodowe). Zintegrowane sprawozdanie to syntetyczno-intuicyjny⁵⁴ opis rzeczywistości gospodarczej (zrównoważonego rozwoju).

⁵¹ Tamże, s. 126.

⁵² Tamże, s.130.

⁵³ Szerzej: A. Karmańska, *KL-ARK...*, dz. cyt., s. 297–343.

⁵⁴ Szerzej: M. Noga: „współczesna gospodarka wymaga, aby jej opis umożliwiał „holograficznie” odwzorowanie całości rzeczywistości gospodarczej. Stąd stosowane w badaniach ekonomicznych przede wszystkim model analityczno-intelektualny powinien być zastąpiony modelem syntetyczno-intu-

W powyższym kontekście można poddać się refleksjom nad przyszłością rachunkowości także w odniesieniu do aktualnego nurtu myślowego w dziedzinie nauk ekonomicznych, ukierunkowanego na multidyscyplinarność. Reprezentanci konstruktywizmu naukowego (np. D. Wędzki i inni) z reguły wskazują na niedoskonałość badań – w myśleniu naukowym z powodu braku modelu przyjętego w dowodzeniu naukowym. Przyjęłam za K. Jajugę, B. Micherdą, B. Mućką i innymi, że „za model można uznać także sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę gospodarczą, które powstaje na podstawie danych finansowych agregowanych w systemie rachunkowości”⁵⁵. Przeszukiwanie (krytyczna analiza) literatury ekonomicznej i z innych dyscyplin (filozofii, biologii) upoważniają mnie do stwierdzenia, że moje poglądy plasują się pomiędzy konstruktywizmem, utrzymującym, że rachunkowość, a zwłaszcza jej część składowa – sprawozdawczość finansowa – są całkowicie uwarunkowane współczesną gospodarką, czyli globalizacją oraz nową wiedzą (np. taką jak finanse behawioralne, neurorachunkowość, rachunkowość behawioralna, ekonomia umiaru), a nurtem esencjonalnym (z paradygmatem antropologicznym oraz prawdziwego zysku), w myśl którego rachunkowość (w tym sprawozdawczość) obejmuje prawne elementy, niezależne od uwarunkowań współczesnej gospodarki. Uznaję bowiem, że sprawozdanie zintegrowane to narzędzie, model syntetyczno-intuicyjny, efekt rewolucji i innowacji paradygmatów rachunkowości, to nowy pragmatyzm rachunkowości, który wynika z użyteczności (decyzyjności) informacji sprawozdawczej.

Kolonizacja rachunkowości to według mnie „uprawiana” przez rachunkowców polityka „adaptacji” rozwiązań w zakresie myślenia naukowego (będącego odwzorowaniem filozofii Arystotelesowskiej). Jest analogią do kolonizacji Marsa. Możliwość zastosowania w rachunkowości technologii informatycznej sztucznej inteligencji, jawi się jak skomplikowany lot kosmiczny, który diametralnie zmienić może jej przyszłość. Już w latach 80. XX w. podjęłam badania w zakresie wykorzystania sztucznej inteligencji w rachunkowości⁵⁶. Doświadczenia wynikające z prac

icyjnym”; M. Noga, *Racjonalność gospodarowania a logika monetarystyczno-liberalna we współczesnej ekonomii*, w: *Sektor finansowy – dylematy i kierunki rozwoju*, PTE Warszawa 2008, s. 27.

⁵⁵ K. Jajuga, *Nauka o finansach – nowe wyzwania metodologiczne*, w: B. Fiedor, *Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, PTE, Warszawa 2013, s. 356; K. Jajuga, *Koncepcja ryzyka i proces zarządzania ryzykiem. Wprowadzenie*, w: *Zarządzanie ryzykiem*, tegoż (red.), PWN, Warszawa 2009, s. 8; B. Micherda, *Wstęp*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji życia gospodarczego*, B. Micherda, M. Andrzejewski (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2013, s. 7; B. Mućko, *Sprawozdanie finansowe jako model o klasyfikacji informacji w rachunkowości o ryzyku w nim ujawnianych*, w: *Sprawozdawczość i rewizja...*, dz. cyt., s. 53.

⁵⁶ B. Iwasieczko, M. Kwiecień, J. Muszyńska, *Expert system in financial analysis*, w: J.E. Paul (ed.), *Artificial Intelligence in Economic and Management*, North Holland, Amsterdam 1988, s. 320–340; M. Kwiecień, B. Makarewicz, T. Cebrowska, *Analiza finansowa z wykorzystaniem bazy wiedzy*, Skrypty Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1992, s. 12–30.

badawczych na systemem z bazą wiedzy upoważniają do stwierdzenia, że skomplikowany „lot kosmiczny” rachunkowości – „kolonizacja Marsa” – jest możliwy przy obecnym stanie rozwoju technologii informatycznej. Nasuwa się pytanie, co mnie zainspirowało w latach 80. do podjęcia badań w zakresie wykorzystania sztucznej inteligencji w rachunkowości, zwłaszcza że status rachunkowości stosowanej miała pełnić informatyka w zakresie funkcji informacyjnych, programy komputerowe, tzw. systemy finansowo-księgowo, przyjęto bowiem, że maszyny cyfrowe zautomatyzują ewidencję księgową. Proponowane wówczas rozwiązanie⁵⁷ stanowiło wyzwanie zarówno dla praktyki rachunkowości i nauki rachunkowości, jak i dydaktyki (m.in. nauczanie rachunkowości wspomagane komputerem). Komputerowy system uczący Oskar zaprojektowano, oprogramowano i wdrożono⁵⁸ w Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu. To było pierwsze moje doświadczenia w zakresie wykorzystania technologii informatycznej. Nauczanie odbywało się poprzez dialog studenta z systemem. Kolejne prace naukowo-badawcze dotyczyły już koncepcji systemu z bazą wiedzy. Były to lata, w których sztuczna inteligencja wyszła z laboratoriów, a systemy z bazą wiedzy coraz śmielej wykorzystywały techniki informatyczne do odwzorowania procesu myślowego człowieka.

Inteligentny system zawiera bazę dziedzinową, na którą składają się fakty, reguły oraz heurystyki, co określane jest mianem systemu wnioskowania i symuluje pracę eksperta z danej dziedziny⁵⁹. Podstawowymi cechami systemów inteligentnych⁶⁰ są między innymi:

- a) rozległa wiedza z określonej dziedziny, która jest weryfikowana w trakcie działania systemu,
- b) zdolność do gromadzenia wiedzy symbolicznej (zapisanej w notacji logicznej),
- c) zdolność wnioskowania i rozwiązywania problemów rozumowania (wnioskowanie dedukcyjne, indukcje albo analogię),
- d) zdolność (umiejętność) prowadzenia dialogu w języku naturalnym, czyli języku używanym przez człowieka w komunikacji międzyludzkiej,

⁵⁷ W uchwale Rady Ministrów PRL z 12 lutego 1971 r. sformułowano zadanie dla informatyki, zaliczono do nich „całokształt prac nad zbieraniem przechowywaniem i przetwarzaniem zakodowanej informacji, opracowaniem i wykorzystaniem w gospodarce narodowej automatycznego przetwarzania danych oraz zapewnieniem potrzebnych do tego środków technicznych”.

⁵⁸ Z. Łękawa, M. Kwiecień, S. Zimnocho, *Nauczanie rachunkowości wspomagane komputerem*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1984, nr IX, s. 45–51.

⁵⁹ Szerzej: M. Kwiecień, *Przesłanki koncepcji systemu z bazą wiedzy – rachunkowość*, w: *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania. System z bazą wiedzy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 1991, s. 84–133.

⁶⁰ Szerzej: M. Kwiecień, *Inteligentny system informacyjny – proces myślowy*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 598–602.

- e) zdolność do rozszerzenia możliwości i umiejętności w zakresie formułowanych przez system z bazą wiedzy ekspertyz (oznacza to zdolność do uczenia się zarówno przez system z bazą wiedzy, jak i jego użytkownika),
- f) zdolność do behawioryzmu – tzw. psychologia zachowań systemu itp.

Na podkreślenie zasługuje fakt, że o stopniu inteligencji systemu świadczy racjonalność jego działania, czyli wybór przeszukiwań wiedzy, albo według strategii *breadth first* (węzły są przeszukiwane kolejno, począwszy od pierwszego) albo *depth first* (węzły są przeszukiwane od pierwszego odkrytego węzła do ostatniego węzła pewnej gałęzi drzewa przeszukiwań).

Racjonalność funkcjonowania systemu inteligentnego zależy od procesu myślowego komputera rozumianego jako algorytm działania rozumowania (wnioskowania). Przykładowo przy wnioskowaniu indukcyjnym algorytm działania komputera stanowi odwzorowanie rozumowania człowieka od ogółu do szczegółu. Dla komputera oznacza to działanie od zadania do podzadania. Taki algorytm jest zbiorem zadań zhierarchizowanych i stanowi domenę przeszukiwań między zadaniami i podzadaniami, jest drzewem celów działań. Proces myślowy inteligentnego systemu odbywa się na podstawie bazy wiedzy i faktów. Systemy te składają się z kilku charakterystycznych elementów, różnie określanych w literaturze przedmiotu⁶¹, np. jako automat wnioskowania albo moduł wnioskowania, baza wiedzy albo moduł wiedzy proceduralnej, operacyjnej, moduł sieci semantycznej, itp.

Rozwój technologii informatycznej to ogromne wyzwanie dla rachunkowości, zwłaszcza sprawozdawczości zintegrowanej, jak wspomniany już lot w kosmos czy kolonizacja Marsa. To także wyzwanie dla źródła sfinansowania takiej kolonizacji i jej przyszłości; to wielki obszar podejmowania różnych przedsięwzięć naukowo-badawczych, których implikacje mogą mieć znaczenie badawcze dla wielu dyscyplin naukowych. Jak twierdzi T. Winograd (guru sztucznej inteligencji i autorytet w jej zakresie), sekret sukcesu nie tkwi w budowie prawidłowego programu, lecz w znalezieniu stosownej dziedziny, a wynikiem może nie być „inteligentna maszyna: ale inteligentne użycie możliwości maszyny”⁶². Postęp w następnej dekadzie będzie według niego wiązał się z odkryciem tych dziedzin, w których założenie i techniki sztucznej inteligencji zostaną przyswojone⁶³. Taką dziedziną jest rachunkowość.

⁶¹ Szerzej: J. Zieliński (red.), *Inteligentne systemy w zarządzaniu. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2000, s. 13–26; M. Kwiecień, *Inteligentny system informacyjny – proces myślowy*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 598–602, M. Kwiecień, *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania. System z bazą wiedzy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 84–133.

⁶² J. Motiwalla, *Artificial Intelligence in Management*, “Future Challenges IEEE Transactions on Knowledge and Data Engineering” 1991, no. 2, s. 125.

⁶³ Tamże, s. 127.

Podsumowanie

„Upolitycznienie rachunkowości oznacza, że nie jest neutralnym i obiektywnym narzędziem mającym zapewnić efektywność rynków kapitałowych, a wręcz przeciwnie – jest praktyką pozwalającą na dokonywanie transferów bogactwa między klasami społecznymi”⁶⁴. Jest to możliwe z użyciem rachunkowości, która akceptuje w prawie ją obowiązującym, postanowienia pozwalające na wyceny zasobów majątkowych lub zobowiązań według zasady umownej dowolności.

Pomimo kolonizacji rachunkowości, zwłaszcza stosowanej i zwłaszcza od lat 70. XX w. do przełomu wieków poprzez jej upolitycznienie, okazało się, że to opis rzeczywistości gospodarczej oparty na zasadach naukowego rozumowania, czyli na metateorii wywodzącej się z filozofii Arystotelesowskiej, jest wiarygodny. Takim nie jest jednak na pewno opis rzeczywistości gospodarczej przeprowadzany według modelu anglosaskiego rachunkowości, ponieważ model ten akceptuje stylizowane fakty gospodarcze.

O złożoności amerykańskiej praktyki gospodarczej, w której ten model funkcjonuje w całej rozciągłości, pisało wielu ekonomistów, m.in. laureatów nagrody Nobla (Stiglitz, Shillet i inni), ale unikatowe i esencjonalne refleksje naukowe nad praktykami rynkowymi wykorzystującymi regulacje prawne rachunkowości przedstawiają publikacje J. Toporowskiego⁶⁵ oraz P.H. Dembińskiego⁶⁶. Zawierają one argumenty na upolitycznienie rachunkowości stosowanej poprzez wykorzystywanie standardów rachunkowości, zwłaszcza MSR-ów oraz MSSF-ów, które były prawnym źródłem asymetrii informacyjnej. W moim przekonaniu argumenty uzasadniające powyższy pogląd są przekonujące, wskazują bowiem na upolitycznienie rachunkowości przez lobbgingi polityczny i finansowy.

Znamienne jest to, że wskutek tegoż upolitycznienia „wartość giełdowa firmy może wzrosnąć lub zmaleć bez żadnego udziału ani kontaktu ze światem zewnętrznym – wystarczy stwierdzenie światowej agencji ratingowej, że zamierza rozważyć obniżenie ratingu, np. jakiegoś banku (...). Język publiczny staje się źródłem wartości i jak do dziś nie ma metody ujęcia tego zjawiska w sprawozdaniu finansowym”⁶⁷.

Należy podkreślić, że przemiany w rzeczywistości gospodarczej po kryzysie (2008–2011) i dokonująca się zmiana paradygmatu ekonomii wyzwająca nurt ekonomii umiaru ma znaczenie dla rachunkowości. Implikuje bowiem – bazując

⁶⁴ A. Kamela-Sowińska, *Czy rachunkowość...*, dz. cyt., s. 312.

⁶⁵ J. Toporowski, *Dlaczego gospodarka światowa potrzebuje krachu finansowego i inne krytyczne eseje o finansach i ekonomii finansowej*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2012.

⁶⁶ P.H. Dembiński, *Etyka i odpowiedzialność...*, dz. cyt., s. 77–116.

⁶⁷ A. Kamela-Sowińska, *Czy rachunkowość...*, dz. cyt., s. 315.

na rachunkowości behawioralnej – nowe paradygmaty rachunkowości, paradygmaty użyteczności, zwraca uwagę na konwergencję rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą, także w obszarze sprawozdawczości zewnętrznej.

Nowe paradygmaty ekonomii oraz rachunkowości postrzegać można jako sukces makropolityki w tworzeniu nowych regulacji prawnych rachunkowości. Są one jednocześnie wyzwaniem dla „kolonizacji tego Marsa”, czyli wykorzystania teorii rachunkowości w celu konstruowania sprawozdania zintegrowanego przy wykorzystaniu sztucznej inteligencji, tj. systemu z bazą wiedzy.

Takie wyzwania również dla nauki rachunkowości wynikają z przełomu cywilizacyjnego⁶⁸, który wymaga interdyscyplinarnych badań. Taką potrzebę wzmacnia dodatkowo złożoność założeń koncepcyjnych sprawozdawczości zintegrowanej, w których Międzynarodowa Rada ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej już we wstępie formułuje wymienione poniżej cele takiej sprawozdawczości:

- 1) poprawa jakości informacji przekazywanych inwestorom celem zwiększenia efektywności i produktywności alokacji kapitału;
- 2) promowanie bardziej spójnego i efektywnego podejścia do sprawozdawczości przedsiębiorstw, obejmującego raportowanie różnych elementów i komunikowania pełnego zakresu czynników, które istotnie wpływają na zdolność jednostki do kreowania wartości w czasie;
- 3) zwiększenie odpowiedzialności i dbałości o szeroką bazę kapitałową (kapitał finansowy, produkcyjny, intelektualny, ludzki, społeczny i naturalny) oraz zrozumienie zachodzących między nimi współzależności;
- 4) promowanie zintegrowania myślenia, podejmowania decyzji i działań ukierunkowanych na tworzenie wartości w krótkim, średnim i długim terminie⁶⁹.

W ramach nowych rozwiązań prawnych wykazywana jest zarazem konieczność integracji rachunkowości finansowej (funkcjonującej zgodnie z zasadami naukowego rozumowania) z rachunkowością zarządczą (skoncentrowaną na modelu biznesu, wykorzystaniu kapitału itp.). Wynika to z tego, że sprawozdanie zintegrowane powinno ujawniać i prezentować sposób, w jaki organizacja gospodarcza realizuje swoją strategię, ład korporacyjny, wykorzystuje kapitały (np. intelektualny, ludzki), osiąga wyniki finansowe, równoważy różne perspektywy rozwoju (stosownie do ekonomii umiaru, zrównoważonego rozwoju) w krótkim, średnim i długim okresie.

Wszystko to razem kreuje złożoność przemian w praktyce rachunkowości, aczkolwiek w moim przekonaniu praktyka rachunkowości sprostą tym wyzwa-

⁶⁸ J.E. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej globalizacji*, PWN, Warszawa 2007, s. 46–206.

⁶⁹ K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdanie zintegrowane: Teoria Makropolityka Praktyka*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2021, s. 106.

niom. Spodziewać się można, że pomogą w tym firmy audytorskie, które będą pełnić funkcje doradcze w większym zakresie niż dotychczas, jednocześnie pełniąc funkcje kontrolne.

We współczesnych organizacjach gospodarczych znaczącą rolę pełnią pracownicy. Ich umiejętności, różne kompetencje, wiedza i talenty determinują innowacyjność w tych organizacjach, tworzą cenne zasoby niematerialne. Ich wycena to kolejny „lot kosmiczny”. Wyzwanie w tym obszarze – jak udowadnia praktyka gospodarcza – rachunkowość stosowana już podjęła wykonując swoiste „loty próbne na Marsa” i – co ciekawe – rokowania są pomyślne⁷⁰. Skłaniają one do zaryzykowania stwierdzenia, że rachunkowość stosowana dzięki teorii metarachunkowości (czyli zasadom naukowego rozumowania – fenomenowi metodologicznemu rachunkowości) wynalazła i zaimplementowała nowe narzędzia pomiaru i testuje je na wycenach zasobów niematerialnych, powoli kolonizując także i ten obszar.

Rachunkowość stosowana podejmuje wyzwania wynikające ze złożoności procesu decyzyjnego. Tym wyzwaniem jest także możliwość wykorzystania sztucznej inteligencji do zapisu informacji niezbędnej dla podejmowania decyzji przez inwestorów. W moim przekonaniu przybliżanie się do takiej możliwości już ma miejsce. Dzieje się on za sprawą wprowadzania na szeroką skalę języka XBRL, który odnosi się do sprawozdawczości i oparty jest na technologii XML⁷¹. (Powtórzę raz jeszcze stwierdzenie T. Winograda – „postęp (...) i techniki sztucznej inteligencji zostaną przyswojone (...) sekret sukcesu nie tkwi w budowie prawidłowego programu, lecz w znalezieniu stosownej dziedziny”⁷² – stosowną dziedziną jest rachunkowość (z jej fenomenem metodologicznym), zwłaszcza sprawozdanie zintegrowane.

Integracja rachunkowości finansowej z zarządczą⁷³ to złożony proces intelektualizacji rachunkowości, ale w moim przekonaniu jest to przyszłość rachunkowości stosowanej. Jeśli stanie się to możliwe, to dla rachunkowości oznaczać będzie „zdobycie (skolonizowanie) przez nią Marsa”.

⁷⁰ A. Karmańska, *KL-ARK...*, dz. cyt., s. 297–343.

⁷¹ K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdanie...*, dz. cyt., s. 71–74.

⁷² J. Motiwalla, *Artificial Intelligence in Management*, “Future Challenges IEEE Transactions on Knowledge and Data Engineering” 1991, no. 2, s. 125.

⁷³ Szerzej: A. Karmańska, M. Łada, *Ujawnianie narracyjne ryzyka w sprawozdawczości. Propozycja Mapy Ryzyka w ujęciu ex-post i ex-ante*, w: *Rachunkowość w nurcie...*, dz. cyt., s. 143–205.

Bibliografia

- Akerlof G., Shiller R.J., *Zwierzęce instynkty, czyli ludzka psychika napędza globalną gospodarkę i jaki ma to wpływ na przemiany światowego kapitalizmu*, EMKA, Warszawa 2010.
- Bocheński J.M., *Współczesne metody myślenia*, „W drodze”, Wydawnictwo Polskiej Prowincji Dominikanów, Poznań 1992.
- Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1998.
- Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
- Dembiński P.H., *Etyka i odpowiedzialność w świecie Finansów*, EMKA, Warszawa 2017.
- Dobija M., *Dążenie do prawdy w naukach ekonomicznych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2006.
- Fiedor B. (red.), *Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, PTE, Warszawa 2013.
- Gabrusewicz W. (red.), *Rachunkowość w warunkach Unii Europejskiej*, ZMPM-DRUK, Poznań 2005.
- Galbraith J.K., *Gospodarka niewinnego oszustwa, prawda naszych czasów*, MJ Biznes, Warszawa 2005.
- Hendricksen E.A., Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.
- Jackson C.W., *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu Sprawozdań Finansowych*, PWN, Warszawa 2008.
- Jajuga K., *Czy ukształtuje się nowy paradygmat finansów?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2000, nr 144.
- Jajuga K. (red.), *Zarządzanie ryzykiem*, PWN, Warszawa 2009.
- Kamela-Sowińska A., *Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji ekonomicznej*, SK Oddział w Lublinie, Lublin 2009.
- Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na prognozie gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
- Karmańska A. (red.), *Rachunkowość w nurcie ekonomiczno-finansowo-zarządczym. Złota księga dla dr. Zdzisława Fedaka z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2020.
- Kobiela-Pionier K., *Sprawozdanie zintegrowane: Teoria Makropolityka Praktyka*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2021.
- Kobiela-Pionier K., *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 87(143).
- Kuhn T.S., *Struktura rewolucji naukowych*, Fundacja Aletheia, Warszawa 2009.
- Kwiecień M., *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2009.
- Kwiecień M., *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania. System z bazą wiedzy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1991.
- Kwiecień M., *Sprawozdawczość w XXI wieku – ewolucja czy rewolucja?*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2018, nr 164.
- Kwiecień M., *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 87(143).

- Kwiecień M., Makarewicz B., Cebrowska T., *Analiza finansowa z wykorzystaniem bazy wiedzy, Skrypty Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, Wrocław 1992.
- Łada M., *Legitymizacja a społecznie odpowiedzialność rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2006, nr 23.
- Łada M., *Zasady czy osiągnięcia organizacji – wpływ procesów legitymizacji na zmianę kategorii pomiaru*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2005, nr 244.
- Łękawa Z., Kwiecień M., Zimnocho S., *Nauczanie rachunkowości wspomagane komputerem*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1984, t. IX.
- Mączyńska E., *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy ekonomii i praktyki gospodarczej*, PTE, Warszawa 2014.
- Mączyńska E., Wilkin J. (red.), *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu*, PTE, Warszawa 2010.
- Mączyńska E., *Idea Ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, PTE, Warszawa 2010.
- Micherda B., Andrzejewski M. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji życia gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2013.
- Micherda B. (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, PWN, Warszawa 2005.
- Micherda B. (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2013.
- Motiwalla J., *Artificial Intelligence in Management*, “Future Challenges IEEE Transactions on Knowledge and Data Engineering” 1991, no 2.
- Noga M., *Sektor finansowy – dylematy i kierunki rozwoju*, PTE Warszawa 2008.
- Ostaszewski J., Jamroży M., Tłaczała A. (red.), *Eseje o podatkach i rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018.
- Pacioli L., *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica. Geometria. Proportioni de Proportionalita*, SKWP, Warszawa 2007.
- Paul J.E. (ed.), *Artificial Intelligence in Economic and Management*, North Holland, Amsterdam 1988.
- Stiglitz J.K., *Szalone lata dziewięćdziesiąte*, PWN, Warszawa 2006.
- Stiglitz J.K., *Wizja sprawiedliwej globalizacji*, PWN, Warszawa 2007.
- Toporowski J., *Dlaczego gospodarka światowa potrzebuje krachu finansowego i inne krytyczne eseje o finansach i ekonomii finansowej*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2012.
- Zieliński J. (red.), *Inteligentne systemy w zarządzaniu. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2000.

II.3

Uwarunkowania *sensu largo*: kolonizacji czy rozwoju rachunkowości?

prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

<https://orcid.org/0000-0003-2788-9957>

katedra, Paccioli, obrót gospodarczy, bezpieczeństwo, ryzyko, emocje,
Bombaj, ajurveda, etyka, cyfrowy pieniądz, wirtualny świat, zmiany
ewolucyjne w rachunkowości

Coroczna konferencja akademików zajmujących się w Polsce rachunkowością to Zjazd Katedr. Dlaczego „katedr”? Być może dlatego, że katedra jako kościół patriarchy, w którym głosi on naukę (główną, podstawową, sprawdzoną, ewangeliczną), stała się przesłanką dla użycia tego określenia w celu podkreślenia funkcji podstawowych naukowych jednostek uniwersyteckich. Nie mam jednak wątpliwości co do tego, że rachunkowość na pewno powstała w katedrze i dlatego do dziś – w całym naukowym świecie – dysputy o rachunkowości głównie toczą się także w katedrach, nawet jeśli formalnie rozrosły się one do miana instytutów lub są określane jeszcze inaczej. Do takiej spekulacji skłania mnie fakt, że za ojca rachunkowości uważa się zakonnik, który w katedrze niejednokrotnie zapewne był.

Jest rok 1493. Franciszkanin Luca, zwany Pacioli, pisze dzieło *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, które wejdzie do historii gospodarki światowej i stworzy jedną z najstarszych dziedzin wiedzy i umiejętności praktycznych – rachunkowość. Mijają wieki. Jego dzieło i przedstawiona w nim teoria trwa, ciągle

jest fundamentem rachunkowości. W telegraficznym skrócie wielowiekowy rozwój rachunkowości można tu skonstatować stwierdzeniem, że rachunkowość osadzona na bardzo dobrej, bo użytecznej praktycznie teorii, odpowiadając na potrzeby biznesu dynamicznie się rozwijała i szybko stawała się językiem biznesu¹. Nie odbywało się to bez wpływu na nauczanie akademickie, do którego najpierw wprowadzono buchalterię, potem księgowość, a w końcu rachunkowość (w wielu odsłonach).

Dziś obserwujemy różne zjawiska dziejące się wokół rachunkowości i w niej samej. Sygnalizuje je temat 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Rachunkowości, zapowiadając dyskusję pod hasłem kolonizacji rachunkowości. Zabierając w niej głos, zadaję sobie pytanie, czy takie zjawisko rzeczywiście ma miejsce, a jeśli tak, to jakie czynniki kolonizują rachunkowość?

W leksykalnym znaczeniu kolonizacja to zakładanie nowych osad przez przybyszów z bliższych lub dalszych stron, związane z zagospodarowaniem na stałe ziem uprzednio użytkowanych ekstensywnie (zbieractwo, łowiectwo, chów zwierząt, rolnicza gospodarka żarowa) lub nieeksploatowanych. Czym jest kolonizacja rachunkowości i którzy przybysze kolonizują rachunkowość, nadal uznawaną za światowy język biznesu? Czy w rachunkowości nadal są obszary niczyje, te dotychczas nieeksploatowane, zatem nadające się do kolonizacji? W mojej ocenie ta kolonizacja to odciskanie piętna, wchodzenie w obszar rachunkowości innych nauk i działań praktyki, to otwieranie nowych spojrzeń i czynników wpływających na rachunkowość, to zmiana znaczenia roli i rangi księgowych i audytorów.

Czynnik pierwotny, podstawowy, który pozwolił na kolonizację rachunkowości, to brak precyzyjnie określonego przedmiotu ochrony, czyli: po co dziś jest rachunkowość i komu służy i do czego? Można by przyjąć, że głównym celem, dla którego została ona wprowadzona do życia gospodarczego, jest ochrona obrotu gospodarczego, wyrażona główną zasadą wiernego i rzetelnego obrazu rzeczywistości gospodarczej. Tyle że realizacja tego celu zawsze była mało bliska rzeczywistości. Dlaczego?

Termin *ochrona obrotu gospodarczego* nie został precyzyjnie określony w literaturze przedmiotu. Najczęściej występuje on w powiązaniu z terminem *bezpieczeństwo ekonomiczne*, zarówno w wymiarze makroekonomicznym (jako bezpieczeństwo ekonomiczne państwa), jak i bezpieczeństwa ekonomicznego obrotu gospodarczego. W literaturze spotkać można kilka terminów pojęcia *bezpieczeństwo ekonomiczne*. Według Z. Stachowiaka „bezpieczeństwo ekonomiczne jest to taki stan rozwoju krajowego systemu gospodarczego, który zapewnia wysoką sprawność jego funkcjonowania – poprzez należyte wykorzystanie wewnętrznych czynni-

¹ Dziś jednak nie mogę się oprzeć wrażeniu, że współcześnie rachunkowości bliżej do języka migowego niż do języka biznesu.

ków rozwoju – oraz zdolność do skutecznego przeciwstawienia się zewnętrznym naciskom, mogącym doprowadzić do zaburzeń rozwojowych². Generalnie rzecz ujmując, obrót gospodarczy obejmuje swym zasięgiem wymianę dóbr i usług, która odbywa się za pośrednictwem pieniądza, a także towarzyszące mu stosunki prawne między jej podmiotami.

W polskim prawie karnym ochrona obrotu gospodarczego została określona w art. 296a k.k., zamieszczonym w rozdziale XXXVI *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu*, co wskazuje, że z definicji obrót gospodarczy jest dobrem prawnie chronionym. Artykuł ten chroni działalność gospodarczą, interes publiczny, przedsiębiorców oraz klientów, a także konsumentów, przez co chroni nie tylko funkcjonowanie jednostek prowadzących działalność gospodarczą, lecz także interesy nabywców indywidualnych. Chodzi również o to, by podmioty gospodarcze działały w sposób wolny (art. 20 Konstytucji RP), na równych prawach, z zachowaniem reguł zdrowej konkurencji i ochrony konsumentów.

Piękna teoria prawna, tylko gdzie ten wierny i rzetelny obraz przedstawiany przez rachunkowość? W świecie wszechogarniającej gospodarkę korupcji, wywołanej chciwością, potrzebą dominacji i władzy, gdzie wojna zmienia pojęcia ekonomiczne i jej kategorie, rachunkowość staje się arytmetyką. Kto dziś zna prawdziwy obraz rzeczywistości gospodarczej? Na pewno nie księgowi. Jak więc mają oni przy pomocy liczb obrazujących rzeczywistość oddać jej wierny obraz?

Działania wojenne na Ukrainie bardzo poważnie oddziałują zarówno na gospodarkę światową, jak i na polskie firmy. Wpływ ten musi być uwzględniony nie tylko w księgach rachunkowych, lecz przede wszystkim w sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym i w sprawozdaniu z działalności. Polski Komitet Standardów Rachunkowości przygotował dedykowane temu zagadnieniu rekomendacje, w których zwraca uwagę na to, iż podstawowym obowiązkiem każdej firmy jest zbadanie, czy nadal aktualne jest założenie kontynuacji działalności jednostki mając na uwadze skutki agresji Rosji na Ukrainę. Podkreśla także, że ustalenie, czy firma będzie kontynuowała działalność, jest bardzo istotne, gdyż wpływa bezpośrednio na sposób wyceny aktywów. Biorąc pod uwagę wymogi ustawy o rachunkowości, zaleca ujawnienie w sprawozdaniu z działalności tego, jakie wojna w Ukrainie może mieć przełożenie na jednostkę i jej sytuację majątkową i finansową w dającej się przewidzieć przyszłości przy założeniu różnych scenariuszy³.

² Z. Stachowiak, *Bezpieczeństwo ekonomiczne*, w: *Ekonomika obrony*, W. Stankiewicz (red.), Akademia Obrony Narodowej, Warszawa 1994, s. 189.

³ Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę. Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości, s. 31. Załącznik do Uchwały 6/2022 z 4 kwietnia 2022 r. 20220404_Rekomendacje_KSR_Ukraina.pdf (dostęp: kwiecień 2023).

Niewątpliwie nadal zadaniem rachunkowości jest ochrona obrotu gospodarczego jako dobra prawnie chronionego. Powstaje pytanie: jak to skutecznie zrobić?

Złożonym czynnikiem, który wpłynął, moim zdaniem, w sposób istotny na kolonizację rachunkowości, są subiektywne poglądy, opinie i trendy. Współczesna rachunkowość nie uwzględnia psychologii jednostki, jej emocji, ułomności intelektualnych w ocenie sytuacji, szczególnie kiedy w grę wchodzi pieniądze o sile rażenia większej niż wyobraźnia konsumpcyjna decydenta. Zjawisko emocjonalnego podejmowania decyzji można opisać w raporcie gospodarczym, ale w sprawozdaniu finansowym jedynie jego finansowe skutki. Może nie powinno nas dziwić, że na Światowym Kongresie Księgowych w Bombaju w listopadzie 2022 r. na otwierającej sesji plenarnej wystąpił jogin, który wykonywał ćwiczenia relaksacyjne, tłumaczył czym jest *ajurveda* i jak spokój psychiczny wpływa na psychikę księgowego, który musi podejmować decyzje o częstokroć wielkich kwotach. Tłumaczył, że zestresowany, niespokojny człowiek nie może podejmować decyzji finansowych, księgowych i podatkowych, których skutki dotyczyć mogą wielkich obszarów gospodarczych i znacznej liczby ludzi. Spokój i wewnętrzna równowaga są równie ważne w pracy księgowego jak wiedza merytoryczna i doświadczenia. To wystąpienie spotkało się z ogromnym poparciem Hindusów.

Kolonizacji rachunkowości dokonywały także błędy i nieprawidłowe założenia. Do takich zaliczam założenie, że istnieje informacja doskonała, która ma stanowić podstawę wiernej i rzetelnej informacji. Nie jest ona jednak – i nigdy nie była – wierna i nie prezentowała rzetelnej rzeczywistości. Uczestnicy rynku w większości działają przy stałym założeniu, że nie są w stanie w pełni go zrozumieć, w związku z tym ceny rynkowe raczej odzwierciedlają dominujący pogląd, a nie obiektywną wartość.

Według G. Sorosa⁴ ludzie opierają swoje decyzje nie na faktach, lecz na percepcji interpretacji faktów, zatem nie są w stanie opierać swoich decyzji na informacji obiektywnej. Poglądy i subiektywne przekonania, doświadczenie, emocje i zwyczaje wprowadzają do rzeczywistości element niepewności.

Decyzje zakupowe i sprzedażowe opierają się na oczekiwaniach względem przyszłych cen, a one zależą od obecnych decyzji zakupowych i sprzedażowych. Już wiele lat temu A. Greenspan zauważył korelacje pomiędzy cenami akcji a gospodarką: „Boom na rynku akcji to plus dla gospodarki, sprzyja wzrostowi gospodarczemu, ale nawet krach nie jest automatycznie zły – krach z 1987 r. miał bardzo niewiele trwale negatywnych konsekwencji. Dopiero, gdy zapaść na rynku mogłaby zagrozić paraliżem realnej strefy gospodarki, pojawiłyby się powody do niepokoju (...)”⁵.

⁴ G. Soros, *Kryzys kredytowy 2008 i co to oznacza. Nowy paradygmat rynków finansowych*, MT Biznes, Warszawa 2008.

⁵ A. Greenspan, *Era zawirowań. Krok w nowy wiek*, Muza, Warszawa 2008, s. 200.

Badania wielu autorów pokazują, że w sytuacji zagrożenia stratą ludzie akceptują wyższy poziom ryzyka, jeśli da im to cień szansy na zmniejszenie straty. Inwestorzy raczej podążają za trendem, niż zajmują się poszukiwaniem punktów odwrócenia trendu. Reakcja na nowe informacje nie jest natychmiastowa, a opóźniona w czasie.

Także pozytywne czynniki dokonywały kolonizacji rachunkowości, to etyka, która buduje pozytywne zmiany w rachunkowości.

Myślą przewodnią WCOA było „Budować zaufanie, umożliwiać zrównoważony rozwój”. Po co zaufanie i zasady etyki, skoro wszystko można precyzyjnie policzyć, a często robią to wyspecjalizowane programy komputerowe? Przecież komputery się nie mylą. A jednak zaufanie do zawodu księgowego przebija się przez całe ostatnie dziesięciolecie. Podkreśla się wielką wagę etyki w zawodzie. Nie ma praktycznie wystąpień w gremiach profesjonalnych, żeby nie podkreślano roli etyki w wykonywaniu zawodu księgowego i zaufania do samego księgowego jako człowieka danej profesji.

W czasach, kiedy brak jest uregulowań prawnych dotyczących wykorzystywania, analiz, przekazywania, przechowywania danych i informacji przechowywanych w chmurze, danych, które zostały pozyskane z księgowości, jedyną podstawą ich należytego użycia jest etyka zawodowa księgowego, biegłego rewidenta czy analityka danych. To księgowi stanowią w czasach braku wystarczających regulacji przechowywania danych w chmurze podstawowy filar bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i trwałości gospodarki.

Nietrudno sobie wyobrazić, kto i co może zrobić, jak zmanipulować dane księgowe i w jaki sposób wprowadzić całe grupy odbiorców w sytuacje podejmowania decyzji w oparciu o nieprawidłowe dane. Kiedy wojny, przerywania i łamanie się łańcuchów dostaw, *fake newsów*, powszechnego łamania podstaw wiarygodności przez instytucje powołane do ich budowania, księgowy jawi się jako jeden z ostatnich filarów wiarygodności i przestrzegania zasad i procedur. Stąd temat: rola i zadanie etyki w zawodzie.

Czynniki pozytywne, które wpływają na kolonizację rachunkowości, to technologie w rachunkowości i ich nowe obszary. Tu księgowy i jego rola w cyfrowym świecie staje się dominująca. Już dziś zawód księgowego należy uznać za profesję globalną, której przedstawiciele uczestniczą aktywnie w tworzeniu wartości w gospodarce. Coraz częściej mówi się o zielonej przyszłości, zielonej rachunkowości i tematach związanych z ochroną środowiska oraz zrównoważonym rozwojem. Sprawozdawczość zintegrowana to główne wyzwania i szanse, a także ograniczenie ryzyka niepowodzenia w instytucjach finansowych, tematy, które zdefiniują przyszłość rachunkowości. Przewiduje się, że informacja niefinansowa, rachunkowość narracyjna, będzie wypierać lub co najmniej współuczestniczyć w tworze-

niu informacji księgowych. Złożoności współczesnego świata nie da się skwantyfikować w liczbach. Można tylko podejmować próby wiarygodnego jego opisanie.

Niedocenianym jeszcze czynnikiem, który zauważalnie i konsekwentnie skolonizuje rachunkowość, to nowy pieniądz, pieniądz przyszłości. Trudno dziś przewidzieć, jak długo będzie to pieniądz w dzisiejszym rozumieniu tego słowa i jakie zjawiska gospodarcze będą przedmiotem pomiaru, wyceny i ewidencji, a także które z nich będą miały wpływ na wynik finansowy. Co w przyszłości będzie jednostką pomiaru w rachunkowości i jak należy do takich możliwych zmian przygotować studentów, czy jednostką nadal będzie pieniądz, czy czas, czy jednostka cybernetyczna, czy impuls elektroenergetyczny... Dziś wydaje się to jeszcze mało realne, ale przecież pieniądz już teraz nie jest jednostką pomiaru, tylko jednostką zapisu, w tym zapisu księgowego. W przyszłości jednostką wartości może być jednostka zużycia energetycznego. Pieniądz obecnie to nic innego jak wygenerowane w komputerach sumy bez pokrycia w towarze, o złocie nie wspominając. Pozbawienie banku rezerw stanowi tylko kwestię techniczną. Miliony, nawet miliardy, mogą bezpowrotnie zniknąć, banknoty stracić wartość, rozszaleć się inflacja. To rozpętałoby największy kryzys finansowy w historii. Czy i jak rachunkowość może zapobiec kryzysom finansowym, to temat na kolejny Zjazd Katedr Rachunkowości.

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że obszarów, które kolonizują rachunkowość, jest więcej niż wymienione w tym artykule. Dla praktyków rachunkowości dziś większym problemem jest rozstrzygnięcie, czy dane zjawisko jest zjawiskiem gospodarczym, czy jest zdarzeniem gospodarczym, i czy może być zapisane jako operacja gospodarcza wyceniona w pieniądzu, oraz czy ma wpływ na wynik finansowy. Biznes, eksperci, bankierzy mają coraz więcej wątpliwości, na ile sprawozdanie finansowe jest wytworem rzetelnej wyceny, a na ile wpływały na jego wielkości post prawda, fakty alternatywne, *fake newsy*, politycy i manipulatorzy globalną gospodarką oraz cyberprzestrzeń.

Skoro rachunkowość jest nauką społeczną, to kiedy zostaną zaprezentowane wyniki badań nad koncepcją czasu społecznego w rachunkowości jako przeciwstawienie Newtonowskiej koncepcji czasu linearnego i czasu obiektywnego albo metod wartościowania zasobów społecznych, takich jak powietrze, woda, kopaliny czy zasobów intelektualnych? We współczesnym sprawozdaniu finansowym łącznie są trzy wymiary czasowe, w realnym gospodarczym świecie czasoprzestrzeń sprawozdania finansowego jest nierealna. Obecnie w nauce rachunkowości nie dąży się do eliminacji różnic, a jedynie do ograniczenia sprzecznych rozwiązań. Zmiany w globalnej gospodarce nie wymuszą dużych, a już tym bardziej rewolucyjnych zmian w rachunkowości. Będą to zamiany ewolucyjne, tak jak powolna jest kolonizacja jako proces:

- 1) rachunkowość oparta zasadach, na *principles-based approach*, której skutkiem jest rachunkowość narracyjna i sprawozdawczość niefinansowa,
- 2) cyfryzacja, która mimo swych niezaprzeczalnych zalet zdominowała myślenie w kategoriach ekonomicznych,
- 3) subiektywizm ocen i sądów i zasada: „nieważne, kto mówi, ważne, kto słucha”,
- 4) wojny i polityka, kiedy polityka ekonomiczna została zastąpiona ekonomią polityczną,
- 5) etyka, która wyznaczy kierunki myślenia i będzie dawać odpowiedź: po co komu i do czego służy współczesna rachunkowość, ta postkolonizacyjna.

Głównym celem eseju jest zwrócenie uwagi środowiska naukowego rachunkowości, księgowych i audytorów na czynniki, które powodują zmianę roli i znaczenia rachunkowości oraz jej ponadczasowego znaczenia dla kształcenia kadr dla gospodarki. Obserwuje się narastający brak lub niedostateczną odpowiedź rachunkowości na potrzeby zgłaszane przez odbiorców sprawozdań finansowych. Potrzeby te wynikają ze zmieniających się warunków gospodarowania i wchodzenia innych dziedzin nauki w jej obszary. Taki proces można nazwać kolonizacją rachunkowości. Bez względu na to, jak go nazwiemy, jest on nieuchronny i będzie postępował. Jedyne, co można zrobić, to przygotować się na tę kolonizację, zaakceptować, a może nawet... polubić.

Bibliografia

Greenspan A., *Era zawirowań. Krok w nowy wiek*, Muza, Warszawa 2008.

Soros G., *Kryzys kredytowy 2008 i co to oznacza. Nowy paradygmat rynków finansowych*, MT Biznes, Warszawa 2008.

Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę. Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości. Załącznik do Uchwały 6/2022 z 4 kwietnia 2022 r. 20220404_Rekomendacje_KSR_Ukraina.pdf (dostęp: kwiecień 2023).

Stachowiak Z., *Bezpieczeństwo ekonomiczne w: Ekonomika obrony*, W. Stankiewicz (red.), Akademia Obrony Narodowej, Warszawa 1994.

Spiritus movens dwukierunkowej kolonizacji w rachunkowości: dyrektywa CSRD

dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>

dr Katarzyna Kobiela-Pionnier

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-9776-5581>

Zielony Ład, konwergencja sprawozdawczości finansowej i zrównoważonego rozwoju, śledzenie łańcucha wartości, ograniczanie greenwashingu, dyrektywa – rozporządzenie – standardy ESG, na osi czasu, atestacja i digitalizacja, reorientacja sprawozdawczości niefinansowej, wzajemna kolonizacja obszarów sprawozdawczości

Od wielu lat zrównoważony rozwój stanowi jeden z wiodących tematów w Unii Europejskiej. W tym celu podejmowanych jest wiele inicjatyw, w tym dążenie do przekształcenia UE w gospodarkę o zerowym poziomie emisji gazów cieplarnianych oraz ochrona zdrowia jej obywateli przed zagrożeniami i negatywnymi skutkami związanymi ze środowiskiem (Europejski Zielony Ład), ochrona ekosystemów i wprowadzenie bioróżnorodności na ścieżkę odbudowy (Unijna strategia na rzecz bioróżnorodności).

Oprócz środowiska nie mniej ważne są problemy społeczne, których przezwyciężenie ma przyczynić się do zbudowania gospodarki służącej ludziom i zapewnienia stabilności, miejsc pracy, wzrostu gospodarczego oraz zrównoważonych

inwestycji. Służyć temu ma również reorientacja dotychczasowej sprawozdawczości niefinansowej na rzecz sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju¹, co ma związek z opublikowaniem Dyrektywy CSRD². Podkreślono w niej, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, która będzie wymagać nowelizacji art. 49b ustawy o rachunkowości w zakresie rozszerzonych informacji niefinansowych³, jak również ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁴, należy traktować na równi ze sprawozdawczością finansową⁵. Celem eseju jest przedstawienie kluczowych rozwiązań Dyrektywy CSRD, które nie tylko wzmocnią znaczenie informacyjne rachunkowości, lecz także finalnie wpłyną na wieloaspektowy rozwój rachunkowości. Założony cel został zrealizowany dzięki przeglądowi dyrektywy, innych dokumentów i publikacji związanych ze sprawozdawczością niefinansową i finansową oraz sprawozdania z działalności za 2022 r. w odniesieniu do oświadczenia na temat informacji niefinansowych wybranej spółki.

Rozważania na ten temat podjęto w związku z dostrzeganiem wzajemnego przenikania się cech (zwrotnego kolonizowania) sprawozdawczości finansowej i niefinansowej oraz chęci uświadomienia, za sprawą czego to zjawisko ma miejsce.

Poprawa zawartości merytorycznej, a w ślad za nią użyteczności informacyjnej sprawozdawczości przedsiębiorstw, jest jednym z najważniejszych problemów współczesnej rachunkowości. Na tym tle oryginalność eseju przejawia się przede wszystkim we wskazaniu relacji, w jakiej pozostaje tradycyjnie pojmowana sprawozdawczość finansowa/korporacyjna oraz dynamicznie rozwijająca się sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju i określeniu ich wzajemnego wpływu.

¹ Termin *niefinansowy* został uznany za niedokładny, ponieważ implikuje brak znaczenia tego typu informacji pod względem finansowym.

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z 14.12.2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

³ Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2023, poz. 120 z późn. zm.).

⁴ Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. 2022, poz. 1302 z późn. zm.).

⁵ S. Patney, *How should we think about debt capital markets today? ESG's effect on DCM*, Europa Edizioni, London 2022.

Dyrektywa CSRD jako podstawa raportowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju w UE

Pierwszym aktem prawnym UE regulującym zasady sprawozdawczości niefinansowej była Dyrektywa NFRD⁶ z 2014 r. Po kilku latach jej funkcjonowania – na przełomie 2. i 3. dekady XXI w. – okazała się ona jednak niewystarczająca, ponieważ w tym czasie inwestorzy zaczęli przypisywać znacznie większe znaczenie informacjom w zakresie zrównoważonego rozwoju, niż miało to miejsce wcześniej⁷. Z jednej strony znacząco wzrosła świadomość długoterminowych czynników ryzyka niefinansowego (np. związanych ze zmianami klimatu), które są trudne do zabezpieczenia zwłaszcza w przypadku wielkich międzynarodowych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych. Dlatego inwestorzy instytucjonalni zaczęli aktywnie dążyć do ograniczenia tych czynników ryzyka, m.in. integrując zespoły analizujące czynniki ESG z zespołami analityków i menedżerów zarządzających portfelami⁸. Zaczęły się pojawiać dowody potwierdzające tezę o tym, że lepsza sprawozdawczość na temat środowiska, elementów społecznych i ładu korporacyjnego redukuje ryzyko dawców kapitału, a zatem przekłada się na szersze możliwości pozyskania kapitału własnego przez spółki przy jego niższym koszcie⁹. Mechanizm ten został również potwierdzony przy finansowaniu dłużnym¹⁰. Należy zatem stwierdzić, że jednostki z wyższym poziomem jakości informacji ESG czerpią korzyści z dostępu do zasobów finansowych stron trzecich na lepszych zasadach. Warunkiem działania takiego mechanizmu jest jednak wysoki stopień porównywalności raportowanych informacji, co nie było wystarczająco spełnione pod rządami Dyrektywy NFRD. W badaniu opinii środowiska inwestorskiego EY z 2020 r. za najważniejsze wyzwanie dla przydatności i efektywności raportowania ESG uznano rozdźwięk pomiędzy tą sprawozdawczością a tradycyjną sprawozdawczością finansową¹¹.

⁶ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22.10.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

⁷ C. Guagliano, N. Linciano, P. Soccorso, *Information as a driver of sustainable finance. The European Regulatory Framework*, Springer International Publishing, Cham 2022.

⁸ K. Kobiela-Pionnier, *Obszary zmian Założeń Koncepcyjnych Raportowania Zintegrowanego w kontekście zasadniczych zmian w podejściu inwestorów do kwestii zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, nr 108(164).

⁹ I. Khanchel, N. Lassoued, *ESG disclosure and the cost of capital: is there a ratcheting effect over time?*, „Sustainability” 2022, vol. 14(15).

¹⁰ N. Raimo, A. Caragnano, M. Zito, F. Vitolla, M. Mariani, *Extending the benefits of ESG disclosure: The effect on the cost of debt financing*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management” 2021, vol. 28(4).

¹¹ EY, *How will ESG performance shape your future?*, July 2020, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/assurance/assurance-pdfs/ey-global-institutional-investor-survey-2020.pdf (dostęp: kwiecień 2023).

Z tego względu sprawozdawczość niefinansowa wynikająca z Dyrektywy NFRD została pod koniec 2022 r. zastąpiona rozwiązaniami nowej Dyrektywy CSRD, która obejmuje znacznie większą liczbę przedsiębiorstw (wzrost z ok. 11 do ok. 50 tys.¹²). Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju oznacza ujawnianie informacji dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które obejmują czynniki środowiskowe, czynniki społeczne i z zakresu praw człowieka oraz czynniki związane z zarządzaniem. Uszczegółowienie tych czynników zostało zaprezentowane na rysunku 1.

Rysunek 1. Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wynikające z Dyrektywy



Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z 14.12.2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Rozwiązania dyrektywy CSRD będą wdrażane według etapów w sposób przedstawiony na rysunku 2.

Pierwsze informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju mają zostać ujawnione przez zobligowane jednostki w 2025 r. w formie wyraźnie identyfikowalnej, odrębnej sekcji sprawozdania z działalności. Zakres informacji w podziale na pełny i ograniczony (dla małych i średnich przedsiębiorstw) został zaprezentowany w tabeli 1.

¹² R. van Tulder, E. van Mil, *Principles of sustainable business. Frameworks for corporate action on the SDGs*, Taylor & Francis, Abingdon 2022.

Rysunek 2. Etapy wdrażania dyrektywy CSRD

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z 14.12.2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Tabela 1. Wybrane informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju

Zakres informacji	Pełny	Ograniczony
Wybrane informacje	<ul style="list-style-type: none"> a) krótki opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki, m.in. w zakresie przejścia na zrównoważoną gospodarkę i ograniczenia globalnego ocieplenia do 1,5°C, osiągnięcia neutralności klimatycznej do 2050 r., narażenia jednostki na działalność związaną z węglem, ropą naftową i gazem, b) opis m.in. bezwzględnych celów redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050, c) opis podstawowych typów ryzyka dla jednostki w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, d) wskaźniki istotne w odniesieniu do ujawnianych informacji, e) proces przeprowadzony w celu identyfikacji informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności 	<ul style="list-style-type: none"> a) krótki opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki, b) opis polityk jednostki w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, c) niekorzystne skutki funkcjonowania jednostki dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, d) najważniejsze typy ryzyka dotyczące kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, e) kluczowe wskaźniki niezbędne w odniesieniu do ujawnionych informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z 14.12.2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Raportowane informacje powinny obejmować prezentację wpływu działalności danej jednostki na ludzi i środowisko, a także wskazanie sposobu, w jaki kwestie

związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na tę jednostkę (tzw. podwójna istotność). W zakresie tak rozumianej istotności prym przyjęła UE, oczekując, że to rozwiązanie zostanie również przyjęte przez inne organizacje wyznające standardy dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju¹³. Zgodnie z Dyrektywą CSRD informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju mają dotyczyć przyszłości i przeszłości, obejmować dane jakościowe i ilościowe, uwzględniać perspektywę krótko-, średnio- i długoterminową oraz zawierać informacje na temat całego łańcucha wartości jednostki. W stosownych przypadkach powinny również zawierać odniesienia do innych informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności oraz dodatkowe objaśnienia dotyczące tych informacji, a także kwoty przedstawione w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju

Na potrzeby sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju należy stosować Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESSZR), które zostały przygotowane przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG). Zgodnie z Dyrektywą CSRD mają one obejmować standardy dla dużych jednostek, standardy sektorowe oraz odrębne standardy uwzględniające specyfikę małych i średnich przedsiębiorstw¹⁴, a ich celem jest zapewnienie porównywalności oraz ujawnianie informacji, które mają znaczenie dla ich użytkowników zgodnie z zasadą podwójnej istotności.

Strukturę pierwszego zestawu europejskich standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zaprezentowano na rysunku 3.

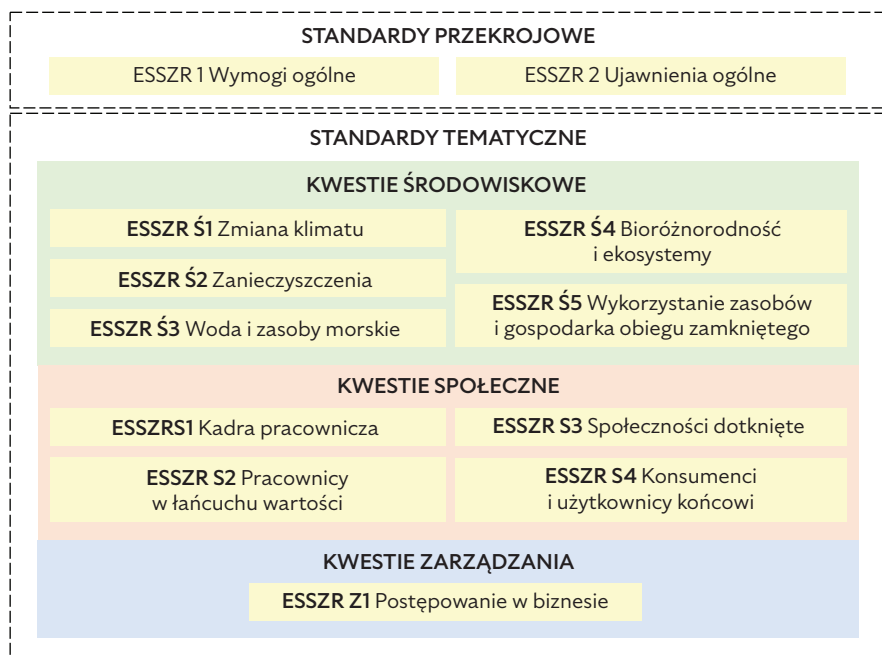
Standardy ESSZR uwzględniają opracowane wcześniej i stosowane w powszechnej praktyce wytyczne, standardy i ramy konceptualne, wydane przez Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą (GRI), Radę ds. Standardów Zrównoważonej Rachunkowości (SASB), Międzynarodową Radę ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (IIRC), Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), Grupę Zadaniową ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Klimatem (TCFD), Radę ds. Standardów Ujawniania Informacji dotyczących Klimatu (CDSB). W szczegól-

¹³ F. Morais, P. Câmara, *The Palgrave Handbook of ESG and corporate governance*, Springer International Publishing, Cham 2022.

¹⁴ Małym i średnim jednostkom, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Unii, umożliwia się przekazywanie informacji zgodnie ze standardami proporcjonalnymi do ich wielkości.

ności uwzględniają one wszelkie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju opracowane w ramach Fundacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, wspierając w ten sposób proces ujednolicenia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na szczeblu globalnym. Jest to możliwe dzięki integracji standardów opracowanych przez powołaną pod patronatem Fundacji MSSF Międzynarodową Radę ds. Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB)¹⁵, pod warunkiem zgodności z ramami prawnymi UE i celami Zielonego Ładu. W ten sposób ograniczane jest ryzyko wystąpienia niespójnych wymogów w zakresie sprawozdawczości w odniesieniu do przedsiębiorstw, które działają na całym świecie.

Rysunek 3. Struktura pierwszego zestawu standardów ESSZR



Źródło: opracowanie własne na podstawie <https://www.efrag.org/lab6> (dostęp: kwiecień 2023).

¹⁵ Dotychczas ISSB opublikowała dwa standardy międzynarodowe: IFRS S1 Ogólne wymogi dotyczące ujawniania informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz IFRS S2. Ujawnienia dotyczące klimatu.

Atestacja i digitalizacja informacji na temat zrównoważonego rozwoju

W celu zwiększenia wiarygodności ujawnianych informacji na temat zrównoważonego rozwoju w Dyrektywie CSRD wprowadzono wymóg ich atestacji przez biegłego rewidenta lub innego certyfikowanego, niezależnego dostawcy usług atestacyjnych. W ramach atestacji wyróżnia się usługi atestacyjne dające racjonalną lub ograniczoną pewność, co zostało przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2. Cechy charakterystyczne usług atestacyjnych

Usługa atestacyjna	Dostarczająca racjonalną pewność	Dostarczająca ograniczoną pewność
Wniosek z usługi atestacyjnej	wyrażany w formie twierdzącej	wyrażany w formie, która przekazuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagę zwróciły jakiegokolwiek kwestie, powodujące przekonanie, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona
Nakład pracy	większy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ze względu na rozległe procedury, w tym rozważenie kontroli wewnętrznej jednostki sprawozdawczej oraz badanie bezpośrednie	mniejszy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy CSRD oraz Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 (Z).

Dyrektywa CSRD przewidziała stopniowe zwiększenie poziomu pewności w odniesieniu do raportowanych informacji. Początkowo nałożono obowiązek oceny zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wymogami unijnymi na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. Taka ocena obejmuje:

- zgodność ze standardami europejskimi,
- proces przeprowadzony przez jednostkę w celu identyfikacji tych informacji,
- zgodność z wymogiem znakowania.

W kolejnym etapie Dyrektywa przewiduje wdrożenie standardów atestacji dającej racjonalną pewność po ustaleniu, czy taka usługa jest wykonalna.

W tym miejscu warto nadmienić, że wprowadzenie obowiązku atestacji raportowanych informacji o zrównoważonym rozwoju otwiera przed biegłymi rewidentami zupełnie nowy obszar działania, wymagający zdobycia nowej wiedzy i umiejętności. Pod rządami Dyrektywy możliwe jest także świadczenie usług atestacyjnych

przez innych niż biegli rewidenci, certyfikowanych, niezależnych ekspertów. Będą oni jednak podlegali wymogom równoważnym z tymi, jakie regulacje UE przewidują dla biegłych rewidentów (m.in. w zakresie szkoleń i egzaminów zapewniających zdobycie niezbędnej wiedzy eksperckiej nt. sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacji, kształcenia ustawicznego, systemu zapewniania jakości, etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności oraz tajemnicy zawodowej, wyboru i zakończenia współpracy, dochodzeń i kar, organizacji pracy)¹⁶. Fakt ten wskazuje ponownie na rangę, jaką nowa dyrektywa CSRD nadała sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – o jej jakości ma się wypowiedzieć biegły rewident lub ekspert o podobnym mechanizmie zdobywania kompetencji zawodowych.

Dyrektywa CSRD wprowadziła również digitalizację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Oznacza to, że sprawozdanie z działalności będzie sporządzane w formacie XHTML¹⁷, dedykowana sekcja dotycząca zrównoważonego rozwoju natomiast będzie dodatkowo znakowana za pomocą etykiet XBRL, tak by spełniała wymogi jednolitego elektronicznego formatu raportowania (*European Single Electronic Format*) wynikającego z Rozporządzenia ESEF¹⁸. Publikacja sprawozdania w formacie Inline XBRL (łączącym zalety języka XHTML, służącego do tworzenia stron internetowych, z XBRL, elektronicznym i interaktywnym standardem opisu danych finansowych i biznesowych) umożliwi szybkie, dokładne i cyfrowe przenoszenie informacji sprawozdawczych pomiędzy różnymi organizacjami, odczyt maszynowy i automatyczną analizę danych¹⁹.

Elektroniczne znakowanie informacji zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymaga opracowania specjalnego słownika pojęć, tzw. taksonomii. Określa ona reguły stosowane do danych znajdujących się w dokumencie, atrybuty (cechy) każdej pozycji oraz zasady stosowane do obliczania poszczególnych wartości. Umożliwia też określanie związków zachodzących

¹⁶ A. Stachniak, *Dyrektywa dotycząca sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju*, „Rachunkowość” 2023, nr 3.

¹⁷ Zgodnie z Dyrektywą o Przejrzystości (2004/109/WE) sprawozdania z działalności emitentów giełdowych sporządzane są w formacie XHTML począwszy od lat obrotowych rozpoczynających się 1.01.2021 r.

¹⁸ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/85 z dnia 17.12.2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. UE nr L143 z 29.05.2019).

¹⁹ K. Kobiela-Pionnier, *Jednolity europejski format raportowania ESEF – nowe wyzwanie dla spółek stosujących MSSF*, „Rachunkowość” 2020, nr 7; M. Karwowski, *Wpływ projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na sprawozdanie finansowe – wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(4).

pomiędzy poszczególnymi pozycjami²⁰. Taksonomie dla informacji niefinansowych były przygotowywane już wcześniej: w latach 2012–2014 opracowano taksonomię dla wytycznych GRI G3 i G4, a brytyjska instytucja FRC opracowała taksonomię dotyczącą raportowania zużycia energii i emisji dwutlenku węgla i zaleciła jej stosowanie od 2021 r. W internecie dostępna jest ponadto przykładowa taksonomia dla pierwszego ze standardów europejskich – ESSZR Ś1 Zmiana klimatu. Jej przegląd wskazuje, że pojęcia w niej zdefiniowane przygotowane zostały pod ujawnienia ilościowe dotyczące śladu węglowego²¹.

Analiza wybranego sprawozdania z działalności w zakresie oświadczenia na temat informacji niefinansowych

Do analizy zostało wybrano oświadczenie na temat informacji niefinansowych zawarte w sprawozdaniu z działalności spółki notowanej na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Badana spółka należy do przemysłu materiałów budowlanych i jest jednym z wiodących producentów farb i lakierów w Polsce. Oświadczenie zostało sporządzone na podstawie art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości²², która w tym zakresie transponowała Dyrektywę NFRD²³. Oświadczenie zawiera informacje wynikające z art. 49b ust. 2–8 Ustawy o rachunkowości²⁴, w tym w zakresie opisu modelu biznesowego oraz raportowania kwestii społecznych, pracowniczych, środowiskowych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji. Na potrzeby opracowania oświadczenia badana spółka przeanalizowała posiadane polityki i procedury należytej staranności, a także realizowane działania. Zakres informacji i wskaźników został natomiast wyznaczony na podstawie oceny ich istotności w celu zrozumienia rozwoju, wyników i sytuacji jednostki.

Działania spółki w obszarze zrównoważonego rozwoju zostały zdefiniowane w Strategii Zrównoważonego Rozwoju 2023+, która jest odpowiedzią na rosnącą świadomość oraz oczekiwania konsumentów i partnerów biznesowych, a także wynika z potrzeby dostosowania się do dynamicznych zmian rynkowych i nowych albo znajdujących się na końcowym etapie projektowania regulacji prawnych. Stra-

²⁰ Tamże.

²¹ Wszystkie wskazane taksonomie można obejrzeć w publicznie dostępnej przeglądarce taksonomii pod adresem bigfoot.corefiling.com.

²² Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023, poz. 120 z późn. zm.).

²³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22.10.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

²⁴ Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023, poz. 120 z późn. zm.).

tegia spółki obejmuje trzy kluczowe filary, w ramach których wydzielono dziewięć obszarów priorytetowych w ramach zrównoważonego rozwoju (tabela 3).

Tabela 3. Kluczowe filary odpowiedzialności w obszarze zrównoważonego rozwoju

Nazwa filaru	Obszary priorytetowe
Środowisko	<ol style="list-style-type: none"> 1) odpowiedzialność za produkt – wysoka jakość i starania, aby produkty wraz z opakowaniami miały pozytywny wpływ na zdrowie i bezpieczeństwo klientów 2) odpowiedzialne zakupy – wzmacnianie zrównoważonego rozwoju w łańcuchu dostaw 3) wpływ działalności na środowisko i klimat – minimalizacja śladu środowiskowego przez wdrażanie optymalizacji i poprawę efektywności
Ludzie	<ol style="list-style-type: none"> 1) zaangażowanie i rozwój pracowników – w bezpiecznym, różnorodnym i inkluzywnym środowisku pracy 2) bezpieczeństwo i higiena pracy – budowa kultury bezpieczeństwa 3) zaangażowanie społeczne – realizacja projektów społecznych w oparciu o kompetencje oraz rozwój lokalnych społeczności
Biznes	<ol style="list-style-type: none"> 1) <i>compliance</i> – zgodność działalności z przepisami prawa, regulacjami i standardami 2) <i>cybersecurity</i> – cyberbezpieczeństwo 3) kompleksowe zarządzanie ryzykiem, w tym ryzykiem klimatycznym

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanego sprawozdania z działalności.

Tabela 4. Struktura sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju według Dyrektywy CSRD

Zakres informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju według Dyrektywy CSRD		Wybrane informacje ujawniane przez badaną jednostkę według obowiązującej ustawy o rachunkowości
Krótki opis modelu biznesowego i strategii biznesowej	<ol style="list-style-type: none"> a) odporność na ryzyko, b) otwierające się możliwości, c) plany jednostki (m.in. w zakresie ograniczenia globalnego ocieplenia do 1,5°C, osiągnięcia neutralności klimatycznej, narażenia na działalność związaną z węglem, ropą naftową i gazem), d) uwzględnienie interesów zainteresowanych stron 	<ol style="list-style-type: none"> 1) opis strategii zrównoważonego rozwoju oraz procesu jej opracowania przy zaangażowaniu interesariuszy 2) podkreślenie realizacji celów strategicznych i operacyjnych w perspektywie krótkoterminowej i długoterminowej 3) zwięzły opis modelu biznesowego, w którego centrum jest odpowiedzialność za produkt w całym cyklu jego życia, od pomysłu, przez analizy badawczo-rozwojowe, dobór dostawców i proces zakupowy, kontrolę jakości, produkcję, sprzedaż, komunikację, użytkowanie, w tym: struktura i organizacja, opis działalności, marki handlowe, opis branży i rynków, wartości organizacyjne, łańcuch wartości 4) sposoby zarządzania relacjami z grupami interesariuszy

cd. tabeli 4

Zakres informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju według Dyrektywy CSRD		Wybrane informacje ujawniane przez badaną jednostkę według obowiązującej ustawy o rachunkowości
Opis określonych w czasie i ustanowionych celów (m.in. redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050)		informacje o realizacji pięciu celów zrównoważonego rozwoju ONZ na 2030 r.
Opis roli organów administrujących, zarządzających i nadzorujących oraz ich wiedzy eksperckiej i umiejętności		informacje na temat zasad wyboru na stanowiska zarządcze i nadzorcze poza oświadczeniem na temat informacji niefinansowych
Opis polityk		<ol style="list-style-type: none"> 1) zdefiniowanie procesów realizowanych we wszystkich obszarach działalności poprzez liczne polityki, regulaminy, procedury i instrukcje (m.in. w zakresie etyki, spraw personalnych, poszanowania praw człowieka, klimatu, zakupów, przeciwdziałania korupcji, zaangażowania społecznego) 2) badanie zgodności działalności z obowiązującym prawem i dobrowolnie przyjętymi standardami
Informacje o istnieniu systemów zachęt oferowanych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących		nie stwierdzono takich informacji
Opis	<ol style="list-style-type: none"> a) procesu należytej staranności, b) najważniejszych niekorzystnych skutków związanych z operacjami i łańcuchem wartości, c) działań podjętych w celu zapobiegania negatywnym skutkom, łagodzenia ich, zarządzania im lub niwelowania ich oraz wyniku tych działań 	<ol style="list-style-type: none"> 1) dokładanie należytej staranności, aby unikać naruszania praw przysługujących innym, aktywnie zapobiegać tego rodzaju naruszeniom oraz – w razie ich wystąpienia – przeciwdziałać ich negatywnym skutkom 2) analiza dostawców pod kątem spełniania kryteriów ESG 3) obliczanie śladu węglowego według standardu Greenhouse Gas Protocol (<i>GHG Protocol</i>), obejmującego zakres 1, 2, oraz 3, przygotowanie długofalowego planu redukcyjnego
Opis podstawowych typów ryzyka		<ol style="list-style-type: none"> 1) identyfikacja licznych typów ryzyka, m.in. potencjalnych naruszeń etycznych w łańcuchu dostaw, spadku motywacji i zaangażowania pracowników, zmian demograficznych, potencjalnego negatywnego wpływu na środowisko i klimat, a także wpływu zmian klimatu na jednostkę, możliwości zaistnienia zdarzeń o charakterze korupcyjnym, potencjalnych przypadków dyskryminacji i mobbingu 2) analiza ryzyka związanego z wpływem na środowisko i klimat i równolegle rozpoznanie wpływu zmian klimatu na przedsiębiorstwo według wytycznych TCFD (<i>Task Force on Climate-related Financial Disclosures</i>)

Zakres informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju według Dyrektywy CSRD	Wybrane informacje ujawniane przez badaną jednostkę według obowiązującej ustawy o rachunkowości
Wskaźniki istotne w odniesieniu do ujawnionych informacji	<p>Czynniki środowiskowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) wielkość wytworzonych odpadów (niebezpiecznych i innych) w odniesieniu do wielkości produkcji, b) zużycie wody, c) wytworzone ścieki komunalne, d) zużycie energii w odniesieniu do produkcji, e) emisja lotnych związków organicznych i pyłów do powietrza z procesów technologicznych i im towarzyszących w odniesieniu do wielkości produkcji, f) wielkość śladu węglowego. <p>Czynniki społeczne i z zakresu praw człowieka:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) całkowita liczba pracowników w podziale na płeć (z członkami zarządu), b) podział pracowników według rodzaju umowy o pracę, stanowisk, wieku, c) liczba godzin szkoleniowych i przeszkolonych pracowników, d) udział zwolnień z inicjatywy pracodawcy w ogólnej liczbie zwolnień, e) wykorzystanie urlopów macierzyńskich, rodzicielskich i ojcowskich, f) liczba zdarzeń wypadkowych, wskaźnik częstości wypadków, wskaźniki ciężkości wypadków, wskaźniki wypadkowości, g) wydatki na wsparcie inicjatyw spoza profilu podstawowej działalności, h) środki pozyskane przez fundację, środki przeznaczone przez fundację na realizację głównych celów statutowych. <p>Czynniki związane z zarządzaniem:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) skład ciał zarządzających według wieku, b) liczba zgłoszonych i rozwiązanych incydentów bezpieczeństwa oraz podatności (słabych punktów danego systemu), c) liczba zidentyfikowanych i zablokowanych podejrzanych adresów IP

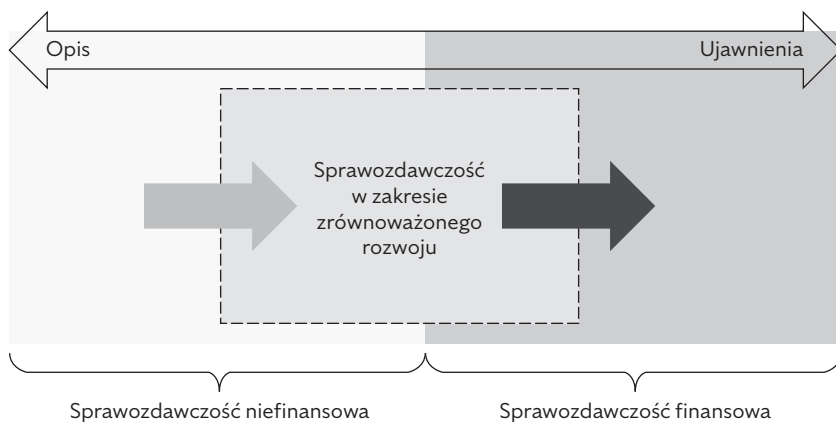
Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy CSRD oraz badanego sprawozdania z działalności.

W tabeli 4 przedstawiono próbę przypisania wybranych informacji ujawnianych przez badaną jednostkę według obowiązującej Ustawy o rachunkowości (w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych) do poszczególnych zagadnień według układu przewidzianego w Dyrektywie CSRD.

Na podstawie analizy wybranego sprawozdania z działalności w zakresie oświadczenia na temat informacji niefinansowych można stwierdzić, że wdrożenie rozwiązań Dyrektywy CSRD będzie wymagać od przedsiębiorstw przede wszystkim przedstawienia się z dotychczasowej opisowej sprawozdawczości niefinansowej

na rzecz bardziej skonkretyzowanej, ujawnieniowej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, co zilustrowano na rysunku 4.

Rysunek 4. Reorientacja dotychczasowej sprawozdawczości niefinansowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy CSRD.

Oznacza to, że opis modelu biznesowego oraz strategii biznesowej będzie musiał w większym stopniu skoncentrować się na zrównoważonym rozwoju, w tym ograniczaniu globalnego ocieplenia do 1,5°C, osiągnięciu neutralności klimatycznej i redukcji emisji gazów cieplarnianych. W zakresie celów zrównoważonego rozwoju ONZ na 2030 r. badana jednostka skoncentrowała się na przedstawionych poniżej.

- 1) Cel 3 – zapewnienie wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowego życia i promocja dobrobytu.
- 2) Cel 7 – zapewnienie wszystkim dostępu do źródeł stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie.
- 3) Cel 10 – zmniejszenie nierówności w krajach i między krajami.
- 4) Cel 12 – zapewnienie wzorców zrównoważonej konsumpcji i produkcji.
- 5) Cel 13 – podjęcie pilnych działań w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom).

W kontekście Dyrektywy CSRD właściwym rozwiązaniem może okazać się przedstawienie realizowanych działań i ich rezultatów w podziale na poszczególne cele²⁵, a nie jedynie deklaracja zaangażowania jednostki w tych obszarach. Takie informacje, zgodnie z zasadą podwójnej istotności, powinny obejmować wpływ

²⁵ Por. M. Karwowski, A. Paszkiewicz, E. Zubrzycka, *Ujawnianie informacji dotyczących celów zrównoważonego rozwoju na przykładzie działalności leśnej i pocztowej*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2022, nr 2, s. 87–102.

działalności danej jednostki na środowisko i ludzi, jak również informacje na temat sposobu, w jaki kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem na nią wpływają. Co istotne z punktu widzenia Dyrektywy CSRD, w badanym oświadczeniu ujęto wyniki analizy, czy prowadzona działalność gospodarcza kwalifikuje się do systematyki określonej przepisami tzw. Taksonomii²⁶ (w zakresie, jaki jest wymagany w raportach rocznych za 2022 r.), która stanowi narzędzie klasyfikacyjne mające pomóc inwestorom, instytucjom finansowym i przedsiębiorstwom podejmować świadome decyzje inwestycyjne dotyczące działalności gospodarczej przyjaznej dla środowiska²⁷. W związku z Taksonomią badana spółka ujawniła udział procentowy:

- obrotu pochodzącego z dóbr lub usług związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo,
- nakładów inwestycyjnych odpowiadający aktywom lub procesom związanym z działalnością zrównoważoną środowiskowo,
- kosztów operacyjnych odpowiadający aktywom lub procesom związanym z działalnością zrównoważoną środowiskowo.

W związku z Dyrektywą CSRD istotne znaczenie będzie miało również podejście przedsiębiorstw do gospodarki o obiegu zamkniętym (ważny aspekt Taksonomii), której dotychczasowy opis w sprawozdaniach niefinansowych jest powierzchowny i niespójny²⁸.

Wzajemna kolonizacja obszarów sprawozdawczości

W odniesieniu do tradycyjnie pojmowanej rachunkowości należy zauważyć, że Dyrektywa CSRD zasadniczo zrównuje status sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze sprawozdawczością finansową. Dzieje się to w drodze zastosowania do zagadnień zrównoważonego rozwoju takich rozwiązań, które do tej pory można było uznać za przypisane wyłącznie obszarowi sprawozdawczości finansowej: obowiązek stosowania jednolitych, międzynarodowych standardów, weryfikacja

²⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088.

²⁷ System klasyfikacji zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej ma zwiększyć skalę zrównoważonych inwestycji i przeciwdziałać pseudoekologicznemu marketingowi produktów finansowych, co do których istnieją bezpodstawne twierdzenia o zrównoważoności oraz ma związek z realizacją strategii rozwoju „Europejski Zielony Ład” – w tym przejścia na bezpieczną, neutralną dla klimatu, odporną na zmiany klimatu i bardziej zasobooszczędną gospodarkę o obiegu zamkniętym.

²⁸ K. Opferkuch, S. Caeiro, R. Salomone, T.B. Ramos, *Circular economy disclosure in corporate sustainability reports: The case of European companies in sustainability rankings*, “Sustainable Production and Consumption” 2022, no. 32, s. 436–456, DOI: 10.1016/j.spc.2022.05.003.

wiarygodności i kompletności przez niezależną, trzecią stronę (biegłego rewidenta), a od niedawna także znakowanie danych i ujawnień tagami XBRL. Można zatem uznać, że tradycyjna sprawozdawczość finansowa za pomocą wypracowanych od wieków mechanizmów, takich jak ujawnianie danych, ich wiarygodna ocena i poddanie weryfikacji, niejako skolonizowała niezwykle młodą gałąź sprawozdawczości: opisowe (a nawet narracyjne) raportowanie niefinansowe, które wskutek tego przekształciło się w bardziej skoncentrowaną, ukierunkowaną na ujawnienia sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

Jednocześnie pod wpływem polityk prowadzonych na szczeblu międzynarodowym następuje również przeciwny kierunek kolonizacji: sprawozdawczości finansowej przez kwestie zrównoważonego rozwoju. Jak wskazuje dokument UKNF, opisujący realizację nadzoru nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów²⁹, europejskie wspólne priorytety nadzorcze ESMA opublikowane z myślą o przygotowaniu rocznego sprawozdania finansowego za 2022 r. koncentrują się w szczególności na kwestiach związanych z ryzykiem klimatycznym i jego wpływem na zastosowanie wybranych MSSF.

Zdaniem regulatorów rynku zagadnienia klimatyczne powinny zostać uwzględnione w sprawozdaniach finansowych w taki sposób, w jaki ich skutki są istotne dla tych sprawozdań. Za kwestię kluczową uznano zamieszczenie informacji o wpływie zagadnień klimatycznych na model biznesowy, przepływy pieniężne, sytuację finansową i wyniki finansowe. Dotyczy to w szczególności emitentów z sektorów najbardziej dotkniętych skutkami zmian klimatu, takich jak wydobywanie i przetwarzanie paliw kopalnych, energetyka czy motoryzacja. Zgodnie z priorytetami nadzoru przydatnymi informacjami będą w tym przypadku specyficzne, szczegółowe i precyzyjne ujawnienia jednostek w obszarze aktywów niefinansowych (rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne, utrata wartości aktywów), ujmowania rezerw, ujawniania zobowiązań warunkowych związanych z ewentualnymi postępowaniami sądowymi w kontekście klimatu czy wreszcie niepewności związanej z wszelkiego rodzaju szacunkami. Jeśli dana jednostka, zwłaszcza z sektora o wysokim stopniu ekspozycji na ryzyko związane z klimatem, dojdzie do wniosku, że kwestie związane z klimatem nie będą miały istotnego wpływu na jej działalność lub poszczególne pozycje w sprawozdaniu finansowym, wówczas ujawnieniom podlegać będą dokonane oceny i osądy, które doprowadziły ją do takiego wniosku – najlepiej razem z przyjętym do tej oceny horyzontem czasowym. Istotnym zagadnieniem jest zapewnienie przez emitentów spójności informacji związa-

²⁹ UKNF, *Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2022 roku*, 16 marca 2023, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Nadzor_nad_obowiazkami_informacyjnymi_emitentow_w_2022_81469.pdf (dostęp: kwiecień 2023).

nych z klimatem zamieszczonych w sprawozdawczości finansowej z informacjami zamieszczonymi w sprawozdawczości niefinansowej.

Jak zatem można zauważyć, na naszych oczach dokonuje się swego rodzaju wzajemna (dwukierunkowa) kolonizacja dotychczas oddzielnych aspektów sprawozdawczości: finansowej i zrównoważonego rozwoju. Każdy ze wskazanych obszarów jednocześnie sam wywiera wpływ na obszar przeciwny i przejmuje od niego nowy zakres wzorców, kompetencji i doświadczeń. Z pewnością znajdujemy się na początku tego procesu, trudno jednak nie zauważyć trendu zbieżności (konwergencji) wskazanych zakresów sprawozdawczości przedsiębiorstw.

Podsumowanie

Dyrektywa CSRD, która będzie wymagać nowelizacji art. 49b Ustawy o rachunkowości i Ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, oznacza reorientację dotychczasowej, opisowej sprawozdawczości niefinansowej w kierunku sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w większej mierze skoncentrowanej na ujawnieniach i danych raportowanych w oparciu o obowiązkowe standardy ESSZR, co będzie skutkowało wzrostem porównywalności prezentowanych informacji i większą transparentnością przedsiębiorstw. Dzięki temu z jednej strony interesariusze, w tym kredytodawcy i inwestorzy, będą mogli wybrać te spółki, których działalność jest bardziej zrównoważona oraz uzyskają dodatkowe narzędzie, które umożliwi wywieranie większego wpływu na podmioty gospodarcze działające w ich lokalnej społeczności. Z drugiej strony spółki będą miały szersze możliwości ujawniania swoich działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, dzięki czemu powinny uniknąć dodatkowego, indywidualnego przedstawiania informacji w związku z zapytaniem na ten temat kierowanymi przez inwestorów, banki czy kontrahentów.

Przyjęcie Dyrektywy wzmacnia znaczenie informacyjne rachunkowości przede wszystkim z uwagi na pięciokrotne rozszerzenie liczby jednostek zobowiązanych do ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. Będą one badane przez biegłych rewidentów lub innych certyfikowanych, niezależnych dostawców usług atestacyjnych, co potwierdzi wiarygodność i poprawność ujawnianych informacji, pozwoli na zweryfikowanie wskaźników KPI i zminimalizowanie luk ESG oraz ograniczy tzw. *greenwashing*. Tym samym będzie można uznać, że interesariusze znajdują się w posiadaniu wysokiej jakości danych. Informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju będą przekazywane w jednolitym formacie cyfrowym zgodnym z Rozporządzeniem ESEF, co ułatwi maszynowy odczyt i analizę danych.

Dyrektywa CSRD wymaga ujawnienia wpływu na klimat i środowisko nie tylko w obszarze bezpośredniej działalności przedsiębiorstwa, lecz także w całym łańcuchu wartości. Identyfikacja potencjalnego negatywnego i pozytywnego wpływu na ludzi i środowisko, związanego z działalnością przedsiębiorstwa i jego łańcucha wartości, powinna uwzględniać podwójną istotność, tj. wpływ:

- a) przedsiębiorstwa, poprzez łańcuch wartości, na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem;
- b) kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na sytuację finansową i wyniki operacyjne przedsiębiorstwa, a tym samym wartość dla inwestorów.

Ważną zmianą wprowadzoną przez Dyrektywę CSRD jest dokładanie należytej staranności, która została zdefiniowana jako proces, identyfikacji, zapobiegania, łagodzenia i korygowania głównych, rzeczywistych i potencjalnych niekorzystnych skutków związanych z działalnością przedsiębiorstwa, a jednocześnie proces, który określa, w jaki sposób należy przeciwdziałać tym niekorzystnym skutkom. Dyrektywa podkreśla kluczową rolę łańcucha wartości w emisji CO₂ przez przedsiębiorstwo i jego śladu środowiskowego, zgodnego z wymogami Taksonomii UE. Oczekuje się, że te informacje będą przejrzyste i dokładne, jak również będą bazowały na danych pochodzących z łańcucha wartości, co oznacza konieczność pozyskania tych danych wprost od dostawców.

Przyjęcie Dyrektywy CSRD, ale również rozszerzonych wymagań dotyczących zmian klimatycznych w Stanach Zjednoczonych zaproponowanych przez SEC oraz wprowadzenie w Wielkiej Brytanii obowiązkowych wymogów dotyczących ujawniania informacji na temat klimatu³⁰, przyczyni się do opracowywania ulepszonych standardów i procedur związanych z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju³¹. Obowiązek sprawozdawczości będzie jednak wymagać, szczególnie na początku, dużego wysiłku w zakresie procesowym, ludzkim i technologicznym. Stanowi zatem ogromne wyzwanie dla wszystkich osób zaangażowanych w rachunkowość przedsiębiorstw. Dlatego właśnie Dyrektywa CSRD zakłada stopniowe wdrażanie jej rozwiązań. Będzie to o tyle prostsze, że jej zapisy sięgają po rozwiązania od dawna stosowane w rachunkowości, co z jednej strony pozwala na wieloaspektowy rozwój, z drugiej natomiast przybliża obszar sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju do tradycyjnej sprawozdawczości finansowej, co dla wielu użytkowników tej ostatniej – zwłaszcza dla środowiska inwestorów – wydaje się mieć kluczowe znaczenie.

³⁰ D. Asaoka, *Financial management and corporate governance*, World Scientific Publishing Company, London 2022.

³¹ S. Sagayam, E. Ising, S. Leiper-Jennings, *European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive: What Non-EU companies with operations in The European Union need to know*, "Insights" 2022, no. 37(2).

Bibliografia

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14.12.2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22.10.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.
- EY, *How will ESG performance shape your future?*, July 2020, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/assurance/assurance-pdfs/ey-global-institutional-investor-survey-2020.pdf (dostęp: kwiecień 2023).
- Guagliano C., Linciano N., Soccorso P., *Information as a driver of sustainable finance. The European Regulatory Framework*, Springer International Publishing, Cham 2022.
- <https://www.efrag.org/lab6> (dostęp: kwiecień 2023).
- Karwowski M., Wpływ projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej” na sprawozdanie finansowe – wybrane zagadnienia, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2021, nr 45(4).
- Karwowski M., Paszkiewicz A., Zubrzycka E., Ujawnianie informacji dotyczących celów zrównoważonego rozwoju na przykładzie działalności leśnej i pocztowej, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2022, nr 2.
- Khanchel I., Lassoued N., *ESG disclosure and the cost of capital: is there a ratcheting effect over time?*, „Sustainability” 2022, no. 14(15).
- Kobiela-Pionnier K., *Jednolity europejski format raportowania ESEF – nowe wyzwanie dla spółek stosujących MSSF*, „Rachunkowość” 2020, nr 7.
- Kobiela-Pionnier K., *Obszary zmian Założeń Konceptyjnych Raportowania Zintegrowanego w kontekście zasadniczych zmian w podejściu inwestorów do kwestii zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, nr 108(164).
- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych.
- Morais F., Câmara P., *The Palgrave Handbook of ESG and corporate governance*, Springer International Publishing, Cham 2022.
- Opferkuch K., Caeiro S., Salomone R., Ramos T.B., *Circular economy disclosure in corporate sustainability reports: The case of European companies in sustainability rankings*, “Sustainable Production and Consumption” 2022, no. 32, DOI: 10.1016/j.spc.2022.05.003.
- Patney S., *How should we think about debt capital markets today? ESG's effect on DCM*, Europa Edizioni, London 2022.
- Raimo N., Caragnano A., Zito M., Vitolla F., Mariani M., *Extending the benefits of ESG disclosure: The effect on the cost of debt financing*, “Corporate Social Responsibility and Environmental Management” 2021, no. 28(4).

- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/85 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. UE nr L143 z 29.05.2019).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088.
- Sagayam S., Ising E., Leiper-Jennings S., *European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive: What Non-EU companies with operations in The European Union need to know*, "Insights" 2022, no. 37(2).
- Stachniak A., *Dyrektywa dotycząca sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju*, „Rachunkowość” 2023, nr 3.
- UKNF, *Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2022 roku*, 16 marca 2023, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Nadzor_nad_obowiazkami_informacyjnymi_emitentow_w_2022_81469.pdf (dostęp: kwiecień 2023).
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023, poz. 120 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022, poz. 1302 z późn. zm.).
- Tulder R. van, Mil E. van, *Principles of sustainable busines. Frameworks for corporate action on the SDGs*, Taylor & Francis, Abingdon 2022.

II.5

Instrument rachunkowości w biznesowym komunikowaniu się: prosty język w sprawozdawczości finansowej

dr Edyta Łazarowicz

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-5523-5083>

idea prostego języka, dobre praktyki – Biuro Prostego Języka,
rekomendacje SEC, badanie prostoty języka sprawozdawczości

Ponad dziesięć lat temu rozpoczęła się dyskusja na temat poprawy ujawnień w sprawozdawczości finansowej. Zaangażowały się w nią różne instytucje, w tym EFRAG¹, we współpracy z FASB oraz instytucjami z różnych krajów Europy (w tym Polskim Komitetem Standardów Rachunkowości), a potem również IASB². Jednym z problemów wskazywanych przez te instytucje był niejasny, trudny język. W dokumencie EFRAG stwierdza się: „Ujawnienia są często pisane czy prezentowane takim stylem, który utrudnia ich czytanie czy rozumienie. W związku z tym nie zapewniają one odpowiedniego wyjaśnienia danego zagadnienia”³. Z kolei

¹ *Towards a Disclosure Framework for the Notes*, Discussion Paper, EFRAG, ANC, FRC, July 2012, https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F121015_Disclosure_Framework_-_FINAL1.pdf (dostęp: luty 2023).

² *Disclosure Initiative – Principles of Disclosure*, Discussion Paper DP/2017/1, IASB, March 2017, <http://www.ifs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/discussion-paper/published-documents/discussion-paper-disclosure-initiative-principles-of-disclosure.pdf> (dostęp: luty 2023).

³ *Towards a Disclosure...*, dz. cyt., s. 61.

w dokumencie IASB wymienia się następujący zarzut wobec języka w sprawozdaniach finansowych: „Stosowanie niejasnych opisów – na przykład stosowanie żargonu technicznego bez wyjaśnienia terminów lub stosowanie opisów, które nie dostarczają pełnego wyjaśnienia, ponieważ zakładają taki poziom rozumienia, który jest mało prawdopodobny, aby użytkownicy posiadali”⁴. Tymczasem kwestia jasności komunikowania dokonań gospodarczych jest kluczowa dla postrzegania i oceny rachunkowości. Zaniedbanie w tym zakresie może prowadzić do umniejszenia jej roli informacyjnej i powstawania praktyk informacyjnych wchodzących w obszar rachunkowości na zasadzie zawłaszczania, kolonizowania jej niektórych zadań.

Jedna z zaproponowanych przez EFRAG, a później IASB zasad efektywnej komunikacji⁵ brzmi: „Ujawnienia powinny być jasne, wyważone, zwięzłe i napisane prostym językiem”⁶. „Dostarczane informacje powinny być (...) opisane tak prosto i bezpośrednio, jak to tylko możliwe, bez utraty istotnych informacji i bez niepotrzebnego zwiększania objętości sprawozdania finansowego”⁷.

Nasuują się następujące pytania:

- 1) Co to jest *prosty język*? Czy chodzi tylko o stosowanie takiego słownictwa, które jest powszechnie używane i rozumiane?
- 2) Jak przedstawiać trudne zagadnienia prostym językiem?
- 3) Czy spółki publiczne stosują prosty język w sprawozdawczości finansowej?

Poszukując odpowiedzi na powyższe pytania, autorka przedstawia ideę prostego języka, wykorzystanie go przez spółki publiczne w sprawozdawczości finansowej oraz prosty język w sprawozdawczości finansowej spółek jako przedmiot badań naukowych.

Prosty język w sprawozdawczości spółek to jeden z elementów szerszego problemu nauki i praktyki rachunkowości, jakim jest efektywna komunikacja spółek z otoczeniem poprzez sprawozdawczość finansową i niefinansową. Żeby ta komunikacja była efektywna, rachunkowość musi czerpać z innych nauk, w tym nauki o komunikacji i językoznawstwa. Poniższe rozważania wpisują się w zbiór możliwych odpowiedzi na jedno z pytań zaproponowanych do dyskusji przez organizatorów 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości: „Jakie nowe obszary

⁴ *Disclosure Initiative...*, dz. cyt., 2.4.

⁵ Szerzej o zasadach efektywnej komunikacji zaproponowanych przez EFRAG i IASB: E. Łazarowicz, *Sprawozdanie finansowe jako narzędzie efektywnej komunikacji spółki publicznej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022, s. 67–68, 78–79.

⁶ *Towards a Disclosure...*, dz. cyt., s. 61.

⁷ *Disclosure Initiative...*, dz. cyt., par. 2.6.

wiedzy i w jaki sposób musimy eksplorować, aby dobrze służyć wieloaspektowo rozwojowi rachunkowości i wzmacnianiu jej znaczenia informacyjnego?”⁸.

Idea prostego języka⁹

Korzenie idei upraszczania języka sięgają odległych czasów. Już Ciceron i Juliusz Cezar byli zwolennikami zwięzłego pisania i przemawiania. Według Cicerona mówca ma przemawiać „poprawnie, jasno i wyraźnie”. W czasie bitwy o Anglię rząd Winstona Churchilla opracował tajną instrukcję *Brevity*, aby komunikaty wojenne były konkretne i krótkie. Z kolei po wojnie brytyjscy urzędnicy stopniowo zmieniali sposób komunikacji z obywatelami – na prostszy i bardziej klarowny. W Stanach Zjednoczonych w 2010 r. Barack Obama podpisał *Plain Writing Act of 2010*. Prosty język jest tam ważny ze względu na wielokulturowość społeczeństwa i fakt, że nie wszyscy równie sprawnie posługują się językiem angielskim. W Szwecji już ponad 50 lat temu urzędnicy zauważyli, że trudne, niezrozumiałe pisma sprawiają, że otrzymuje się wiele telefonów z pytaniami. Aby to zmienić, opracowali i wdrożyli zasady „języka klarownego”. W przypadku Polski pierwsze zasady prostej polszczyzny pojawiły się w 2010 r. w poradniku Ministerstwa Rozwoju Regionalnego „Jak pisać o Funduszach Europejskich”. W 2012 r. powstała Pracownia Prostej Polszczyzny na Uniwersytecie Wrocławskim. Specjaliści stworzyli tam założenia prostej polszczyzny, czyli polskiej wersji standardu prostego języka (*plain language*) i zmieniają język polskich firm i urzędów¹⁰.

Prosty język to jasne, proste zdania, które zawierają tylko tyle słów, ile potrzeba. Jest to język, który unika niejasności, skomplikowanego słownictwa i zawiłej konstrukcji zdań. Dba o to, by każdy odbiorca z łatwością zrozumiał jego przekaz. Z kolei dla lingwistów z Pracowni Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego to język klarownych myśli i szczerych *intencji*. Bez wysiłku – tak odbiorca czyta tekst, który jest dobrze napisany¹¹.

Zgodnie z definicją przyjętą przez *International Plain Language Federation* tekst jest napisany prostym językiem, jeśli słowa, struktura i układ graficzny pomagają

⁸ Zakres tematyczny 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości, <https://zkr2023.syskonf.pl/zakres-tematyczny> (dostęp: marzec 2023).

⁹ Prosty język to ugruntowany polski odpowiednik terminu *plain language*. Nie należy go mylić z terminem *język prosty*, oznaczający język pogranicza, mieszanek starego języka ruskiego i polskiego; J. Zandberg-Malec, *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, nr 28(48), s. 191.

¹⁰ A. Wrzesień, T. Piekot, W.M. Wysocki, *Dlaczego artykuły naukowe warto pisać prostym językiem*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Onkologicznego NOWOTWORY” 2021, nr 6(1), s. 79.

¹¹ Tamże, s. 78.

zakładanym odbiorcom łatwo znaleźć potrzebne informacje, zrozumieć je i zrobić z nich użytek. Do tego dochodzą szczegółowe wytyczne dotyczące długości zdania, szyku wyrazów czy obecności w tekście elementów nawigacyjnych, takich jak śródtytuły. Przede wszystkim jednak trzeba się zastanowić, kto będzie odbiorcą tekstu i w jakim stopniu należy ułatwić mu lekturę¹².

Z powyższych trzech charakterystyk prostego języka wynika, że ma on ułatwiać odbiorcy lekturę tekstu. Aby ten cel osiągnąć, należy stosować określone rozwiązania. Główne zasady prostego języka przedstawiono w tabeli 1. Warto dodać, że przy opracowywaniu zbioru tych zasad autorzy korzystali m. in. z poradnika dla emitentów wydanego przez amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd¹³, dotyczącego tworzenia przejrzystych dokumentów¹⁴. Szerzej o tym poradniku będzie mowa w dalszej części artykułu.

Tabela 1. Siedem podstawowych zasad prostego języka

1. Krótkie zdania	Jeśli możemy te same treści przekazać w krótszych zdaniach, róbmy to. Zdanie nie powinno mieć więcej niż 15–20 słów. Wówczas nasz umysł bez wysiłku odczyta zawartą w słowach informację.
2. Bez imiesłowów (albo użycie niewielu)	Unikajmy imiesłowów zakończonych na -ąc, -ąca, -ący, -ące (<i>pisząc, oceniający, badające</i>) oraz na -wszy (<i>zrobiwszy, przekazawszy</i>).
3. Strona czynna	Piszmy o czynnościach, które ktoś wykonał. Starajmy się unikać strony biernej czasowników. Lepiej na przykład zamiast: <i>badanie zostało przeprowadzone</i> napisać <i>zespół przeprowadził badanie</i> lub <i>przeprowadziliśmy badanie</i> .
4. Bez ukrytych czynności	Często zamiast czasowników stosujemy rzeczowniki odczasownikowe: <i>niewykonanie, przebadanie</i> . Sprawiają one, że składnia zdania jest skomplikowana w odbiorze. Nie używajmy ich!
5. Słowa krótkie, znane	Wybierajmy słowa znane. Jeśli mamy do wyboru dwa, wybierzmy to, które jest popularniejsze i prostsze. Unikajmy słów, które mają więcej niż cztery sylaby. Oczywiście tam, gdzie to konieczne, stosujmy fachową terminologię, ale nie nadużywajmy żargonu specjalistycznego.
6. Krótkie akapity i śródtytuły	Stosujmy żelazną zasadę: jedna myśl, jeden akapit. Pomocne w orientacji w tekście są też śródtytuły lub struktura, jaką określa redakcja danego czasopisma.
7. Wyczenia, tabele, wykresy	Tam, gdzie to możliwe zapisujemy treści w punktach. Niektóre informacje, np. wyniki badań, dawki leków w poszczególnych grupach pacjentów, lepiej ująć w tabele czy przedstawić na wykresach. W tekście wystarczy je przywołać.

Źródło: A. Wrzesień, T. Piekot, W.M. Wysocki, *Dlaczego artykuły...*, dz. cyt., s. 78–79.

¹² J. Zandberg-Malec, *Prosty język...*, dz. cyt., s. 191–192.

¹³ *A Plain English Handbook. How to Create Clear SEC Disclosure Documents*, U.S. Securities and Exchange Commission, August 1998, <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf> (dostęp: styczeń 2023).

¹⁴ A. Wrzesień, T. Piekot, W.M. Wysocki, *Dlaczego artykuły...*, dz. cyt., s. 79.

Prosty język ma liczne korzyści¹⁵:

- odbiorca w większym stopniu rozumie informacje,
- odbiorca preferuje prosty język,
- odbiorca szybciej znajduje określone informacje,
- dokumenty są łatwiejsze do aktualizacji,
- zasady prostego języka można wykorzystać do szkoleń pracowników w zakresie jasnego i precyzyjnego pisania.

Do oceny, czy dany tekst jest przyjazny dla czytelnika, można wykorzystać różne narzędzia. W Polsce pierwsza pod tym względem aplikacja Logios. Za pomocą tej aplikacji można m.in. ustalić indeks prostego języka (pokazuje, w ilu procentach tekst jest zgodny z zasadami *plain language*)¹⁶. Do oceny tekstów w języku polskim pod względem trudności można także skorzystać z aplikacji Jasnopis.

Prosty język w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych

Nikt nie chce czytać trudnych tekstów. Obecnie ze wszystkich stron jesteśmy bombardowani różnymi informacjami, mamy coraz mniej czasu na uważne czytanie. Długie zdania, zawiła składnia i skomplikowane słownictwo sprawiają, że odbiorca musi się bardzo napracować, żeby odczytać treść. Tymczasem żaden ekspert nie będzie zawiedziony, jeśli będzie musiał przeczytać tekst napisany w sposób przejrzysty, uporządkowany tak, by łatwiej było go w biegu przeglądać¹⁷.

Powyższy cytat z całą pewnością można odnieść do tekstów z różnych dziedzin, w tym do sprawozdawczości finansowej spółek.

Jak zauważono we wstępie, na problem trudnego języka w sprawozdawczości finansowej spółek zwracały uwagę różne instytucje związane z tą dziedziną. EFRAG wskazywała, że styl pisanie czy prezentowania ujawnień często utrudnia ich czytanie i zrozumienie. Podobnie IASB zauważała, że spółki stosują niejasne opisy w notach w sprawozdaniach finansowych. Dużo wcześniej na problem z prostym językiem w dokumentach spółek publicznych kierowanych do inwestorów zwróciła uwagę amerykańska SEC. W celu poprawy komunikacji spółek publicznych z inwestorami wydała w 1998 r. poradnik *A Plain English Handbook. How to create clear SEC*

¹⁵ R.R. Greer, *Introducing Plain Language Principles to Business Communication Students*, "Business Communication Quarterly" 2012, no. 75(2), s. 138.

¹⁶ A. Wrzesień, T. Piekot, W.M. Wysocki, *Językowa mgła...*, s. 157–158.

¹⁷ A. Wrzesień, T. Piekot, W.M. Wysocki, *Dlaczego artykuły naukowe...*, dz. cyt., s. 78.

disclosure documents. Zawiera on wiele praktycznych rad i przykładów, jak tworzyć dokumenty w prostym języku (*plain English document*)¹⁸, co nie oznacza jednak usunięcia z niego skomplikowanych informacji, aby go łatwiej zrozumieć. Inwestorzy do podejmowania decyzji potrzebują złożonych informacji w ujawnianych przez spółki dokumentach (*disclosure documents*). Stosowanie prostego języka zapewnia uporządkowaną i przejrzystą prezentację złożonych informacji, żeby inwestorzy mieli jak największe szanse ich zrozumienia¹⁹. Istotę prostego języka według poradnika SEC przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Prosty język w skrócie

<p>Prosty język oznacza tworzenie dokumentu, który jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ wizualnie zachęcający ▪ logicznie zorganizowany ▪ zrozumiały przy pierwszym czytaniu 	<p>Tworzysz dokument, stosując prosty język poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ poznanie swoich czytelników i ▪ przedstawienie informacji, których potrzebują twoi czytelnicy w sposób dla nich zrozumiały
---	--

Źródło: *A Plain English Handbook. How to Create Clear SEC Disclosure Documents*, U.S. Securities and Exchange Commission, s. 65, <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf> (dostęp: styczeń 2023).

Dobłą ilustracją tego, w jaki sposób można zastosować prosty język w sprawozdawczości finansowej spółek, jest raport fundacji IFRS pt. *Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej (Better Communication in Financial Reporting)*²⁰, który opisuje kilka podróży firm w kierunku poprawy sposobu przekazywania informacji w sprawozdaniach finansowych²¹. Sprawozdania finansowe stały się „łatwiejsze do odczytania i zrozumienia, ponieważ spółki zidentyfikowały to, jakie informacje są istotne dla ich inwestorów, odpowiednio je uszeregowaly i przedstawiły w jasny i prosty sposób”²². Jedną z istotnych zmian w poprawie komunikacji spółek z interesariuszami było zastosowanie zasad prostego języka. Podczas analizy różnych ilustracji w tym raporcie (rysunek 1 i 2) można zauważyć, że prezentowane zmiany

¹⁸ Szerzej: E. Łazarowicz, *Sprawozdanie finansowe...*, dz. cyt., s. 62–66.

¹⁹ *A Plain English Handbook...*, dz. cyt., s. 5.

²⁰ *Better Communication in Financial Reporting. Making Disclosures More Meaningful*, IFRS Disclosure Initiative – Case Studies, IFRS Foundation, October 2017, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf> (dostęp: styczeń 2023). Wersja w języku polskim raportu (*Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej. Jak sprawić, aby ujawnienia miały większe znaczenie*, IFRS Foundation, 2017) dostępna jest na stronie https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Better_Communication_in%20FR_PL.pdf (dostęp: styczeń 2023). Szczegółowa analiza raportu w wersji oryginalnej: E. Łazarowicz, *Sprawozdanie finansowe...*, dz. cyt., s. 81–113.

²¹ *Lepsza komunikacja...*, dz. cyt., s. 4.

²² Tamże.

są spójne z trzema ogólnymi wymaganiami tworzenia dokumentu zgodnie z prostym językiem (tabela 2), czyli wizualnie zachęcający, logicznie zorganizowany i zrozumiały przy pierwszym czytaniu. Ostatni warunek trudno jest bezpośrednio ocenić na podstawie ilustracji, ale należy zauważyć, że badane spółki podkreślały, że przeredagowując noty, stosowały prostszy język²³. Na przykład: „Wesfarmers przeredagowała opis nowych i zmienionych standardów rachunkowości, używając prostszego języka i formatowania, które pomogły inwestorom zrozumieć ich znaczenie dla spółki”²⁴ (rysunek 1).

Aby ułatwić zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, PotashCorp przeredagowała noty za pomocą prostszego języka i lepszego formatowania. Na przykład: spółka przeredagowała opis polityki dot. rachunkowości dotyczącej opodatkowania za pomocą krótszych zdań, z których każdy zawiera określoną informację. Użycie tabel i punktatorów sprawiło, że informacje w tej notcie są łatwiejsze do zrozumienia²⁵ (rysunek 1).

Rysunek 1. Fragmenty not w sprawozdaniach finansowych Wesfarmers

PRZED

(a) Nowe i zmienione standardy rachunkowości i interpretacje

Wszystkie nowe i zmienione australijskie standardy rachunkowości i interpretacje obowiązujące na dzień 1 lipca 2012 r. Zostały przyjęte przez Grupę, w tym:

Poprawki do AASB 1048 I Standard identyfikuje klasyfikuje je do dwóch grup interpretacja IASB i te stosują się do każdego stosownego

Poprawki do standardów rachunkowości

Poprawki dotyczą na nieruchomościach inwestycyjnych, mierzy się według wartości

gdz?wfp)

PO

(b) Nowe i zmienione standardy i interpretacje wydane, ale jeszcze nieskuteczne

Poniższe standardy, zmiany do standardów i interpretacje mają znaczenie dla bieżącej działalności. Są dostępne do przyjęcia, ale nie zostały zastosowane przez Grupę w niniejszym sprawozdaniu finansowym.

Odniesienie	Opis
Skutki następujących standardów nie powinny być istotne:	
AASB 2014-3 Amendments to Australian Accounting Standards – Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations	AASB 2014-3 zmienia AASB 11 Joint Arrangements w celu zapewnienia wskazówek dotyczących księgowania przejęć udziałów we wspólnych działaniach, w których dane działanie stanowi działalność.
AASB 2014-4 Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation	IASB wyjaśniła, że stosowanie metod opartych na przychodach do obliczania amortyzacji składnika aktywów nie jest właściwe, ponieważ przychody generowane przez działalność obejmującą wykorzystanie składnika aktywów zwykle odzwierciedlają czynnik inne niż zużycie korzyści ekonomicznych zawartych w danym środku trwałym. Poprawka uściśli również, że generalnie zakłada się, że przychody są niewłaściwą podstawą do pomiaru zużycia składnika wartości niematerialnych.
AASB 2014-7 Amendments to Australian Accounting Standards arising from AASB 9 (December 2014)	Niniejszy standard wprowadza zmiany do szeregu australijskich standardów rachunkowości w wyniku wprowadzenia AASB 9 Financial Instruments (grudzień 2014 r.).

Lepsze formatowanie

Prostota i bezpośredniość

Źródło: *Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej. Jak sprawić, aby ujawnienia miały większe znaczenie*, IFRS Foundation, 2017, s. 19, https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Better_Communication_in%20FR_PL.pdf (dostęp: styczeń 2023).

²³ Tamże, s. 19, 25, 28, 31, 32.

²⁴ Tamże, s. 19.

²⁵ Tamże, s. 25.

Rysunek 2. Fragmenty not w sprawozdaniach finansowych Potashcorp

PRZED

NOTA 22 PODATKI DOCHODOWE

Opodatkowanie zysków obejmuje bieżący i przyszły podatek dochodowy. Opodatkowanie ujmowane jest w skonsolidowanym sprawozdaniu z operacji, z wyjątkiem sytuacji, gdy odnosi się ono do pozycji ujętych bezpośrednio w innych całkowitych dochodach w bieżącym okresie, w którym to przypadku podatek jest ujęty w OCI.

Bieżący podatek dochodowy stanowi spodziewany podatek dochodowy należny od dochodu podlegającego opodatkowaniu za dany rok, wykorzystując stawki określone lub faktycznie określone na koniec roku, i obejmuje wszelkie korekty podatku dochodowego należnego za lata poprzednie. Podatek dochodowy jest pomniejszany o ulgi podatkowe z tytułu inwestycji poniesione na nakłady inwestycyjne.

Lepsze formatowanie

Prostota i bezpośredniość

PO

Bieżący podatek dochodowy jest:	Odroczony podatek dochodowy jest:
<ul style="list-style-type: none"> oczekiwanym podatkiem należnym od dochodu do opodatkowania za dany rok; obliczany za pomocą stawek uchwalonych lub faktycznie uchwalonych w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej w krajach, w których działają spółki zależne spółki i podmioty inwestycyjne rozliczane metodą praw własności, i które generują dochód do opodatkowania; oraz z uwzględnieniem wszelkich korekt podatku dochodowego do zapłacenia lub odzyskania w odniesieniu do lat ubiegłych. 	<ul style="list-style-type: none"> ujmowany za pomocą metody pasywów; oparty na różnicach przejściowych pomiędzy wartością bilansową aktywów i pasywów sprawozdań finansowych a ich podstawą podatkową w zakresie dochodu; oraz ustalany przy użyciu stawek podatkowych, które zostały uchwalone lub faktycznie uchwalone w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i mają zastosowanie, gdy realizowany jest powiązany składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego lub rozliczane jest odroczone zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego.

Źródło: *Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej. Jak sprawić, aby ujawnienia miały większe znaczenie*, IFRS Foundation, 2017, s. 25, https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Better_Communication_in%20FR_PL.pdf (dostęp: styczeń 2023).

Na gruncie polskim dobrym przykładem wdrażania prostego języka do komunikacji firmy z otoczeniem jest Grupa PZU²⁶: „Posługiwanie się prostym językiem to warunek skutecznej komunikacji i dobrych relacji z klientami, akcjonariuszami i partnerami biznesowymi. Dlatego dbamy o to, aby kierowane do nich pisma i informacje były jasne i zrozumiałe. W ten sposób pracujemy na ich zaufanie”²⁷.

W szczególności w sprawozdaniu zarządu z działalności grupy kapitałowej PZU i PZU SA za 2020 r. znajdują się różne odwołania do idei prostego języka i działań

²⁶ W Grupie PZU jest Biuro Prostego Języka, które redaguje i upraszcza pisma i informacje, nadaje im przejrzystą graficznie formę. Biuro stworzyło specjalną aplikację do sprawdzania przez pracowników czy napisany tekst jest zgodny z regułami prostego języka i uzyskania odpowiedzi, która forma jest właściwa – *Prosty język*, <https://www.pzu.pl/grupa-pzu/o-nas/prosty-jezyk> (dostęp: styczeń 2023). W celu popularyzacji idei prostego języka Biuro we współpracy z językoznawcami Instytutu Języka Polskiego Uniwersytetu Warszawskiego wydało „Encyklopedię prostej polszczyzny” (PZU, Warszawa 2021 https://www.pzu.pl/_files/1536673) (dostęp: styczeń 2023). W publikacji tej piszą następująco o zaletach prostego języka: „Każdego dnia przekonujemy się, że ten styl naprawdę działa. Nasi odbiorcy szybciej znajdują ważne dla nich informacje, lepiej je rozumieją i rzadziej proszą o dodatkowe wyjaśnienia” (*Encyklopedia prostej polszczyzny...*, dz. cyt., s. 5).

²⁷ *Prosty język*, <https://www.pzu.pl/grupa-pzu/o-nas/prosty-jezyk> (dostęp: styczeń 2023)

PZU w tym obszarze (rysunek 3), jak również informacja, że „Biuro Prostego Języka (...) przyłożyło rękę także do polszczyzny tego sprawozdania”²⁸.

Rysunek 3. Fragment sprawozdania zarządu GK PZU i PZU SA za 2020 r.



Źródło: Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej PZU i PZU SA za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r., s. 28, https://www.pzu.pl/_files/1529135 (dostęp: styczeń 2023).

Badania naukowe w zakresie prostego języka w sprawozdawczości spółek

Prosty język w sprawozdawczości spółek jest również przedmiotem zainteresowania naukowców. Poniżej zostanie opisanych kilka badań. Należy dodać, że duży wpływ na nie miał wspomniany wcześniej poradnik SEC (*Plain English Handbook*).

T. Loughran i B. McDonald przeprowadzili badanie na temat: czy rekomendacje SEC w zakresie prostego języka (*Plain English Handbook*) wpłynęły znacząco na styl ujawniania informacji przez menedżerów w dokumentach dla akcjonariuszy. Analizą tekstową objęli formularze 424 (*Form 424*), prospekty emisyjne (*IPO prospectus*) i roczne raporty (*10-K fillings*) spółek za lata 1994–2009. W celu oceny reakcji menedżerów stworzyli miernik bazujący na sześciu zaleceniach z poradnika SEC (długość zdania, długość słowa, strona bierna, żargon prawniczy (legalizmy), zaimki osobowe, negatywne/zbędne frazy). Badanie wykazało, że implementacja

²⁸ Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej PZU i PZU SA za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 roku, https://www.pzu.pl/_files/1529135, s. 12 (dostęp: styczeń 2023).

przez SEC prostego języka wpłynęła znacząco na zachowania menedżerów. Jednocześnie zaobserwowano, że spółki o bardziej demokratycznym nadzorze korporacyjnym miały wyższe wartości wskaźnika prostego języka niż te ze słabszą polityką w zakresie nadzoru korporacyjnego²⁹.

W innym badaniu S.B. Bonsall IV, A.J. Leone, B.P. Miller i K. Rennekamp zaproponowali nową miarę czytelności *the Bog Index*. Indeks został tak zaprojektowany, aby objąć szeroki zakres atrybutów prostego języka. Wykorzystano oprogramowanie lingwistyczne *StyleWriter – The Plain English Editor. Bog Index* uwzględnia zasady pisania prostym językiem rekomendowane przez lingwistów oraz uwypuklone w poradniku SEC – *Plain English Handbook*, i obejmuje trzy komponenty: długość zdań, trudność słów, elementy pisania ułatwiające czytelnikowi rozumienie tekstu³⁰. Autorzy testowali nowy indeks na kilka sposobów, w tym w kontrolowanych eksperymentach. Ci, którzy otrzymali bardziej czytelne ujawnienia ocenili, że są one znacząco łatwiejsze do czytania w porównaniu z tymi, którzy otrzymali mniej czytelne ujawnienia³¹.

P. Nguyen i A. Kimura badali wpływ prostego języka na długość raportów rocznych (20-F) zagranicznych firm notowanych na NYSE i NASDAQ. Do identyfikacji elementów prostego języka w raportach wykorzystali oprogramowanie *Lingua::EN::Fathom* oraz *StyleWriter Professional*. Z badania wynika, że firmy coraz lepiej radziły sobie z prostym językiem w ujawnieniach: krótsze zdania, mniej żargonu, bardziej czytelne style pisania. Od 2004 do 2013 r. zaobserwowano znaczący wzrost długości raportów 20-F. Po kryzysie finansowym w 2009 r. roczne raporty stały się mniej czytelne. Zdaniem autorów wpływ prostego języka na długość raportów jest zróżnicowany. Firmy mogą poprawić czytelność rocznych raportów bez znaczącego zwiększania ich długości³².

Warto dodać, że prosty język to tylko jeden z aspektów szerszego obszaru badawczego, jakim jest czytelność raportów spółek. Czytelność raportów spółek cieszy się niesłabnącym zainteresowaniem wśród zagranicznych naukowców, wciąż jest prowadzonych wiele badań. Zagadnienie to nie cieszy się natomiast większym zainteresowaniem na gruncie polskiej nauki rachunkowości³³.

²⁹ T. Loughran, B. McDonald, *Regulation and financial disclosure: The impact of plain English*, „Journal of Regulatory Economics” 2014, no. 45, s. 94, 110.

³⁰ S.B. Bonsall IV, A.J. Leone, B.P. Miller, K. Rennekamp, *A plain English measure of financial reporting readability*, „Journal of Accounting and Economics” 2017, vol. 63, s. 333–334.

³¹ Tamże, s. 346.

³² P.T.T. Nguyen, A. Kimura, *How plain English use affects the length of annual reports: Evidence from the annual reports of foreign firms listed on the US stock exchange*, „Journal of Accounting and Public Policy” 2020, no. 39(6).

³³ E. Łazarowicz, *Sprawozdanie finansowe...*, dz. cyt., s. 43, 58.

Podsumowanie

Idea prostego języka staje się coraz popularniejsza. Zasady prostego języka mogą być jak najbardziej stosowane w sprawozdawczości finansowej i niefinansowej spółek.

Prosty język jest grą zespołową – wymaga współpracy ekspertów i praktyków z danej dziedziny, odbiorców tekstu i językoznawców/redaktorów. Oczywiście dobrze jest, jeśli członkowie zespołu rozumieją nawzajem swoją perspektywę – eksperci wiedzą, że tekst powinien być zrozumiały, językoznawcy nie zwalczają terminologii w imię „prostojęzycznego puryzmu”, a odbiorcy liczą się z tym, że materia, z którą mają do czynienia, jest skomplikowana i może wymagać pewnego wysiłku umysłowego – ale ani odrobinę większego niż to absolutnie konieczne³⁴.

Przygotowywanie sprawozdań przez spółki dla użytkowników zewnętrznych zgodnie z zasadami prostego języka wymaga więcej czasu. Dużą korzyścią jest jednak zwiększenie czytelności prezentowanych raportów.

Dla niektórych autorów zagadnienie czytelności raportów to także kwestia etycznego postępowania spółek³⁵. Jak zauważa A. Karmańska, „problem etyki w rachunkowości pojawia się wszędzie tam, gdzie człowiek ma pole swobodnego wyboru spośród rozwiązań służących odwzorowaniu rzeczywistości gospodarczej. Problem etyki rysuje się szczególnie jaskrawo wówczas, gdy odwzorowanie to jest ważne dla dalszego funkcjonowania tejże rzeczywistości”³⁶.

Autorka zgadza się z opinią, że:

dostarczanie czytelnych rocznych raportów jest etyczną praktyką biznesową (*ethical business practice*). Przejrzysty roczny raport zmniejsza przepaść pomiędzy inwestorami z rozległą wiedzą i niezaawansowanymi inwestorami (*sophisticated and non-sophisticated investors*), zapewnia łatwiejszy dostęp do informacji o organizacji i pomaga interesariuszom lepiej zrozumieć i zinterpretować dane³⁷.

W raporcie fundacji IFRS przytoczono następującą opinię jednej z firm: „Jeśli spółka jest zdeterminowana, aby postępować zgodnie z najlepszymi praktykami w zakresie sprawozdawczości finansowej, ważne jest, aby nie pozostała statyczna

³⁴ E. Koziół-Chrzanowska, A. Niepytalska-Osiecka, J. Zandberg-Malec, M. Ogrodniczuk, *Prosty język jako gra zespołowa: refleksje trenera, językoznawcy, praktyka*, „Poradnik Językowy” 2022, nr 8, s. 18.

³⁵ N. Smaili, A.M. Gosselin, J. Le Maux, „Corporate financial disclosures and the importance of readability”, *Journal of Business Strategy* 2022 (w druku).

³⁶ A. Karmańska, *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej* (artykuł dyskusyjny), „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56(112), s. 99.

³⁷ N. Smaili, A.M. Gosselin, J. Le Maux, *Corporate financial...*, dz. cyt.

i aby dążyła do wypracowania innowacyjnych sposobów poprawy komunikacji”³⁸. Zdaniem autorki jednym ze sposobów poprawy komunikacji jest idea prostego języka, która w centrum uwagi stawia odbiorcę tekstu, podobnie jak w centrum sprawozdawczości finansowej są odbiorcy sprawozdań finansowych.

Bibliografia

- A Plain English Handbook. How to Create Clear SEC Disclosure Documents*, U.S. Securities and Exchange Commission, <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf> (dostęp: styczeń 2023).
- Better Communication in Financial Reporting. Making Disclosures More Meaningful, IFRS Disclosure Initiative – Case Studies*, IFRS Foundation, October 2017, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf> (dostęp: styczeń 2023).
- Bonsall IV S.B., Leone A.J., Miller B.P., Rennekamp K., *A plain English measure of financial reporting readability*, “Journal of Accounting and Economics” 2017, no. 63, s. 333–334.
- Disclosure Initiative – Principles of Disclosure*, Discussion Paper DP/2017/1, IASB, March 2017, <http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/discussion-paper/published-documents/discussion-paper-disclosure-initiative-principles-of-disclosure.pdf> (dostęp: luty 2023).
- Encyklopedia prostej polszczyzny*, PZU, Warszawa 2021, https://www.pzu.pl/_files/serwer/item/1536673 (dostęp: styczeń 2023).
- Greer R.R., *Introducing Plain Language Principles to Business Communication Students*, “Business Communication Quarterly” 2012, no. 75(2).
- Karmańska A., *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej (artykuł dyskusyjny)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56(112).
- Kozioł-Chrzanowska E., Niepytalska-Osiecka A., Zandberg-Malec J., Ogrodniczuk M., *Prosty język jako gra zespołowa: refleksje trenera, językoznawcy, praktyka*, „Poradnik Językowy” 2022, nr 8.
- Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej. Jak sprawić, aby ujawnienia miały większe znaczenie*, IFRS Foundation, 2017, https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Better_Communication_in%20FR_PL.pdf (dostęp: styczeń 2023).
- Loughran T., McDonald B., *Regulation and financial disclosure: The impact of plain English*, “Journal of Regulatory Economics” 2014, no. 45.
- Łazarowicz E., *Sprawozdanie finansowe jako narzędzie efektywnej komunikacji spółki publicznej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022.
- Nguyen P.T.T., Kimura A., *How plain English use affects the length of annual reports: Evidence from the annual reports of foreign firms listed on the US stock exchange*, “Journal of Accounting and Public Policy” 2020, no. 39(6).
- Prosty język*, <https://www.pzu.pl/grupa-pzu/o-nas/prosty-jezyk> (dostęp: styczeń 2023).

³⁸ *Lepsza komunikacja...*, dz. cyt., s. 27.

- Smaili N., Gosselin A.M., Le Maux J., *Corporate financial disclosures and the importance of readability*, "Journal of Business Strategy" 2022 (w druku).
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej PZU i PZU SA za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 roku, https://www.pzu.pl/_files/asset/item/1529135 (dostęp: styczeń 2023).
- Towards a Disclosure Framework for the Notes, Discussion Paper, EFRAG, ANC, FRC, 2012, https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F121015_Disclosure_Framework_-_FINAL1.pdf (dostęp: luty 2023).
- Wrzesień A., Piekot T., Wysocki W.M., *Językowa mgła w tekstach naukowych*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Onkologicznego NOWOTWORY” 2021, nr 6(1).
- Wrzesień A., Piekot T., Wysocki W.M., *Dlaczego artykuły naukowe warto pisać prostym językiem*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Onkologicznego NOWOTWORY” 2021, nr 6(1).
- Zakres tematyczny 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości, <https://zkr2023.syskonf.pl/zakres-tematyczny> (dostęp: marzec 2023).
- Zandberg-Malec J., *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, nr 28(48).

II.6

Instrument rachunkowości w biznesowym komunikowaniu się: XBRL – rozszerzalny język sprawozdawczości biznesowej

dr Katarzyna Klimczak

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-6002-1167>

dane ustrukturyzowane, język rozszerzalny, taksonomie, dwuwarstwowość
i efekty stosowania XBRL, pionierzy i przyszłość XBRL, przyszłość:
(r)ewolucja XBRL

Raporty finansowe i niefinansowe publikowane przez emitentów, których instrumenty finansowe są notowane na rynkach kapitałowych, są jednym z istotniejszych źródeł informacji dla uczestników rynków. Z punktu widzenia odbiorcy raportów istotna jest nie tylko zawartość merytoryczna dokumentów, lecz także format techniczny, w jakim są one udostępniane. Obecnie większość raportów publikowanych jest w formacie czytelny dla człowieka, ale nieprzystosowany do czytania maszynowego, np. w PDF czy MS Word. W związku z tym wyciągnięcie z raportów potrzebnych informacji wymaga podjęcia szeregu czynności, m.in. odnalezienia danych w ramach raportu, manualnego przeniesienia ich do odpowiednich programów, w których możliwe jest szczegółowe zestawianie danych i ich analiza. W całym procesie podejmowania decyzji przez korzystających z dokumentów dużo czasu zajmuje zatem samo przygotowanie danych do docelowych prac analitycznych.

Alternatywą w stosunku do tradycyjnych formatów są te oparte na danych ustrukturyzowanych.

W aspekcie kolonizacji rachunkowości, którą określić tu można mianem technologicznej, bo silnie wspieranej nowoczesnymi rozwiązaniami z obszaru przetwarzania danych, zauważyć można pilną potrzebę rozwijania adekwatnych do tych zmian kompetencji ludzi z rachunkowością związanych.

Dane ustrukturyzowane to takie, które składają się z większej lub mniejszej liczby ustandaryzowanych elementów. Ich szczegółowość może wahać się od pojedynczego punktu, takiego jak liczba (np. wielkość przychodów), data (np. data transakcji) lub tekst (np. nazwisko), do zawierających wiele takich indywidualnych danych (np. cała sekcja ujawnienia sprawozdawczego). Najważniejszym atutem danych ustrukturyzowanych jest to, że są one czytelne maszynowo, co umożliwia ich komputerowe przetwarzanie i diametralnie zmienia potencjał raportów biznesowych w porównaniu z tradycyjnymi formatami.

W niniejszym tekście dokonano krótkiej charakterystyki XBRL jako standardu raportowania ustrukturyzowanego na rynkach kapitałowych oraz podjęto próbę odpowiedzi na kilka pytań o przyszłość raportowania biznesowego w XBRL.

XBRL – rozszerzalny język sprawozdawczości biznesowej

W 1996 r. organizacja *World Wide Web Consortium* opublikowała specyfikację XML przeznaczoną do opisu danych wymienianych drogą elektroniczną. W 1999 r. amerykańskie stowarzyszenie księgowych (*AICPA*) wraz grupą przedsiębiorstw informatycznych, audytorskich i księgowych zainicjowało prace nad stworzeniem formatu, bazującego na specyfikacji XML, który umożliwiłby elektroniczną wymianę danych finansowych. Format ten nazwano później standardem XBRL -*eXtensible Business Reporting Language*¹.

XBRL jest językiem przeznaczonym do komunikacji informacji biznesowych oraz rozszerzalnym, co oznacza, że istnieje możliwość jego rozwijania i dotyczy to samej architektury języka (składni, semantyki, relacji pomiędzy raportowanymi elementami), jak i możliwości elastycznego kształtowania przez podmioty raportujące (poprzez dodawanie nowych elementów i tworzenie własnych taksonomii) w celu spełnienia indywidualnych potrzeb sprawozdawczych.

¹ J.E. Boritz, W.G. No, *Assurance Reporting for XBRL: XARL (eXtensible Assurance Reporting Language)*, w: S.J. Roohani (ed.), *Trust and Data Assurances in Capital Markets: The Role of Technology Solutions*, Price-waterhouseCoopers, 2003, s. 17-18.

Obecnie XBRL jest rozwijany przez XBRL International – stowarzyszenie non profit, zrzeszające kilkuset członków z całego świata.

XBRL składa się z kilku elementów technicznych i merytorycznych. Merytorycznym ogniwem XBRL są taksonomie, które stanowią rodzaj słowników tematycznych, definiujących pojęcia mogące wystąpić w danym raporcie. Aktualnie na świecie wykorzystywane są m.in. taksonomie IFRS, ESMA-ESEF, US GAAP, COREP, FINREP oraz wiele innych, krajowych czy branżowych. Bazując na określonych regulacjach prawnych dotyczących sprawozdawczości, taksonomia definiuje poszczególne pozycje sprawozdania finansowego. Każda pozycja jest szczegółowo opisana – określany jest jej typ (np. pieniężny, tekstowy, procentowy), wymiar czasowy oraz charakter księgowy. Taksonomia zawiera kilka warstw (*linkbases*): prezentacji, kalkulacji, definicji, referencji i etykiet. Dzięki powyższym elementom dane zawarte w sprawozdaniu zostają wbudowane w uporządkowaną konstrukcję, w której określone są charakterystyki każdej pozycji, wzajemne zależności pomiędzy nimi, sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym, a także źródło (referencje), do której dana pozycja się odwołuje. Co więcej, tak uporządkowane dane sprawozdawcze mogą podlegać automatycznej weryfikacji zgodnie z odpowiednimi regułami walidacyjnymi. Końcowym produktem standardu XBRL jest tzw. dokument XBRL instance, czyli sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie XBRL. Mamy więc do czynienia z ustrukturyzowanymi danymi, które mogą być przesyłane i automatycznie przetwarzane. Dostęp do nich w formacie XBRL znacznie skraca czas pozyskiwania i przetwarzania danych, pozwalając odbiorcom skoncentrować się na ich analizie.

Sam format XBRL jest formatem nieczytelny dla człowieka, dlatego, aby raport finansowy mógł być odczytany przez użytkownika, musi być zwizualizowany dodatkowo w innym formacie, np. PDF, MS Word czy HTML. Rozwiązaniem eliminującym konieczność oddzielania warstwy wizualnej od technicznej jest format Inline XBRL. Umożliwia on wyświetlanie informacji (pierwotnie przechowywanych w formacie XBRL) poprzez osadzenie ich w formie tagów (adnotacji) w dokumencie HTML / XHTML. Tak więc Inline XBRL ma bezpośrednio w sobie wpisaną formę prezentacji czytelną dla użytkownika, nie ma zatem potrzeby dodatkowej prezentacji raportu w innej postaci. Użytkownik dysponujący raportem w Inline XBRL może go przeglądać za pomocą standardowej przeglądarki internetowej, ale dodatkowo ma do dyspozycji „podpięte” pod niego dane ustrukturyzowane z ogromnym potencjałem analitycznym.

XBRL na rynkach kapitałowych

XBRL jest stopniowo wprowadzany i rozwijany na poszczególnych rynkach kapitałowych już od dwudziestu lat, a w ciągu ostatnich kilku ten rozwój jest bardzo dynamiczny. Wydaje się, że po takim czasie funkcjonowania standardu można już całkiem sporo powiedzieć o potencjalnych efektach jego zastosowania. Źródłem informacji w tym zakresie są analizy przeprowadzane przez nadzorców rynków kapitałowych oraz badania naukowe².

Analizy nadzorców rynków kapitałowych wskazują, że XBRL³:

- a) umożliwia użytkownikom bardziej sprawne i szybsze poszukiwanie i przetwarzanie informacji, zwiększając tym samym dostęp do raportów finansowych,
- b) usprawnia i przyspiesza procesy analityczne,
- c) zwiększa porównywalność sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstw i ich dokonań,
- d) daje możliwość automatyzacji procesów sprawozdawczych i procesów przetwarzania informacji, redukując ich koszty oraz zwiększając szybkość, dokładność i użyteczność finansowych ujawnień.

Szereg badań naukowych wskazuje na następujące pozytywne efekty zastosowania XBRL⁴:

-
- ² Szerzej na temat korzyści związanych z zastosowaniem XBRL na potrzeby raportowania: K. Klimczak, *Korzyści wynikające z zastosowania XBRL na potrzeby raportowania na rynkach kapitałowych w świetle stanowisk nadzorców rynków oraz badań naukowych*, *Folia Oeconomica, Acta Universitatis Lodziensis, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica*, 2019, 1(340), s. 57-72; K. Klimczak, *Wpływ standardu XBRL na asymetrię informacyjną na rynku kapitałowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4(88), s. 293-301.
 - ³ *Interactive Data to Improve Financial Reporting*, SEC Release No. 33-9002, 2009, <https://www.sec.gov/rules/final/2009/33-9002.pdf> (dostęp: marzec 2023); *Qualitative, quantitative and technological assessment of the appropriateness of the iXBRL technology for the ESEF w: Feedback Statement on the Consultation Paper on the Regulatory Technical Standard on the European Single Electronic Format (ESEF)*, European Securities and Markets Authority, 2016, https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1668_esma_feedback_statement_on_the_rts_on_esef_0.pdf (dostęp: marzec 2023).
 - ⁴ S. Chen, L. Harris, W. Li, D. Wu, *How Does XBRL Affect the Cost of Equity Capital? Evidence from an Emerging Market*, „Journal of International Accounting Research American Accounting Association” 2015, no. 14(2), s. 123-145; Y. Cong, J. Hao, L. Zou, *The Impact of XBRL Reporting on Market Efficiency*, „Journal of Information Systems” 2014, no. 28(2), s. 181-207; M.A. Geiger, D.S. North, D.D. Selby, *Releasing Information in XBRL: Does It Improve Information Asymmetry for Early U.S. Adopters?*, „Academy of Accounting and Financial Studies Journal” 2014, no. 18(4), s. 66-83; F.D. Hodge, J.J. Kennedy, L.A. Maines, *Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?*, „The Accounting Review” 2004, no. 79(3), s. 687-703; D.J. Janvrin, R.E. Pinsker, M.F. Mascha, *XBRL-Enabled, Spreadsheet, or PDF? Factors Influencing Exclusive User Choice of Reporting Technology*, „Journal of Information Systems” 2013, no. 27(2), s. 35-49; J.W. Kim, J.H. Lim, W.G. No, *The Effect of First Wave Mandatory XBRL Reporting Across the Financial Information Environment*, „Journal of Information Systems American Accounting Association” 2012, no. 26(1), s. 127-153; O.Z. Li, Y. Lin, Ch. Ni, *Does XBRL Adoption Reduce the Cost of Equity Capital?*, 2012, http://www.researchgate.net/publication/256031257_Does_XBRL_Adoption_Reduce_the_Cost_of_Equity_Capital; C. Liu, G. O'Farrell, *The Role of Accounting Values in the Relation between XBRL and Forecast Accuracy*, „International Journal of Accounting & Information Management” 2013, no. 21(4),

- a) zwiększa zdolność przetwarzania i analizowania danych przez ich użytkowników,
- b) zmniejsza asymetrię informacyjną pomiędzy uczestnikami rynku kapitałowego,
- c) zwiększa efektywność informacyjną oraz zmniejsza ryzyko informacyjne na rynku kapitałowym,
- d) zwiększa płynność akcji,
- e) redukuje koszty kapitału własnego,
- f) zwiększa pokrycie analitycznego podmiotów raportujących.

Według danych XBRL International mamy już na świecie ok. 30 implementacji XBRL i ponad 20 tys. podmiotów raportujących w XBRL⁵. Większość z nich dotyczy rynków kapitałowych.

Jednym z pionierów w dziedzinie wdrożenia XBRL na potrzeby raportowania była Japonia. W 2004 r. *Japanese Financial Services Agency* rozpoczęła projekt, którego celem było stworzenie środowiska technicznego umożliwiającego wymianę informacji za pomocą XBRL. Zakres projektu obejmował opracowanie taksonomii i utworzenie platformy raportowania. Od czerwca 2008 r. składanie rocznych, półrocznych i kwartalnych raportów oraz oświadczeń o rejestrach papierów wartościowych jest obowiązkowe dla japońskich spółek giełdowych i funduszy inwestycyjnych. Przesyłanie, zatwierdzanie i przechowywanie danych jest ułatwione dzięki platformie EDINET (*Electronic Disclosure for Investors Network*). W 2013 r. standard XBRL został zastąpiony przez Inline XBRL. Rozpoczęto również proces rozszerzania zakresu informacji prezentowanych w XBRL. Obecnie ok. 4500 spółek notowanych na giełdzie i 3500 funduszy inwestycyjnych korzysta z Inline XBRL dla celów sprawozdawczych w Japonii⁶.

W Stanach Zjednoczonych przedsiębiorstwa podlegające nadzorowi amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (US SEC) od początku lat 90. ubiegłego stulecia raportowały w systemie EDGAR (*Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval System*). Od 2005 r. emitenci giełdowi mogli wykorzystywać standard XBRL dobrowolnie. W latach 2009–2011 stopniowo wprowadzano obowiązek

s. 297–313; C. Liu, T. Wang, L.J. Yao, *XBRL's Impact on Analyst Forecast Behavior: An Empirical Study*, "Journal of Accounting and Public Policy" 2014, no. 33(1), s. 69–82; Ch. Liu, X. Luo, F.L. Wang, *An Empirical Investigation on the Impact of XBRL Adoption on Information Asymmetry: Evidence from Europe*, "Decision Support Systems" 2017, no. 93, s. 42–50; K. Ly, *Extensible Business Reporting Language for Financial Reporting and Financial Analysts' Activity: Early Evidence*, "Academy of Accounting and Financial Studies Journal" 2012, no. 16(2) s. 25–44; W. Sassi, H.B. Othman, K. Hussainey, *The impact of mandatory adoption of XBRL on firm's stock liquidity: a cross-country study*, "Journal of Financial Reporting and Accounting" 2021, no. 19(2), s. 299–324. H. Yoon, H. Zo, A.P. Ciganek, *Does XBRL Adoption Reduce Information Asymmetry?*, "Journal of Business Research" 2011, no. 64, s. 157–163.

⁵ <https://www.xbrl.org/> (dostęp: marzec 2023).

⁶ Tamże.

raportowania w XBRL dla spółek publicznych. Z kolei w latach 2018–2021 miało miejsce przejście na raportowanie w Inline XBRL⁷.

W Unii Europejskiej Inline XBRL jest wykorzystywany od 2021/2022 r.⁸ na potrzeby raportowania w jednolitym elektronicznym formacie sprawozdawczym (*European Single Electronic Format – ESEF*)⁹ przez ponad 5000 emitentów giełdowych.

Przyszłość raportowania biznesowego w XBRL

Wobec tak dynamicznego rozwoju standardu XBRL na rynkach kapitałowych nasuwa się wiele pytań dotyczących jego przyszłości. Czy XBRL jest koncepcją, która będzie coraz szerzej stosowana i na trwałe zdomowić się w obszarze danych finansowych i niefinansowych wypierając tradycyjne formaty raportowania? Jakie są charakterystyczne cechy raportowania w standardzie XBRL? Czy zmieni się miejsce standardu XBRL w systemach informacyjnych podmiotów raportujących? Wydaje się, że przejście od raportowania nieustrukturyzowanego do raportowania ustrukturyzowanego jest naturalną konsekwencją postępu technologicznego i w takim sensie nie ma od niego odwrotu.

Istnieje ogromne zapotrzebowanie na dane czytelne maszynowo w obszarze raportowania finansowego i XBRL wyszedł naprzeciw temu zapotrzebowaniu. Proces ten zajmie jednak jeszcze sporo czasu. Zdaniem autorki postępuje on raczej wolno niż szybko. Pamiętajmy, że pierwsze zastosowania na rynkach kapitałowych miały miejsce na początku XXI w., ale dopiero w ciągu ostatnich kilku lat nastąpił gwałtowny przyrost danych ustrukturyzowanych na rynkach kapitałowych w skali globalnej. Ponadto cały czas możemy mówić tylko o częściowej transformacji, ponie-

⁷ *Interactive Data to Improve Financial Reporting*, SEC Release No. 33-9002, 2009; <https://www.sec.gov/rules/final/2009/33-9002.pdf> (dostęp: marzec 2023); *Inline XBRL Filing of Tagged Data*, SEC Release No. 33-10514, 2018, <https://www.sec.gov/rules/final/2018/33-10514.pdf> (dostęp: marzec 2023).

⁸ Według pierwotnych założeń obowiązek przygotowania rocznych raportów w xHTML, a skonsolidowanych sprawozdań finansowych w Inline XBRL miał dotyczyć już raportów za lata obrotowe rozpoczynające się w styczniu 2020 r. (lub później). Ze względu na pandemię wirusa SARS-CoV-2 w grudniu 2020 r. Parlament Europejski i Rada dały możliwość państwom członkowskim przesunięcia o rok obowiązku przygotowania sprawozdań zgodnie z założeniami ESEF. W efekcie w 2021 r. nie wszystkie spółki zaraportowały w formacie ESEF.

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/50/UE z dnia 22 października 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym, dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie prospektu emisyjnego publikowanego w związku z publiczną ofertą lub dopuszczeniem do obrotu papierów wartościowych oraz dyrektywę Komisji 2007/14/WE ustanawiającą szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy 2004/109/WE, *Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej*, L 294/13, 6.11.2013 (dostęp: marzec 2023).

waż ogromna część danych finansowych nadal funkcjonuje wyłącznie w formatach nieustrukturyzowanych, więc jesteśmy teraz na etapie stopniowego zastępowania dotychczasowych formatów sprawozdawczych nowymi dla pewnego wybranego zakresu danych. Charakterystyczną cechą tego etapu jest przejściowe równoległe funkcjonowanie formatów tradycyjnych i nowoczesnych.

Kolejnym krokiem ekspansji XBRL na rynkach kapitałowych na świecie jest stopniowe rozszerzanie zakresu danych finansowych podlegających ustrukturyzowaniu (przykładowo już teraz przepisy unijne zakładają, że emitenci mogą znakować wszystkie części swoich rocznych raportów finansowych pod warunkiem zapewnienia odpowiedniej taksonomii przez państwo członkowskie¹⁰) oraz obejmowanie standardem XBRL również danych niefinansowych (przykładowo w Unii Europejskiej przewiduje się przygotowywanie raportów w zakresie zrównoważonego rozwoju w elektronicznym formacie opartym na XBRL¹¹).

Wydaje się, że charakterystyczną cechą raportowania ustrukturyzowanego będzie permanentna zmiana (intensywniejsza i częstsza w porównaniu z tradycyjnym raportowaniem).

W przypadku raportowania opartego na tradycyjnych formatach głównym generatorem zmian w obszarze raportowania są zmiany standardów, na podstawie których są przygotowywane raporty, w przypadku raportowania ustrukturyzowanego natomiast modyfikacjom i przeobrażeniom mogą podlegać *de facto* trzy warstwy tego raportowania, które możemy określić jako: tradycyjna merytoryczna, cyfrowa merytoryczna oraz techniczna.

Po pierwsze, na zawartość raportów – niezależnie od tego w jakim formacie technicznym są przygotowywane – wpływają regulacje sprawozdawczości. Raporty ustrukturyzowane (tak samo jak tradycyjne) będą zmieniały się pod wpływem zmian zasad sprawozdawczości (a więc zmianie będzie podlegała tradycyjna merytoryczna warstwa raportów).

Po drugie zmiana tradycyjnej warstwy merytorycznej będzie pociągała za sobą zmianę cyfrowej, a więc tych elementów standardu XBRL, które odpowiadają za odpowiednie przełożenie na język cyfrowy wymagań merytorycznych. Przykładowo zwiększenie zakresu informacji, które muszą być wykazywane w sprawozdaniach

¹⁰ Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2018/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu sprawozdawczego, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 143/1, 29.5.2019 (dostęp: marzec 2023).

¹¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 322/15, 16.12.2022 (dostęp: marzec 2023).

finansowych czy zmiana zalecanej struktury prezentacji np. w bilansie czy rachunku zysków będzie wpływała na elementy składowe standardu, m.in. na taksonomię. Cyfrowa warstwa merytoryczna może ulegać zmianom nie tylko pod wpływem zmian merytorycznych wynikających z regulacji rachunkowości. Wachlarz szczegółowych rozwiązań dotyczących zasad przygotowania danych w standardzie XBRL jest bardzo szeroki i może być kształtowany i modyfikowany przez nadzorców raportowania – dotyczy to np. dopuszczania lub niedopuszczania możliwości tworzenia indywidualnych rozszerzeń, reguł kotwiczenia tych rozszerzeń, listy reguł walidacyjnych itd.

Po trzecie standard będzie ewoluował pod względem technicznym. Przede wszystkim będą dopracowywane istniejące specyfikacje XBRL. Ponadto standard XBRL będzie łączony z innymi formatami. Pierwotnie był oparty na XML, z czasem natomiast rozwinięto zestaw specyfikacji, które zapewniają różne formaty sprawozdań cyfrowych. Do chwili obecnej rozwinięto następujące połączenia z rodziny XBRL–XBRL–XML, Inline XBRL, XBRL–JSON, XBRL–CSV. Każdy z tych formatów ma określone uwarunkowania, które powodują, że mogą być bardziej lub mniej przydatne w zależności od określonych wymagań sprawozdawczych, ich wspólnym mianownikiem jest natomiast oczywiście język XBRL. Interesującą inicjatywą, rozwijaną od jakiegoś czasu przez XBRL International, jest Open Information Model (OIM). OIM umożliwia pracę z danymi XBRL w wielu formatach (na razie obsługiwane są wybrane formaty) i docelowo będzie prowadzić do znacznego uproszczenia procesów tworzenia, przetwarzania i analizy danych XBRL¹².

Wydaje się, że w przyszłości będzie następować większa integracja standardu XBRL z elementami systemu informacyjnego rachunkowości podmiotów raportujących.

Dostosowanie się do sprawozdawczości XBRL wymaga wyboru przez przedsiębiorstwo przygotowujące dane finansowe i niefinansowe jednego spośród kilku możliwych scenariuszy wdrożenia standardu. Możliwe jest m.in. zlecenie przygotowania raportu firmie zewnętrznej, wykorzystanie dostępnych formularzy zapewnionych przez instytucje nadzorujące, samodzielne przygotowanie raportu XBRL polegające na oznaczeniu raportu rocznego tagami XBRL z wykorzystaniem dedykowanego oprogramowania, samodzielne przygotowanie raportu XBRL polegające na jego wygenerowaniu na podstawie danych księgowych zintegrowanych z taksonomią XBRL. Z punktu widzenia zewnętrznego odbiorcy raportów biznesowych nie ma znaczenia, jaka jest ścieżka dojścia przez przedsiębiorstwo do raportu w standardzie XBRL, liczy się sam efekt końcowy, czyli dokument w stan-

¹² <https://www.xbrl.org/> (dostęp: marzec 2023).

dardzie XBRL. Z punktu widzenia emitenta natomiast wybór pomiędzy poszczególnymi rozwiązaniami ma ogromne znaczenie – różnią się one bowiem zarówno pod względem kosztów, jak i oddziaływania na system informacyjny przedsiębiorstwa. Na początkowym etapie wchodzenia przez nie w obszar sprawozdawczości opartej na XBRL wybierana jest najczęściej konwersja tradycyjnego sprawozdania finansowego za pomocą odrębnego oprogramowania (może ona być dokonywana samodzielnie przez podmiot raportujący, który nabywa oprogramowanie i dokonuje konwersji we własnym zakresie lub może być zlecana wyspecjalizowanej firmie zewnętrznej)¹³. Po pierwszych implementacjach XBRL, w miarę zwiększania doświadczeń oraz coraz lepszego zrozumienia idei XBRL, podmioty raportujące mogą coraz częściej decydować się na pełne wdrożenie standardu, dokonując szerokiej przebudowy swoich rozwiązań informacyjnych i tworząc zintegrowane systemy raportowania wykorzystujące XBRL. Pomocna w tym zakresie może być rozwijana przez XBRL International XBRL tzw. Global Ledger¹⁴, która wprowadza XBRL do poziomu pojedynczych transakcji rejestrowanych w systemie rachunkowości, co daje bardzo szeroki zakres szczegółowych ustrukturyzowanych danych, które mogą być dowolnie agregowane na różne cele sprawozdawcze.

Podsumowanie

XBRL był odpowiedzią na potrzebę cyfryzacji i ustrukturyzowania danych biznesowych.

Chociaż standard jest rozwijany od ponad dwudziestu lat, na razie nadal jesteśmy na etapie transformacji raportowania biznesowego na rynkach kapitałowych. Nie ulega wątpliwości, że pomimo znacznego rozciągnięcia w czasie jest to etap o charakterze rewolucyjnym, prowadzi bowiem od danych czytelnych dla człowieka do danych czytelnych dla maszyny, od danych przetwarzanych manualnie do danych przetwarzanych komputerowo. Nie ulega również wątpliwości, że jest to etap bardzo trudny. Przede wszystkim dlatego, że wszystkie zainteresowane strony cały czas poznają jeszcze koncepcję raportowania w XBRL, stopniowo przekonują się do jej zalet, ale też uświadamiają sobie potencjalne problemy i uwarunkowania z nią związane. Nowe rozwiązania wymagają dodatkowych nakładów pracy i środków

¹³ Obserwacje doświadczeń europejskich emitentów giełdowych przygotowujących pierwsze raporty ESEF wskazują, że najczęściej wybierane jest pierwsze z tych rozwiązań, drugie zdecydowanie rzadziej i na ogół w wariantcie bardzo ścisłej współpracy pomiędzy raportującym i firmą zewnętrzną w odniesieniu do obszaru merytorycznego (a więc mapowania sprawozdania finansowego z taksonomią ESMA ESEF).

¹⁴ <https://www.xbrl.org/> (dostęp: marzec 2023).

finansowych. Nadzorcy planują szczegółowy kształt raportowania na swoich rynkach, tworzą nowe platformy sprawozdawcze (lub modyfikują istniejące), umożliwiające przyjmowanie, walidację i publikację danych w XBRL. Podmioty raportujące albo zapoznają się z nowym formatem danych i przygotowują swoje pierwsze raporty w Inline XBRL (np. emitenci podlegający obowiązkowi ESEF w ramach Unii Europejskiej), albo całkiem niedawno musieli zmodyfikować swoje zasady raportowania z XBRL na Inline XBRL (np. spółki giełdowe w Stanach Zjednoczonych). Dostawcy rozwiązań informatycznych tworzą oprogramowanie umożliwiające konwersję sprawozdań do formatu ustrukturyzowanego lub dodatkowe moduły w ramach oprogramowania finansowo-księgowego dające możliwość przygotowania sprawozdania XBRL. Odbiorcy sprawozdawczości biznesowej przyglądają się możliwościom jakie niosą ze sobą raporty w ustrukturyzowanym formacie, a ci bardziej doświadczeni poszukują sprawniejszych narzędzi przetwarzania danych w XBRL.

Etap, o którym mowa, jest trudny jeszcze z innego powodu. Jest to czas poszukiwania i wielu wyborów pośród alternatywnych rozwiązań w obszarze raportowania ustrukturyzowanego. Nadzorcy rynków kapitałowych decydują o szczegółowych zasadach raportowania w XBRL, planują reguły walidacji, techniczne aspekty przekazywania danych sprawozdawczych itd. Emitenci wybierają określone warianty implementacji standardu XBRL w ramach swoich systemów informacyjnych. Dostawcy rozwiązań informatycznych tworzą od podstaw i na bieżąco modyfikują swoje produkty związane z XBRL. Wszystko odbywa się trochę na zasadzie przecierania szlaków dla raportowania ustrukturyzowanego, bo chociaż – tak jak wspomniano wcześniej – mamy już na świecie sporo implementacji XBRL na rynkach kapitałowych, wcale nie jest łatwo je porównywać, a tym bardziej wyciągać wnioski na potrzeby kształtowania rozwiązań na innych rynkach (przede wszystkim ze względu na różne standardy sprawozdawczości oraz złożoność szczegółowych zasad cyfrowej warstwy merytorycznej oraz technicznych aspektów raportowania XBRL).

Można się spodziewać, że pod koniec okresu transformacji raporty ustrukturyzowane zastąpią całkowicie lub prawie całkowicie tradycyjne raporty. XBRL (a w zasadzie cała rodzina formatów powiązanych z XBRL) zacznie funkcjonować w świadomości uczestników rynków kapitałowych jako podstawowy standard raportowania. Tym samym zacznie się kolejny etap w historii raportowania na rynkach kapitałowych – już nie rewolucyjny, bardziej stabilny i toczący się po przetartych (przynajmniej częściowo) szlakach. Nie będzie to jednak bynajmniej oznaczać stagnacji w obszarze raportowania biznesowego, w naturę raportowania ustrukturyzowanego jest bowiem wpisana ciągła zmienność (generowana przez tradycyjne i cyfrowe merytoryczne zmiany sprawozdawczości biznesowej oraz postęp technologiczny).

Bibliografia

- Boritz J.E., No W.G., *Assurance Reporting for XBRL: XARL (eXtensible Assurance Reporting Language)*, w: S.J. Roohani (ed.), *Trust and Data Assurances in Capital Markets: The Role of Technology Solutions*, PricewaterhouseCoopers, 2003.
- Chen S., Harris L., Li W., Wu D., *How Does XBRL Affect the Cost of Equity Capital? Evidence from an Emerging Market*, "Journal of International Accounting Research American Accounting Association" 2015, no. 14(2), s. 123–145.
- Cong Y., Hao J., Zou L., *The Impact of XBRL Reporting on Market Efficiency*, "Journal of Information Systems" 2014, no. 28(2), s. 181–207.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/50/UE z dnia 22 października 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym, dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie prospektu emisyjnego publikowanego w związku z publiczną ofertą lub dopuszczeniem do obrotu papierów wartościowych oraz dyrektywę Komisji 2007/14/WE ustanawiającą szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy 2004/109/WE, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 294/13, 06.11.2013, (dostęp: marzec 2023).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 322/15, 16.12.2022 (dostęp: marzec 2023).
- Geiger M.A., North D.S., Selby D.D., *Releasing Information in XBRL: Does It Improve Information Asymmetry for Early U.S. Adopters?*, "Academy of Accounting and Financial Studies Journal" 2014, no. 18(4), s. 66–83.
- Hodge F.D., Kennedy J.J., Maines L.A., *Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?*, "The Accounting Review" 2004, no. 79(3), s. 687–703.
- <https://www.xbrl.org/> (dostęp: marzec 2023).
- Inline XBRL Filing of Tagged Data*, SEC Release No. 33-10514, 2018 (dostęp: marzec 2023).
- Interactive Data to Improve Financial Reporting*, SEC Release No. 33-9002, 2009, <https://www.sec.gov/rules/final/2009/33-9002.pdf> (dostęp: marzec 2023).
- Janvrin D.J., Pinsker R.E., Mascha M.F., *XBRL-Enabled, Spreadsheet, or PDF? Factors Influencing Exclusive User Choice of Reporting Technology*, "Journal of Information Systems" 2013, no. 27(2), s. 35–49.
- Kim J.W., Lim J.H., No W.G., *The Effect of First Wave Mandatory XBRL Reporting Across the Financial Information Environment*, "Journal of Information Systems American Accounting Association" 2012, no. 26(1), s. 127–153.
- Klimczak K., *Korzyści wynikające z zastosowania XBRL na potrzeby raportowania na rynkach kapitałowych w świetle stanowisk nadzorców rynków oraz badań naukowych*, "Acta Universitatis Lodzensis Folia Oeconomica" 2019, nr 1(340), s. 57–72.

- Klimczak K., *Wpływ standardu XBRL na asymetrię informacyjną na rynku kapitałowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4(88), s. 293–301.
- Li O.Z., Lin Y., Ni Ch., *Does XBRL Adoption Reduce the Cost of Equity Capital?*, 2012, http://www.researchgate.net/publication/256031257_Does_XBRL_Adoption_Reduce_the_Cost_of_Equity_Capital.
- Liu C., O'Farrell G., *The Role of Accounting Values in the Relation between XBRL and Forecast Accuracy*, “International Journal of Accounting & Information Management” 2013, no. 21(4), s. 297–313.
- Liu C., Wang T., Yao L.J., *XBRL's Impact on Analyst Forecast Behavior: An Empirical Study*, “Journal of Accounting and Public Policy” 2014, no. 33(1), s. 69–82.
- Liu Ch., Luo X., Wang F.L., *An Empirical Investigation on the Impact of XBRL Adoption on Information Asymmetry: Evidence from Europe*, “Decision Support Systems” 2017, no. 93, s. 42–50.
- Ly K., *Extensible Business Reporting Language for Financial Reporting and Financial Analysts' Activity: Early Evidence*, “Academy of Accounting and Financial Studies Journal” 2012, no. 16(2), s. 25–44.
- Qualitative, quantitative and technological assessment of the appropriateness of the iXBRL technology for the ESEF w: Feedback Statement on the Consultation Paper on the Regulatory Technical Standard on the European Single Electronic Format (ESEF)*, European Securities and Markets Authority, 2016, https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1668_esma_feedback_statement_on_the_rts_on_esef_0.pdf (dostęp: marzec 2023).
- Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2018/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu sprawozdawczego, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 143/1, 29.05.2019 (dostęp: marzec 2023).
- Sassi W., Othman H.B., Hussainey, K., *The impact of mandatory adoption of XBRL on firm's stock liquidity: a cross-country study*, “Journal of Financial Reporting and Accounting” 2021, no. 19(2), s. 299–324.
- Yoon H., Zo H., Ciganek A.P., *Does XBRL Adoption Reduce Information Asymmetry?*, “Journal of Business Research” 2011, no. 64, s. 157–163.

Standaryzacja jako narzędzie doskonalenia funkcji informacyjnych rachunkowości – wybrany obszar

prof. dr hab. Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska

<https://orcid.org/0000-0001-5169-7109>

reformy służby zdrowia, koszt jednostkowych świadczeń zdrowotnych, regulacje rachunku kosztów, korzyści ze standaryzacji, aplikacja informatyczna

Podmioty lecznicze – samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) – należą do sektora finansów publicznych. Jako samodzielne jednostki powstawały pod koniec ubiegłego wieku, z budżetowych przekształcone zostały w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Przekształcenia te miały zapoczątkować samodzielność w zakresie zarządzania, finansowania, rozwoju. Fundamentem tak rozumianej samodzielności było gospodarowanie powierzonym przez organy tworzące wydzielonym majątkiem, kontraktowanie realizowanych usług zdrowotnych w powołanych w tym celu organach finansujących.

Potrzeba doskonalenia funkcji informacyjnej rachunkowości takich podmiotów nie może być kwestionowana. Instrumentem tu użytecznym jest standaryzacja pewnych rozwiązań.

W duchu tytułowego w tej monografii problemu kolonizacji rachunkowości rozumianej jako wprowadzanie w jakiś obszar porządkowania rozwiązań w nim stosowanych standaryzacja może być skuteczna. Zwrócenie uwagi na narzędziowość standaryzacji realizowania funkcji informacyjnych rachunkowości w obszarze poniżej tu prezentowanym, a niezwykle wrażliwym społecznie, uzmysławia dodatkowo

wynikające z niej wymierne społecznie korzyści. Ten fakt pozwala podkreślić znaczenie doskonalenia systemu informacyjnego rachunkowości, znacznie wykraczającego poza ramy jednego podmiotu i dostrzec tym samym pozytywne strony kolonizacji rachunkowości, dostrzeganej tu jako zjawisko następujące wewnątrz samej rachunkowości, a uwarunkowane społeczną niezbędnością.

Reformy służby zdrowia od początku napotykały szereg trudności. Do najistotniejszych z nich należały:

- a) brak uregulowań prawnych w zakresie władania majątkiem przez niektóre podmioty lub przestarzałe, nieprzystające do rzeczywistości unormowania w zakresie funkcjonowania jednostek,
- b) monopolistyczna pozycja organów finansujących świadczenia zdrowotne,
- c) ograniczenia dostępności świadczeń poprzez limitowanie zakresu i ilości świadczeń w kontraktach z organami finansującymi.

Funkcjonowanie SPZOZ w kolejnych latach samodzielności cechowały burzliwe przemiany zarówno struktury organizacyjnej zakładów, jak i zasad ich finansowania. Nie zmieniały się jednak specyficzne ryzyka ich działalności, tj. ograniczone zasoby finansowe systemu opieki zdrowotnej, pandemie i inne problemy zdrowotne w skali zarówno mikro, jak i makro. Złożone warunki gospodarowania jak i finansowania usług zdrowotnych sprawiły, że informacje płynące z rachunkowości SPZOZ, w tym rachunku kosztów, mają szczególne znaczenie dla zainteresowanych nimi interesariuszy.

Od początku funkcjonowania SPZOZ jako samodzielnych jednostek za ważną informację ekonomiczno-finansową uznawano koszt jednostkowy świadczeń zdrowotnych. Efektem doceniania wagi informacji o kosztach SPZOZ były publikowane regulacje prawne dotyczące standardów rachunku kosztów. Powstające od 1998 r. SPZOZ mogły czerpać wiedzę na temat zasad zakładowych rachunków kosztów z Zarządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Przepisy te obowiązywały od 1993 r., a zakłady stosowały w okresie, kiedy funkcjonowały jako jednostki budżetowe. Można więc stwierdzić, że podmioty lecznicze w Polsce posiadają przepisy prawa w zakresie zasad rachunków kosztów od lat 90. ubiegłego wieku. Chronologiczny wykaz kolejnych regulacji zasad rachunku kosztów wraz z ich charakterystyką zawiera tabela 1.

Tabela 1. Regulacje rachunku kosztów SPZOZ

Akt prawny	Charakterystyka regulacji	Skutki dla systemu opieki zdrowotnej
Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej	Regulacje w takich obszarach jak: a) wyodrębnienie ośrodków kosztów, b) doprecyzowanie nośników kosztów w ośrodkach kosztów, c) zakres ewidencji kosztów według ich rodzaju, d) podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie, e) określenie kosztu osobodnia opieki w oddziałach szpitalnych, f) określenie kosztu wytworzenia procedury medycznej, g) określenie kosztu własnego sprzedaży świadczenia zdrowotnego	Akt wykonawczy do Ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Przepisy weszły w życie od 1999 r., a zostały uchylone na podstawie Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej.
Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców	Regulacje w takich obszarach jak: a) szczegółowość prowadzonej identyfikacji i ewidencji kosztów, b) wytyczne do zakładowych planów kont w zakresie kosztów, c) zasady rozliczania kosztów bezpośrednich i pośrednich, d) ustalanie kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych, e) ustalenie podmiotu, przedmiotu i rodzaju kalkulacji kosztu jednostkowego, elementy kosztu wytworzenia świadczeń zdrowotnych	Akt wykonawczy do Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych. Przepisy miały wejść w życie obowiązkowo od 1 stycznia 2020 r. Uchylono je na mocy Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 2 marca 2020 r. <i>uchylającego rozporządzenie w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców.</i>
Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców	Regulacje w takich obszarach jak: a) pełna ewidencja kosztów działalności, b) zakres i podział przedmiotowy układów kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów, c) wyodrębnienie ośrodków powstawania kosztów działalności podstawowej, pomocniczej i zarządu, d) koszty bezpośrednie i pośrednie ośrodków powstawania kosztów oraz procedury medycznej, e) zakres szczegółowy każdego konta charakteryzujący jego konstrukcję obejmującą cztery poziomy analityczne	Nowe zasady obowiązują od 2021 r. w podmiotach świadczących usługi zdrowotne, kontraktujących świadczenia w ramach umów z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Źródło: opracowanie własne na podstawie aktów prawnych.

Standard z 2015 r. uważam za interesujący, poprawny merytorycznie i w sposób kompletny komentujący poszczególne elementy rachunku kosztów

świadczeniodawców. Niewątpliwą jego zaletą było to, że nie tylko miał odniesienie do modelu rachunku kosztów na potrzeby zarządzania podmiotem leczniczym, lecz także generował informacje na potrzeby decyzyjne systemu opieki zdrowotnej przykładowo o kosztach potencjału SPZOZ i jego wykorzystaniu w praktyce. W efekcie umożliwiał rozpoznanie potencjału jednostek do udzielania świadczeń zdrowotnych, zasobów gotowości do świadczeń w ramach całego systemu opieki zdrowotnej. Szczegółowe rozpoznanie obszarów powstawania kosztów w podmiotach leczniczych jest przecież podstawą racjonalnego i skutecznego finansowania udzielanych świadczeń zdrowotnych. Moduł kontrolingowy umożliwiał kalkulowanie planowanych kosztów świadczeń zdrowotnych na podstawie informacji gromadzonych w innych systemach i modułach świadczeniodawcy. Możliwości ustalania odchyłeń pomiędzy kosztami planowanymi a kosztami rzeczywistymi mogły istotnie wesprzeć kadre zarządzającą podmiotami w procesach decyzyjnych, kontrolnych.

Do udziału w przygotowaniu projektu zaproszono wielu interesariuszy, w tym kadre zarządzającą podmiotami leczniczymi, pracowników podmiotów, przedstawicieli podmiotów tworzących. W ramach projektu z 2015 r. zostało przeszkolonych 6460 osób, w tym 6052 reprezentantów podmiotów leczniczych oraz 408 przedstawicieli podmiotów tworzących. Wśród pracowników podmiotów leczniczych zostało przeszkolonych 1290 liderów rachunku kosztów¹. Powstały publikacje dotyczące rachunku kosztów, w tym ewidencji i rozliczania kosztów. Zaangażowano więc znaczące siły i środki, aby ułatwić wdrożenie standardu. Niektóre podmioty lecznicze wdrożyły już nowe rozwiązania, nabywając odpowiednie oprogramowanie i podejmując określone zmiany organizacyjne. Należy ubolewać, że zaniechano wdrożenia tego – niewątpliwie bardzo interesującego – modelu. Zalecenia z 2020 r. częściowo nawiązują do regulacji prawnych z 1998 r.

W uzasadnieniu regulacji prawnych z 2020 r. określono oczekiwania w stosunku do nowych rozwiązań:

Proponowane zalecenia dotyczące standardu rachunku kosztów mają za zadanie ujednoczenie sposobu identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach świadczeń opieki zdrowotnej. Rozporządzenie wprowadza model standardu rachunku kosztów mający na celu uporządkowanie ewidencji kosztów w podmiotach leczniczych. Pozwoli to na usprawnienie procesu taryfikacji bez narzucania szczegółowych rozwiązań, które ze względu na liczbę docelowych odbiorców charakteryzują się dużą różnorodnością².

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/268664> (dostęp: marzec 2023).

² <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12325004/katalog/12628424#12628424> (dostęp: marzec 2023).

Intencją ustawodawcy było, aby rozwiązania przełożyły się na poprawę efektywności funkcjonowania systemu opieki zdrowotnej, poprawę skuteczności zarządzania podmiotami, jak również możliwość pozyskania rzetelnych i porównywalnych danych na potrzeby wyceny świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Wprowadzenie rozwiązań ukierunkowanych na gromadzenie i przetwarzanie informacji o kosztach świadczeń zdrowotnych należy uznać za zasadne i istotne w procesach decyzyjnych. Znajomość kosztów, zwłaszcza w warunkach szczególnych, czyli pandemii, inflacji, konfliktów zbrojnych, jest niezbędna i nabiera coraz większego znaczenia. Aby propozycje rozwiązań systemowych były przydatne, powinny spełniać oczekiwania interesariuszy nie tylko w sferze teoretycznej, lecz także praktycznej. Zbyt uproszczone rozwiązania mogą nie sprostać zakładanym celom informacyjno-decyzyjnym; zbyt skomplikowane, niejasne, narażone będą na błędne interpretacje i uproszczenia. Ważna jest także akcja edukacyjna i przygotowanie kadry do realizacji zadań z zakresu szeroko rozumianego rachunku kosztów. Jako pozytywne aspekty nowego standardu rachunku kosztów postrzegam potencjalne korzyści dla podmiotów systemu opieki zdrowotnej wynikające z założeń standardu, ukierunkowanych na:

- a) umożliwienie porównywalności danych o świadczeniach opieki zdrowotnej,
- b) uporządkowanie ewidencji i wyceny świadczeń,
- c) pozyskanie danych do analiz i porównań, kontroli i planowania,
- d) pozyskanie danych do poprawy efektywności gospodarowania ograniczonymi zasobami systemu.

Koordinacja działań wdrożeniowych w ramach Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT), bezpłatne szkolenia, liczne pogładowe materiały szkoleniowe, możliwość bieżącego kontaktu z ekspertami – to ważne działania ułatwiające aplikację standardu. Korzystne z perspektywy praktycznych rozwiązań jest stworzenie i udostępnienie bezpłatnej aplikacji informatycznej umożliwiającej podmiotom leczniczym realizację zadań z zakresu nowego standardu rachunku kosztów, w tym raportowania.

Obecnie trudno jednoznacznie ocenić walory realizowanego standardu z 2020 r. Zapewne czas pokaże, czy osiągnięto zakładane cele. Porównując poprzednie i obecne rozwiązania prawne, istotną lukę postrzegam w ograniczonych możliwościach oceny i analizy kosztów gotowości do świadczeń oraz niewykorzystanych zasobów podmiotów, a tym samym systemu opieki zdrowotnej. Należy oczekiwać, że monitorowanie przez AOTMiT efektów wdrożenia nowych rozwiązań oraz jego wartości informacyjnych umożliwi doskonalenie obecnych zaleceń.

Analizując dokonania ostatnich 25 lat w zakresie regulacji i standaryzacji rachunku kosztów podmiotów leczniczych stwierdzić można, że procesy te zawsze postrzegane były jako niezwykle ważne i konieczne. Wysiłki teoretyczne i praktyczne budowania systemu informacji o kosztach podmiotów leczniczych nie przyniosły jak dotąd wymiernych rezultatów. Brak konsekwencji i przedłużające się procedury wdrożeń nie zawsze powodowane były szczegółowością przepisów prawa. Znaczącym powodem problemów z wdrażaniem standardów były względy systemowe: ograniczone zasoby zarówno kadrowe, jak i materialne, informatyczne, ustawiczne procesy restrukturyzacyjne i naprawcze, sytuacje kryzysowe.

Standaryzacja rachunku kosztów podmiotów leczniczych jest bardzo potrzebna. Bez prawidłowej informacji o kosztach nie będą możliwe procesy decyzyjne na różnych poziomach zarządzania systemu opieki zdrowotnej. Aby procesy wdrożenia powszechnych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów się powiodły, potrzebna jest determinacja i współdziałanie różnych decydentów. Oprócz tworzenia możliwości technicznych i organizacyjnych nacisk należy położyć na uświadomienie konieczności, niezbędności i przydatności tych procesów w zarządzaniu podmiotami leczniczymi oraz konsekwencja w realizacji jasno sprecyzowanych etapów i zadań. Świadczeniodawcy powinni być zainteresowani korzyściami płynącymi z potencjału informacyjnego prawidłowo skonstruowanych i realizowanych rachunków kosztów.

Bibliografia

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/268664> (dostęp: marzec 2023).

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12325004/katalog/12628424#12628424> (dostęp: marzec 2023).

Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 2 marca 2020 r. uchylające rozporządzenie w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 poz. 354).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 164 z 1998 r., poz. 1194).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 poz. 2045).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2015 poz. 1126).

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Tj.Dz. U. z 2022 poz. 633).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2020, poz. 1398 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1991 nr 91 poz. 408).

Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (M.P. 1992 nr 19 poz. 143).

Obszar wrażliwy w rachunkowości – profesjonalny osąd w wybranym obszarze

prof. dr hab. Halina Buk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
<https://orcid.org/0000-0002-1045-1847>

wiarygodna czy wierna prezentacja, cechy jakościowe sprawozdań
finansowych, szacowanie utraty wartości, profesjonalny osąd, kreatywna
rachunkowość

Cechy jakościowe sprawozdań finansowych stanowią niemal od początku procesu standaryzacji rachunkowości w świecie przedmiot dociekań poznawczych i praktycznych. Szczególną z nich, fundamentalną, jest wiarygodność, która w swoim czasie została zastąpiona wierną prezentacją. Rozumienie tych cech nie jest jednoznaczne, często wyjaśniane poprzez inne cechy uzupełniające. W artykule skoncentrowano się na spełnieniu cechy wiarygodności w przedmiocie szacowania utraty wartości aktywów. O ważności problemu świadczy chociażby fakt, że wypracowano ekstra polskie i międzynarodowe standardy rachunkowości o utracie wartości aktywów.

W długofalowej ocenie skutków zmian zachodzących w otoczeniu rachunkowości, powyższy obszar postrzegać można jako szczególnie wrażliwy. To jest taki, w którym wystąpić może – chociaż w trudnej dziś do określenia perspektywie czasowej – intensywniej niż obecnie zjawisko implementowania – odnoszących się przyszłości – metod i technik analitycznych nowych dla obecnej praktyki rachunkowości. Oznaczać to może zagrożenie dla jakości informacyjnej sprawozdawczości powstającej w rachunkowości. Konieczne jest więc baczne zwracanie

uwagi na kolonizowanie praktyki rachunkowości w drodze bezkrytycznego stosowania rozwiązań właściwych ze względu na inne funkcje niż te, które wypełniać powinna rachunkowość.

W ostatnich dziesięciu latach w polskiej praktyce gospodarczej obserwuje się większą liczbę podmiotów i większe kwoty ujawnianej w sprawozdaniach finansowych utraty wartości aktywów. Czyżby więc w coraz większym stopniu podejmowano nieekonomiczne decyzje inwestycyjne? W artykule podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, traktując to jako cel badawczy, czy szacowanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów jest wiarygodne, a więc tym samym: czy ustalony wynik finansowy za okres sprawozdawczy jest wiarygodny. Inspiracją do badań stała się weryfikacja praktyczna na przykładzie wybranej spółki energetycznej z WIG20. Mając do czynienia ze spółką giełdową, krąg podmiotów zainteresowanych wynikami finansowymi jest bardzo szeroki.

W tym kontekście rodzi się zasadnie pytanie...

Wiarygodna czy wierna prezentacja informacji w sprawozdaniu finansowym?

We wszelkich stosowanych systemach rachunkowości określa się cechy jakościowe sprawozdań finansowych, uznając je za podstawowy atrybut merytoryczny ujawnianych informacji. Jednakże podejście do tych cech z czasem się zmienia, niekoniecznie w kierunku, jaki można by uznać za pożądany. Oczywiście, obserwowany proces harmonizacji rachunkowości w świecie jest pozytywnym zjawiskiem. Sprzyja temu chociażby zawarte w 2002 r. porozumienie¹ pomiędzy amerykańską Radą Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB) a Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), którego efektem było uzgodnienie mapy konwergencji na lata 2006–2008. Wskazano konkretne obszary merytoryczne poddane analizie przez te dwie instytucje². Ponadto w 2010 r. zakończono wypracowane wspólnie:

- a) założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Conceptual Framework for Financial Reporting, wydane przez FASB³),

¹ *Memorandum of Understanding*. Norwalk Agreement, Financial Accounting Standards Board, "Financial Accounting Standards Board" 2002.

² B. Nita, W. Hasik (red.), *Sprawozdanie finansowe według MSSF*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 54–55.

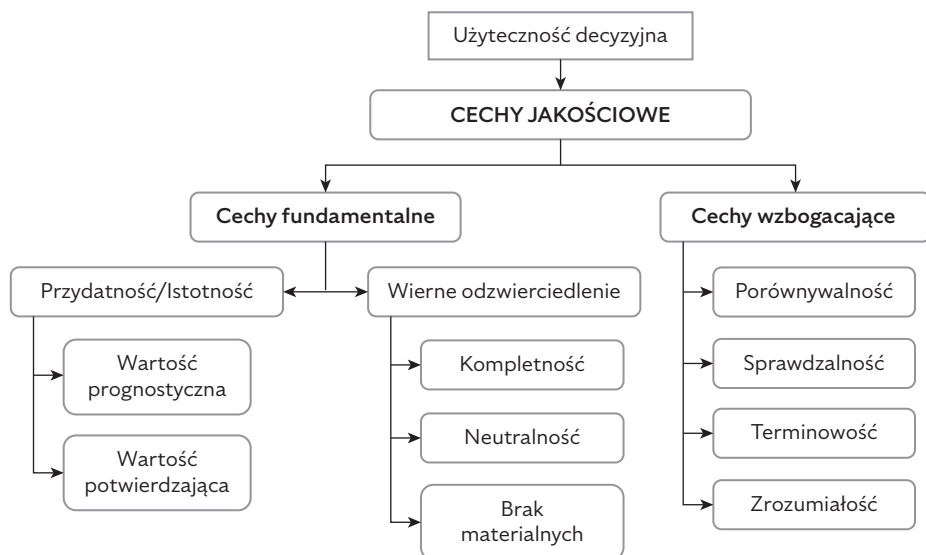
³ *Conceptual Framework for Financial Reporting*. *Statement of Financial Accounting Concepts*, "Financial Accounting Standards Board" 2010, no. 8.

- b) założenia koncepcyjne do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (Conceptual Framework from Financial Reporting), wydane przez IASB⁴.

Jednym z zakresów przedmiotowych tych założeń są cechy jakościowe informacji finansowej użytecznej w podejmowaniu decyzji przez dotychczasowych i potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców oraz innych użytkowników.

Należy nadmienić, że przed 2010 r. zarówno US GAAP, jak i MSR/MSSF wskazywały podstawowe założenia koncepcyjne, w ramach tych nowych, wspólnych ustaleń FASB i IASB zmodyfikowano jednak i zhierarchizowano cechy jakościowe sprawozdań finansowych. Zestawiono je na rysunku 1.

Rysunek 1. Cechy jakościowe informacji finansowej według US GAAP i MSR/MSSF



Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Frymus, *Sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej źródłem informacji dla interesariuszy – ujęcie jakościowe*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2016, nr 2(80), cz. 2, s. 439–448; *Insights into IFRS. KPMG’s practical guide to International Financial Reporting Standards*, vol. 1, Sweet & Maxwell, 11th Edition 2014/15, s. 16; Ł. Matuszak, *Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012, s. 92; J. Turyna, *Aspekty jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych w świetle standardów międzynarodowych*, „Nauki o Finansach” 2011, nr 3(8), s. 122–135.

⁴ Conceptual Framework for Financial Reporting, “International Accounting Standards Board” 2014.

W stosunku do treści wcześniejszych założeń dokonano takich zasadniczych zmian, jak:

- a) wyeksponowanie, że zarówno cechy fundamentalne, jak i wspomagające mają zapewnić użyteczność decyzyjną sprawozdań finansowych,
- b) usunięcie podstawowej cechy: wiarygodności informacji, i niektórych jej atrybutów.

Za ważną zmianę w zaktualizowanych założeniach należy *de facto* uznać zastąpienie ówczesnej cechy wiarygodności (ang. *reliability*) przez aktualną, wiernej prezentacji (ang. *faithful representation*). Powstaje zasadnicze pytanie: czy desygnat dwójako brzmiących cech jakości sprawozdań finansowych można uznać za tożsamy?

Wierne odzwierciedlenie użytecznych informacji finansowych oznacza nie tylko wierne zaprezentowanie danego zjawiska, transakcji czy zdarzenia, lecz także odpowiedniość, materię (ang. *materiality*) tego, co powinny zaprezentować⁵. Tę odpowiedniość należy rozumieć jako specyficzny dla danej jednostki sprawozdawczej aspekt przydatności informacji o zjawisku. Informacja jest ważna i istotna, jeżeli jej pominięcie lub zniekształcenie mogłoby wpłynąć na decyzje użytkowników podejmowane na jej podstawie. Rozważenie danej materii jest odpowiednikiem osądu w sprawie jednoczesnego doboru i zastosowania polityki rachunkowości oraz ujawnienie lub nieujawnienie jej wpływu na informacje w sprawozdaniu finansowym⁶. Zatem obydwie fundamentalne cechy jakościowe sprawozdań finansowych, przydatność i wierne odzwierciedlenie informacji, są ze sobą ściśle powiązane.

Rozumienie wiernego odzwierciedlenia wyjaśnia się poprzez trzy atrybuty⁷:

- a) kompletność – czyli prezentowanie wszystkich informacji niezbędnych, aby użytkownik zrozumiał przedstawiane zjawisko, w tym wszystkich niezbędnych opisów i objaśnień;
- b) neutralność – czyli przedstawianie informacji bez stronniczości. Neutralne prezentowanie informacji nie charakteryzuje się subiektywizmem, spojrzeniem, wyważeniem, podkreśleniem i ignorowaniem lub w inny sposób manipulowaniem. Wskazuje się jednak, że neutralna informacja nie oznacza takiej, której nie towarzyszy żaden cel i która nie ma wpływu na decyzje podejmowane przez użytkowników;

⁵ *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Statement of Financial Accounting Concepts no. 8, Financial Accounting Standards Board, Norwalk 2010, par. QC11.

⁶ *Insights into IFRS*. KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards. Volume 1, Sweet&Maxwell, 11th Edition 2014/15, s. 17.

⁷ Założenia koncepcyjne, „Standardy MSSF 2016”, Warszawa 2016, par. CJ12 – CJ14; H. Buk, *Przegląd standardów rachunkowości stosowanych w Unii Europejskiej, w: Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, taż (red.), CeDeWu, Warszawa 2018, s. 22.

- c) bezbłądność – oznacza, że nie ma błędów lub pominięć w opisie zjawiska oraz że proces zastosowany do opracowania przedstawianych informacji został dobrany i użyty bezbłądnie. Nie należy tej cechy rozumieć jako bezwzględnej dokładności we wszystkich aspektach.

Należy podkreślić, że osąd materii zjawiska dla celów jego wiernego odzwierciedlenia powinien być dokonywany tylko w świetle *explicite* wymienionych w MSR/MSSF rozwiązań lub w innych dopuszczalnych regulacjach rachunkowości. Niestety żadne stosowane w świecie przedmiotowe regulacje nie dają wyczerpujących rozwiązań na wszystkie pojawiające się w praktyce gospodarczej problemy. Stąd odwoływanie się do dość ogólnikowo opisanych w założeniach koncepcyjnych cech jakościowych sprawozdań finansowych. A przecież w pakiecie dopuszczonych do porządku prawnego Unii Europejskiej MSR/MSSF w ogóle brak jest założeń koncepcyjnych, chociaż są do nich odwoływania w konkretnych standardach. Przykładowo: MSR 1. *Prezentacja sprawozdań finansowych* stanowi, że rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów, przedstawionymi w Założeniach koncepcyjnych. Zastosowanie MSSF wraz z informacjami uzupełniającymi w uzasadnionych przypadkach skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji⁸. W kolejnych punktach MSR 1 wskazuje literalnie zadania jednostki dla spełnienia tego wymogu. Za najważniejsze z nich należy uznać dobór i stosowanie zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z MSR 8. *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

W założeniach koncepcyjnych MSR obowiązujących przed 2010 r. cecha wiernego odzwierciedlenia stanowiła tylko cechę wzmacniającą takiej cechy jak wiarygodność. Postrzegano zatem desygnat wiarygodności jako szerszy niż wierna prezentacja. W licznych publikacjach kojarzy się nawet wiarygodność sprawozdań z wiarygodnością jednostek biznesowych, z rolą audytorów finansowych⁹. Podkreśla się, że jest ona cechą złożoną i najważniejszą z punktu widzenia użytkowników sprawozdań finansowych. Generalnie uważa się, że informacje mają atrybut wiarygodności, jeżeli wiernie odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą, a nie tylko formę prawną, są wolne od błędów rachunkowych, bezstronne, obiektywne

⁸ Par. 13 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 1. *Prezentacja sprawozdań finansowych*, „Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady” (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej 29.11.2008, L 320/6 PL).

⁹ B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 10–18; K. Sawicki, *Zadania rewizji finansowej w komunikacji wiarygodnych sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 684.

i kompletne. Informacje nie są wiarygodne, jeżeli są efektem manipulacji danymi pochodzącymi z systemu rachunkowości w celu wywołania oczekiwanego zachowania różnych grup użytkowników tych informacji¹⁰.

Poza wszystkimi atrybutami dzisiejszego postrzegania wiernego odzwierciedlenia informacji (jak bezbłądność, bezstronność, kompletność, neutralność), wiarygodności przypisywano jeszcze takie atrybuty, jak: przewagę treści ekonomicznej nad formą oraz zasadę ostrożności wyceny. Można by się zgodzić, że kierując się dzisiaj fundamentalną zasadą przydatności/istotności, powinno się ujawnić w sprawozdaniu finansowym wszystkie istotne transakcje i zdarzenia, składające się na treść ekonomiczną (meritum), a więc nie ma potrzeby ekstra wyróżniania takiej cechy jakościowej. Jednakże praktycznie stosowane podejście ostrożnościowe jest dyskusyjne, także w kontekście zapewnienia neutralności informacji.

Zasada ostrożności zakłada pesymistyczny punkt widzenia przy prezentacji informacji o wartości aktywów, pasywów i wyniku finansowego, czego źródłem jest niepewność związana z realokacją wycenianych zasobów gospodarczych w przyszłości i działalności w warunkach ryzyka. Według Gabrusewicz i Remlein ostrożność oznacza uwzględnienie określonego stopnia przezorności przy dokonywaniu szacunków wycen, aby aktywa nie były zawyżone, a zobowiązania zaniżone. Nie powinno się jednak tworzyć ukrytych ani nadmiernych rezerw poprzez zaniżanie wartości aktywów czy zawyżanie kosztów¹¹. Zdaniem Maruszewskiej stosowanie rozsądnych szacunków nie podważa wiarygodności wyceny, jednakże występowanie wielości dostępnych na rynku cen oraz samych technik i metod wyceny zasobów uniemożliwia osiągnięcie perfekcyjnej wiarygodności. W praktyce rachunkowości jest wiele płaszczyzn, na których wiarygodność można rozpatrywać¹².

Szacowanie utraty wartości aktywów w kontekście wiarygodności informacji

Jednym ze szczególniejszych obszarów rachunkowości, w których można kontestować zapewnienie wiarygodności informacji finansowej, jest ustalenie utraty wartości aktywów na dzień bilansowy. Wprawdzie, jak już uprzednio zaznaczono,

¹⁰ W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s. 37; P. Wójtowicz, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010, s. 18–30.

¹¹ W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s. 37.

¹² Maruszewska E., *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2014, s. 45–47.

MSR/MSSF odstąpiły od traktowania podejścia ostrożnościowego jako fundamentalnego, ale takie podejście ma pośrednio miejsce poprzez stosowanie m.in. Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 36. *Utrata wartości aktywów*. W ustawie o rachunkowości¹³ mówi się wprost, że zachowanie ostrożności przy wycenie aktywów i pasywów wymaga uwzględnienia m.in. zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów. Szczegółowe wskazówki rozwinęto zaś w KSR nr 4. *Utrata wartości aktywów*¹⁴.

Polskie i międzynarodowe regulacje wymagają, by jednostka wykazywała aktywa w wartości nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwanej, za którą przyjmuje się wyższą spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży składnika aktywów a jego wartością użytkową. W sytuacji gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży, uznaje się, że składnik aktywów utracił wartość, a więc jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Na tego rodzaju odpisy używa się określenia „ciche rezerwy”.

W wymienionych standardach rachunkowości kluczowymi dla wyceny utraty wartości, a więc i dla niejednoznaczności wyceny, są takie elementy, jak:

- a) prawdopodobieństwo wystąpienia utraty wartości,
- b) szacowanie utraconej wartości.

Powyzsze wymaga indywidualnego profesjonalnego osądu, gdyż żadne standardy rachunkowości nie podają konkretnych rozwiązań ustalania czy nawet wielkości akceptowanego stopnia prawdopodobieństwa ani nie wskazują jakie metody i techniki wyceny utraty wartości należałoby zastosować. A indywidualny osąd oznacza bardzo subiektywne podejście, nadto trudno weryfikowalne.

Tabela 1. Założenia do oszacowania wartości odzyskiwanej aktywów

Kategoria wyceny	Założenia/Wskazówki
Wartość godziwa	Składnik aktywów nie musi być przedmiotem obrotu na aktywnym rynku.
	Przyjmuje się, że może być brak podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku kwoty, którą można uzyskać ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych.
	W niektórych przypadkach szacunki, wartości uśrednione i pewne skróty kalkulacyjne mogą stanowić rozsądne przybliżenie wyliczenia wartości godziwej lub wartości użytkowej.

¹³ Art. 7. ust. 1. Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 120).

¹⁴ *Krajowy Standard Rachunkowości nr 4. Utrata wartości aktywów* (Dz. Urzędowy Ministra Finansów z 2012 r. poz. 15).

cd. tabeli 1

Kategoria wyceny	Założenia/Wskazówki
	Jeżeli brak jest przyczyny, by sądzić, że wartość użytkowa składnika aktywów istotnie przewyższa jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży, to wartość godziwa jest przyjmowana za wartość odzyskiwaną.
Wartość użytkowa	Kategoria wyceny możliwa do zastosowania, jeżeli nie można dokonać wiarygodnego szacunku wartości godziwej.
	Oszacowanie prognozowanych przepływów pieniężnych na racjonalnych i mających poparcie faktograficzne założeniach, które zgodnie z oczekiwaniami jednostka może uzyskać do końca użytkowania lub ostatecznego zbycia składnika aktywów.
	W szacunkach wpływów i wydatków pieniężnych w większym stopniu wykorzystywać dowody pochodzenia zewnętrznego, ale też uwzględnić najnowsze zatwierdzone przez kierownictwo plany/budżety finansowe obejmujące maksymalnie okres pięciu lat.
	W ekstrapolowanych prognozach przepływów pieniężnych wychodzących poza okres objęty planem finansowym, stosować stałą lub malejącą stopę wzrostu na kolejne lata, chyba że rosnąca stopa wzrostu jest uzasadniona. Przyjęta stopa wzrostu nie może być wyższa od długoterminowej średniej stopy wzrostu dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju, w którym jednostka prowadzi działalność.
	Ocena zasadności założeń przyjmowanych do prognoz przepływów pieniężnych na podstawie analizy przyczyn rozbieżności pomiędzy przeszłymi prognozami a faktycznie uzyskiwanymi.
	Uwzględnienie wartości pieniądza w czasie poprzez zastosowanie odpowiedniej stopy dyskontowej, a więc bieżącej stopy rynkowej wolnej od ryzyka. W stopie dyskontowej można uwzględnić skutki wzrostu cen wynikające z ogólnej inflacji (wówczas szacunki przepływów pieniężnych w wartościach nominalnych) lub nie uwzględniać skutków wzrostu cen (wówczas szacunki w wartościach realnych).
	Uwzględnienie niepewności nieodłącznie związanej z danym składnikiem aktywów, m.in. prawdopodobieństwo wkroczenia na rynek konkurencji.
Uwzględnienie innych czynników, jak brak płynności finansowej uczestnika rynku.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR/MSSF.

W tabeli 1 zestawiono wskazówki i zalecenia MSR 36 i KSR 4 do oszacowania wartości odzyskiwanej składników aktywów, w tym ich wartości godziwej i użytkowej. Wartość odzyskiwaną ustala się dla pojedynczego składnika aktywów, jeżeli ten wypracowuje niezależne od innych składników wpływy środków pieniężnych. W innym przypadku wartość odzyskiwana ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Z powyższego syntetycznego zestawienia przyjmowanych podstaw do wyceny wartości godziwej lub wartości użytkowej składnika aktywów wynika, że gros z nich bazuje na subiektywnych osądach i prognozowanych szacunkach. Wiarygodność tych szacunków zależy nie tylko od bardzo profesjonalnego planowania finansowego przedsiębiorstwa, lecz także od przewidywanego kształtowania się pewnych parametrów makroekonomicznych, zatem wycena bilansowa wymaga identyfi-

kacji różnego rodzaju czynników ryzyka¹⁵. Niestety, polska praktyka gospodarcza dowodzi, że w tych obszarach jest jeszcze wiele do nauczenia się, co sprawia, że szacowanie utraty wartości aktywów przez jednostki biznesowe jest traktowane jako instrument kreatywnej rachunkowości, a więc instrument co najmniej kontestujący wiarygodność danych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych.

Studium przypadku

Z uwagi na szczególne znaczenie dla większości przedsiębiorstw i innych jednostek ma kształtowania się cen nośników energii elektrycznej i ciepłej analizą objęto spółkę giełdową Tauron Polska Energia SA, która jest jednostką dominującą grupy kapitałowej Tauron. Grupa ta stanowi klasyczny holding prowadzący podstawową działalność operacyjną poprzez wydzielone spółki zależne i wspólne przedsięwzięcia. Powyższe sprawia, że w strukturze aktywów spółki dominującej aż 85–92% stanowią różnego rodzaju instrumenty finansowe, jak akcje i udziały w spółkach podporządkowanych, udzielane pożyczki i obligacje wewnątrzgrupowe.

Z analizy sprawozdań finansowych za lata 2018–2021 wynika, że Tauron Polska Energia SA rokrocznie przeprowadza testy na utratę wartości udziałów i akcji oraz pożyczek i obligacji wewnątrzgrupowych, uwzględniając następujące przesłanki:

- a) długotrwałe utrzymywanie się kapitalizacji spółki na poziomie poniżej wartości bilansowej aktywów netto,
- b) zmiany w zakresie światowych cen surowców energetycznych, energii elektrycznej oraz cen uprawnień do emisji CO₂,
- c) znaczną zmienność cen energii na rynku terminowym i utrzymujące się problemy z brakiem płynności,
- d) utrzymująca się zmienność warunków geologiczno-górnictwowych,
- e) przyjęcie przez Komisję Europejską planów redukcji emisji netto do 2030 r. i bycie neutralnym klimatycznie do 2050 r.,
- f) działania regulacyjne mające na celu ograniczenie wzrostu cen energii dla klientów końcowych,
- g) wyniki przeprowadzonych aukcji rynku mocy na lata 2021–2023,
- h) skutki aukcji OZE oraz bardziej dynamicznego rozwoju podsektora prosumen-tów i mikroinstalacji,
- i) zwiększone ryzyka w zakresie produkcji węgla handlowego i ograniczona dostępność paliw,

¹⁵ A. Karmańska (red.), *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, s. 201.

- j) zaostrzanie norm emisyjności i niekorzystne warunki rynkowe energetyki konwencjonalnej,
- k) wzrost poziomu inflacji i spadek stopy wolnej od ryzyka oraz inne.

Tabela 2. Strumienie wyników Tauron Polska Energia SA w latach 2018–2021 (mln zł)

Wyszczególnienie	Rok zakończony 31 grudnia 2018	Rok zakończony 31 grudnia 2019	Rok zakończony 31 grudnia 2020	Rok zakończony 31 grudnia 2021	Rok zakończony 31 grudnia 2020 (dane przekształcone)
Przychody ze sprzedaży	8619	10 681	11 340	18 216	11 340
Koszt sprzedanych towarów, materiałów i usług	(8473)	(10 431)	(12 101)	(18 042)	(12 101)
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	146	249	(761)	17	(761)
Koszty sprzedaży	(21)	(24)	(21)	(25)	(21)
Koszty ogólnego zarządu	(99)	(122)	(118)	(101)	(118)
Pozostałe przychody i koszty operacyjne	(4)	(3)	(10)	(3)	(10)
Zysk (strata) operacyjny	23	101	(910)	45	(910)
Przychody z tytułu dywidendy	819	1 101	1 082	1 852	1 082
Przychody odsetkowe od obligacji i pożyczek	327	390	325	247	325
Koszty odsetkowe od zadłużenia	(299)	(408)	(410)	(330)	(410)
Aktualizacja wartości udziałów i akcji	(2469)	(95)	(589)	(1399)	(1644)
Aktualizacja wartości obligacji i pożyczek	15	(1395)	(1453)	(298)	(1453)
Odpis z tytułu przeszacowania do wartości godziwej aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży	-	-	(1393)	-	-
Pozostałe przychody i koszty finansowe	(150)	(40)	(180)	119	(180)
Zysk (strata) przed opodatkowaniem	(1732)	(346)	(3 528)	236	(3 190)
Podatek dochodowy	22	(117)	(62)	24	(62)
Zysk (strata) netto	(1710)	(463)	(3590)	260	(3252)
Zysk (strata) na jedną akcję (w złotych)	(0,98)	(0,26)	(2,05)	0,15	(1,86)

Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań finansowych Tauron Polska Energia SA.

Wpływ dokonanych odpisów aktualizujących wartości wewnątrzgrupowych aktywów finansowych bądź ich odwróceń na wyniki finansowe spółki zestawiono w tabeli 2. Wynika z nich, że skala dokonywanych odpisów w latach 2018–2021 w relacji do wyniku na działalności operacyjnej czy też do wyniku finansowego netto jest bardzo duża. Można wręcz postawić tezę, że wartość straty netto w poszcze-

gólnych latach jest *de facto* skutkiem negatywnego salda odpisów aktualizujących wartość akcji i udziałów oraz innych wewnątrzgrupowych aktywów finansowych, a nie efektem prowadzonej działalności operacyjnej.

Spółka za wartość odzyskiwaną aktywów przyjmuje wartość użytkową. Testy przeprowadza w oparciu o bieżącą wartość szacowanych przepływów pieniężnych z działalności istotnych spółek na podstawie szczegółowych dziesięcioletnich prognoz oraz oszacowanej wartości rezydualnej, przy czym dla jednostek wytwórczych i wydobywczych prognozy obejmują cały okres ich funkcjonowania, czyli do 2049 r., prognozy elektrowni wodnych do 2066 r., a farm wiatrowych do 2040 r. Uzasadnia się wykorzystanie prognoz dłuższych niż pięcioletnie długotrwałymi procesami inwestycyjnymi w branży energetycznej. Do dyskontowania przepływów pieniężnych wykorzystuje się średni ważony koszt kapitału w okresie projekcji między 6,43 a 11,58% w ujęciu nominalnym przed opodatkowaniem przy uwzględnieniu stopy wolnej od ryzyka odpowiadającej rentowności 10-letnich obligacji Skarbu Państwa oraz premii za ryzyko działalności dla branży energetycznej (6%). Stopa wzrostu zastosowana do ekstrapolacji prognoz przepływów pieniężnych wykraczających poza szczegółowy okres objęty planowaniem została przyjęta na poziomie 2,5%, co odpowiadało zakładanej długoterminowej stopie inflacji. W sprawozdaniach finansowych spółki wymienia się wiele innych kluczowych założeń biznesowych i prawnych przyjętych w dokonywanych prognozach.

Wyniki przeprowadzonych testów na utratę wartości bilansowej udziałów/akcji wybranych spółek zależnych Grupy Kapitałowej Tauron oraz wybranych udziałowców pożyczek wpłynęły następująco na wartość odpisów aktualizujących (-) lub ich odwrócenie (+):

- a) Tauron Wytwarzanie SA: - 5.347 mln zł w 2017 r., - 2.288 mln zł w 2018 r., - 194 mln zł w 2020 r.,
- b) Tauron Wydobycie SA: - 148 mln zł w 2017 r., - 1.095 mln zł w 2018 r., - 99 mln zł w 2019 r. (zmniejszono wartość bilansową akcji do 0 zł),
- c) Tauron Ekoenergia Sp. z o.o.: - 1.126 mln zł w 2017 r., 940 mln zł w 2018 r., 185 mln zł w 2019 r., - 376 mln zł w 2020 r., 376 mln zł w 2021 r.,
- d) Tauron Ciepło Sp. z o.o.: - 168 mln zł w 2019 r.,
- e) Nowe Jaworzno Grupa Tauron sp. z o.o.: - 1.764 mln zł w 2021 r.,
- f) pożyczki długoterminowe udzielone spółce Tauron Wydobycie S.A.: - 1.705 mln zł w 2019 r., - 312 mln zł w 2020 r.

Generalnie Tauron Polska Energia S.A. stosuje poprawne podejście do wyceny swoich aktywów finansowych, biegli rewidenci nie czynili w tym przedmiocie żadnych uwag w sporządzonych opiniach z badania sprawozdań. Mając jednak ma

uwadze skalę dokonywanych odpisów aktualizujących i ich bardzo znaczący wpływ na wyniki finansowe, można by z tym polemizować, podnosząc następujące kwestie.

- 1) W turbulentnych makro- i mikroekonomicznych warunkach działalności i dużej zmienności regulacji prawnych przedsiębiorstw branży energetycznej powinno się bazować na planach pięcio-, a nie kilkudziesięcioletnich.
- 2) MSR/MSSF wskazują, że dłuższy okres prognozowania powinien mieć oparcie na racjonalnych i faktograficznych założeniach. Z analizy zmienności dokonywanych odpisów aktualizujących i ich odwracania dotyczących akcji/udziałów tych samych spółek można wywieść, że nawet planowanie na okresy roczne i dwuletnie budzi wątpliwości. Przykładem jest chociażby coroczna dodatnia lub ujemna zmiana wartości udziałów spółce Tauron Ekoenergia. Także rokrocznie zmieniają się wartości akcji w spółkach Tauron Wytwarzanie SA (kluczowej, jeśli chodzi o działalność podstawową) i w Tauron Wydobywanie SA. Jeśli chodzi o tę ostatnią spółkę, to zaktualizowano wartość akcji do 0 zł. Czy rzeczywiście nie osiągnięto chociażby wartości zbywczej tej spółki powyżej 0 zł?
- 3) Na podstawie jakiego rachunku ekonomicznego i planów finansowych podejmowano w stosownym czasie decyzje o inwestycjach kapitałowych, których aktualna wartość wynosi zero?
- 4) Na podstawie jakich rachunków ekonomicznych podejmowano decyzje o długotrwałych inwestycjach rzeczowych, które nie przynoszą korzyści ekonomicznych o równowartości co najmniej ułamkowej dokonywanych odpisów aktualizujących?

Wprawdzie aktualne MSR/MSSF nie traktują zasady ostrożności jako zasady nadrzędnej, jednakże studium tego przypadku wskazuje, że realnie takie podejście ma miejsce. Dokonane odpisy aktualizujące wartość aktywów radykalnie zmieniły wartość wyniku finansowego netto. Zdaniem autorki nie można jednoznacznie stwierdzić, że ujawniony wynik finansowy, mający odzwierciedlać skutki prowadzonej działalności gospodarczej w okresach sprawozdawczych, jest wiarygodny. Wynik ten jest bowiem pochodną przede wszystkim wielu planowanych na przyszłe dziesięciolecia wielkości finansowych, jak ceny nominalne produktów i towarów, poziom inflacji, ryzyko systematyczne i branżowe, koszt kapitału oraz innych, nieweryfikowalnych założeń.

Przeprowadzona analiza uprawnia do postawienia tezy, że niestety obowiązujące regulacje sprawozdawczości finansowej sprzyjają przedsiębiorcom w uprawianiu kreatywnej rachunkowości poprzez tendencyjne obniżanie wyniku finansowego, np. w celu uzasadnienia wzrostu cen produktów i towarów czy ograniczenia potencjalnych obciążeń podatkowych z tytułu nadmiernych zysków (takowe obciążenia przedsiębiorstw energetycznych Unia Europejska zaakceptowała).

Podobne podejście obserwuje się w wielu innych polskich dużych przedsiębiorstwach. Takie praktyki powinny stanowić asumpt dla twórców standardów sprawozdawczości finansowej i teoretyków rachunkowości w celu zweryfikowania rozwiązań w przedmiocie utraty wartości aktywów. Sprawozdanie finansowe za rok obrotowy powinno – co do zasady – odzwierciedlać osiągnięcia danego roku, a nie potencjalne straty w dalekiej przyszłości.

Bibliografia

- Buk H., *Przegląd standardów rachunkowości stosowanych w Unii Europejskiej*, w: *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, taż (red.), CeDeWu, Warszawa 2018.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts no. 8*, “Financial Accounting Standards Board” 2010.
- Conceptual Framework for Financial Reporting*, International Accounting Standards Board, London 2014.
- Frymus M., *Sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej źródłem informacji dla interesariuszy – ujęcie jakościowe*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, nr 2(80), cz. 2.
- Gabrusewicz W., Remlein M., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011.
- Insights into IFRS. KPMG’s practical guide to International Financial Reporting Standards*, vol. 1, Sweet & Maxwell, 11th Edition 2014/15.
- Karmańska A. (red.), *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4. Utrata wartości aktywów* (Dz. Urzędowy Ministra Finansów z 2012 r. poz. 15).
- Maruszewska E., *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014.
- Matuszak Ł., *Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego*, Rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012.
- Memorandum of Understanding. Norwalk Agreement*, “Financial Accounting Standards Board” 2002.
- Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1. Prezentacja sprawozdań finansowych, „Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady” (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej 29.11.2008, L 320/6 PL).
- Nita B., Hasik W. (red.), *Sprawozdanie finansowe według MSSF*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Sawicki K., *Zadania rewizji finansowej w komunikacji wiarygodnych sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 684.

Turyńska J., *Aspekty jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych w świetle standardów międzynarodowych*, „Nauki o finansach” 2011, nr 3(8).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 120).

Wójtowicz P., *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010.

Założenia koncepcyjne, „Standardy MSSF 2016”, Warszawa 2016.

Praca zawodowa w rachunkowości jako przestrzeń realizacji powołania zawodowego¹

dr hab. Adam Zadroga, prof. KUL

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
<https://orcid.org/0000-0002-1706-9106>

homo ethicus, trzy aspekty zawodu, powołanie do pracy zawodowej –
aspekt czwarty, motywy pracy: egocentryczny i altruistyczny (i inne),
etyka zawodowa

Praca jest jednym z podstawowych wymiarów życia człowieka². W dorosłości znakomita większość ludzi poświęca się wykonywaniu konkretnej profesji (zawodu). Należy przy tym pamiętać, że postępowanie i postawy człowieka związane z pracą zawodową, jak każde inne zachowania osoby ludzkiej w różnych sferach, mogą i powinny być oceniane pod kątem etycznym, gdyż każdy człowiek jest *homo ethicus*, czyli z natury jest podmiotem wolnych i rozumnych decyzji oraz czynów, które podlegają ocenie z perspektywy wartości i norm moralnych.

W niniejszym eseju refleksji etycznej zostanie poddana praca zawodowa (z ukierunkowaniem na rachunkowość) jako miejsce rozwoju człowieka, przestrzeń realizacji powołania zawodowego, okazję do kształtowania sumienia zawodowego oraz szansę na odpowiedzialną służbę wobec społeczeństwa.

¹ Niniejszy tekst jest pokłosiem fragmentu wykładu pt. „Etyczno-moralny wymiar pracy zawodowej”, który autor wygłosił dla członków Stowarzyszenia Księgowych w Polsce w dniu 11.01.2023 r. Spotkanie zostało zorganizowane z inicjatywy prof. dr hab. Anny Karmańskiej przez Komisję Etyki i Centrum Edukacji Nauczycieli SKwP.

² J. Nagórny, *O teologię życia zawodowego*, „Roczniki Teologiczne” 1996, nr 43(3), s. 49.

Uznać należy, że problem sumienia zawodowego w tak samo silnym stopniu wiąże się z każdym zawodem, bez względu na to, czy wykonywany jest on na skutek pojawienia się zawodowych funkcji pod wpływem jakiejś kolonizacji, czy też nie. W monografii opatrzonej w tytule hasłem kolonizacja³, zastosowanym w odniesieniu do rachunkowości, warto jednak szczególnie ten fakt uwypuklać i komentować ze względu na gospodarcze znaczenie funkcji informacyjnych rachunkowości.

Praca zawodowa jako miejsce rozwoju człowieka – wybór zawodu

W codziennym życiu zwykło się utożsamiać dwa pojęcia: *praca* oraz *zawód*, podczas gdy w rzeczywistości są to dwie różne kwestie. Przez pracę powinniśmy bowiem rozumieć „właściwie każdą działalność, jaką spełnia człowiek, bez względu na jej okoliczności, z podkreśleniem, że ta działalność nosi na sobie znamię osoby, która ją podejmuje – we współdziałaniu z innymi”³. Mówiąc konkretniej, nie chodzi tylko o to, aby „coś” wykonywać, lecz o jakąś wartość ukierunkowaną na dobro osoby: człowieka pracującego oraz określonej społeczności, np. rodziny. Weźmy pod uwagę np. osoby pracujące w domu, tzn. wykonujące zwyczajne, codzienne obowiązki (sprzątanie, gotowanie, pranie, prasowanie). To jest praca, nie zawód.

Z kolei zawodem określa się „zbiór umiejętności i związany z nim zasób wiedzy oraz kompetencji powstały w wyniku specjalizacji i społecznego podziału pracy, wykonywany stale, okresowo bądź dorywczo. Stanowi on podstawowe źródło utrzymania jednostki i jej rodziny”⁴. W tak zdefiniowanym zawodzie można wyróżnić trzy podstawowe aspekty:

- a) element rozwoju osobowości,
- b) służba społeczeństwu,
- c) źródło utrzymania.

Moim zdaniem definicję tę warto uzupełnić o perspektywę *powołania* do określonego zawodu. Mówimy przecież, że to jest lekarz z powołania, nauczyciel z powołania... Skąd to się bierze? Stąd, że ktoś rozeznał najpierw w sobie określone talenty, zdolności, predyspozycje zawodowe i na nie pozytywnie odpowiedział. I dlatego po nim widać, że jest „właściwym człowiekiem, na właściwym miejscu”. Robi coś, co czuje, co jest jego pasją i jeszcze mu za to płacą. W przeciwnym razie mamy takich

³ J. Nagórny, *O teologię...*, dz. cyt., s. 51.

⁴ B. Bittner, J. Stępień, *Wprowadzenie do etyki zawodowej*, eMPI², Poznań 2000, s. 44. Autorzy podają także inne definicje zawodu (zob. 5 rozdział), grupując je w definicje typu: problemowego, projektującego, porządkującego i hierarchizującego.

lekarzy, nauczycieli, księgowych itd., którzy sami się męczą tym, co robią, i przez to także inni się z nimi męczą.

Patrząc jeszcze głębiej na sprawę powołania do pracy zawodowej, trzeba stwierdzić, że w tym wymiarze – wykonywanie określonego zawodu staje się miejscem rozwoju człowieka jako człowieka, jednym z istotnych źródeł dowartościowania samego człowieka. Ale co więcej, rodzi to również podstawowe zobowiązanie moralne – odpowiedzialność za wybór i profesjonalne przygotowanie do konkretnej pracy zawodowej.

Oczywiście trzeba zaznaczyć, że „powołanie ludzkie (...) nie może być całkowicie utożsamione z zawodem, bo w nim się nie wyczerpuje”⁵. Człowiek nie został stworzony do pracy, tylko praca dla człowieka. Uchwycenie właściwego balansu między życiem osobistym, rodzinnym i zawodowym to także jedno z wyzwań moralnych dla każdego z nas.

Wracając do kwestii wyboru zawodu, można wskazać przynajmniej dwa kryteria, które powinny zostać uwzględnione przy wyborze zawodu:

- a) dobro innych (społeczne),
- b) dobro wybierającego⁶.

W związku z tym, źle się dzieje, kiedy kierunek kształcenia jest przypadkowy, a wykonywany zawód nie odpowiada wyuczonemu ani nie jest odpowiednio dopasowany do naszych predyspozycji i talentów. Dlatego dorastający młodzi ludzie, stając przed tak ważnym życiowym wyborem, powinni korzystać z rad i doświadczenia rodziców, dziadków, wychowawców. Z drugiej jednak strony rodzice nie mogą ograniczać swoich dzieci w wyborze zawodu! Ileż krzywdy można wyrządzić w tej kwestii swoim dzieciom... Trzeba tu jasno i wyraźnie stwierdzić (także w sensie etycznym): „Dorastające dzieci mają obowiązek i prawo wybrać zawód i stan życia”⁷ według własnego upodobania, kierując się oczywiście godziwymi motywacjami.

Przygotowanie do zawodu: motywy pracy i dylematy zawodowe

Nie tylko jednak etap wyboru, lecz także przygotowania do zawodu jest istotnym komponentem etycznego myślenia o pracy zawodowej. Co więcej, w związku z powyższym już tutaj powinno rozpocząć się kształtowanie sumienia zawodowego.

⁵ J. Nagórny, *O teologię...*, dz. cyt., s. 66.

⁶ J. Nagórny, *Dylematy sumienia w życiu zawodowym chrześcijanina*, „Chrześcijanin w Świecie” 1982, nr 9/11, s. 39.

⁷ *Katechizm Kościoła Katolickiego*, p. 2230, <http://www.katechizm.opoka.org.pl/rkkkIII-2-2.htm> (dostęp: maj 2023).

Pierwszą kwestią jest odpowiednie przygotowanie do zawodu. Powstaje dylemat, na jaki aspekt położyć nacisk: przygotowanie teoretyczne czy praktykę zawodową? Obecnie zauważa się nie dobrą tendencję, polegającą na poszerzaniu jedynie przygotowania fachowego przy jednoczesnym pomijaniu przygotowania do szeroko rozumianego życia społeczno-zawodowego, także w aspekcie etycznym. Można chyba bez przesady powiedzieć, że: „uczy się ludzi w danym zawodzie pracować, ale nie uczy się w nim żyć”⁸. W konsekwencji efekty tego podejścia są takie, że ludzie zatrudniają się ze względu na to, że są fachowcami, ale zwalniają się tych samych ludzi przez ich charakter, bo nikt już nie daje rady z nimi wytrzymać, tacy są np. toksyczni. Krótko mówiąc, aby być dobrym pracownikiem, nie wystarczy być dobrze wyszkolonym fachowcem, ale trzeba być także dobrym moralnie człowiekiem.

Oczywiście, każdy w początkach wykonywania zawodu posiada „prawo do pomyłki” – oby tylko chciał się uczyć, zmienić, kształtować swoje osobowość zawodową, kulturę czy w końcu sumienie zawodowe. Taka osoba powinna być korygowana, kształtowana przez doświadczonych ludzi w danej dziedzinie. I tak widzimy naszą rolę jako nauczycieli zawodu księgowego. Wydaje mi się, że mamy co robić, bo chyba jednak stosunkowo często (obym się mylił!) ludzie mają „złe nawyki, niezrozumienie pewnych zasad współżycia społecznego, brak jakiegokolwiek wartościowania moralnego w dziedzinie pracy zawodowej”⁹.

Jak wspominałem wcześniej, odczytanie powołania do konkretnej pracy zawodowej związane jest z rozpoznaniem osobistych dyspozycji i skłonności. W miarę wychowania i kształcenia człowiek rozpoznaje swoje talenty i umiejętności, które powinien w sobie rozwijać. Praca zawodowa wykonywana z pasją, z chęcią rozwoju w ulubionej dziedzinie, ubogacza człowieka, staje się powodem do radości. Odbiorca takiej pracy, np. klient, pacjent, student czy uczeń, odczuwa wyraźną korzyść z usług usatysfakcjonowanego pracownika. Z tego powodu, nawet pomimo faktycznego zapotrzebowania społecznego na pracowników w danym zawodzie nie powinno się go wybierać, jeśli nie czuje się do niego powołania ani nie odnajduje w sobie odpowiednich zdolności i zamiłowań¹⁰.

Realia życia często są jednak niestety takie, że istotną motywacją wyboru danej pracy zawodowej (bądź upartego trwania w zawodzie) odgrywa lęk, zwłaszcza ekonomiczny, czyli obawa przed brakiem lub utratą środków do życia¹¹. Zauważmy, że jest to motyw czysto zewnętrzny, związany z działaniem pod wpływem konieczności: podejmuje się pracę nie ze względu na nią samą, ale na niezwiązane z pracą okoliczności życia.

⁸ J. Nagórny, *Dylematy...*, dz. cyt., s. 40.

⁹ Tamże, s. 40.

¹⁰ Tamże, s. 39.

¹¹ J. Majka, *Rozważania o etyce pracy*, Wrocławska Księgarnia Archidiecezjalna, Wrocław 1986, s. 137–138.

Jeśli mówimy o motywacjach, to warto przypomnieć, że standardowo wyróżnia się dwa typy motywacji: egocentryczny oraz altruistyczny¹². Motywacje typu egocentrycznego zwykle są to motywy *stricte* ekonomiczne, dopuszczają możliwość tylko takiej pracy, która będzie środkiem pomnażania indywidualnej korzyści. A najczęściej cały wysiłek skierowany jest na pomnażanie pieniędzy i władzy¹³. Konsekwencją takiej motywacji często jest spustoszenie duchowo-moralne, zróżnicowanie materialne społeczeństwa oraz oddalenie wzajemne ludzi od siebie. „Albowiem korzeniem wszelkiego zła jest chciwość pieniędzy” (1 Tm 6, 10), jak stwierdził Paweł z Tarsu. Motywacje tego typu odwołują się do „instynktu posiadania” oraz „instynktu władzy”. Pracownik, kierujący się takimi motywami, rzadko kiedy „robi dobrą robotę” i znajduje upodobanie w samej pracy. Często jednak pracuje efektywnie, a niekiedy morderczo, przy tym nierzadko wyzwalają się w nim niskie instynkty¹⁴. Nie należy jednak twierdzić, że czymś niewłaściwym są motywy zarobkowe przy wyborze zawodu, ale nie powinny być one jedynymi.

Motywacje typu altruistycznego wynikają z głębokiego zrozumienia sytuacji człowieka w świecie i właściwej oceny rzeczywistości społecznej. Mam tu na myśli właściwe ujęcia znaczenia mojej pracy zawodowej jako służby społeczeństwu – służby tym, na czym się znam i co jest pewną wartością, którą mogę dać innym¹⁵. Takie podkreślenie konieczności uwzględniania motywacji altruistycznych w życiu zawodowym pozwala lepiej zrozumieć, że nigdy nie wolno nikogo deprawować ze względu na zawód, który wykonuje. Każdy w jakimś sensie jest ważny i potrzebny. Dlatego uczmy także szacunku do naszego zawodu, niech księgowi będą dumni z tego, że są księgowymi: „Być księgowym to brzmi dumnie!” – takie powinno być motto wszelkich szkoleń, które prowadzimy dla kandydatów.

Oczywiście obydwie wspomniane typy motywacji ściśle się ze sobą wiążą: pracownikowi dowartościowanemu przez odpowiednio wysokie wynagrodzenie łatwiej jest zachować postawę autentycznego zaangażowania na rzecz firmy, społeczeństwa czy po prostu być bardziej życzliwymi wobec innych¹⁶. Można zadać pytanie: a co to znaczy odpowiednio wysokie wynagrodzenie? Z doświadczenia menedżerskiego mogę powiedzieć, że ważne są dwa elementy. Trzeba płacić tyle, by pracownik nie musiał dorabiać (szukać dodatkowej „roboty”), a po drugie, by nie kusiła go nawet myśl o kradzieży.

¹² J. Nagórny, *Dylematy...*, dz. cyt., s. 37.

¹³ S. Rosik, *Wezwania i wybory moralne: refleksje teologicznomoralne*, Redakcja Wydawnictw KUL, Lublin 1992, s. 368.

¹⁴ J. Majka, *Rozważania...*, dz. cyt., s. 138–139.

¹⁵ S. Rosik, *Wezwania...*, dz. cyt., s. 369.

¹⁶ J. Nagórny, *Dylematy...*, dz. cyt., s. 37.

Można zaproponować jeszcze inny podział motywacji. Są to trzy zasadnicze kwestie:

- a) zamiłowanie do zawodu,
- b) akceptacja środowiska pracy (np. pozycja, którą praca zapewnia),
- c) czynniki zewnętrzne niezwiązane z zawodem ani ze środowiskiem pracy (np. konieczność zarobienia pieniędzy)¹⁷.

Decydując się na podjęcie pracy zawodowej, należy uświadomić sobie podstawowe dylematy, które być może będą jej towarzyszyć. Myślę, że problem właściwej motywacji do pracy zdecydowanie warto poruszać na wszelkich kursach i szkoleniach. Praca w życiu powinna zawsze być jedynie wartością instrumentalną, środkiem do celu, a nie celem samym w sobie, ponieważ „świat doczesny nie jest jedynym wymiarem bytowania człowieka”¹⁸.

Wśród głównych dylematów zwraca się szczególną uwagę na relację pracy do życia rodzinnego, do odpoczynku, a także do życia religijnego. Inne dylematy z obszaru pracy to kwestia tajemnicy zawodowej, zakresu kompetencji i fachowości; problem: ilość czy jakość?; kwestia sprawiedliwej zapłaty; sprawiedliwe granice posłuszeństwa i lojalności, solidarności oraz koleżeństwa; uprzedmiotowienie człowieka w procesie pracy itp.¹⁹.

Podsumowując, warto – moim zdaniem – podkreślić, że ujmowanie moralności zawodowej jedynie w ramach kodeksów, deontologii czy określanie jej tylko za pomocą treści etosu znacznie ją zawęża. Wymienianie zasad moralnych, powinności dotyczących sposobu wykonywania określonego zawodu to zbyt mało. Konieczne jest ukazywanie motywów, intencji, bogactwa postaw moralnych, a przede wszystkim założeń antropologiczno-filozoficznych (a nawet religijnych, duchowych), które są podstawą określania norm postępowania w danym zawodzie. Zadaniem każdej etyki zawodowej powinna być próba określenia, czy dany zawód służy społeczeństwu i jak ową służbę realizuje. W jaki sposób podkreśla godność i wartość osoby ludzkiej i społecznych wspólnot, w skład których wchodzi człowiek.

Etyka zawodowa stanowi uszczegółowienie szeroko rozumianej etyki ogólnej, konfrontującej się tutaj ze specyfiką danego zawodu we wszystkich jego aspektach. Dlatego bardzo istotne jest, by przy budowaniu etyki konkretnych profesji nie brakowało odniesień do podstawowych zasad danego systemu etycznego. Odnosząc się jednocześnie także do koncepcji danego zawodu, należy starać się o stworzenie harmonijnej syntezy w ramach integralnej wizji życia ludzkiego i życia zawodowego.

¹⁷ B. Bittner, J. Stępień, *Wprowadzenie...*, dz. cyt., s. 51.

¹⁸ J. Nagórny, *Dylematy...*, dz. cyt., s. 35.

¹⁹ Szerzej: tamże, s. 39–47.

Odwoływanie się jedynie do nakazów, zakazów i powinności zapisanych w kodeksach deontologicznych nie może stanowić pełnego rozumienia etyki zawodowej, która sięga do podstawowej wizji życia zawodowego. Nie chodzi więc o same obowiązki pracowników, ale o próbę określenia, kim jest i kim ma być człowiek w swojej misji (powołaniu) zawodowym. Oczywiście nie podważa to znaczenia określanych norm i obowiązków, lecz wskazuje na konieczność odnoszenia ich do całościowej koncepcji etyki i zawodu.

Bibliografia

- Bittner B., Stępień J., *Wprowadzenie do etyki zawodowej*, eMPI², Poznań 2000.
- Katechizm Kościoła Katolickiego*, pkt 2230, <http://www.katechizm.opoka.org.pl/rkkkIII-2-2.htm> (dostęp: maj 2023).
- Majka J., *Rozważania o etyce pracy*, Wroclawska Księgarnia Archidiecezjalna, Wrocław 1986.
- Nagórny J., *Dylematy sumienia w życiu zawodowym chrześcijanina*, „Chrześcijanin w Świecie” 1982, nr 9/11, s. 32–48.
- Nagórny J., *O teologię życia zawodowego*, „Roczniki Teologiczne” 1996, nr 43(3), s. 49–70.
- Rosik S., *Wezwania i wybory moralne: refleksje teologicznomoralne*, Redakcja Wydawnictw KUL, Lublin 1992.

Zawód biegłego rewidenta – odpowiedź na zmiany w praktyce gospodarczej

dr hab. Józef Pfaff, prof. UE

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
<https://orcid.org/0000-0001-7644-6373>

rewident – dyplomowany biegły księgowy, biegły rewident, jakościowe wyzwania, Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, szczegółowe wymagania dotyczące badania sprawozdań finansowych, tryb egzaminów i aplikacje, zakres wiedzy i umiejętności, ustawiczny rozwój zawodowy

Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia były i są narażone na istotne zniekształcenia spowodowane błędem lub oszustwem. W celu zwiększenia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego ważne jest, aby zminimalizować ryzyko wystąpienia tych zniekształceń do akceptowalnego poziomu. Taka była zawsze i jest obecnie rola ekspertów księgowych biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe. Wykonując zawód zaufania publicznego, uwierzytelniają oni wiarygodność informacji finansowych dla różnych grup interesariuszy. Wykonywanie przez biegłych rewidentów tak odpowiedzialnego zawodu wymaga nabycia przez nich niezbędnych kwalifikacji merytorycznych i praktycznych drogą odpowiedniego systemu egzaminów sprawdzających wiedzę teoretyczną, obowiązkowej praktyki zawodowej oraz ciągłego, obowiązkowego szkolenia. Postępujące zmiany w praktyce gospodarczej, globalizacja gospodarki rynkowej powodują, że oczekuje się od nich, aby nie tylko zaspokajali potrzeby inwestorów i wierzycieli, lecz także potrzeby informacyjne innych użytkowników informacji

finansowych i niefinansowych, dlatego poza zdobyciem wiedzy merytorycznej i umiejętności księgowych potrzebne są im umiejętności, które umożliwią im pełnienie roli doradcy, analityka finansowego, negocjatora i menedżera.

Spektrum kompetencyjne biegłych rewidentów poszerza się z każdą zmianą odnoszącą się do rachunkowości. Uznać więc można, że kwestia kolonizacji rachunkowości – niezależnie od tego, jak jest rozumiana i pod wpływem jakich przesłanek się dzieje – zawsze wywołuje zmianę w rachunkowości i oddziałuje na profesjonalizm zawodowy, w tym biegłego rewidenta. Wyniki badania rozwoju tego zawodu stanowić mogą swoisty dokument w tym zakresie.

Księgowy rewident jako protoplasta dyplomowanego biegłego księgowego

Instytucja biegłych rewidentów w Polsce ma bogatą tradycję, bo sięgającą prawie 100 lat. Próby powołania podobnej instytucji tzw. biegłych przysięgłych podejmowane były już w latach 1908–1920 przez Związek Buchalterów w Warszawie. W 1924 r. po reformie walutowej, Ministerstwo Skarbu przedstawiło projekt utworzenia instytucji biegłych buchalterów, których zadaniem byłoby działanie na rzecz tegoż ministerstwa w zakresie wykrywania przestępstw podatkowych. Zgodnie z tym projektem zawód buchaltera przysięgłego (bo taką nazwę wówczas przypisywano zawodowi) mogła wykonywać osoba nienagannego prowadzenia się, która spełniała poniższe warunki:

- a) ukończyła 30 lat życia i posiadała obywatelstwo polskie,
- b) odbyła pięcioletnią praktykę pod kierownictwem buchaltera przysięgłego w charakterze asystenta,
- c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin przewidziany przepisami Ministerstwa Przemysłu i Handlu oraz Ministerstwa Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego.

Działający wówczas Związek Księgowych w Polsce (dawny Związek Buchalterów) przeciwstawił się takiej roli biegłego i przedstawił własny projekt przepisów w tym zakresie, wskazując, że powinien on być bezstronny i obiektywny przy badaniu ksiąg handlowych oraz cieszyć się zaufaniem zarówno władz państwowych oraz gospodarczych, jak i społeczeństwa¹. Tym samym zostaje podkreślona rola biegłego jako „męża zaufania publicznego”. Projekt ten jednak nie doczekał się realizacji.

¹ W. Bień, *Dziewięćdziesiąt lat działalności organizacji księgowych w Polsce*, „Rachunkowość” 1998, nr 1, s. 10–11.

Zawód biegłego rewidenta po raz pierwszy w Polsce został usankcjonowany Rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej w Prawie o spółkach akcyjnych². W art. 7. tego Rozporządzenia biegli rewidenci zostali powołani do badania sprawozdania założycieli spółki akcyjnej i wydania opinii, czy wysokość przyznanej zapłaty i wynagrodzenia jest uzasadniona. Biegli rewidenci zostali także wymienieni w art. 89., według którego powinni badać rokrocznie bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie zarządu spółki. Wydane w tym samym roku Rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu³ upoważnia Izbę Przemysłowo-Handlową do sporządzania i przedkładania sądom listy biegłych rewidentów. Wymienione przepisy pozostały jednak „przepisami papierowymi”, niezrealizowanymi w praktyce mimo usilnych starań podejmowanych wówczas przez środowisko księgowych w Polsce. Uregulowania te zostały przeniesione do opublikowanego w 1934 r. Kodeksu Handlowego⁴, który prawnie uregulował obowiązek badania ksiąg handlowych przez biegłych rewidentów, pozostawiając jednak delegację Ministrowi Przemysłu i Handlu do wprowadzenia tej zasady w życie. Silne wpływy sfer gospodarczych, argumentowane brakiem w Polsce odpowiednio wykształconych kadr księgowych, spowodowały że ten przepis Kodeksu Handlowego nie wszedł w życie przed II wojną światową.

Po II wojnie światowej w Polsce, w warunkach gospodarki centralnie sterowanej, pewne cechy przyszłego zawodu biegłego księgowego posiadał zawód księgowego rewidenta⁵. Księgowi rewidenci zobowiązani byli do kontroli wykonywania zarządzeń porewizyjnych. Według szczegółowych przepisów ówczesnego prawa administracyjnego księgowy rewident dbał o autorytet reprezentowanej przez niego instytucji, pozostającej w stosunku nadrzędnym do jednostki rewidowanej. W stosunku do kierownictwa i pracowników zachowywał życzliwą i koleżeńską postawę. Podczas wykonywania czynności rewizji księgowy rewident musiał przestrzegać „zasad socjalistycznej dyscypliny pracy”. Całokształt prac rewizyjnych miał tak ułożony, aby nie naruszał normalnego toku pracy jednostki rewidowanej. Jeżeli w toku rewizji powstałaby konieczność wykonania pewnych nieprzewidzianych prac przez pracowników jednostki, które mogłyby ich poważnie zaabsorbować, księgowy rewident uzgadniał to z kierownikiem jednostki, podając realny termin.

² Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych (Dz. U. z 1928 r., nr 39, poz. 383).

³ Rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 14 grudnia 1928 r. o układaniu i przedstawianiu przez izby przemysłowo-handlowe sądom (sędziom) rejestrowym list, zawierających spis biegłych rewidentów (M.P. z 1928 r., nr 294, poz. 720).

⁴ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27.06.1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. nr 57 z 1937 r.).

⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 października 1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. nr 50 z 1954 r., poz. 255).

Księgowy rewident nie wydawał bezpośrednio poleceń porewizyjnych. W czasie trwania rewizji nie ujawniał dokonanych ustaleń przed pracownikami ani kierownictwem, nie czynił również uwag o pracy przedsiębiorstwa, gdyż często w toku dalszych prac ustalenia początkowe ulegały zmianom. Kwalifikacje zawodowe księgowego rewidenta pozostawały w ścisłym związku z zakresem i zadaniami rewizji dokumentalnej oraz metodami pracy rewizyjnej.

Zakres umiejętności potrzebnych księgowemu rewidentowi był bardzo szeroki i obejmował:

- 1) dobre opanowanie księgowości – jako źródła informacji o działalności przedsiębiorstwa,
- 2) dobrą znajomość planowania i finansów – w celu oceny działalności przedsiębiorstwa,
- 3) znajomość przepisów prawnych – wymagał tego obowiązek ustosunkowania się do stwierdzanych w toku rewizji ustaleń nieprawidłowości lub nadużyć⁶.

W związku z wykonywanymi zadaniami księgowym rewidentom przepisy prawne przyznawały daleko idące uprawnienia. Księgowy rewident miał prawo żądać od kierownika i głównego księgowego rewidowanej jednostki udostępnienia materiałów niezbędnych do przeprowadzenia rewizji, nie wyłączając akt tajnych. Kierownik jednostki rewidowanej miał obowiązek przydzielić księgowemu rewidentowi miejsce do pracy i musiał wydać zarządzenia pracownikom przedsiębiorstwa, zobowiązujące ich do udzielania potrzebnej pomocy i wyjaśnień rewidującemu. Na żądanie kierownika jednostki rewidowanej, księgowy rewident miał obowiązek umożliwić sporządzenie odpisów zabezpieczonych dokumentów, zawsze w sposób gwarantujący ich nienaruszalność, to znaczy w jego obecności. Księgowy rewident miał prawo nie tylko stwierdzać ustalenia sprzeczne z przepisami i zasadami gospodarności, ale także miał prawo od razu im przeciwdziałać. Było to uprawnienie bardzo istotne, umożliwiające operatywne oddziaływanie rewizji, ale prawie niewykorzystywane w praktyce.

W przypadku stwierdzenia w toku rewizji naruszenia przepisów finansowych lub zarządzeń właściwych organów w sprawach gospodarczych księgowy rewident, aby zapobiec szkodzie, wydawał kierownikowi jednostki rewidowanej odpowiednie polecenie zawiadamiając o tym równocześnie głównego (starszego) księgowego jednostki rewidującej. Polecenie takie było natychmiast wykonalne, o ile kierownik jednostki rewidowanej nie zgłosił sprzeciwu, złożonego na piśmie z oświadczeniem, że za niewykonanie polecenia bierze na siebie odpowiedzialność. W tym

⁶ W. Kalkutin, W. Mitrofanow, *Rewizja i kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych*, PWG, Warszawa 1954, s. 43.

ostatnim przypadku księgowy rewident przekazywał sprawę do rozstrzygnięcia kierownikowi jednostki rewidującej.

Operatywność oddziaływania rewizji gwarantowało także uprawnienie księgowego rewidenta do przekazywania stwierdzonych przestępstw i nadużyć, niezwłocznie po ich ujawnieniu organom powołanym do ścigania przestępstw. Z ustaleń tych księgowy rewident sporządzał odrębny protokół.

W protokole z rewizji księgowy rewident zamieszczał ogólną charakterystykę stwierdzonych nadużyć lub uchybień oraz wzmiankę o przekazaniu sprawy do prokuratury. W przeważającej większości przypadków sprawy były kierowane do organów prokuratury przez jednostki rewidujące po powrocie księgowego rewidenta z rewizji. Przyczyną tego stanu rzeczy mógł być brak dostatecznych kwalifikacji księgowych rewidentów do właściwego opracowania doniesienia o popełnieniu przestępstwa.

Przepisy o zakresie i trybie działania księgowych rewidentów stwarzały niezbędne warunki do prawidłowego i terminowego przeprowadzenia rewizji. W przypadkach koniecznych (np. rewizja wyjaśniająca przy zastosowaniu aresztu w stosunku do podejrzanych) rewizja mogła być przeprowadzana poza godzinami urzędowymi i w dni świąteczne. Przeprowadzanie rewizji poza czasem normalnej pracy jednostki rewidowanej było uzgodnione z organami zlecającymi rewizję.

Poza uprawnieniami ujętymi w obowiązujących przepisach, dotyczących zakresu i trybu działania księgowych rewidentów występowały też uprawnienia, które można było nazwać zwyczajowymi. W razie uzasadnionej konieczności księgowy rewident mógł w obecności kierownika jednostki rewidowanej lub wyznaczonego pracownika dokonać przeglądu pomieszczeń i urządzeń biurowych (schowki, szafy, biurka) należących do rewidowanej jednostki w celu ewentualnego wykrycia dowodów, ksiąg lub innych materiałów mogących mieć wpływ na wyniki rewizji⁷.

Jak wynika z dokonanego przeglądu obowiązków i uprawnień księgowego rewidenta wiele z nich dzisiaj przysługuje biegłemu rewidentowi, ale oczywiście inny cel przyświecał rewizji gospodarczej w stosunku do celów rewizji finansowej w dzisiejszym rozumieniu.

Kolejnym etapem w kształtowaniu się instytucji biegłego księgowego była regulacja ujęta w Uchwale Rady Ministrów⁸ z 1957 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych, która powoływała specjalny organ do przeprowadzenia badania – komisję rewizyjną – w skład której wchodziłi biegli

⁷ Tamże.

⁸ Uchwała nr 332 Rady Ministrów z 16 sierpnia 1957 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według rozrachunku gospodarczego, M.P. nr 73 z 1957 r. poz.438.

objęci listą ustaloną przez Ministra Finansów oraz pracownicy organu powołującego, a także mogli w niej uczestniczyć delegaci organu finansowego i banku finansującego działalność przedsiębiorstwa. Minister Finansów opublikował tzw. tymczasową listę biegłych uprawnionych do udziału w komisjach rewizyjnych przedsiębiorstw państwowych. Była to lista dość przypadkowa, gdyż kandydatów zgłaszali właściwi ministrowie (branżowi). Dlatego osób wpisanych na nią nie można jeszcze traktować jako niezależnych ekspertów (księgowych), gdyż wchodził oni tylko w skład organu administracyjnego – komisji rewizyjnej – powoływanego do zbadania sprawozdania finansowego.

Dyplomowany biegły księgowy

Prawdziwym przełomem w rozwoju zawodu biegłego rewidenta w Polsce był 1959 r., w którym Uchwałą Rady Ministrów⁹ zostaje ustanowiony po raz pierwszy tytuł zawodowy dyplomowany biegły księgowy. Tytuł dyplomowanego biegłego księgowego nadawał Minister Finansów na wniosek Komisji Egzaminacyjnej¹⁰ osobom, które spełniały równocześnie następujące warunki:

- 1) posiadały wyższe wykształcenie ekonomiczne lub prawnicze i co najmniej pięć lat praktyki w zakresie rachunkowości w jednostkach gospodarki społecznej, w tym co najmniej dwa lata na stanowisku głównego księgowego (lub innym samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej);
- 2) były samodzielnymi pracownikami nauki w zakresie rachunkowości;
- 3) posiadały średnie wykształcenie i osiem lat praktyki w rachunkowości, a w tym co najmniej trzy lata na stanowisku głównego księgowego (lub innym samodzielnym stanowisku w służbie finansowo-księgowej);
- 4) cieszyły się nienaganną opinią moralną i zawodową;
- 5) złożyły egzamin państwowy z wynikiem pozytywnym;
- 6) złożyły odpowiednie przyrzeczenie.

W celu zwiększenia fachowości zawodu wprowadzona została specjalizacja branżowa dyplomowanych biegłych księgowych w następujących zakresach: przemysł, budownictwo, handel, rolnictwo i budżet. Specjalizacja ta była uwzględniana przy przeprowadzaniu egzaminów państwowych dla kandydatów na biegłych,

⁹ Uchwała nr 187 Rady Ministrów z 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych, M.P. nr 58 z 1959 r. poz. 278.

¹⁰ Minister Finansów powoływał Państwową Komisję Egzaminacyjną dla Biegłych Księgowych, która organizowała i przeprowadzała egzaminy dla kandydatów na biegłych. Techniczną i kasową obsługę Komisji prowadziło Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

jak również obowiązywała przy podejmowaniu przez biegłych prac związanych z badaniem sprawozdań finansowych (tylko z danej branży).

Zasady funkcjonowania Państwowej Komisji Egzaminacyjnej oraz tryb przeprowadzania egzaminów na dyplomowanych biegłych księgowych określało wydane w 1960 r. Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych¹¹. Zawierało ono również normy etyczne dotyczące osób, które uzyskały tytuł dyplomowanego biegłego i wykonują ten zawód:

- 1) biegły obowiązany jest wykonywać swoje zadania osobiście, z całkowitą bezstronnością i starannością, opierać ustalenia i wnioski zawarte w orzeczeniu na obowiązujących przepisach prawnych i ogólnie przyjętych zasadach rachunkowości oraz wydawać orzeczenie według swej najlepszej wiedzy i sumienia;
- 2) biegłego obowiązuje przestrzeganie tajemnicy w odniesieniu do wszelkich spraw uznanych w przedsiębiorstwie za poufne lub tajne;
- 3) jeżeli ktokolwiek utrudnia lub uniemożliwia biegłemu wykonywanie jego zadań albo czyni próby wpływania na treść jego orzeczenia, biegły powinien zawiadomić o tym pisemnie zleceniodawcę i wstrzymać dalsze prace do czasu usunięcia tych przeszkód;
- 4) w razie ujawnienia w toku badania czynów mających charakter przestępstwa biegły jest zobowiązany niezwłocznie zabezpieczyć dowody rzeczowe i zawiadomić pisemnie o tym kierownika jednostki lub organu sprawującego bezpośredni nadzór nad jednostką, oraz omówić te fakty w orzeczeniu.

Wymieniony katalog cech etycznych zawodu dyplomowanego biegłego księgowego takich jak: bezstronność, staranność, niezależność, zachowanie tajemnicy zawodowej, jest bardzo zbliżony do obecnie wymienionych zasad etyki zawodowej biegłego rewidenta, oczywiście interpretacja tych pojęć musiała być dostosowana do ówczesnych warunków społeczno-politycznych.

Rolę, jaką w tych warunkach miał do spełnienia dyplomowany biegły księgowy, najlepiej charakteryzuje rota przyrzeczenia jakie składał przy otrzymywaniu dyplomu:

Przyrzekam, że jako dyplomowany biegły księgowy wykonywać będę powierzone mi zadania z pełną świadomością ciężącej na mnie odpowiedzialności za fachowość, bezstronność i niezależność osądu oraz za dokładność przeprowadzonych przeze mnie badań i składanych orzeczeń. Zawsze stać będę na straży interesu społecznego i przyczyniać się w najszerszym zakresie do wykrywania wszelkich nieprawidłowości i nadużyć¹².

¹¹ Zarządzenie Ministra Finansów z 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych., M.P. nr 8 z 1960 r. poz. 39.

¹² Zarządzenie Ministra Finansów z 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych, dz. cyt., par. 12.

Z przytoczonego tekstu przyrzeczenia wynikają podstawowe zadania, jakie miał do spełnienia dyplomowany biegły księgowy:

- 1) strzec interesu społecznego – co w warunkach ówczesnego ustroju, bazującego na idei własności społecznej, oznaczało faktycznie dbanie o interesy państwa jako społecznego właściciela;
- 2) wykrywać wszelkie nadużycia, spekulacje i nieprawidłowości;
- 3) kierować się przy wykonywaniu zawodu fachowością, bezstronnością i niezależnością.

Omawiana uchwała nr 187 Ministrów nakładała na osoby posiadające tytuł zawodowy dyplomowanego biegłego księgowego określone obowiązki w zakresie badania i oceny sprawozdań finansowych państwowych jednostek działających według zasad rozrachunku gospodarczego i jednostek budżetowych, na żądanie uprawnionych do tego władz i instytucji, a także do przeprowadzania ekspertyz z zakresu rachunkowości na żądanie sądów, władz państwowych, instytucji, jednostek budżetowych, zjednoczeń i przedsiębiorstw państwowych.

Powołanie dyplomowanego biegłego księgowego do zbadania sprawozdania finansowego i udziału w komisji weryfikacyjnej następowało na podstawie umowy zawartej między biegłym a kierownikiem jednostki lub kierownikiem organu sprawującego nadzór nad działalnością przedsiębiorstwa. Z przeprowadzonego badania biegły sporządzał orzeczenie. Głównym adresatem tego orzeczenia była komisja weryfikacyjna powoływana do oceny działalności każdego przedsiębiorstwa, w której również brał udział dyplomowany biegły księgowy badający sprawozdanie finansowe tego przedsiębiorstwa. Przedmiotem tej oceny było ustalenie, czy przedsiębiorstwo właściwie wykorzystuje postawione do dyspozycji środki, w sposób najbardziej ekonomiczny i zgodny z interesem gospodarki narodowej.

Duże znaczenie, jakie przypisywano wówczas zawodowi dyplomowanego biegłego księgowego, potwierdzają dodatkowe uprawnienia przysługujące osobie posiadającej ten tytuł:

- 1) obowiązek państwowych jednostek organizacyjnych zatrudniających dyplomowanych biegłych do zwolnienia ich w ciągu roku od zajęć służbowych na okres do 21 dni roboczych, przeznaczonych na badanie sprawozdań finansowych;
- 2) przyznanie dodatkowego wynagrodzenia funkcyjnego w wysokości ówczesnego 1000 złotych dla dyplomowanych biegłych księgowych, za pełnione przez nich funkcje rewidenta w resortach i prezydiach narodowych;
- 3) możliwość obejmowania stanowisk określonych przez właściwych ministrów jedynie przez pracowników posiadających tytuł dyplomowanego biegłego księgowego.

Kolejne lata działalności dyplomowanych biegłych księgowych w warunkach gospodarki scentralizowanej przynoszą jedynie zmiany w zakresie organów zlecających badanie¹³. Po likwidacji szczebla zjednoczeń, nadzór nad przedsiębiorstwami państwowymi przejęły okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli finansowej, które od 1982 r. zlecały dyplomowanym biegłym księgowym przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego w ramach tzw. weryfikacji sprawozdania finansowego¹⁴, a od 1988 r. miejsce okręgowych zarządów dochodów państwa przejęły izby skarbowe. Kompleksowym aktem prawnym regulującym badanie sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych, jeszcze w warunkach gospodarki scentralizowanej, było wydane w 1990 r. rozporządzenie Ministra Finansów¹⁵ określające zakres weryfikacji sprawozdań finansowych, przebieg badania sprawozdania finansowego, formę orzeczenia z badania oraz prawa i obowiązki dyplomowanych biegłych księgowych.

Ponieważ dyplomowany biegły księgowy nadal badał sprawozdania finansowe na zlecenie izby skarbowej (otrzymując również wynagrodzenie za badanie z izby skarbowej), w tym okresie postrzegany był w przedsiębiorstwie jako przedstawiciel organów skarbowych, a badanie sprawozdania było jedną z wielu form kontroli zewnętrznych, którym poddawane były przedsiębiorstwa państwowe.

Dyplomowani biegli księgowi oprócz przeprowadzania badań i wydawania orzeczeń¹⁶ o rocznych sprawozdaniach finansowych jednostek gospodarki społecznej mieli również prawo dokonywania ekspertyz z zakresu rachunkowości na żądanie sądów i władz państwowych¹⁷.

Kolejne zmiany przepisów prawnych regulujące instytucję dyplomowanego biegłego księgowego przynoszą pozytywne zmiany cech biegłego jako niezależnego

¹³ Kolejne akty prawne w tym zakresie nie przynoszą żadnych zmian dotyczących zawodu dyplomowanego biegłego księgowego; por. Uchwała nr 56 Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1963 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych, M.P. nr 13 z 1963 r., poz. 70; Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 26 listopada 1965 r. w sprawie weryfikacji wyniku bilansowego niektórych przedsiębiorstw państwowych, M.P. nr 65 z 1965 r., poz. 371; Okólnik nr KS 3/64 z dnia 25 lutego 1964 r. w sprawie zabezpieczenia prawidłowości weryfikacji wyniku działalności gospodarczej przedsiębiorstw oraz dokonywania prawidłowych odpisów na fundusze specjalne (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2 z 1964 r., poz. 4).

¹⁴ Weryfikacji sprawozdania finansowego dokonywały okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli finansowej w ramach czynności urzędowych, zlecając dyplomowanym biegłym księgowym pełne badanie sprawozdania finansowego.

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.08.1990 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych, wysokości opłat za weryfikację oraz szczegółowych praw i obowiązków biegłych księgowych (Dz. U. z 1990 r. nr 62, poz. 361).

¹⁶ Opinia miała urzędowy charakter tzw. orzeczenia z badania, którego formę i treść określił Minister Finansów; por. Okólnik nr 12/65 z dnia 17 listopada 1965 r. w sprawie sporządzania przez biegłych księgowych orzeczenia o prawidłowości sprawozdań finansowych (tekst niepublikowany).

¹⁷ P. Tendera, *Sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie. Sporządzanie, badanie, weryfikacja*, PWE, Warszawa 1987, s. 90.

eksperta, oceniającego bezstronnie prawidłowość i rzetelność sprawozdań finansowych. Z roty przyrzeczenia, którą składał każdy nowo wpisujący na listę dyplomowany biegły księgowy, zostały usunięte zwroty dotyczące „obowiązku wykrywania wszelkich nadużyć” i jednocześnie dodane sformułowanie odnośnie do odpowiedzialności „za rzetelność przeprowadzonych badań i sporządzonych orzeczeń”¹⁸. Uznaniem wysokiej fachowości dyplomowanego biegłego księgowego może być to, że sprawozdanie finansowe podpisane przez głównego księgowego posiadającego jednocześnie uprawnienia dyplomowanego biegłego mogło uzyskać urzędowe stwierdzenie weryfikacji bez konieczności przeprowadzenia badania tego sprawozdania¹⁹.

Powstanie zawodu biegłego rewidenta

Koniec lat 80. XX w. przyniósł zasadnicze zmiany ustrojowe i gospodarcze w Polsce. Wejście Polski na drogę gospodarki rynkowej zmieniło podejście do rachunkowości jako narzędzia zarządzania samodzielnymi przedsiębiorstwami o różnej formie własności.

Ustawą z 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie²⁰ zostaje powołana instytucja biegłego rewidenta, nawiązująca swoją nazwą do kodeksu handlowego, ale nadająca mu nowe cechy, obowiązki i prawa, wzorowane w dużej mierze na rozwiązaniach przyjętych w dyrektywach Unii Europejskiej. Zgodnie z przepisami tej ustawy, w ciągu czterech lat od dnia wejścia w życie ustawy, osoby posiadające dyplom biegłego księgowego wydany przez Ministra Finansów i figurujące na liście dyplomowanych biegłych księgowych, były wpisywane, na ich wniosek, na listę biegłych rewidentów²¹. Nastąpił długi i trudny okres przemian zawodu dyplomowanego biegłego księgowego w biegłego rewidenta, gdyż były to te same osoby, które miały do spełnienia jakościowo nowe cele i zadania. Przed biegłym rewidentem stoją nowe jakościowo wyzwania:

¹⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych (Dz. U. z 1982 r. nr 25, poz. 180).

¹⁹ J. Pfaff, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2007, s. 82.

²⁰ Ustawa z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1991 r. nr 111, poz. 480). Ustawa ta uznawana jest jako pierwszy akt prawny dostosowujący polską rewizję finansową do rozwiązań europejskich; por. K. Winiarska, *Audyty finansowy*, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 49.

²¹ Do czasu powołania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wpisu na listę dokonywała Komisja Papierów Wartościowych, por.: Uchwała nr 38 Komisji Papierów Wartościowych z dnia 22 maja 1992 r. w sprawie dokonania wpisu na listę biegłych rewidentów, *Dziennik Urzędowy Komisji Papierów Wartościowych*, nr 3 z 1992 r., poz. 55.

- 1) w związku z poszerzeniem zakres podmiotów objętych badaniem sprawozdań finansowych (nie tylko przedsiębiorstwa państwowe, lecz także spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki komandytowe, spółki cywilne, fundacje oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą), biegły rewident musi uzupełnić swoją wiedzę z zakresu prawa, ekonomiki i organizacji nowych form prowadzenia działalności gospodarczej;
- 2) zmiana celu badania sprawozdania finansowego – zapewnienie w postaci pisemnej opinii, szeroko rozumianych właścicieli przedsiębiorstw, o prawidłowości i rzetelności sprawozdania finansowego – powoduje, że adresaci opinii (akcjonariusze, udziałowcy, właściciele przedsiębiorstw), oczekują od niego zapewnienia, że obraz sytuacji majątkowo – finansowej przedstawiony w tym sprawozdaniu przez zarząd jest wiarygodny; jednocześnie biegły musiał stwierdzić czy nie występują zjawiska zagrażające kontynuacji działania przedsiębiorstwa w najbliższej przyszłości; wszystko to wymaga od biegłego rewidenta uzupełnienia wiedzy z zakresu analizy finansowej i umiejętności interpretacji wskaźników charakteryzujących sytuację majątkowo-finansową badanego przedsiębiorstwa;
- 3) pojawia się odpowiedzialność biegłego rewidenta bezpośrednio przed osobami, które zleciły badanie (odpowiedzialność cywilna), a jednocześnie ustawodawca ustanawia odpowiedzialność karną za sporządzenie nieprawdziwej opinii o sprawozdaniach finansowych i odpowiedzialność dyscyplinarną za nienależyte wykonywanie zawodu biegłego rewidenta.

Badanie sprawozdań finansowych było podstawowym rodzajem świadczonych usług przez biegłego rewidenta. Obok badania biegły mógł również usługowo prowadzić księgi rachunkowe, dokonywać przeglądu sprawozdań finansowych, wykonywać ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe, prowadzić doradztwo podatkowe i doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości, prowadzić postępowanie likwidacyjne i upadłościowe oraz działalność wydawniczą i szkoleniową w zakresie rachunkowości.

Nowy jakościowo zakres obowiązków biegłego rewidenta spowodował zmianę wymagań stawionych przed kandydatami do tego zawodu. Aby uzyskać uprawnienia biegłego rewidenta, trzeba było spełnić wymagania określone w ustawie²². Bieglym mógł zostać obywatel polski, który:

- 1) miał pełną zdolność do czynności prawnych;
- 2) korzystał w pełni z praw publicznych;

²² Ustawa z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 1991 r. nr 111, poz. 480).

- 3) nie był karany sędownie za przestępstwa przeciwko mieniu, przeciwko dokumentom, za przestępstwa gospodarcze, za fałszowanie pieniędzy, papierów wartościowych, znaków urzędowych oraz przestępstwa karno-skarbowe;
- 4) posiadał wykształcenie wyższe;
- 5) odbył z wynikiem pozytywnym czteroletnią praktykę zawodową w podmiocie uprawnionym do badania, w tym dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta;
- 6) złożył z wynikiem pozytywnym egzamin na biegłego rewidenta przed Państwową Komisją Egzaminacyjną;
- 7) złożył ślubowanie;
- 8) został wpisany na listę biegłych rewidentów.

Rota ślubowania²³ składanego przez biegłego rewidenta już nie odwołuje się do interesu społecznego, lecz wskazuje na odpowiedzialne, rzetelne i bezstronne wykonywanie zawodu w poczuciu niezawisłości i etyki zawodowej. Biegły rewident uzyskuje daleko idącą samodzielność – wykonuje wolny zawód, świadcząc usługi na rzecz podmiotów gospodarczych; nie działa już na zlecenie organów państwowych, lecz zawiera z przedsiębiorcami umowy cywilno-prawne dotyczące badania sprawozdań finansowych. Staje się autentycznie osobą zaufania publicznego. W wykonywaniu swojego zawodu kieruje się wyłącznie prawem i normami etycznymi: niezależnością, obiektywizmem, fachowością i starannością. Efekt jego pracy w postaci opinii o zbadanym sprawozdaniu finansowym stanowi z jednej strony wykonanie umowy na rzecz zleceniodawcy, ale z drugiej strony odbierany jest przez szerokie otoczenie przedsiębiorstwa, jako uwierzytelnienie wyników przedstawionych w publikowanym sprawozdaniu finansowym.

Nadzór nad przestrzeganiem norm wykonywania zawodu sprawuje samorząd biegłych rewidentów w postaci Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Samorząd ten wypełniając swoje zadania statutowe, dba o rozwój i doskonalenie kadry biegłych rewidentów poprzez doskonalenie wiedzy i szkolenie nowych kadr biegłych, popularyzację doświadczeń i rozwiązań w zakresie rewizji finansowej z krajów o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej, opracowanie norm wykonywania zawodu, kodeksu etyki.

Dwa lata doświadczeń w nowych warunkach działania przynosi kolejną regulację w zakresie zawodu biegłego rewidenta. Z inicjatywy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów zostaje opracowany i uchwalony akt prawny regulujący kompleksowo

²³ „Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywał powierzone mi zadania w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i normami wykonywania zawodu, kierując się w swoim postępowaniu etyką zawodową i niezawisłością. Poznane w czasie badania fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich”.

zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz organizację samorządu biegłych rewidentów w postaci ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie²⁴. Nie wprowadziła ona zasadniczych zmian w stosunku do poprzednio obowiązującej, jeśli chodzi o obowiązki i prawa biegłego rewidenta, ale zmodyfikowała nieco wymagania stawiane kandydatom do zawodu. Biegłym rewidentem mogła zostać osoba, która spełniała poniższe warunki:

- 1) posiadała obywatelstwo polskie i korzystała w pełni z praw publicznych oraz miała pełną zdolność do czynności prawnych,
- 2) była nieskazitelnego charakteru i swoim dotychczasowym postępowaniem dawała rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- 3) posiadała wyższe wykształcenie,
- 4) odbyła dwuletnią praktykę zawodową, uznaną przez Komisję Egzaminacyjną,
- 5) po praktyce zawodowej odbyła dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, uznaną przez Komisję Egzaminacyjną,
- 6) złożyła z wynikiem pozytywnym egzaminu na biegłego rewidenta przed Komisją Egzaminacyjną,
- 7) uzyskała dyplom biegłego rewidenta.

Z porównania wymienionych wymagań z dotychczasowymi wynikają przedstawione niżej różnice:

- 1) dodano wymóg posiadania obywatelstwa polskiego przez kandydata na biegłego rewidenta,
- 2) dodano cechę moralną – posiadanie nieskazitelnego charakteru,
- 3) rozdzielono odbycie praktyki zawodowej od aplikacji,
- 4) postępowanie kwalifikacyjne na biegłego rewidenta przeprowadza Komisja Egzaminacyjna (już nie państwowa, lecz samorządowa), powoływana na czteroletnią kadencję przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów w porozumieniu z Ministrem Finansów.

Omawiana ustawa wprowadziła ochronę prawną dla tytułu zawodowego biegłego rewidenta.

Zawody biegłego rewidenta i dyplomowanego biegłego księgowego wykazują wiele cech wspólnych, wynikających z istoty tego zawodu i z roty ślubowania, jakie każdy z nich składał, z podobnych regulacji prawnych oraz z dużego zaufania społecznego, jakim cieszy się ten zawód. Jednocześnie warunki społeczno-ekonomiczne, w jakich zawód biegłego był, a obecnie jest wykonywany, pokazują różnice w jego postrzeganiu przez otoczenie. W tabeli 1 zestawiono podobieństwa i różnice

²⁴ Ustawa z 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 1994 r. nr 121, poz. 592).

zawodów biegłego rewidenta i dyplomowanego biegłego księgowego postrzegane przez pryzmat procesu badania sprawozdania finansowego.

Tabela 1. Porównanie zawodów biegłego rewidenta oraz dyplomowanego biegłego księgowego

Obszar porównań	Badanie sprawozdania finansowego przez	
	biegłego rewidenta	dyplomowanego biegłego księgowego
Regulacja prawna	Ustawa z 13.10.1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie; Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości	Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.08.1990 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych, wysokości opłat za weryfikację oraz szczegółowych praw i obowiązków biegłych księgowych
Zakres podmiotowy badania	jednostki o różnej formie własności, organizacji i rodzaju działalności, określone w ustawie o rachunkowości	tylko przedsiębiorstwa państwowe
Przedmiot badania	sprawozdanie finansowe w rozumieniu ustawy o rachunkowości, czyli: bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym	bilans, rachunek wyników oraz pozostałe sprawozdania finansowe sporządzane na koniec roku
Cel badania	celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.	ustalenie: a) czy sprawozdanie finansowe jest kompletne i prawidłowe, a jego dane wynikają z prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, b) czy wykazany w nim stan poszczególnych aktywów i pasywów, w tym także wynik finansowy i jego obowiązkowy podział, jest prawidłowy
Zleceniodawca badania	organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe	izba skarbowa
Wykonawca badania	biegły rewident w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych	dyplomowany biegły księgowy posiadający właściwą dla badanego przedsiębiorstwa specjalność
Forma wykonywania badania	umowa o badanie zawarta między jednostką badaną a podmiotem uprawnionym do badania	umowa zlecenia zawarta między dyplomowanym biegłym księgowym a izbą skarbową
Opłata za badanie	wynikająca z zawartej umowy o badanie i stanowiąca koszt badanej jednostki	zryczałtowana opłata weryfikacyjna pobierana od przedsiębiorstw przez izbę skarbową
Sprawozdanie z badania	opinia poparta raportem przekazywana zleceniodawcy badania	orzeczenie z badania sporządzone przez dyplomowanego biegłego księgowego, składane w izbie skarbowej

Obszar porównań	Badanie sprawozdania finansowego przez	
	biegłego rewidenta	dplomowanego biegłego księgowego
Odpowiedzialność	odpowiedzialność karna, cywilna i dyscyplinarna	bliżej nie określona, jedynie zobowiązująca do spełnienia w toku badania przyrzeczenia objętego ślubowaniem (składanym przez biegłego dla uzyskania tytułu dyplomowanego biegłego księgowego)
Ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej	obowiązek ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej	brak takiego obowiązku

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli 1, działalność dyplomowanych biegłych księgowych przyczyniała się do podniesienia rangi zawodu księgowego w życiu społeczno-gospodarczym oraz do wyższej jakości sporządzanej sprawozdawczości finansowej i całej rachunkowości w praktyce. Jak pokazały późniejsze doświadczenia, instytucja dyplomowanego biegłego księgowego oraz obowiązkowe badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw w pełni zdały egzamin. Pozytywne skutki tego rozwiązania dały się odczuć nawet w okresie centralnego systemu sterowania gospodarką. Wśród księgowych tytuł dyplomowanego księgowego zaświadczał o najwyższym stopniu umiejętności zawodowych. W wielu, zwłaszcza dużych, przedsiębiorstwach od posiadania tego tytułu uzależniano możliwość pełnienia funkcji głównego księgowego. Uzyskanie tytułu dyplomowanego księgowego wymagało solidnego pogłębienia wiedzy zawodowej przez kandydatów, niezależnie od wymogu posiadania odpowiedniego wykształcenia oraz praktyki zawodowej na kierowniczych stanowiskach. Dzięki temu poziom rachunkowości ulegał poprawie nie tylko w badanych przez biegłych przedsiębiorstwach, lecz także w tych, w których biegli pracowali na stałe.

Poważny dorobek zawodu dyplomowanego biegłego księgowego w minionych latach zaowocował korzystnie w okresie powołania instytucji biegłych rewidentów, właściwej gospodarce rynkowej²⁵. Nie trzeba było startować od zera. W krótkim bardzo czasie w wyniku intensywnych szkoleń, w tym z udziałem praktyków z Europy Zachodniej, znaczna część dotychczasowych dyplomowanych biegłych księgowych zdołała się przystosować do nowych wymogów stawianych biegłym rewidentom w warunkach gospodarki rynkowej²⁶.

²⁵ Przypomina o tym w swoim wystąpieniu Z. Messner, *Rozwój systemu rewizji finansowej w Polsce a wejście do Unii Europejskiej*, w: *Rewizja finansowa a zmiany w prawie gospodarczym*, materiały pokonferencyjne III Dorocznej Konferencji Audytu KIBR, Warszawa 2002, s. 151–153.

²⁶ Ukazało się w tym czasie szereg podręczników – poradników dla biegłych rewidentów oraz artykułów, pokazujących nowe podejście do metodyki badania sprawozdań finansowych, uwzględniających standardy rewizji finansowej stosowane w krajach o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej;

Kolejne etapy procesu kreowania kadr biegłych rewidentów zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Edukacyjnymi

Zawodowi księgowi, w tym biegli rewidenci, odgrywają ważną rolę w każdym społeczeństwie. Ponieważ świat zmierza w kierunku globalizacji gospodarki rynkowej, gdzie inwestycje i operacje finansowe coraz częściej przekraczają granice państwowe, biegli rewidenci potrzebują szerokiej wiedzy, aby zrozumieć kontekst, w jakim działają firmy i inne organizacje. Od biegłych rewidentów oczekuje się, aby nie tylko zaspokajali potrzeby inwestorów i wierzycieli, lecz także potrzeby informacyjne innych użytkowników informacji finansowych i niefinansowych. Dlatego poza wiedzą techniczną i umiejętnościami księgowymi biegłym rewidentom potrzebne są umiejętności, które umożliwią im, gdy zajdzie taka konieczność, pełnienia roli doradcy, analityka finansowego, negocjatora i menedżera. Z drugiej strony do podstawowych cech zawodu biegłego rewidenta zalicza się uczciwość, obiektywizm oraz umiejętność zajęcia zdecydowanego stanowiska. Wszystko to sprawia, że wymienione wartości, etyka i postawy zawodowe stanowią integralny element przygotowania zawodowego biegłego rewidenta. Zwracają na to uwagę Międzynarodowe Standardy Edukacyjne²⁷ wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (MSE) stanowią wzorzec, jaki organizacje członkowskie powinny stosować podczas procesu przygotowania kandydatów do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i ustawicznego rozwoju tej grupy zawodowych księgowych. Kładą szczególny nacisk na połączenie wiedzy zawodowej, umiejętności zawodowych oraz wartości, etyki i postaw zawodowych określonych na tyle szeroko, by umożliwiały dostosowywanie się do ciągłych zmian. Osoby, które zostają biegłymi rewidentami, powinny posiadać stałą gotowość do ciągłej nauki i stosowania nowych rozwiązań. Aby sprostać tym wyzwaniom, ustawowi przedstawiciele zawodu biegłego rewidenta muszą stworzyć odpowiednie procedury, zapewniające osobom przystępującym do zawodu posiadanie i ciągłe utrzymywanie odpowiedniego poziomu kompetencji²⁸. Osoby te rozwijają i utrwalają swoje kompetencje poprzez ciągłą edukację, praktykę zawodową, a następnie ustawiczny rozwój zawodowy.

przykładem mogą być: P. Tendera, *Poradnik dla biegłych rewidentów*, SKwP Oddział Okręgowy w Katowicach, Katowice 1993; A. Kaliński, A. Kwasiborski, T. Naumiuk, *Podręcznik biegłego rewidenta*, Rewiks, Warszawa 1993; H. Kutzner, *Badanie sprawozdań finansowych małych spółek*, „Rachunkowość” 1992, nr 1–2, 1992; A. Kaliński, A. Kwasiborski, *Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym*, „Rachunkowość” 1992, nr 10.

²⁷ Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2020.

²⁸ B. Micherda, *Kompetencje zawodowe...*, dz. cyt.

Zapewnienie odpowiedniego poziomu zawodowego biegłych rewidentów wymaga nabycia przez nich niezbędnych kwalifikacji merytorycznych i praktycznych drogą odpowiedniego systemu egzaminów sprawdzających wiedzę teoretyczną, obowiązkowej praktyki zawodowej oraz obligatoryjnego szkolenia²⁹.

Nowy system kreowania kadr biegłych rewidentów został wprowadzony w Polsce w 1994 r. Działał on na podstawie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie³⁰ i był realizowany przez Komisję Egzaminacyjną powołaną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów w porozumieniu z Ministrem Finansów.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę w sprawie wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów³¹. W myśl tych wymagań każdy z nich powinien zdać egzaminy pisemne ujęte w czterech sesjach egzaminacyjnych według ustalonej kolejności, co pokazuje tabela 2.

Tabela 2. Wykaz egzaminów pisemnych na biegłego rewidenta obowiązujących od 1994 r.

Sesja	Nazwa egzaminu
I	Rachunkowość finansowa cz. I Ekonomia i zarządzanie
II	Prawo cywilne, prawo pracy, prawo gospodarcze Prawo podatkowe cz. I Finanse
III	Prawo podatkowe cz. II Rachunkowość finansowa cz. II Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza
IV	Sprawozdania finansowe i ich analiza Badanie sprawozdań finansowych i inne usługi biegłego rewidenta

Źródło: opracowanie własne.

W ramach każdej sesji obowiązywał podstawowy termin egzaminu i dwa terminy poprawkowe dla każdego przedmiotu. Wyjątkiem była sesja pierwsza, która miała charakter wstępnej selekcji kandydatów i dlatego w jej ramach był przewidziany tylko jeden termin egzaminu poprawkowego. Zaliczenie wszystkich egzaminów objętych daną sesją było warunkiem dopuszczenia do egzaminów w następnej sesji³².

²⁹ Por.: Międzynarodowy Standard Edukacyjny nr 8, Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych, w: Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2020.

³⁰ Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 592).

³¹ Uchwała nr 154/11/2004 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 20 kwietnia 2004 r. w sprawie wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów, Informator dla kandydatów na biegłych rewidentów, KIBR, Warszawa 2006.

³² Uchwała nr 312/22/2001 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 5 lutego 2001 r. w sprawie egzaminów na biegłych rewidentów, Biuletyn nr 46, KIBR, 30 marca 2001.

W ramach czterech sesji kandydat na biegłego rewidenta miał do zdania dziesięć egzaminów. Wiedza z każdego egzaminu sprawdzana była w dwóch aspektach: pierwszy obejmował wiedzę teoretyczną (pytania testowe), a drugi wymagane umiejętności (w formie zagadnień sytuacyjnych). Jak można zauważyć z przytoczonego wykazu egzaminów, oprócz przedmiotów ściśle związanych z profesją biegłego rewidenta egzaminowana była również wiedza z zakresu zarządzania przedsiębiorstwem, czego przykładem mogą być takie egzaminy jak ekonomia, finanse czy rachunek kosztów.

Kolejne lata przynoszą dalsze doskonalenie systemu sprawdzania wiedzy teoretycznej, prowadzone przez Komisję Egzaminacyjną.

Rozwój gospodarki rynkowej w Polsce, umacnianie się rynku kapitałowego, postępująca prywatyzacja, rozszerzanie udziału w międzynarodowej współpracy gospodarczej, członkostwo w Unii Europejskiej powodują również zmiany w obszarze rewizji finansowej – zmieniają się cele badania oraz standardy wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Regulacje UE w tym zakresie spowodowały konieczność kolejnych zmian regulacji krajowych w postaci nowej ustawy o biegłych rewidentach³³, która m.in. wprowadziła instytucję nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi oraz zasady wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. Nowe regulacje unijne i krajowe przyniosły również zmiany w wymaganiach kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów. Zmiany zakresu tematycznego wiedzy niezbędnej biegłemu rewidentowi skutkują zmianami w egzaminach dla kandydatów, co pokazuje tabela 3.

Tabela 3. Wykaz egzaminów pisemnych na biegłego rewidenta obowiązujących od 2009 r.

Sesja	Nazwa egzaminu
I	Teoria i zasady rachunkowości Ekonomia i kontrola wewnętrzna
II	Prawo Prawo podatkowe cz. I Finanse
III	Prawo podatkowe cz. II Rachunkowość finansowa Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza
IV	Sprawozdania finansowe i ich analiza Rewizja finansowa

Źródło: opracowanie własne.

³³ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. nr 77, poz. 649).

Zmiany Dyrektywy UE nr 2006/43/WE, przyjęcie Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie szczególnych wymogów badania sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego³⁴ oraz przyjęcie w Polsce Międzynarodowych Standardów Badania spowodowały konieczność uchwalenia kolejnej nowej ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym³⁵, która określa obecnie obowiązujące zasady uzyskiwania uprawnień biegłego rewidenta.

System kreowania kadr biegłych rewidentów jest realizowany przez Komisję Egzaminacyjną powoływaną przez Ministra Finansów. Obsługę organizacyjną Komisji zapewnia samorząd biegłych rewidentów – Polska Izba Biegłych Rewidentów.

Do podstawowych zadań Komisji Egzaminacyjnej należą przedstawione poniżej zadania:

- 1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym dyplomowego;
- 2) zaliczanie na wniosek kandydata egzaminów z wiedzy teoretycznej oraz praktyki zawodowej;
- 3) ustalanie pytań testowych i zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy;
- 4) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów.

Komisja publikuje przykładowe pytania testowe i zadania sytuacyjne wraz z wykazem prawidłowych odpowiedzi.

Biegłym rewidentem jest osoba fizyczna wpisana do rejestru biegłych rewidentów (prowadzonego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów), spełniająca następujące warunki:

- 1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- 3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;

³⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014).

³⁵ Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1302).

- 5) odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta albo odbyła trzyletnią aplikację w firmie audytorskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta, albo posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów;
- 6) złożyła przed Komisją Egzaminacyjną egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta;
- 7) złożyła przed Komisją Egzaminacyjną egzamin dyplomowy;
- 8) złożyła ślubowanie³⁶.

Osoba ubiegająca się o dopuszczenie do postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta składa do Komisji Egzaminacyjnej kwestionariusz osobowy oraz uiszcza opłatę wstępną. Osoba dopuszczona do postępowania kwalifikacyjnego zostaje wpisana przez Komisję na listę kandydatów na biegłych rewidentów.

Egzaminy z wiedzy na biegłego rewidenta są egzaminami pisemnymi, przeprowadzanymi w czterech sesjach egzaminacyjnych, z których każda obejmuje dwa albo trzy egzaminy. Wykaz tych egzaminów zawiera tabela 4.

Tabela 4. Wykaz obecnie obowiązujących egzaminów pisemnych na biegłego rewidenta

Sesja	Nazwa egzaminu
I	Teoria i zasady rachunkowości Ekonomia i kontrola wewnętrzna
II	Prawo Prawo podatkowe cz. I Finanse i zarządzanie finansami
III	Prawo podatkowe cz. II Rachunkowość finansowa Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza
IV	Sprawozdania finansowe i ich analiza Rewizja finansowa oraz etyka

Źródło: opracowanie własne.

Egzaminy składają się z pytań testowych i zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych sprawdzających wiedzę z zakresu:

³⁶ Rota ślubowania określona w ustawie o biegłych rewidentach brzmi: „Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać mój zawód w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu. W swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością. Poznane w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich”.

- a) teorii i zasad rachunkowości,
- b) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- c) międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej,
- d) analizy finansowej,
- e) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- f) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
- g) rewizji finansowej,
- h) krajowych standardów wykonywania zawodu,
- i) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,
- j) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich.

W trakcie egzaminów jest także sprawdzana wiedza niezbędna do badania sprawozdań finansowych z zakresu:

- a) prawa handlowego, w tym prawa spółek i ładu korporacyjnego,
- b) prawa o postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym,
- c) prawa podatkowego,
- d) prawa cywilnego,
- e) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
- f) prawa bankowego,
- g) prawa ubezpieczeniowego,
- h) technologii informacyjnych i systemów komputerowych,
- i) mikroekonomii, makroekonomii i ekonomii finansowej,
- j) matematyki i statystyki,
- k) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych,
- l) funkcjonowania rynku finansowego.

Szczegółowy zakres wymaganej wiedzy i umiejętności do poszczególnych egzaminów został określony w wymaganiach kwalifikacyjnych w formie uchwały KRBR³⁷. Zaliczenie egzaminów pisemnych z sesji I jest warunkiem przystąpienia do egzaminów pisemnych z sesji II. Egzaminów pisemnych z sesji II i III kandydat na biegłego rewidenta może zdawać łącznie, a ich zaliczenie jest warunkiem przystąpienia do egzaminów pisemnych z sesji IV.

³⁷ Uchwała Nr 1273/30/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 września 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłych rewidentów, https://www.pibr.org.pl/assets/file/2351,1273.Zakres%20egzamin%C3%B3w_uchwa%C5%82a%20KRBR_17.08.2017.pdf (dostęp: kwiecień 2023 r.)

KRBR ustala terminy każdego egzaminu pisemnego w danej sesji nie rzadziej niż dwa razy w roku. Każdy egzamin pisemny składa się z dwóch albo trzech bloków tematycznych, a każdy z nich zawiera pytania testowe oraz zadania sytuacyjne³⁸.

Pytania testowe są pytaniami jednokrotnego wyboru, ocenianymi w następujący sposób:

- a) odpowiedź prawidłowa – dwa punkty,
- b) odpowiedź nieprawidłowa – minus jeden punkt,
- c) brak odpowiedzi – zero punktów.

Zadania sytuacyjne są oceniane według skali punktowej podanej w zadaniu. Za nieprawidłowo rozwiązane zadanie lub brak rozwiązania nie stosuje się punktów ujemnych. Czas trwania poszczególnych egzaminów pisemnych jest uzależniony od liczby pytań testowych oraz zadań sytuacyjnych i nie może przekroczyć 240 minut. Warunkiem zdania egzaminu pisemnego jest uzyskanie co najmniej 60% liczby punktów z każdego bloku tematycznego.

Egzamin pisemny przeprowadza się pod nadzorem członków Komisji, w warunkach zapewniających zdającym samodzielność pracy. Egzaminy przeprowadzane są w trybie anonimowym. W trakcie egzaminu pisemnego kandydat na biegłego rewidenta może korzystać z przepisów prawa ogłoszonych w dziennikach urzędowych lub zawartych w zbiorach przepisów bez komentarzy, standardów rachunkowości, krajowych standardów badania, uchwał, postanowień, stanowisk i wskazówek Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz z urządzeń ułatwiających liczenie (kalkulatorów), z wyjątkiem urządzeń posiadających funkcje gromadzenia, przetwarzania i przenoszenia danych.

Wyniki egzaminu pisemnego są zamieszczane w dniu ogłoszenia wyników (nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia przeprowadzenia egzaminu) na stronie internetowej PIBR. Kandydat na biegłego rewidenta posiada dostęp wyłącznie do własnych wyników egzaminów poprzez zalogowanie się na indywidualne konto internetowe.

Na wniosek kandydata na biegłego rewidenta, złożony drogą elektroniczną w ciągu siedmiu dni od dnia ogłoszenia wyników, Komisja udostępnia mu do wglądu pracę egzaminacyjną w siedzibie Komisji w obecności członka Komisji oraz pracownika PIBR właściwego w sprawach postępowania kwalifikacyjnego.

Od wyniku egzaminu kandydatowi na biegłego rewidenta przysługuje prawo wniesienia pisemnego odwołania do Komisji w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia wyników. Komisja rozpatruje odwołanie w terminie 30 dni od dnia jego otrzymania.

³⁸ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz.U. z 2017 r. poz. 2396).

nia i niezwłocznie zawiadamia pisemnie kandydata na biegłego rewidenta o rozstrzygnięciu.

Kandydat na biegłego rewidenta może ubiegać się o zaliczenie egzaminów z wiedzy, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne, przeprowadzone w formie pisemnej, a od dnia ukończenia studiów wyższych, zakończenia postępowania kwalifikacyjnego albo zdania egzaminów w ramach postępowania kwalifikacyjnego nie upłynęło więcej niż trzy lata, w szczególności:

- a) Komisja Egzaminacyjna zalicza kandydatowi na biegłego rewidenta, na jego wniosek, poszczególne egzaminy z wiedzy, jeżeli we wniosku wskaże egzamin, o którego zaliczenie się ubiega oraz przedstawi programy kształcenia (sylabusy) z przedmiotów, pozwalające stwierdzić zgodność tematyczną zdanych egzaminów z wymaganiami kwalifikacyjnymi na biegłych rewidentów;
- b) Komisja zalicza kandydatowi na biegłego rewidenta, na jego wniosek, wszystkie egzaminy z wiedzy, jeżeli ukończył on studia wyższe na kierunku, którego program kształcenia został zrealizowany w ramach umowy zawartej między uczelnią wyższą a Komisją Egzaminacyjną;
- c) Komisja zalicza kandydatowi na biegłego rewidenta, na jego wniosek, poszczególne egzaminy z wiedzy, jeżeli zdał on egzaminy w ramach postępowania kwalifikacyjnego prowadzonego przez organ uprawniony do nadawania uprawnień biegłego rewidenta w innym państwie Unii Europejskiej, co do których stwierdzi, że zakresem kształcenia obejmują wiedzę określoną w wymaganiach kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Oprócz zdania wszystkich przewidzianych wymaganiami kwalifikacyjnymi egzaminów z wiedzy kandydat na biegłego rewidenta musi odbyć roczną praktykę w zakresie rachunkowości oraz dwuletnią aplikację albo odbyć trzyletnią aplikację w firmie audytorskiej. Jest to wymóg zgodny zarówno z Międzynarodowymi Standardami Edukacyjnymi, jak i Dyrektywą 2006/43/WE.

Praktyka w zakresie rachunkowości może się odbywać w:

- a) jednostkach prowadzących księgi rachunkowe,
- b) podmiotach prowadzących usługowo księgi rachunkowe dla innych jednostek,
- c) w firmach audytorskich, jeżeli prowadzą usługowo księgi rachunkowe dla jednostek.

W trakcie odbywania praktyki kandydat na biegłego rewidenta powinien nabyć umiejętności wymagane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności w zakresie:

- a) znajomości organizacji i techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sposobów spełniania wymagań stawianych dokumentowaniu zapisów księgowych,

- b) ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz sporządzania sprawozdań finansowych i deklaracji podatkowych, ubezpieczeniowych oraz innych sprawozdań i deklaracji,
- c) posługiwania się przepisami prawa niezbędnymi w realizacji zadań służb finansowo-księgowych.

Komisja na wniosek kandydata na biegłego rewidenta zalicza mu praktykę bez konieczności jej odbycia jeżeli:

- a) był zatrudniony w firmie audytorskiej lub pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych przez co najmniej trzy lata lub
- b) posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, lub
- c) posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Aplikacja spełnia ważną funkcję w kształceniu przyszłego biegłego rewidenta, ponieważ przybliży kandydatowi praktyczne aspekty badania sprawozdania finansowego, a sam aplikant ma okazję zapoznać się z problemami, które w przyszłości będzie musiał samodzielnie rozwiązywać. W trakcie odbywania aplikacji kandydat na biegłego rewidenta powinien nabyć umiejętności wymagane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a w szczególności w zakresie:

- a) rozpoznania ryzyka badania oraz opracowania strategii i planu badania,
- b) wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- c) opracowywania akt badania sprawozdań finansowych, w tym dokumentacji roboczej i sprawozdania z badania,
- d) współpracy z przedstawicielami jednostek, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu,
- e) przeprowadzania kompletnego badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Aplikację odbywa się w firmach audytorskich, które:

- a) prowadzą badania rocznych sprawozdań finansowych dla co najmniej dziesięć podmiotów lub
- b) zatrudniają lub współpracują z co najmniej trzema biegłymi rewidentami wykonującymi zawód biegłego rewidenta.

Aplikacja odbywa się pod kierunkiem doświadczonego biegłego rewidenta (opiekuna aplikacji) wyznaczonego przez firmę audytorską, przy czym pod kierunkiem jednego biegłego rewidenta nie może jednocześnie odbywać aplikacji więcej niż pięć kandydatów na biegłego rewidenta. Aplikacja odbywa się na podstawie stosunku pracy w wymiarze czasu nie mniejszym niż pół etatu. W przypadkach uzasad-

nionych doświadczeniem zawodowym kandydata na biegłego rewidenta Komisja może wyrazić zgodę na odbywanie aplikacji na podstawie umowy cywilnoprawnej.

Kandydat może przystąpić do pierwszego roku aplikacji po zaliczeniu egzaminów pisemnych z sesji II i zdaniu co najmniej dwóch egzaminów pisemnych z sesji III, a do drugiego roku aplikacji może przystąpić dopiero po zaliczeniu wszystkich egzaminów pisemnych.

Z odbycia aplikacji zwolniony jest kandydat na biegłego rewidenta, który udokumentuje Komisji co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa i finansów oraz rewizji finansowej, podczas którego nabył umiejętności wymagane od biegłych rewidentów.

Końcowym etapem postępowania kwalifikacyjnego jest egzamin dyplomowy sprawdzający umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej, polegający na sprawdzeniu umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności badania rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do egzaminu dyplomowego przeprowadzanego przez Komisję Egzaminacyjną po:

- a) zdaniu wszystkich egzaminów pisemnych z wiedzy,
- b) odbyciu (zaliczeniu) praktyki w zakresie rachunkowości oraz aplikacji.

Egzamin dyplomowy przeprowadza się w formie pisemnej i ustnej pod nadzorem co najmniej dwóch członków Komisji Egzaminacyjnej.

Część pisemna egzaminu dyplomowego polega na analizie wybranych zagadnień sprawdzających umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności do badania rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakresie rozpoznawania ryzyka badania, opracowywania strategii badania, wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych, opracowywania akt badania sprawozdań finansowych, w tym dokumentacji roboczej i sprawozdania z badania, a także rozstrzygania zawodowych dylematów etycznych, posługiwania się zawodowym osądem przy rozwiązywaniu zagadnień występujących w działalności gospodarczej, oceny poprawności stosowanych zasad i procedur wewnętrznego systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej oraz komunikowania i raportowania.

Część ustna egzaminu dyplomowego polega na udzieleniu odpowiedzi na trzy pytania, z których jedno dotyczy omówienia rozwiązań zaprezentowanych w części pisemnej, a dwa pozostałe odnoszą się wyłącznie do zagadnień związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w tym zawodowych dylematów etycznych.

Odpowiedzi udzielone w ramach części pisemnej i ustnej są oceniane z uwzględnieniem poprawności i spójności odpowiedzi oraz umiejętności stosowania przepisów prawa i zasad określanych w standardach wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Wynik egzaminu dyplomowego ogłasza przewodniczący składu egzaminacyjnego indywidualnie poszczególnym kandydatom na biegłych rewidentów po zakończeniu egzaminu dyplomowego.

Kandydatowi na biegłego rewidenta, który zdał egzamin dyplomowy, Komisja wydaje zaświadczenie uprawniające (po spełnieniu pozostałych warunków) do ubiegania się o wpis do rejestru biegłych rewidentów.

Kandydat składa do KRBR wnioski o dokonanie wpisu do rejestru biegłych rewidentów, załączając odpowiednie dokumenty poświadczające spełnienie wszystkich ustawowych wymagań. KRBR podejmuje uchwałę o wpisie do rejestru biegłego rewidenta i po jej zatwierdzeniu, przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, wydaje legitymację biegłego rewidenta zawierającą imię i nazwisko oraz numer, będący jednocześnie numerem wpisu biegłego rewidenta do rejestru, który jest prowadzony w postaci elektronicznej i jest dostępny na stronie internetowej PIBR.

Osoba wpisana do rejestru ma prawo posługiwania się tytułem biegłego rewidenta i może wykonywać ten zawód. Tytuł biegłego rewidenta podlega ochronie prawnej.

Ustawiczny rozwój zawodowy biegłych rewidentów

Kwalifikacje zawodowe biegłych rewidentów muszą być ustawicznie aktualizowane i doskonalone. Stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych, w tym poprzez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego, jest ustawowym obowiązkiem każdego biegłego rewidenta.

Zgodnie z Dyrektywą 2006/43/WE państwa członkowskie UE zapewniają, aby biegli rewidenci byli zobowiązani do udziału w odpowiednich programach kształcenia ustawicznego w celu utrzymania ich wiedzy teoretycznej, umiejętności i wartości zawodowych na odpowiednio wysokim poziomie oraz aby ten obowiązek był kontrolowany, a jego niespełnienie podlegało odpowiednim sankcjom. Dlatego Krajowa Rada Biegłych Rewidentów dąży do systematycznej aktualizacji wiedzy i podnoszenia kwalifikacji członków samorządu, z uwzględnieniem zmian co do przedmiotu badania, kryteriów jego oceny i technik informatycznych, zgodnie ze światowymi tendencjami.

Od początku istnienia samorządu zawodowego biegłych rewidentów podstawowym jego zadaniem było doskonalenie zawodowe swoich członków. Do końca

1994 r. stałe podnoszenie kwalifikacji biegłych rewidentów nie miało charakteru obowiązkowego. Zmieniła to ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1995 r., na mocy której biegli rewidentzi obowiązani byli stale podnosić swoje kwalifikacje zawodowe według zasad określanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Obligatoryjne szkolenia biegłych rewidentów prowadzone były w modułach programowych planowanych na kolejne lata, a każdy z nich obejmował aktualną tematykę z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej w wymiarze 15 godzin zajęć dydaktycznych i kończył się pisemnym sprawdzianem wiadomości. Każdy biegły wykonujący zawód miał obowiązek wybrać dwa moduły (jeden z rachunkowości i jeden z rewizji finansowej), co oznaczało konieczność zaliczenia 30 godzin szkolenia w ciągu roku. Biegli rewidentzi niewykonyjący zawodu (wpisani tylko do rejestru biegłych rewidentów, a nie na listę podmiotów uprawnionych do badania) również mieli obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w wymiarze 15 godzin rocznie. Możliwe były ponadto indywidualne zwolnienia z obligatoryjnego szkolenia w stosunku do tych biegłych rewidentów, którzy udokumentowali dorobek twórczy w pracy naukowej i dydaktycznej lub działalności legislacyjnej w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej³⁹.

Zakres przedmiotowy obligatoryjnych szkoleń zmieniał się na przestrzeni lat, tak aby zawsze był dostosowany do aktualnych zagadnień życia gospodarczego zmieniających się przepisów prawnych i zgłaszanych potrzeb edukacyjnych ze strony samych biegłych rewidentów⁴⁰.

Obecnie obligatoryjne doskonalenie zawodowe polega na odbyciu szkolenia, którego program kształcenia ma na celu podnoszenie poziomu i aktualizację wiedzy oraz umiejętności związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności z zakresu rachunkowości i badania sprawozdań finansowych. Obowiązek udziału biegłego rewidenta w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym powstaje z pierwszym dniem roku następującego po roku, w którym został on wpisany do rejestru⁴¹.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określa, w formie uchwał zatwierdzanych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, zakres tematyczny obligatoryjnego

³⁹ Uchwała nr 3 z dnia 30 czerwca 2002 r. Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów w sprawie zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów, Biuletyn KIBR 2002, nr 52, s. 38.

⁴⁰ S. Molski, *Kilka uwag o szkoleniu obligatoryjnym biegłych rewidentów*, „Rachunkowość” 2001, nr 5, wkładka „Rachunkowość – audytor”, nr 2, s. 7-9; T. Cebrowska, A. Kasperowicz, Z. Kes, A. Paślawska, *Autoportret audytorów (wyniki badań ankietowych)*, „Rachunkowość” 2000, nr 8, dodatek „Rachunkowość – audytor”, nr 3, s. 3.

⁴¹ J. Pfaff, *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2020, s. 55.

doskonalenia zawodowego oraz okres rozliczeniowy i minimalną liczbę godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla wszystkich biegłych rewidentów, zarówno wykonujących, jak i niewykonujących zawodu.

Obligatoryjne doskonalenie zawodowe biegły rewident odbywa przez uczestnictwo w szkoleniach przeprowadzanych przez PIBR za pośrednictwem uprawnionych jednostek szkoleniowych (uprawnioną jest jednostka spełniająca określone wymagania i wpisana do wykazu prowadzonego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów).

Część obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegły rewident może odbyć w ramach samokształcenia zawodowego przez:

- a) uczestnictwo w konferencjach, kursach kształcenia teoretycznego i praktycznego, w szkoleniach przeprowadzanych w formie stacjonarnej lub z wykorzystaniem sieci internetowej (*e-learning*),
- b) pracę naukowo-dydaktyczną,
- c) napisanie publikacji książkowych lub artykułowych,
- d) uczestnictwo w studiach wyższych, studiach trzeciego stopnia lub podyplomowych,
- e) prowadzenie kursów, wykładów, wygłaszanie referatów na konferencjach lub szkoleniach.

Odbycie samokształcenia zawodowego biegły rewident potwierdza złożonym przez siebie oświadczeniem.

Podsumowanie

Biegli rewidenci odgrywają ważną rolę w każdym społeczeństwie. Świat zmierza w kierunku globalizacji gospodarki rynkowej, gdzie inwestycje i operacje finansowe coraz częściej przekraczają granice państwowe, dlatego biegli rewidenci potrzebują szerokiej wiedzy, aby zrozumieć kontekst, w jakim działają firmy i inne organizacje. Standaryzacja rachunkowości, bardzo szybkie tempo rozwoju informatyki, nowe oczekiwania informacyjne odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, pojawiające się informacje o międzynarodowych oszustwach oraz aferach gospodarczych poszerzają odpowiednio zakres merytoryczny i metodologiczny szeroko pojętego badania sprawozdań finansowych czy innych usług atestacyjnych wykonywanych przez biegłych rewidentów.

Obecnie od biegłych rewidentów oczekuje się, aby zaspokajali nie tylko potrzeby inwestorów i wierzycieli, lecz także potrzeby informacyjne innych użytkowników

informacji finansowych i niefinansowych, dlatego poza zdobyciem technicznej wiedzy i umiejętności księgowych biegłym rewidentom potrzebne są umiejętności, które umożliwią im pełnienie roli doradcy, analityka finansowego, negocjatora i menedżera.

Tytuł zawodowy biegłego rewidenta zobowiązuje do posiadania głębokiej wiedzy oraz umiejętności w zakresie prawa bilansowego, znajomości krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości, międzynarodowych standardów rewizji finansowej, prawa gospodarczego i finansowego i innych regulacji w zakresie przydatnym do wykonywania zawodu.

Obowiązujący w Polsce system kształcenia kadr biegłych rewidentów jest w pełni zgodny z regulacjami międzynarodowymi w tym zakresie, uwzględniając regulacje Unii Europejskiej oraz Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych. Zdobyte uprawnienia biegłego rewidenta w Polsce są honorowane w innych państwach członkowskich UE, a także na zasadzie wzajemności w innych krajach.

Biegły rewident wykonuje zawód zaufania publicznego. Zawodom społecznie kwalifikowanym jako zawody zaufania publicznego społeczeństwo stawia wymóg posiadania bardzo wysokich kwalifikacji fachowych, stałego doskonalenia poziomu umiejętności i zasobu wiedzy fachowej, a także bardzo wysokich, wyższych niż przeciętne, wymogów etycznych, w tym kształtowanych przez samo środowisko korporacji zawodowej.

Bibliografia

- Bień W., *Dziewięćdziesiąt lat działalności organizacji księgowych w Polsce*, „Rachunkowość” 1998, nr 1, s. 10–11. Cebrowska T., Kasperowicz A., Kes Z., Paślawska A., *Autoportret audytorów (wyniki badań ankietowych)*, „Rachunkowość” 2000, nr 8, dodatek „Rachunkowość – audytor”, nr 3. Kaliński A., Kwasiborski A., *Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym*, „Rachunkowość” 1992, nr 10.
- Kaliński A., Kwasiborski A., Naumiuk T., *Podręcznik biegłego rewidenta*, Rewiks, Warszawa 1993.
- Kalkutin W., Mitrofanow W., *Rewizja i kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych*, PWG, Warszawa 1954.
- Kutzner H., *Badanie sprawozdań finansowych małych spółek*, „Rachunkowość” 1992, nr 1–2, 1992.
- Messner Z., *Rozwój systemu rewizji finansowej w Polsce a wejście do Unii Europejskiej*, w: *Rewizja finansowa a zmiany w prawie gospodarczym*, materiały pokonferencyjne III Dorocznej Konferencji Audytingu KIBR, Warszawa 2002, s. 151–153.
- Micherda B., *Kompetencje zawodowe w świetle etyki biegłego rewidenta*, w: *Etyka biegłego rewidenta w teorii, prawie i praktyce*, materiały pokonferencyjne VII Dorocznej Konferencji Audytingu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, Warszawa 2007.

- Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2020.
- Pfaff J., *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2007.
- Molski S., *Kilka uwag o szkoleniu obligatoryjnym biegłych rewidentów*, „Rachunkowość” 2001, nr 5, wkładka „Rachunkowość – audytor”, nr 2, s. 7–9.
- Okólnik nr KS 3/64 z dnia 25 lutego 1964 r. w sprawie zabezpieczenia prawidłowości weryfikacji wyniku działalności gospodarczej przedsiębiorstw oraz dokonywania prawidłowych odpisów na fundusze specjalne (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2 z 1964 r., poz. 4).
- Pfaff J., *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2020.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych (Dz.U. z 1928 r., nr 39, poz. 383).
- Rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 14 grudnia 1928 r. o układaniu i przedstawianiu przez izby przemysłowo-handlowe sądom (sędziom) rejestrowym list, zawierających spis biegłych rewidentów (M.P. z 1928 r., nr 294, poz. 720).
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27.06.1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. nr 57 z 1937 r.)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 października 1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz.U. nr 50 z 1954 r., poz. 255).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych (Dz.U. nr 25 z 1982 r. poz. 180).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.08.1990 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych, wysokości opłat za weryfikację oraz szczegółowych praw i obowiązków biegłych księgowych (Dz.U. nr 62 z 1990 r., poz. 361).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz.U. z 2017 r., poz. 2396).
- Tendera P., *Sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie. Sporządzanie, badanie, weryfikacja*, PWE, Warszawa 1987.
- Tendera P., *Poradnik dla biegłych rewidentów*, SKwP Oddział Okręgowy w Katowicach, Katowice 1993.
- Uchwała nr 332 Rady Ministrów z 16 sierpnia 1957 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych działających według rozrachunku gospodarczego, (M.P. nr 73 z 1957 r. poz.438).
- Uchwała nr 187 Rady Ministrów z 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. nr 58 z 1959 r. poz. 278).
- Uchwała nr 56 Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1963 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw państwowych (M.P. nr 13 z 1963 r., poz. 70).

- Uchwała nr 38 Komisji Papierów Wartościowych z dnia 22 maja 1992 r. w sprawie dokonania wpisu na listę biegłych rewidentów (Dziennik Urzędowy Komisji Papierów Wartościowych, nr 3 z 1992 r., poz. 55).
- Uchwała nr 312/22/2001 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 5 lutego 2001 r. w sprawie egzaminów na biegłych rewidentów, Biuletyn nr 46, KIBR, 30 marca 2001.
- Uchwała nr 3 z dnia 30 czerwca 2002 r. Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów w sprawie zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów, „Biuletyn KIBR 2002”, nr 52, s. 38.
- Uchwała nr 154/11/2004 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 20 kwietnia 2004 r. w sprawie wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów na biegłych rewidentów, Informator dla kandydatów na biegłych rewidentów, KIBR, Warszawa 2006.
- Uchwała Nr 1273/30/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 września 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłych rewidentów, https://www.pibr.org.pl/assets/file/2351,1273_Zakres%20egzamin%C3%B3w_uchwa%C5%82a%20KRBR_17.08.2017.pdf (data dostępu: kwiecień 2023).
- Ustawa z 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 111 z 1991 r. poz. 480).
- Ustawa z 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. nr 121 z 1994 r. poz. 592).
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. nr 77, poz. 649).
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym Dz.U. z 2022 r. poz. 1302
- Zarządzenie Ministra Finansów z 5 stycznia 1960 r. w sprawie dyplomowanych biegłych księgowych., (M.P. nr 8 z 1960 r. poz. 39).
- Winiarska K., *Audyt finansowy*, InfoAudit, Warszawa 2005.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 26 listopada 1965 r. w sprawie weryfikacji wyniku bilansowego niektórych przedsiębiorstw państwowych, (M.P. nr 65 z 1965 r., poz. 371).

Rachunkowość w nurcie katolickiej nauki społecznej

dr Rafał Grabowski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-2081-9262>

otoczenie rachunkowości – kultura chrześcijańska, system wartości, dobre i złe wzorce postępowania, normy etyczne, religia – źródło inspiracji badawczych w rachunkowości

Zachęcony intrygującym tematem przewodnim 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości niniejszym tekstem pragnę wskazać na obszar, którego świadomość pozwala zauważyć nową perspektywę dla prowadzenia i rozwoju badań naukowych z dziedziny rachunkowości. Badań, których efekty dobrze mogą służyć rozwojowi nie tylko nauki o rachunkowości, lecz także jej praktyki. Wyrażam nadzieję, że wyznaczać one mogą drogę, którą rachunkowość może dalej podążać, bez względu na to, jak rozwijać się będzie w przyszłości pogląd co do kolonizacji rachunkowości, wokół której obecnie prowadzimy rozważania. Będąc świadomym tego, że kolonizacja rachunkowości może przybierać różne formy i następować w różnym zakresie, wyrażam przekonanie, że niektóre jej konsekwencje mogą w tym systemie informacyjnym powodować nieodwracalne zmiany, może nawet do zatracania się jego tożsamości. Wobec tego uznaję, że szczególnie ważne jest ustawiczne dbanie o takie atrybuty rachunkowości, które mogą skutecznie przeciwdziałać takiej perspektywie jej rozwoju.

Niniejszy esej został oryginalnie napisany w języku polskim, a po napisaniu przetłumaczony na język angielski i opublikowany w "Journal of Management and Financial Sciences – JMFS" (2019) pod tytułem: *Can we make references to Catholic social teaching (CST) when expanding scientific knowledge in accounting? Research problem statement*. Przedstawiony tutaj oryginalny tekst nie był wcześniej publikowany.

Czy przy rozbudowywaniu gmachu wiedzy naukowej z zakresu rachunkowości można korzystać z dokumentów wchodzących w zakres nauczania społecznego Kościoła? Przeciwnicy korzystania z nauczania społecznego Kościoła mogliby zauważyć, że nauka nie powinna być utożsamiana z religią. Tym samym opracowania o charakterze religijnym nie powinny stanowić elementu konstrukcji gmachu wiedzy, która zwana jest nauką i do której dochodzi się na drodze poznania naukowego, a nie na drodze poznania objawionego (właściwego dla religii). W ocenie autora niniejszego opracowania takie stanowisko nie jest jednak słuszne. W eseju autor podjął próbę dyskusji i wykazania, że prowadząc badania z zakresu rachunkowości, można odwoływać się do katolickiej nauki społecznej. Dążąc do wykazania słuszności tej tezy autor podzielił esej na trzy części. W pierwszej z nich została syntetycznie omówiona istota katolickiej nauki społecznej, a także wskazane zostały jej związki z naukami społecznymi, a w szczególności ekonomią. W drugiej części przytoczono przedmiot i cel nauki, jaką jest rachunkowość, a następnie poprzez odwołanie się do tego przedmiotu i celu przedstawiono argumenty przemawiające za słusznością przyjętej tezy.

Katolicka nauka społeczna i jej związki z naukami społecznymi

Katolicka nauka społeczna (KNS) może być rozumiana dwojako. Po pierwsze, jako nauczanie Kościoła Katolickiego kierowane do jego wiernych – w takim przypadku jest doktryną, która odnosi się do szeroko pojętych relacji społecznych. W jednym z dokumentów wchodzących w skład KNS, a dokładnie rzecz ujmując w encyklice *Sollicitudo rei socialis* Jan Paweł II zapisał, że KNS jest:

dokładnym sformułowaniem wyników pogłębionej refleksji nad złożoną rzeczywistością ludzkiej egzystencji w społeczeństwie i w kontekście międzynarodowym, przeprowadzonej w świetle wiary i tradycji kościelnej. Jej podstawowym celem jest wyjaśnianie tej rzeczywistości poprzez badanie jej zgodności czy niezgodności z nauką Ewangelii o człowieku i jego powołaniu doczesnym, a zarazem transcendentnym; zmierza zatem do ukierunkowania chrześcijańskiego postępowania¹.

Według Konferencji Biskupów Katolickich USA tak rozumiana KNS obejmuje siedem szerokich bloków zagadnień². Są nimi:

¹ Papieska Rada *Iustitia et Pax*, *Kompendium nauki społecznej Kościoła*, Kielce 2005 r., par. 72, www.vatican.va (dostęp: kwiecień 2023).

² The United States Conference of Catholic Bishops (USCCB), *Sharing Catholic Social Teaching: Challenges and Directions*, June 19, 1998, www.usccb.org (dostęp: kwiecień 2023).

- a) życie i godność osoby ludzkiej,
- b) rodzina, wspólnota i uczestnictwo,
- c) prawa i obowiązki,
- d) troska o biednych i słabych,
- e) godność pracy i prawa pracowników,
- f) solidarność,
- g) troska o stworzenie.

W obrębie tych ogólnie zatytułowanych bloków zagadnień znajdują się między innymi kwestie dotyczące wprowadzania sprawiedliwości, zapewnienia pracy bezrobotnym, propagowania godności i integralnego powołania osoby ludzkiej, poprawy jakości warunków egzystencji, propagowania solidarności, zapewnienia respektowania podstawowych ludzkich praw (zwłaszcza dzieci), likwidacji głodu i nędzy oraz analfabetyzmu, zapewnienia wszystkim ludziom opieki lekarskiej, likwidacji bezdomności, wskazywania sensu i wartości życia, zapobiegania i pomocy w wychodzeniu z uzależnień, zapobiegania opuszczeniu w starości, likwidacji dyskryminacji, zapobiegania dewastacji środowiska naturalnego, wprowadzania pokoju.

KNS rozumiana jako doktryna jest opracowywana przez Urząd Nauczycielski Kościoła Katolickiego – Magisterium, tworzone przez papieża i sobór, a także biskupów³, przy czym, co warto uwypuklić, KNS powstaje przy uwzględnieniu wiedzy naukowej pozwalającej zrozumieć rzeczywistość ludzi i otaczającego ich świata. Przeprowadzenie refleksji nad „złożoną rzeczywistością ludzkiej egzystencji w społeczeństwie i w kontekście międzynarodowym” wymaga nie tylko „światła wiary i tradycji kościelnej”, lecz także poznania owej złożonej rzeczywistości. Stąd też nauka społeczna Kościoła czerpie z dorobku innych nauk.

Nauka społeczna Kościoła korzysta z wszelkiego poznawczego wkładu, jaki wnosi każda dziedzina wiedzy i posiada ważny charakter interdyscyplinarny (...) Istotny jest przede wszystkim wkład filozofii (...) filozofia jest odpowiednim i nieodzownym narzędziem właściwego zrozumienia podstawowych pojęć nauki społecznej, do których należą: osoba, społeczeństwo, wolność, świadomość, etyka, prawo, sprawiedliwość, dobro wspólne, solidarność, pomocniczość, państwo. (...) Znaczący wkład w naukę społeczną wnoszą również nauki humanistyczne i społeczne: ze względu na udział prawdy, jakiej jest nosicielem, nie może wykluczać żadnej dziedziny wiedzy. Kościół uznaje i przyjmuje wszystko to, co przyczynia się do zrozumienia człowieka w coraz szerszej, zmieniającej się o coraz bardziej złożonej sieci relacji społecznych. Jest on świadomy, faktu, że do głębokiego poznania człowieka nie dochodzi się jedynie przez teologię, bez wkładu wielu dziedzin wiedzy, do których sama teologia się odwołuje⁴.

³ Papieska Rada Iustitia et Pax (2005), dz. cyt., par. 79.

⁴ Tamże, par. 76–78.

KNS zawiera wskazówki do działania (inspiracje), zasady i oceny rozwiązań, co jednak nie oznacza dążenia Kościoła Katolickiego do ustanawiania szczegółowych rozwiązań i pozbawiania ludzkości wolności w kreowaniu rzeczywistości, w jakiej ludzie żyją. KNS respektuje bowiem autonomiczność rzeczy świeckich. Stanowi ona natomiast przejaw mądrej refleksji obejmującej ocenę rzeczywistości i ukierunkowanie działań ludzkości na wspólne dobro. Jej celem nie jest zniewolenie, wręcz przeciwnie – jest ona ukierunkowana na przybliżanie się pojedynczych osób i całych społeczeństw do pełni wolności oraz zapobieganie utracie tej wolności poprzez wchodzenie przez ludzi w kolejne zniewolenia wewnętrzne i zewnętrzne.

Do najważniejszych źródeł KNS należą encykliki dotyczące nauczania społecznego⁵. Pierwszą encykliką społeczną była encyklika *Rerum novarum* papieża Leona XIII ogłoszona 15 maja 1891 r. Dotyczyła ona kwestii robotniczej. Od tamtej pory ogłoszonych zostało szereg innych encyklik społecznych, jak na przykład często opisywana w literaturze przedmiotu *Laborem exercens* papieża Jana Pawła II, zawierająca wyniki pogłębionej refleksji nad pracą ludzką, a w szczególności nad jej znaczeniem dla jednostek, rodzin i całych społeczeństw, zagrożeniami właściwego porządku związanego z tą sferą działalności człowieka, konfliktem pomiędzy pracą a kapitałem, uprawnieniami ludzi pracy oraz duchowością pracy.

Scharakteryzowana powyżej KNS jest rozumiana jako doktryna. Termin ten może być jednak rozumiany również inaczej: przedmiotowo dotyczyć tego samego, to jest jako działalność naukowa, której przedmiotem jest nauczanie społeczne Kościoła. KNS jest bowiem również przedmiotem badań i dociekań naukowych, jednakże – co warto uwypuklić – podobnie jak w przypadku doktryny, tak i tutaj jej przedmiot dotyczy nie tylko etyki i teologii, lecz także całokształtu nauk społecznych⁶. Te związki KNS rozumianej jako przejaw działalności naukowej z naukami społecznymi można dostrzec na różnych płaszczyznach. W Polsce są to publikacje naukowe, w których podejmowane są kwestie KNS i ekonomii, a zwłaszcza ekonomii społecznej⁷, publikacje naukowe dotyczących KNS i prawa⁸, a także konferencje naukowe organizowane w ośrodkach akademickich, jak np. międzynarodowa konferencja naukowa „Chrześcijaństwo a ekonomia”, która odbyła się w 2015 r. i była

⁵ C. Strzeszewski, *Katolicka nauka społeczna*, Redakcja Wydawnictw Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 1994, s. 163.

⁶ Tamże, s. 157.

⁷ Np. M. Chomątowska, *Nauka społeczna Kościoła a gospodarka społeczna*, „Ekonomia Społeczna” 2013, nr 3, s. 67–79; B. Klimczak, *Trudne związki katolickiej nauki społecznej i ekonomii*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2012, nr 15, s. 16–23; A. Zadroga, *Ekonomia społeczna i nauczanie społeczne Kościoła. Wzajemne implikacje aksjologiczne*, „Roczniki Teologii Moralnej” 2009, nr 1(56), s. 213–229.

⁸ Np. A. Reda-Ciszewska, M. Włodarczyk, *Wartości i interesy a prawo pracy. Wokół Encykliki Laborem exercens Jana Pawła II*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014.

zorganizowana przez m.in. Polskie Towarzystwo Ekonomiczne (PTE) oraz Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie⁹. Związki te można również dostrzec na płaszczyźnie publikacji wydawanych w innych krajach, chociażby dokonując przeglądu literatury w obecnie wykorzystywanych bazach publikacji naukowych. Na przykład, przeszukując bazę JSTOR pod kątem haseł *economy* oraz *catholic social teaching*, program wykorzystywany do obsługi tej bazy danych wynajduje przeszło 42 tysiące publikacji.

Możliwe związki pomiędzy rachunkowością a katolicką nauką społeczną

Zagadnienie istoty nauki, jaką jest rachunkowość, podejmowane jest w Polsce co najmniej lat 50. XX w. W ostatnich latach w polskim środowisku naukowym przeprowadzona została szeroko zakrojona dyskusja, której owocem były liczne publikacje poświęcone nauce o rachunkowości, a także opracowanie stanowiące wyraz wspólnego stanowiska, jakie zajęło środowisko akademików w Polsce w kwestii istoty nauki o rachunkowości. W dokumencie tym można przeczytać między innymi, że przedmiotem rachunkowości rozumianej jako działalność naukowa są „stosowane i potencjalne sposoby odwzorowania zdarzeń i procesów gospodarczych faktycznych i planowanych w podmiotach gospodarujących, ich skutki ekonomiczne oraz relacje powstające w procesie tego odwzorowania”¹⁰. Z kolei celem dyscypliny naukowej, jaką jest rachunkowość, jest:

prowadzenie badań naukowych skutkujących formułowaniem, testowaniem, i oceną teorii, które pozwalają poznać i zrozumieć istotę, strukturę i rolę praktyki rachunkowości nie tylko z technicznego i proceduralnego punktu widzenia, lecz również organizacyjnego, społecznego i politycznego, a także projektowanie nowych rozwiązań dla praktyki w postaci teorii (pozytywnych i normatywnych)¹¹.

W obrębie tak rozumianego przedmiotu i celu rachunkowości, jako dyscypliny naukowej, mieszczą się między innymi poznawanie i opisywanie praktyki rachunkowości i tego, jak jest ona determinowana przez szeroko pojętą kulturę, w której jest osadzona (w tym kulturę chrześcijańską), a także projektowanie nowych rozwiązań dla praktyki. Czy wobec tego w trakcie procesu poznawania i opisywania

⁹ A. Pollok (red.), „Chrześcijaństwo a ekonomia”, Materiały międzynarodowej konferencji naukowej (Kraków 23 i 24 kwietnia 2015 r.), Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2015.

¹⁰ A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. XII.

¹¹ Tamże.

praktyki rachunkowości, jak również projektowania nowych rozwiązań można odwoływać się do KNS rozumianej jako doktryna lub działalność naukowa? W ocenie autora niniejszej publikacji odpowiedź na tak postawione pytanie jest twierdząca i może być uzasadniona w następujący sposób.

Po pierwsze rachunkowość jest nauką stosowaną. W przypadku nauk stosowanych celem jest wypracowanie wiedzy użytecznej w praktyce, wiedzy, dzięki której można dobierać właściwe środki na drodze do realizacji wyznaczonych celów oraz przewidywać skutki przyjętych zamierzeń, wiedzy, dzięki której można skutecznie działać¹². W przypadku rachunkowości poszukiwanie owej wiedzy użytecznej gospodarczo oznacza zatem, tak jak zresztą wynika z przytoczonego powyżej opisu przedmiotu i celu rachunkowości, poszukiwanie i projektowanie nowych rozwiązań dla praktyki, którą tworzą ludzie.

Relacje ludzkie, relacje w społeczeństwie, działalność ludzka mogą być rozpatrywane na różnych płaszczyznach: ekonomicznej, prawnej, politycznej, czy też religijnej. Nie ulega wątpliwości, że płaszczyzny te dotyczą tego samego – człowieka i jego działalności. Nieprawdziwe jest twierdzenie, że płaszczyzny te są autonomiczne, że można zajmować się polityką w całkowitym oderwaniu od ekonomii, prawa czy relacji w społeczeństwie bądź w oderwaniu od systemu wartości. Tak samo nie jest prawdziwe twierdzenie, że można zajmować się prawem w całkowitym odizolowaniu od ekonomii, polityki czy systemu wartości. Nie jest prawdziwe także twierdzenie, jakoby płaszczyzna religijna nie była powiązana z pozostałymi wymiarami (płaszczyznami) działalności człowieka. Człowiek jako osoba i istota religijna jest niepodzielny, jeden. Tym samym nie sposób wymagać od niego innego systemu wartości w pracy, innego w domu, a jeszcze innego w miejscach publicznych. Takie stawianie sprawy (tj. stawianie takiego wymagania) oznaczałoby bowiem pozbawienie człowieka prawa do wyboru wyznawanego systemu wartości, prawa do wolności wyznania, a tym samym do samostanowienia. Jeżeli bowiem pod pojęciem religii rozumiemy system wierzeń i wartości, a pod pojęciem wolności wyznania rozumiemy nie tylko prawo do praktyk religijnych, lecz także do wyznawanego systemu wartości, to tym samym nie sposób odmówić osobom zajmującym się nauką o rachunkowości prawa do poszukiwania rozwiązań, które będą przyczyniały się do budowania społeczeństwa funkcjonującego zgodnie z KNS przy jednoczesnym poszanowaniu wolności osób innych wyznań.

Po drugie praca pracowników naukowych ma tę olbrzymią zaletę, że pozostawia znaczny zakres swobody doboru zagadnień poruszanych na płaszczyźnie

¹² K. Ajdukiewicz, *Wartość nauki*, w: tegoż, *Język i poznanie. Wybór pism z lat 1920–1939*, PWN, Warszawa 2006, s. 314–316.

dociekań naukowych. Pod tym względem istnieje dość duża swoboda, która jest ograniczona dla badaczy jedynie subiektywnie przyjętym przedmiotem dociekań naukowych właściwym dla danej nauki. W przypadku nauk ekonomicznych, w tym również rachunkowości, istnieje szereg opracowań, których tematyka wskazuje na to, że autorzy poszukiwali odpowiedzi na pytania o dobre i złe wzorce postępowania, o normy etyczne. Mowa tu oczywiście o publikacjach dotyczących etyki, w tym również etyki w rachunkowości. Ponadto występują również inne publikacje, w których z kolei opisywany jest system rachunkowości odpowiadający zasadom konkretnej religii bądź kultury ukształtowanej przez daną religię. Na przykład można tutaj wymienić polskojęzyczne opracowania, w których podejmuje się kwestię rachunkowości w islamie¹³. Opracowania, o których mowa powyżej (zarówno te dotyczące etyki, jak również rachunkowości w islamie), zostały napisane przez przedstawicieli nauki i opublikowane w periodykach czy też monografiach zaliczanych do publikacji naukowych. Wobec tego można uznać, że w świetle dotychczasowej praktyki zagadnienie etyki oraz rachunkowości w islamie mieści się w ramach subiektywnie uznawanego przez naukowców przedmiotu nauki rachunkowości. Z tego z kolei można wyciągnąć wniosek, że czerpanie inspiracji do poszukiwań naukowych z encyklik i innych dokumentów wchodzących w zakres nauczania społecznego Kościoła, a także wykorzystywanie zasad moralności do oceny proponowanych rozwiązań nie stoi w sprzeczności z nurtami rozważań podejmowanymi we współczesnej literaturze przedmiotu i przyjętymi praktykami.

Po trzecie rachunkowość jako nauka stosowana służy ludziom, w tym również osobom wykonującym zawody związane z rachunkowością. Czy można zatem ignorować system wartości, który uznają lub stosują te osoby? Odpowiedź na to pytanie wydaje się oczywista – nie można. A to właśnie te osoby wyraziły zainteresowanie wartościami propagowanymi przez Kościół Katolicki podczas spotkania z papieżem Franciszkiem, a które miało miejsce w listopadzie 2014 r. w trakcie Światowego Kongresu Księgowych w Rzymie.

Jak wynika z powyższego, odwoływanie się do KNS w trakcie pracy naukowej dotyczącej rachunkowości jest możliwe. KNS może tutaj przede wszystkim stanowić źródło inspiracji dla tych, którzy chcą przyczynić się do poszukiwania rozwiązań z zakresu rachunkowości, które będą stanowiły realną odpowiedź na

¹³ Np. J. Adamek, *Rachunkowość w kręgu kultury islamskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 49(105), s. 7–17; J. Adamek, *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*, CeDeWu, 2012; J. Adamek, *Spoleczna natura rachunkowości islamskiej – wybrane problemy*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2013, nr 129, s. 11–26; M. Czerny, *Wpływ zasad religijnych islamu na sprawozdania finansowe – zarys problemu*, „Rachunkowość Warta Poznania” 2015; E. Jaworska, *Specyfika rachunkowości islamskiej. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 625, s. 75–85.

problemy i wyzwania naświetlane przez KNS. Przykładowo mogą to być rozwiązania w zakresie raportowania, które w realny sposób będą przyczyniały się do likwidacji ubóstwa, niesprawiedliwości w podziale wypracowanych dóbr czy też służyć będą ochronie środowiska naturalnego. Ponadto KNS może być wykorzystana jako kryterium oceny wartości moralnej tych rozwiązań, przy czym warto wtedy mieć na uwadze całościową wizję tegoż nauczania. KNS stanowi spójną całość. Rozpatrywanie kwestii ekonomicznych, w tym również proponowanie i ocena rozwiązań istniejących problemów z zakresu rachunkowości w oderwaniu od nauczania dotyczącego innych obszarów, np. osoby ludzkiej i jej praw czy też ochrony środowiska, mogłoby prowadzić do fałszywych wniosków. Na przykład abstrahowanie od nauczania w zakresie osoby ludzkiej i jej praw mogłoby prowadzić do uznania za dopuszczalne rozwiązanie polegające na aborcji lub stosowaniu antykoncepcji godzącej w dar życia w celu zmniejszenia ubóstwa. W tym kontekście bardzo przydatne wydaje się być opracowanie, jakim jest Kompendium Katolickiej Nauki Społecznej, które „daje kompleksowy przegląd podstawowych zagadnień «korpusu» doktrynalnego katolickiego nauczania społecznego. Przegląd ten pozwala we właściwy sposób podjąć kwestie społeczne naszych czasów, które wymagają tego, by podchodzić do nich zgodnie z całościową wizją, gdyż są one ze sobą coraz bardziej powiązane, wzajemnie uzależnione i w coraz większym stopniu dotyczą całej rodziny ludzkiej”¹⁴.

Bibliografia

- Adamek J., *Rachunkowość w kręgu kultury islamskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2019, nr 49(105), s. 7–17.
- Adamek J., *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*, CeDeWu, 2012
- Adamek J., *Społeczna natura rachunkowości islamskiej – wybrane problemy*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2013, nr 129, s. 11–26.
- Ajdkiewicz K., *Język i poznanie. Wybór pism z lat 1920–1939*, PWN, Warszawa 2006.
- Czerny M., *Wpływ zasad religijnych islamu na sprawozdania finansowe – zarys problemu*, „Rachunkowość Warta Poznania” 2015.
- Chomątowska M., *Nauka społeczna Kościoła a gospodarka społeczna*, „Ekonomia społeczna” 2013, nr 3, s. 67–79.
- Jaworska E., *Specyfika rachunkowości islamskiej. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 625, s. 75–85

¹⁴ Papieska Rada Iustitia et Pax, dz. cyt., par. 9.

- Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
- Klimczak B., *Trudne związki katolickiej nauki społecznej i ekonomii*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2012, nr 15, s. 16–23.
- Papieska Rada Iustitia et Pax, *Kompendium nauki społecznej Kościoła*, Kielce 2005, www.vatican.va (dostęp: kwiecień 2023).
- Pollok A. (red.), „Chrześcijaństwo a ekonomia”, materiały międzynarodowej konferencji naukowej (Kraków 23 i 24 kwietnia 2015 r.), Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2015.
- Reda-Ciszewska A., Włodarczyk M., *Wartości i interesy a prawo pracy. Wokół Encykliki Laborem exercens Jana Pawła II*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014.
- Strzeszewski C., *Katolicka nauka społeczna*, Redakcja Wydawnictw KUL, Lublin, 1994.
- The United States Conference of Catholic Bishops (USCCB), *Sharing Catholic Social Teaching: Challenges and Directions*, June 19, 1998, <http://www.usccb.org> (dostęp: kwiecień 2023).
- Zadroga A., *Ekonomia społeczna i nauczanie społeczne Kościoła. Wzajemne implikacje aksjologiczne*, „Roczniki Teologii Moralnej” 2009, nr 1(56), s. 213–229.

II.12

Przeciw praniu pieniędzy – potrzeba kolonizacji wiedzy z obszaru rachunkowości

dr Michał Kaczmarski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-5100-0308>

kryminalistyka i rachunkowość, pranie pieniędzy, wartość wiedzy z rachunkowości, rachunkowość – poszerzanie spektrum argumentów, audyt śledczy, gama zawodowa na straży obrotu gospodarczego, model 3S

S Skuteczność walki z przestępstwem prania pieniędzy pozostaje na niezwykle niskim poziomie od wielu lat. Badania Organizacji Narodów Zjednoczonych wskazują na podleganie przypadkowi zaledwie 0,2% znanej skali zjawiska. Tymczasem skuteczna walka z przestępczością gospodarczą, czyli nakierowaną na generowanie przychodów wskutek popełniania czynów zabronionych przez ustawę karną, nie będzie możliwa bez pokazania, że przestępstwo nie popłaca. Póki co wydaje się być wręcz odwrotnie. W tym kontekście proponuję model optymalizacji systemu walki z praniem pieniędzy na poziomie krajowym i globalnym, a jego kluczowym elementem jest dostrzeżenie potencjału synergii wynikającej ze skolonizowania procesu karnego w sprawach gospodarczych, a szerzej całego systemu walki z praniem pieniędzy przez wiedzę z obszaru rachunkowości.

Co wspólnego ma rachunkowość, kryminalistyka i postępowanie karne w sprawach gospodarczych

Choć pozornie wydawać się może, że proces karny i rachunkowość to dwie nie związane ze sobą sfery życia, niniejszy tekst ma za zadanie podać w wątpliwość taki tok rozumowania. Wszak rachunkowość to „system informacyjny służący jego użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych [...] oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem”.¹ Badania prowadzone przez osoby posiadające wiedzę z zakresu rachunkowości obejmują np. modele wczesnego ostrzegania przed upadłością przedsiębiorstw. Wykorzystywanie ich w praktyce biznesowej może stanowić wsparcie w podejmowaniu działań prewencyjnych².

Informacje dostarczane przez system rachunkowości mogą spełniać różne funkcje, wśród których w szczególności wymienia się następujące:

- 1) dostarczanie wiedzy o zdarzeniach gospodarczych które miały miejsce w przedsiębiorstwie zainteresowanym i uprawnionym do tego stronom, np. kierownictwu, kontrahentom lub inwestorom (funkcja informacyjna);
- 2) dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania decyzji gospodarczych, przez różnych interesariuszy, jednak tym razem w szczególności w celu podejmowania decyzji na przyszłość (funkcja zarządcza);
- 3) weryfikacja czy dane zawarte w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa można uznać za wiarygodne (funkcja kontrolna), np. czy rozpoznane przychody znajdują potwierdzenie w dokumentacji księgowej oraz czy dokumentacja ta nie budzi wątpliwości w aspekcie formalnym i merytorycznym³.

Wszystkie trzy wspomniane wyżej funkcje rachunkowości mają kapitalne znaczenie w kontekście oceny zdarzeń gospodarczych, które trafiają w obszar zainteresowania prawa karnego gospodarczego. To ostatnie najkrócej można by zdefiniować jako „przepisy określające czyny karalne, których przedmiotem ochrony są ponadindywidualne interesy uczestników obrotu gospodarczego”.⁴ W ramach postępowania karnego w sprawach gospodarczych najczęściej trudno odnieść się do zarzutów karnych bez uwzględnienia kontekstu ekonomicznego, a zwłaszcza rachunkowo-księgowego. Dla przykładu nie sposób odnieść się do zarzutu karalnej manipulacji dokumentacją działalności gospodarczej oraz odpowiedzieć na pyta-

¹ I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości. Wykład*, Difin, Warszawa 2006, s. 14.

² P. Dec, *Modele wczesnego ostrzegania przed upadłością przedsiębiorstw i badania nad ich skutecznością w Polsce*, w: *Bankructwa przedsiębiorstw: wybrane aspekty instytucjonalne*, E. Mączyńska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.

³ I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości. Wykład*, Difin, Warszawa 2006, s. 16–18.

⁴ J. Skorupka, *Prawo karne gospodarcze. Zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 15.

nie, czy doszło do wyrządzenia szkody wskutek „prowadzenia w sposób nierzetelny dokumentacji tej działalności” bez oceny zdarzeń z perspektywy wiedzy z zakresu rachunkowości. Ocena taka stanowi kluczową przesłankę odpowiedzialności dla wspomnianego przestępstwa karalnej manipulacji dokumentacją działalności gospodarczej z art. 303 § 1 Kodeksu karnego (dalej kk)⁵.

W tym kontekście osoby posiadające wiedzę z obszaru rachunkowości wykorzystywane są często jako biegli. Przepis art. 193 § 1 Kodeksu postępowania karnego (dalej kpk)⁶ stanowi, że „jeżeli stwierdzenie okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy wymaga wiadomości specjalnych, zasięga się opinii biegłego albo biegłych”. Prokuratorzy, którzy wnoszą do sądu i podtrzymują w procesie sądowym akt oskarżenia w sprawach karnych gospodarczych, to osoby z wykształceniem prawniczym, dlatego bardzo rzadko posiadają choćby podstawową wiedzę z obszaru rachunkowości, co wynika z modelu edukacji prawniczej w Polsce. W tej sytuacji wydawałoby się więc, że zastosowanie dyspozycji art. 193 § 1 kpk stanowić powinno, co do zasady, obligatoryjny element każdego postępowania przygotowawczego w sprawach karnych gospodarczych, tj. powołanie biegłego z zakresu rachunkowości. Zwłaszcza w sprawach skomplikowanych, wielowątkowych i posiadających aspekt międzynarodowy, jak często dzieje się w przypadku przestępstwa z art. 299 § 1 kk, tj. w sprawach dotyczących prania pieniędzy. Art. 299 § 1 kk znajduje się w rozdziale XXXVI Kodeksu karnego pt. „Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu i interesom majątkowym w obrocie cywilnoprawnym”. Z doświadczeń autora wynika jednak, że w przypadku zawiadomień kierowanych do prokuratury przez Departament Informacji Finansowej przy Generalnym Inspektorze Informacji Finansowej (polska jednostka analityki finansowej, o której mowa w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu)⁷, powołanie biegłego z dziedziny rachunkowości wcale zasadą nie jest. Choć wspomniany Departament Analityki Finansowej jest źródłem znacznej większości wszystkich zawiadomień kierowanych do powszechnych jednostek prokuratury w sprawach o podejrzenie prania pieniędzy, często są to zawiadomienia o złożonym *modus operandi* sprawców działających w środowisku międzynarodowym i wykorzystujących tzw. spółki fasadowe do maskowania składników aktywów pochodzących z popełniania innych przestępstw generujących korzyści majątkowe. Skalę i skomplikowanie analiz prowadzonych przez Departament Informacji Finansowej widać bardzo wyraźnie w corocznych Raportach z działalności Generalnego Inspektora

⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.).

⁶ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.).

⁷ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.).

Informacji Finansowej publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów. Corocznie ze strony Generalnego Inspektora Informacji Finansowej do jednostek prokuratury kierowane jest kilkaset zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa prania pieniędzy. Efekty tych zawiadomień liczone w wartości aktywów podlegających przypadkowi w wyniku zakończonych wyrokiem skazującym postępowań karnych kierowanych do sądów przez powszechne jednostki prokuratury pozwalają jednak na postawienie tezy, że możemy zrobić więcej, aby zwiększyć skuteczność ścigania prania pieniędzy (tj. miliony podlegające przypadkowi w wyrokach sądów wobec miliardów złotych z zawiadomień Generalnego Inspektora).

W dalszej części tekstu skupię się na kontekście ścigania przestępstwa prania pieniędzy, a to ze względu na jego szczególne cechy, o których więcej w kolejnych rozdziałach. Jedną z nich jest jednak międzynarodowy zasięg aktywności sprawców prania pieniędzy, którzy do realizacji swoich działań wykorzystują podmioty gospodarcze zlokalizowane na całym świecie. O ile organy ścigania działają często lokalnie, wiedza, której potrzebują do analizy podejrzeń prania pieniędzy wykracza poza regulacje krajowe. W tym kontekście również kapitałnego wsparcia dostarcza rachunkowość, a to ze względu na fakt, że „w ostatnich latach, w związku z umiędzynarodowieniem procesów gospodarczych, występuje konieczność harmonizacji polityki rachunkowości, której owocem mogłaby być tzw. rachunkowość światowa. Oznacza to, czy tego chcemy, czy nie chcemy, powstanie ponadnarodowych zasad rachunkowości. [...] Związane jest to z faktem globalizacji gospodarki światowej, która wymusza standaryzację”⁸. Przejawem tej standaryzacji są m.in. Dyrektywy UE, jak choćby Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, czy Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej publikowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Wiedza z obszaru rachunkowości, nawet jeśli jest stosowana lokalnie, pozwala na analizę zdarzeń gospodarczych w wymiarze międzynarodowym. Tym bardziej więc postępowania karne w sprawach o pranie pieniędzy wymagają kontekstu, którego źródłem może być właśnie wiedza i wiadomości specjalne z dziedziny rachunkowości. Podsumowując wywód na temat potrzeby aplikacji wiedzy z zakresu rachunkowości w procesie karnym w sprawach dotyczących zarzutów prania pieniędzy, należy wskazać, że rachunkowość jako system pomiaru i oceny zdarzeń gospodar-

⁸ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002, s. 37.

czych w wymiarze ekonomicznym stanowi użyteczny aparat narzędziowy w identyfikacji zdarzeń nietypowych, które mogą sugerować brak uzasadnienia ekonomicznego, a to może prowadzić do skutecznej weryfikacji podejrzenia popełnienia przestępstwa prania pieniędzy.

Użyteczność wiedzy z obszaru rachunkowości w procesie karnym dostrzega także kryminalistyka, stanowiąca naukę pomocniczą w procesie karnym oraz pracy śledczego, i to już od końca XIX w. Kryminalistyka, to „praktyczna nauka opracowująca zasady sprawnego działania, stosowania taktycznych i technicznych metod śledczych i badawczych wykorzystywanych w celu ujawniania i zabezpieczania faktów mających znaczenie wykrywcze i dowodowe oraz zapobiegania ujemnym zjawiskom społecznym”⁹. Do zdobyczy kryminalistyki należy chociażby wprowadzenie do procesu karnego wyników badań z zakresu daktyloskopii, DNA, traseologii, mechanoskopii, badań porównawczych pisma, cheiloskopii czy metodyka zabezpieczenia dowodów elektronicznych lub przeszukania miejsca zdarzenia w ramach czynności dowodowych.

Współcześnie nauka kryminalistyki dostrzega natomiast praktyczną wartość wiedzy z zakresu rachunkowości i tzw. audytu śledczego, podnosząc, że:

audyt śledczy to zastosowanie metod rachunkowości do gromadzenia dowodów wykorzystywanych w postępowaniach dotyczących przestępstw finansowych, dlatego też niekiedy zwany jest rachunkowością sądową. Skupia się on na wykrywaniu nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, sporządzanych sprawozdaniach finansowych, a także nieprawidłowościach związanych z upadłościami firm, oszustwami giełdowymi, podatkowymi czy oszustwami informatycznymi. Działalność ta w oczywisty sposób wpisuje się w funkcję profilaktyczną kryminalistyki, ale i wykrywczą. Podczas audytu śledczego na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego ustala się stan faktyczny i ocenia go według wcześniej przyjętych kryteriów. Jeżeli zostaną ujawnione nieprawidłowości, ustala się ich przyczyny, rozmiar, charakter, skutki oraz osoby odpowiedzialne za ich powstanie¹⁰.

W tym kontekście nic nie stoi na przeszkodzie, aby warsztat audytora śledczego wprowadzić do postępowania karnego, a tym bardziej do postępowań w sprawach o pranie pieniędzy. Zresztą od kilkadziesiąt lat FBI (Federalne Biuro Śledcze) oraz Departament Sprawiedliwości w USA (ten ostatni jest odpowiednikiem polskiej prokuratury) w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz dowodowych w postępowaniu karnym regularnie wykorzystuje wsparcie biegłych z obszaru rachunkowości w ramach postępowań karnych. Departament

⁹ E. Gruza, M. Goc, J. Moszczyński, *Kryminalistyka, czyli o współczesnych metodach dowodzenia przestępstw*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 27.

¹⁰ Tamże, s. 99.

Sprawiedliwości organizuje nawet kursy z zakresu rachunkowości dla prokuratorów i śledczych, dostrzegając potrzebę rozszerzania wiedzy w obszarze rachunkowości wśród tej grupy zawodowej, np. w formule e-learningu. We wprowadzeniu do jednego z takich kursów możemy przeczytać, że „kryminalistyczne analizy księgowo i ustalenia praktykujących profesjonalistów z zakresu rachunkowości mogą zdecydować o tym, czy sprawcy unikną wykrycia ich nielegalnej działalności, czy też zostaną pociągnięci do odpowiedzialności karnej”¹¹. Trudno o lepsze uzasadnienie szerszego wykorzystania wiedzy z zakresu rachunkowości w praktyce polskiej prokuratury, a zwłaszcza w zawiłych sprawach gospodarczych, a do tej kategorii z pewnością należą postępowania z zawiadomienia Generalnego Inspektora Informacji Finansowej.

Skoro dysponujemy tak potężnym aparatem poznawczym, to czemu nie jest on standardowym wyposażeniem prokuratorów i jednostek analityki finansowej w najtrudniejszych dowodowo postępowaniach karnych dotyczących prania pieniędzy, gdzie sygnał nt. podejrzenia pochodzi z tzw. Instytucji Obowiązanej w rozumieniu przepisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu?

W mojej ocenie może to wynikać z tego, że prawnicy w ramach studiów prawniczych oraz w trakcie aplikacji zawodowej nie odbywają zajęć z zakresu rachunkowości, co sprawia, że postępowania karne gospodarcze mogą przysparzać im znacznie więcej problemów dowodowych niż inne obszary prawa. Wszak w celu identyfikacji anomalii w obrocie gospodarczym musimy najpierw wiedzieć, w jaki sposób wyglądać powinien sposób dokumentacji zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie, choćby z perspektywy podstaw rachunkowości, takich jak struktura bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Właśnie w tym obszarze – tj. potrzeby uzupełnienia wiedzy prawniczej o wiadomości z zakresu rachunkowości – upatruję ogromnego potencjału w optymalizacji modelu wykrywania, dowodzenia oraz eliminacji z obrotu gospodarczego zjawiska prania pieniędzy. W tym też obszarze dostrzegam ogromną przestrzeń, która mogłaby stać się celem swoistej kolonizacji ze strony rachunkowości i nauk ekonomicznych. Wszak pojęcie to oznacza „zasiedlanie terenów słabo zaludnionych”¹², a takim terytorium z perspektywy rachunkowości jest właśnie postępowanie karne gospodarcze. Miejsca jest dość, a współlistnienie wiedzy z zakresu prawa, kryminalistyki i rachunkowości mogłoby wygenerować znaczną synergię w obsza-

¹¹ Departament Sprawiedliwości USA (2007). DOJ Office of Justice Programmes. Pobrano z lokalizacji <https://www.ojp.gov/ncjrs/virtual-library/abstracts/education-and-training-fraud-and-forensic-accounting-guide> (dostęp: kwiecień 2023).

¹² J. Bralczyk, *Słownik 100 tysięcy potrzebnych słów*, PWN, Warszawa 2007.

rze sprawności działania po stronie osób, którym droga jest prawidłowość obrotu gospodarczego i zrównoważony rozwój. Więcej argumentów potwierdzających moją tezę postaram się dostarczyć w dalszej części tekstu.

Pranie pieniędzy jako przestępstwo godzące w szerokie spektrum dóbr, w tym prawidłowość obrotu gospodarczego

Dlaczego właśnie w walce z praniem pieniędzy upatruję miejsca dla kolonizacji po stronie rachunkowości?

Pranie pieniędzy to – najprościej rzecz ujmując – aktywność ludzka, której treścią jest nadawanie pozorów legalności korzyściom majątkowym pochodzącym z popełniania czynów zabronionych. Dla prawnika definicja wydaje się prosta, łatwa i przyjemna, ale dla nieprawnika to jakby opisać kulę, wskazując, że ma kulisty kształt. Zrozumienie istoty i celu prania pieniędzy jest jednak kluczowe, aby dostrzec, dlaczego jego skuteczne ściganie wymaga wiedzy z obszaru metodyki gromadzenia, przetwarzania i rejestracji zdarzeń w obrocie gospodarczym.

Legalną definicję prania pieniędzy w przepisach krajowych znajdziemy w art. 299 § 1 kk, który stanowi, że:

kto środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, posiada, używa, przekazuje lub wywozi za granicę, ukrywa, dokonuje ich transferu lub konwersji, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania albo podejmuje inne czynności, które mogą udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

Przytoczony przepis wskazuje na cztery istotne znamiona, czyli istotne z perspektywy przypisania odpowiedzialności karnej cechy prania pieniędzy jako czynu zabronionego.

Po pierwsze czyn zabroniony prania pieniędzy popełnić może dowolna osoba, ponieważ ustawodawca wprowadził do definicji określenie „kto”, które oznacza kogokolwiek, podejmującego się czynności sprawczej, czyli inaczej karalnego w art. 299 § 1 kk działania lub zaniechania.

Po drugie, tzw. czynnością wykonawczą prania pieniędzy jest każde działanie lub zaniechanie, prowadzące do „udaremnienia lub znacznego utrudnienia stwierdzenia”, że składnik aktywów pochodzi z innego czynu zabronionego, np. przyjęcia

łapówki w ramach korupcji gospodarczej czy rozliczenia transakcji wprowadzenia do obrotu gospodarczego partii sfałszowanych leków. Wystarczy zatem, że wejdziemy w posiadanie aktywów, które bezpośrednio lub pośrednio pochodzą z popełnienia innego czynu zabronionego i stajemy się sprawcą prania pieniędzy. Aby jednak doszło do popełnienia przestępstwa i poniesienia odpowiedzialności karnej, spełnione być muszą dwie dodatkowe przesłanki, o których mowa niżej.

Po trzecie, ponieważ ustawodawca nie wskazuje w art. 299 §1 kk, że działanie lub zaniechanie sprawcy prania pieniędzy może być nieumyślne, przyjmujemy interpretację zawartą w części ogólnej kodeksu karnego, tj. dyspozycję art. 8 kk, która wskazuje na to, że karalne nieumyślne popełnienie „występku” (a takim jest pranie pieniędzy) zachodzi tylko wtedy, gdy ustawa tak stanowi. W przypadku art. 299 §1 kk ustawa nie przewiduje, że możemy popełnić pranie pieniędzy nieumyślnie. Inaczej niż, na przykład, w przypadku paserstwa z art. 292 kk („kto rzecz, o której na podstawie towarzyszących okoliczności powinien i może przypuszczać, że została uzyskana za pomocą czynu zabronionego, nabywa lub pomaga do jej zbycia albo tę rzecz przyjmuje lub pomaga do jej ukrycia, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2”). Oczywiście wina umyślna obejmuje, zgodnie z dyspozycją art. 9 §1 kk, zarówno tzw. zamiar bezpośredni, jak i tzw. zamiar ewentualny. Przepis stanowi bowiem, że „czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi”. Ciekawym zagadnieniem w praktyce ścigania sprawców prania pieniędzy jest fakt, że „przewidywanie” i „godzenie się” można interpretować z okoliczności towarzyszących zachowaniu się sprawcy i kwestia ta jest przedmiotem dowodu po stronie oskarżyciela publicznego, tj. w Polsce powszechnej jednostki prokuratury.

Wreszcie po czwarte, przedmiotem czynności sprawczej prania pieniędzy jest wszelakie „mienie ruchome lub nieruchomości, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego”. W kontekście czwartej przesłanki, tj. tożsamości czynu bazowego, warto wskazać na praktykę stosowania tego zapisu w orzecznictwie sądów powszechnych. Niech za przykład posłuży wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 2013 r. (wciąż aktualny): „dla realizacji znamion przestępstwa z art. 299 §1 kk nie jest wystarczające ogólne wskazanie, że korzyść majątkowa pochodzi z działalności przestępczej, jakiegoś bliżej nieokreślonego czynu zabronionego, czy też pewnej grupy przestępstw (np. przestępstw przeciwko mieniu czy oszustw podatkowych), bez sprecyzowania, o jaki konkretnie typ przestępstwa chodzi”¹³.

¹³ III KK 455/12, LEX nr 1321751.

Wobec powyższych przesłanek odpowiedzialności za udział w procederze pranie pieniędzy największym wyzwaniem w kontekście ścigania tego przestępstwa jest udowodnienie sprawcy umyślności działania, nawet w zamiarze ewentualnym, oraz wskazanie tzw. czynu bazowego, tj. czynu zabronionego, z którego pochodzą aktywa poddawane praniu, a zatem włączaniu ich do legalnego obrotu gospodarczego, pomimo że pochodzą z popełnienia przestępstwa.

Tymczasem art. 1 kk stanowi, że „odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia” oraz że „nie popełnia przestępstwa sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu”. W sytuacji natomiast, gdy nie możemy przypisać sprawcy czynu zabronionego winy lub nie możemy wykazać, że aktywa pochodzą z popełnienia konkretnego czynu zabronionego, zastosowanie znajduje art. 17 § 1 pkt. 2 kpk, który stanowi, że „nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa”. Gdyby natomiast proces dowodowy zawiódł na etapie postępowania sądowego, w myśl art. 414 § 1 kpk oskarżonego należałoby uniewinnić, ponieważ przepis ten stanowi, że „w razie stwierdzenia po rozpoczęciu przewodu sądowego okoliczności wymienionych w art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk sąd wydaje wyrok uniewinniający”. Co więcej, w ramach zasady powagi rzeczy osądzonej, nie można by już ponownie postawić uniewinnionemu oskarżonemu zarzutów karnych (art. 17 § 1 pkt 7 kpk).

Źródłem majątku poddawanego praniu są korzyści pochodzące z popełnienia czynów zabronionych. Te czyny zabronione to niekiedy ciężkie przestępstwa kryminalne, jak choćby handel ludźmi, rozboje z użyciem niebezpiecznego narzędzia, zabójstwa, handel narkotykami czy udział w zorganizowanej grupie przestępczej. Nie zapominajmy jednak, że zdarzają się także mniej społecznie potępiane czyny, jak wyłudzenia VAT, ukrywanie przychodów w celu pomniejszenia należności PIT i CIT albo korupcja.

Tolerowanie prania pieniędzy – niezależnie od czynu bazowego – sprawia jednak, że osoby czerpiące korzyści majątkowe z popełniania przestępstw mogą bezkarnie kontynuować swoje działania, wciąż naruszając dobra chronione prawem. Co więcej, żyjąc w przekonaniu, że przestępstwo popłaca. Ponadto potencjalni naśladowcy również zyskują przekonanie, że w braku innej atrakcyjnej alternatywy wstąpienie na drogę przestępstwa jest sposobem na zaspokojenie potrzeb życiowych. W skrajnie niekorzystnych przypadkach może to prowadzić do zastępowania demokratycznych struktur państwowych rządami opartymi na korupcji i terrorze stosowanym przez zorganizowane grupy przestępcze.

Negatywne ekonomicznie skutki obecności silnych struktur mafijnych widać na przykładzie badań nad włoską mafią i grupami takimi jak np. 'Ndrangheta. Badania nad wpływem obecności tej organizacji mafijnej na działalność przedsiębiorstw włoskich pokazują, że:

po zaangażowaniu się 'Ndranghety w działalność przedsiębiorstwa, w początkowym okresie jego wyniki finansowe gwałtownie poprawiają się, w stosunku do okresu sprzed zaangażowania tej grupy przestępczej. Często związane jest to z gwałtownym i znacznym wzrostem przychodów. Przyjęta przez 'Ndranghetę strategia biznesowa wydaje się jednak być nakierowana na krótkoterminową eksploatację przedsiębiorstwa, które po pewnym czasie doznaje gwałtownego pogorszenia wyników finansowych¹⁴.

Wzmiankowany przykład badań nad 'Ndranghetą wskazuje, że początkowo przedsiębiorstwo wykorzystywane jest do mieszania przychodów pochodzących z popełniania przestępstw z przychodami ze statutowej jego działalności (wzrost przychodów), nadając zmieszанym zasobom pozór legalności. Niekiedy wzrost obrotów na rachunkach bankowych przedsiębiorstwa wykorzystywane jest do zwiększenia zdolności kredytowej albo przedsiębiorstwo wykorzystywane jest do pozyskania subwencji lub dotacji, po czym pozyskane dodatkowe środki (kredyt, subwencja, dotacja) znikają z rachunków firmy (np. w związku z przekazaniem ich na rachunki kolejnego przedsiębiorstwa pod mniej lub bardziej fikcyjnym tytułem prawnym). Tymczasem kadra kierownicza „wydrenowanego przedsiębiorstwa” trafia na ławę oskarżonych w sprawach o wyłudzenie. W przytoczonych badaniach naukowych pojawiają się także inne ciekawe przykłady:

Sektor handlu hurtowego i detalicznego notuje niekiedy wzrost przychodów głównie w wyniku zawyżonych faktur zakupowych i sprzedażowych na potrzeby prania pieniędzy [tzw. mieszanie]; w innych przypadkach, takich jak sektor budowlany, udział grupy przestępczej służy zdobyciu dominującej pozycji na rynku, prawdopodobnie poprzez groźby, przemoc i korupcję. W takim przypadku, firma wspierana przez mafię ma większe prawdopodobieństwo uzyskania zamówienia publicznego na roboty budowlane¹⁵.

Oczywiście, jak wspomniałem wcześniej, działania 'Ndranghety uderzają w prawidłowość obrotu gospodarczego oraz inne dobra chronione prawem. W ten

¹⁴ M. Litterio, M. Sauro, R. Lucia, *The economic effects of mafia, Firm level evidence*, 2021, <https://economiaefinanza.luis.it/seminar/2021/09/22/real-effects-ndrangheta-firm-level-evidence> (dostęp: kwiecień 2023).

¹⁵ Tamże.

sposób z rynku zniknąć mogą uczciwi konkurenci kontrolowanych przez mafię przedsiębiorstw, a rynek monopolizują firmy powiązane z przestępcami. Wpływa to negatywnie na konkurencyjność gospodarki, redystrybucję przychodów podatkowych oraz uzależnienia uczestników rynku od łaski i niełaski mafii. W ten sposób mafia zaczyna powoli zastępować na kontrolowanym przez siebie terytorium aparat państwowy, również wskutek korumpowania lub zastraszania urzędników. Skorumpowane państwo traci natomiast swoją siłę i możliwość realizacji zobowiązań wobec obywateli, co w efekcie powoduje utratę jego autorytetu w oczach obywateli i może prowadzić do zakwestionowania prawa państwa do poboru podatków, które zamiast niego zaczyna pobierać organizacja mafijna w formie haraczu. W skrajnych przypadkach rolę państwa przejmują wtedy grupy przestępcze. Taki stan rzeczy mogliśmy obserwować w pełnej krasie na Sycylii do końca lat 90. (w związku z ujawnionymi w ramach tzw. *Maxiprocesso* faktami na temat dominacji mafii nad aparatem państwa na tej uroczej włoskiej wyspie). Wysiłki w kierunku ukrócenia potęgi sycylijskiej mafii przypłacili życiem między innymi sędziowie śledczy Giovanni Falcone oraz Paolo Borsellino zabici w zamachach zaplanowanych i zrealizowanych przez sycylijskich mafiosów.

Południe Włoch (np. Apulia i Basilicata) do dziś boryka się z konsekwencjami wciąż silnej obecności zorganizowanej przestępczości we Włoszech. Wyrazem tego jest między innymi wolniejszy wzrost gospodarczy w porównaniu z innymi regionami Włoch lub niższy poziom PKB *per capita*, niższy nawet o 16% od średniej włoskiej w związku z obecnością mafii i przechodzeniem biznesu do szarej strefy. To ostatnie oznacza też niższy pobór podatków, a co za tym idzie – niższy poziom ich redystrybucji na edukację, ochronę zdrowia, czy inną infrastrukturę publiczną.¹⁶

Od ponad 20 lat na stronie internetowej FATF (ang. *Financial Action Task Force*), Międzynarodowego Funduszu Walutowego czy ONZ znaleźć można informację, że skala prania pieniędzy to 2–5% światowego PKB¹⁷.

Dla globalnego PKB w 2021 r. to szacowane 5% stanowi niemal 5 bilionów USD (96,5 biliona USD to światowe PKB w 2021 r.). Dla PKB Polski te wartości w 2021 r. to odpowiednio niemal 680 miliardów USD PKB oraz 5% tej kwoty, czyli niemal 34 miliardy USD potencjalnego prania pieniędzy, które miało miejsce w Polsce w 2021 r.¹⁸

¹⁶ P. Pinotti, U. Bocconi, *The Economic Consequences of Organized Crime: Evidence from Southern Italy*, "Temi di Discussioni" 2021, no. 868.

¹⁷ ONZ, Biuro ds. Narkotyków i Przestępczości, 2023, <https://www.unodc.org/unodc/en/money-laundering/overview.html> (dostęp: kwiecień 2023).

¹⁸ Bank Światowy, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> (dostęp: kwiecień 2023).

Jednocześnie badania ONZ z 2011 r. (Biuro ONZ ds. Przystępczości i Narkotyków) pokazują, że jedynie 0,2% ogółu aktywów pochodzących z popełnienia przestępstw i poddawanych praniu pieniędzy jest odbierane przestępcom¹⁹.

Jedna piąta procenta (0,2%) to podatek o wiele niższy niż stawki CIT/PIT w najatrakcyjniejszych podatkowo lokalizacjach prowadzenia działalności biznesowej. Oznacza to także, że 99,8% korzyści pochodzących z popełnienia przestępstw – w skali globalnej – pozostaje nadal pod kontrolą przestępców. Dlatego zresztą pranie pieniędzy jest tak atrakcyjne i dlatego zorganizowana przestępczość zdaje się mieć całkiem dobrze²⁰.

Warto również pamiętać, że w czasach, gdy tworzono statystyki dotyczące 2–5% PKB (tj. schyłek lat 80. ubiegłego wieku), pranie pieniędzy obejmowało w zasadzie jedynie najcięższe przestępstwa kryminalne. Z pewnością nie była też brana pod uwagę np. szara strefa, która szacowana jest przez Bank Światowy na kilkadziesiąt procent PKB dotkniętych nią krajów; w Polsce Bank Światowy szacuje ją na 26% PKB naszego kraju.²¹ Z tego może wynikać, że 2–5% PKB jest statystyką bardzo optymistyczną, a 0,2% tej wartości jako miara skuteczności walki z praniem pieniędzy – w postaci zajęcia przez organy ścigania aktywów podlegających praniu – jest mocno rozczarowujące. Dlatego właśnie od kilkunastu już lat poszukuję rozwiązań dla optymalizacji efektów walki z praniem pieniędzy, a jednym z pomysłów jest właśnie zapewnienie organom ścigania wsparcia w postaci dostępu do wiedzy z obszaru rachunkowości, która pozwolić może na lepsze zrozumienie procesów gospodarczych zachodzących w podmiotach gospodarczych i skuteczniej typować te, które wykorzystywane są do maskowania przychodów pochodzących z popełnienia czynów zabronionych przez zorganizowane grupy przestępcze. Wiedza z zakresu rachunkowości stwarza również możliwość zwiększenia spektrum argumentów w postępowaniu dowodowym, np. w kontekście typowania składników aktywów, które bezpośrednio lub pośrednio pochodzą z popełnienia czynu zabronionego oraz ich wiarygodnej wyceny.

¹⁹ ONZ, Biuro ds. Narkotyków i Przystępczości, 2011, Estimating illicit financial flows resulting from drug trafficking and other transnational organized crimes. Research Report. Wiedeń: UNODC.

²⁰ M. Kaczmarski, *Kilka uwag o systemie walki z praniem pieniędzy w Polsce, skuteczności walki z praniem pieniędzy na świecie oraz potrzebie poprawy jakości dialogu i współpracy pomiędzy instytucjami obowiązanymi, GIIF oraz organami ścigania*, <https://www.riskcompliance.pl/news/kilka-uwag-o-systemie-walki-z-praniem-pieniedzy-w-polsce-skuteczności-walki-z-praniem-pieniedzy-na-swiecie-oraz-potrzeb-prawy-jakosci-dialogu-i-wspolpracy-pomiedzy-instytucjami-obowiazanymi-giif/> (dostęp: kwiecień 2023).

²¹ F. Schneider, A. Buehn, C. Montenegro, *Shadow Economies All over the World. New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*, Policy Research Working Paper 5356, Bank Światowy, Waszyngton 2010.

Modele detekcji i ścigania prania pieniędzy

Przestępstwo prania pieniędzy może zostać wykryte – co do zasady – w ramach jednego z dwóch modeli działania, nie tylko w Polsce, lecz także w innych krajach²².

- 1) Organy ścigania identyfikują czyn zabroniony generujący korzyści majątkowe (tzw. czyn bazowy dla prania pieniędzy). Następnie w ramach czynności procesowych identyfikowane są składniki aktywów stanowiące korzyści majątkowe pochodzące z popełnienia ww. czynów bazowych. W celu pozbawienia sprawców czynów bazowych owoców przestępstwa stawia się im dodatkowo zarzut prania pieniędzy z art. 299 kk. Dzięki temu, w myśl art. 299 §7 kk „sąd orzeka przepadek przedmiotów pochodzących bezpośrednio albo pośrednio z przestępstwa, a także korzyści z tego przestępstwa lub ich równowartość, chociażby nie stanowiły one własności sprawcy”. Ustalenia w odniesieniu do składników aktywów kontrolowanych przez sprawców czynów zabronionych przynoszących korzyści majątkowe podejmowane są z udziałem Generalnego Inspektora Informacji Finansowej oraz Instytucji Obowiązanych. W omawianym przypadku wiedza o czynie bazowym pojawia się przed postawieniem zarzutu prania pieniędzy, zatem jasne jest źródło pochodzenia środków poddawanych praniu, tj. działaniom nakierowanym na nadanie korzyściom pochodzącym z czynu zabronionego pozorów legalności²³. W ramach opisanego wyżej algorytmu celowe może okazać się zaangażowanie biegłego z obszaru rachunkowości, aby zwiększyć szansę na precyzyjne określenie składników aktywów, które bezpośrednio lub pośrednio pochodzą z popełnienia przestępstwa gospodarczego i w związku z tym podlegają przepadkowi w myśl art. 299 §7 kk. Odwrotna sekwencja działania pojawia się w modelu drugim, o którym mowa niżej.
- 2) Instytucje obowiązane, np. biegli rewidenci lub podmioty prowadzące usługowo księgi rachunkowe dla swoich klientów (choć najczęściej transakcji podejrzanych identyfikują instytucje finansowe i kredytowe, głównie banki i ich oddziały), podejmują środki bezpieczeństwa finansowego wymagane ustawą o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, w szczególności w ramach tzw. programów „Poznaj swojego klienta” oraz w ramach monitoringu transakcji, dzięki czemu identyfikują transakcje i zachowania podejrzane, które mogą sugerować próbę nadania pozorów legalności środkom pochodzącym z popełnienia czynu zabronionego. W przypadku powzięcia wiedzy o transakcji lub aktywności podejrzewanej o związek z praniem

²² M. Kaczmarski, *Kilka uwag...*, dz. cyt.

²³ Tamże.

pieniędzy instytucje obowiązane informują o tym fakcie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, który rozpoczyna działania analityczne. W tym miejscu warto zaangażować osobę posiadającą wiedzę z obszaru rachunkowości, choć w kontekście przepisów postępowania karnego nie może być to biegły, ponieważ tych powołują jedynie organy procesowe, tj. prokurator lub sąd. Niemniej jednak warto na tym etapie rozważyć zaangażowanie osoby posiadającej wiadomości specjalne w innym trybie, choćby w ramach zatrudnienia w Departamencie Informacji Finansowej. W oparciu o wynik analiz Generalny Inspektor podejmuje decyzję czy podejrzenie zgłoszone przez instytucję obowiązaną kwalifikuje się do zawiadomienia prokuratora o możliwym praniu pieniędzy. Jeśli podejrzenie wydaje się uzasadnione, do prokuratury trafia zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa z art. 299 kk. Inaczej niż w modelu pierwszym na tym etapie niekoniecznie oczywisty jest czyn bazowy dla podejrzanego prania pieniędzy²⁴, jednakże w celu skierowania do sądu aktu oskarżenia prokurator podejmujący się postępowania karnego w ślad za zawiadomieniem Generalnego Inspektora musi ustalić fakty pozwalające na identyfikację czynu bazowego dla prania pieniędzy i określić jego kwalifikację prawną. Jest to zadanie dużo trudniejsze niż przypisanie zarzutu prania pieniędzy do czynności wykonawczych dotyczących korzyści pochodzących z innego znanego czynu bazowego (jak w modelu pierwszym, inicjowanym wiedzą o czynie bazowym). Proces dowodowy w omawianym modelu zaczyna się więc od identyfikacji składnika aktywów, które należy powiązać z czynem zabronionym, aby wykazać, że transakcje mają związek z nadawaniem pozorów legalności korzyściom z popełnienia tego czynu. „Przed postawieniem zarzutów prania pieniędzy musimy natomiast uprawdopodobnić, jaki konkretny czyn bazowy stanowi źródło aktywów poddawanych praniu”²⁵. Ten model jest dużo trudniejszy dowodowo. W tym celu już w trybie procesowym warto rozważyć powołanie biegłego z zakresu rachunkowości lub stworzyć w ramach prokuratury wyspecjalizowaną komórkę zajmującą się analizą finansową na potrzeby postępowania karnego²⁶.

Rachunkowość, a szerzej nauki ekonomiczne i o zarządzaniu, od wielu dekad żywo interesują się makro- i mikroekonomicznymi skutkami obecności przestępczości zorganizowanej w gospodarce i społeczeństwie. W sytuacji zdominowania obydwu tych obszarów przez grupy przestępcze koncepcje takie jak przedsiębiorczość i racjonalność gospodarowania zasobami staną się pustymi hasłami wobec

²⁴ Tamże.

²⁵ Tamże.

²⁶ Tamże.

kryminalnego upolitycznienia decyzji gospodarczych. W kontekście skutecznej walki w praniu pieniędzy, która ma za cel ukrócenie rentowności przestępczości gospodarczej, warto wspomnieć również, że o ile problem dowodu winy podejrzanego/oskarżonego w postępowaniu w sprawie zarzutów prania pieniędzy to zadanie prokuratora, o tyle wytypowanie składników aktywów, które mogą pochodzić z popełniania czynu zabronionego oraz wsparcie ustalenia źródła pochodzenia tych aktywów, choćby za sprawą analizy przepływów finansowych, to zadanie, które wymaga wiadomości specjalnych z obszaru rachunkowości. Bez wsparcia kompetencji, jaką wnosi do walki z przestępczością gospodarczą rachunkowość, próżno zakładać, że walka ta prędko zakończy się sukcesem. Dlatego raz jeszcze warto podkreślić, że rachunkowość wydaje się mieć do odegrania żywotną rolę w wyrównaniu szans organów ścigania na skuteczną walkę z praniem pieniędzy, bo jak mogliśmy zobaczyć wyżej, statystyki w tym zakresie nie kształtują się zbyt optymistycznie. Tym bardziej zatem po raz kolejny warto podkreślić przestrzeń dla kolonizacji po stronie rachunkowości.

Zawody zajmujące się praktycznym stosowaniem wiedzy z zakresu rachunkowości na straży prawidłowości obrotu gospodarczego

Od końca XX w. toczyła się w środowisku regulatorów krajowych międzynarodowa dyskusja nad włączeniem szeroko rozumianej kategorii audytorów finansowych, księgowych oraz doradców podatkowych (podobnie jak osób wykonujących zawody prawnicze, np. adwokaci i radcowie prawni w Polsce) do grona tzw. instytucji obowiązyanych. Uwieńczeniem tej dyskusji na łonie Grupy G7 było zaktualizowanie w 2001 r. tzw. 40 rekomendacji FATF, ang. *Financial Action Task Force*²⁷. W ich ramach zaproponowano, aby niektóre zawody związane z rachunkowością zostały włączone do grona tzw. obowiązyanych instytucji niefinansowych (ang. *Designated Non-Financial Businesses or Professions*), do której należą właśnie osoby wykonujące zawody z obszaru rachunkowości, w szczególności biegli rewidenci oraz osoby prowadzące usługowo księgi rachunkowe, o czym mowa niżej. Wspomniana FATF, czyli Grupa Zadaniowa ds. Walki z Praniem Pieniędzy, powołana została do życia w 1989 r. w Paryżu, a do stosowania się do jej zaleceń zobowiązało się dotychczas ponad 200 krajów, w tym Polska, zwłaszcza że stałym członkiem FATF jest z ramienia

²⁷ FATF, 40 Rekomendacji FATF, <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html> (dostęp: kwiecień 2023).

Unii Europejskiej Komisja Europejska. Za sprawą członkostwa Komisji Europejskiej w pracach FATF rekomendacje tej organizacji znalazły odzwierciedlenie w dyrektywach Unii Europejskiej, w szczególności zaś w tzw. Dyrektywach AML (obecnie mamy ich pięć), tj.:

- 1) Dyrektywa Rady z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (91/308/EWG);
- 2) Dyrektywa 2001/97/EC Parlamentu Europejskiego i Rady z 4 grudnia 2001 r. zmieniająca Dyrektywę Rady z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (91/308/EWG);
- 3) Dyrektywa 2005/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu;
- 4) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu;
- 5) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/843 z dnia 30 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2015/849 w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.

Oczywiście to nie koniec regulacji służących przeciwdziałaniu praniu pieniędzy na poziomie Unii Europejskiej. Dodatkowo 20 lipca 2021 r. pojawił się na stronie Komisji Europejskiej poświęconej przeciwdziałaniu praniu pieniędzy dalszy pakiet regulacji w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy, który jest aktualnie przedmiotem prac w Komisji oraz Parlamencie Europejskim.

Wspomniane regulacje wskazują, że tzw. podmiotami obowiązany do stosowania środków bezpieczeństwa finansowego służących przeciwdziałaniu praniu pieniędzy są między innymi biegli rewidenci, zewnątrzni księgowi i doradcy podatkowi, czyli zawody związane z rachunkowością. Zapisy dyrektyw wymagały transpozycji do przepisów krajowych. W Polsce regulacją o kluczowym znaczeniu w tym zakresie jest ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Przewiduje ona szereg obowiązków związanych z identyfikacją i weryfikacją klientów oraz ich beneficjentów rzeczywistych, tj. osób fizycznych faktycznie kontrolujących te podmioty – jak w przypadku mafii w badaniach włoskich przytaczanych wyżej. Ponadto instytucje obowiązane mają za zadanie analizować transakcje swoich klientów i reagować na zachowania podejrzone, mogące mieć związek z praniem pieniędzy, tj. informować o takich zdarzeniach tzw. Jednostkę Analityki Finansowej (w Polsce Generalnego Inspektora Informacji Finansowej) oraz posiadać wewnętrzne procedury, a także szkolić się w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy.

Osoby profesjonalnie zajmujące się zagadnieniami z obszaru rachunkowości wskazane w ustawie, które zobowiązano do stosowania środków bezpieczeństwa finansowego, to m.in.:

- a) biegli rewidenci,
- b) doradcy podatkowi,
- c) przedsiębiorcy, których podstawową działalnością gospodarczą jest świadczenie usług polegających na sporządzaniu deklaracji, prowadzeniu ksiąg podatkowych, udzielaniu porad, opinii lub wyjaśnień z zakresu przepisów prawa podatkowego lub celnego, niebędący innymi instytucjami obowiązanymi (w praktyce decyduje PKD),
- d) podmioty prowadzące działalność w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Włączenie zawodów związanych ze stosowaniem wiedzy z zakresu rachunkowości w praktyce działalności gospodarczej do grona instytucji obowiązanych miało zrealizować dwa cele strategiczne.

Pierwszym z nich jest uświadomienie specjalistom z obszaru rachunkowości, że niekiedy organizacje przestępcze usiłują wykorzystać ich wiedzę i doświadczenie do skuteczniejszego maskowania korzyści pochodzących z popełniania czynów zabronionych. Dzięki wykorzystaniu osób rozumiejących i posługujących się językiem biznesu do maskowania przestępczych korzyści ich wykrycie staje się natomiast dużo trudniejsze. Dzięki poszerzeniu grona instytucji obowiązanych możliwości przestępców zostały mocno ograniczone, ponieważ nie nawiązują one relacji z podmiotami, wobec których nie mogą przeprowadzić środków bezpieczeństwa finansowego na etapie identyfikacji i weryfikacji tożsamości klienta, a ponadto zawiadamiają Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o takim zdarzeniu, podobnie jak w przypadku, gdy w ramach współpracy z klientem pojawiają się okoliczności faktyczne, które mogą wskazywać na związek z praniem pieniędzy. Skuteczna detekcja jest natomiast wspierana obowiązkiem opracowania stosownych procedur wewnętrznych dotyczących działania w środowisku ryzyka prania pieniędzy oraz udziału w szkoleniach w tym zakresie.

Po drugie natomiast dzięki włączeniu zawodów związanych z praktycznym stosowaniem wiedzy z zakresu rachunkowości do grona instytucji obowiązanych zwiększyło się spektrum osób posiadających wiedzę na temat znamion oraz metod działania sprawców prania pieniędzy, dzięki czemu zwiększyła się pula potencjalnych biegłych i specjalistów, którzy mogliby wesprzeć proces dowodowy w postępowaniach karnych w sprawach o pranie pieniędzy. Omówione w niniejszym rozdziale zmiany regulacyjne i wywołane przez nie poszerzenie grona instytucji

obowiązanych o zawody związane ze stosowaniem wiedzy z zakresu rachunkowości również stanowi wyraz kolonizacji ze strony rachunkowości.

Propozycja optymalizacji walki z praniem pieniędzy, czyli Model 3S

Wydaje się, że wobec nakreślonych wyżej możliwych synergii wynikających ze „skolonizowania” nauką rachunkowości obszaru postępowania karnego w sprawach gospodarczych przyszedł czas na nakreślenie propozycji optymalizacji modelu działania w kontekście detekcji i badania podejrzeń prania pieniędzy w odniesieniu do transakcji podejrzanych zgłaszanych do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej przez instytucje obowiązane.

W mojej ocenie odpowiedzią na potrzebę poprawy jakości walki z praniem pieniędzy – bo w przeciwnym razie trudno oczekiwać efektu prewencji ogólnej lub szczególnej – jest zapewnienie większej symetrii we współpracy i dialogu pomiędzy instytucjami obowiązаныmi, Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej, jednostkami współpracującymi (policja, KAS, inne służby policyjne) oraz prokuraturą. W szczególności symetrii opartej na trzech elementach, które w skrócie określam jako Model 3S²⁸.

- 1) Specjalizacja po stronie wszystkich aktorów systemu walki z praniem pieniędzy w Polsce, o których mowa w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Oznacza to, że wiedzę i doświadczenie w zakresie m.in. rachunkowości posiadać będą wszyscy uczestnicy systemu. Zwłaszcza że pomimo stosowania zasad ładu korporacyjnego (ang. *corporate governance*) w przedsiębiorstwach oraz modelu tzw. trzech linii obrony przedsiębiorcy i tak funkcjonują w środowisku permanentnego konfliktu interesów, tj. z jednej strony zobowiązani są do wypełniania wymogów regulacyjnych, ale z drugiej dążą do maksymalizacji zysków. Czasem droga na skróty, tj. tolerowanie przeływów finansowych pochodzących z popełniania przestępstw, może okazać się atrakcyjną alternatywą – dlatego skuteczne ściganie prania pieniędzy ma tak ogromne znaczenie. Specjalizacja oznacza zatem stworzenie dedykowanego korpusu eksperckiego zajmującego się analizą finansową i jej translacją na język procesu karnego w ramach wszystkich kluczowych elementów systemu walki z praniem pieniędzy w Polsce.

²⁸ M. Kaczmarski, *Przeciwdziałanie praniu pieniędzy. Krytyczne spojrzenie na taktyczne i prawne aspekty zwalczania prania pieniędzy w Polsce*, Difin, Warszawa 2016, s. 107–116.

- 2) Standaryzacja, tj. ujednoczenie zakresu informacji, która przekazywana jest pomiędzy uczestnikami systemu walki z praniem pieniędzy w Polsce. Oczywiście element ten niemożliwy jest do realizacji bez zapewnienia udziału w wymianie informacji specjalistów, również tych z wiedzą z zakresu rachunkowości. Obecnie można odnieść wrażenie, że innym językiem posługują się instytucje obowiązane w komunikacji z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej, następnie w ramach analiz w Departamencie Informacji Finansowej następuje translacja tej informacji na język jednostki analityki finansowej, po czym do prokuratury trafia zawiadomienie, które stanowi kolejny poziom translacji w postaci ekstraktu analiz departamentu. Ten ekstrakt wymaga następnie kolejnej translacji na język procesu karnego, a cały ten proces przypomina zabawę w głuchy telefon. Dodatkowo mamy potencjalnie problem asymetrii obowiązków i oczekiwań, a także rozliczalności tych oczekiwań. Instytucje obowiązane bywają przy tym surowo karane za swoją niefrasobliwość, czego nie widać w przypadku niefrasobliwości Generalnego Inspektora lub prokuratury. Nakreślony powyżej obraz prowadzi nierzadko do frustracji i zniechęcenia po stronie instytucji obowiązanych, wobec których nałożono w przepisach o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy wiele obowiązków będących przedmiotem licznych audytów i kontroli. Można czasem odnieść przy tym wrażenie, że ogrom zadań i oczekiwań prowadzi do przerostu formy nad treścią, a to wszystko ze szkodą dla skuteczności ścigania prania pieniędzy. Model 3S proponuje tutaj współpracę opartą na dialogu, standaryzacji komunikacji i ograniczeniu asymetrii obowiązków pomiędzy uczestnikami systemu walki z praniem pieniędzy. Zgodnie z koncepcją, że tylko zbilansowany model komunikacji prowadzić może do sukcesu w dotarciu przekazu do końcowego odbiorcy, którym jest prokuratura i skład sędziowski orzekający w sprawie zarzutów prania pieniędzy. Warto w tym kontekście spojrzeć na problem oczami regulatorów anglosaskich i postawić na partnerstwo publiczno-prywatne.
- 3) Szybkość, czyli działanie nakierowane na wysokiej jakości przetwarzanie danych w krótkim czasie, służące skutecznemu odbieraniu sprawcom przestępstw korzyści z ich popełniania, a w ten sposób skutecznego zniechęcania naśladowców do włączania się w proceder prania pieniędzy. Szybkość działania wymaga jednak inwestycji w technologię oraz zapewnienia dostępu do informacji w czasie rzeczywistym, z czym wiążą się dylematy z obszaru RODO, wyważenia interesu jednostki oraz ponadindywidualnego interesu społeczności krajowej i międzynarodowej²⁹.

²⁹ M. Kaczmarek, *Kilka uwag...*, dz. cyt.

Bez zmiany paradygmatu działania, zwiększenia przestrzeni dla dialogu i wykorzystywania wiadomości specjalnych, w tym w szczególności w obszarze rachunkowości, nie uda nam się wyeliminować, a nawet istotnie ograniczyć skali prania pieniędzy, narażając się tym samym na ryzyko materializacji skutków, jakie dominacja organizacji mafijnych wywołuje na południu Włoch. Co więcej, świadomość potrzeby usprawnienia modelu ścigania prania pieniędzy w Polsce wybrzmiewa już od ponad 10 lat i to nawet ze strony samej prokuratury, która w 2012 r. w „Informacji Prokuratora Generalnego o działaniach powszechnych jednostek prokuratury w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej w latach 2007–2012” wskazała, że „w celu usprawnienia postępowań [...] konieczne jest opracowanie i wdrażanie do praktyki prokuratorskiej wytycznych dotyczących wybranych przestępstw gospodarczych”³⁰. Wytyczne takie powstały zresztą w Prokuraturze Krajowej w 2016 r. w odniesieniu do przestępstw finansowych³¹, jednakże ich treść wydaje się być odpowiedzią na aferę Amber Gold, ponadto analizując raporty z Działalności Generalnego Inspektora Informacji Finansowej za lata 2016–2022, można odnieść wrażenie, że efekt tych wytycznych był dotychczas raczej iluzoryczny (brak istotnej zmiany w liczbie zakończonych wyrokiem skazującym postępowań karnych lub wartości mienia, które przy tej okazji uległo przepadkowi).

Ponadto współpraca oparta na dialogu i wymianie informacji dotyczyć musi wszystkich uczestników systemu walki z praniem pieniędzy, a zatem także instytucji obowiązanych, Generalnego Inspektora i jednostek współpracujących, oraz wykraczać poza samo tylko wskazanie obowiązków w zakresie wymiany informacji, jak możemy to przeczytać w ustawie. W ślad za przepisami musi pójść kompetencja oraz technologia wspierająca działania na dużym wolumenie danych. W tym kontekście po raz kolejny dostrzec można potencjał dla kolonizacji po stronie nauki rachunkowości.

Podsumowanie

Pranie pieniędzy to przestępstwo bardzo powszechne, bo odnoszące się do każdego składnika aktywów, który pochodzi bezpośrednio lub pośrednio z popełnienia dowolnego innego czynu zabronionego. Towarzyszy nam też od bardzo dawna, ponieważ sama nazwa sięga czasów Ala Capone’a, który w latach 20. XX w. kontrolo-

³⁰ M. Kaczmarski, *Przeciwdziałanie...*, dz. cyt., s. 159.

³¹ Wytyczne Prokuratora Generalnego w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych o przestępstwa finansowe popełniane na szkodę wielu pokrzywdzonych przy wykorzystaniu instrumentów finansowych oraz działalności bankowej (PK I BP 021.29.2016).

wał w Chicago m.in. nielegalny obrót przemycanym do USA alkoholem (czasy prohibicji). Korzyści pochodzące z nielegalnej działalności mieszane były z przychodami z podstawowej działalności operacyjnej restauracji i pralni, aby w ten sposób zyskać pozór legalności i ukryć je przed organami ścigania oraz wykorzystywać do dalszego finansowania przestępczego syndykatu, a częściowo na wystawne życie bez zwracania uwagi na źródło jego finansowania.

Pomimo dobrego rozpoznania metod prania pieniędzy oraz skali zjawiska (badają je od wielu lat m.in. FATF, ONZ, OECD, Europol czy Interpol), a także wiedzy na temat nikłych wyników jego zwalczania (badania ONZ wskazują na jedynie 0,2% szacowanej wartości nielegalnie uzyskanych aktywów podlegających przypadkowi) nadal nie opracowano skutecznej metody eliminacji tej niewątpliwej patologii obrotu gospodarczego, zagrażającej wielu dobrom chronionym prawem, z prawidłowością obrotu gospodarczego na czele.

W niniejszej pracy promowana jest teza, że skuteczność ścigania mogłaby zwiększyć powszechne zaangażowanie wiedzy z zakresu rachunkowości i właśnie poprzez kolonizację całego systemu walki z praniem pieniędzy przez rachunkowość wywołać rewolucyjny skok w detekcji i eliminacji prania pieniędzy z obrotu gospodarczego. Czas pokaże, na ile tego typu pomysły staną się rzeczywistością, do czego zachęcam, a na ile pozostaną głosem wołającego na puszczy.

Bibliografia

- Bank Światowy, 2023, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> (dostęp: kwiecień 2023).
- Bralczyk J., *Słownik 100 tysięcy potrzebnych słów*, PWN, Warszawa 2007.
- Dec P., *Modele wczesnego ostrzegania przed upadłością przedsiębiorstw i badania nad ich skutecznością w Polsce*, w: *Bankructwa przedsiębiorstw: wybrane aspekty instytucjonalne*, E. Mączyńska (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.
- Departament Sprawiedliwości USA, Office of Justice Programmes, 2007 <https://www.ojp.gov/ncjrs/virtual-library/abstracts/education-and-training-fraud-and-forensic-accounting-guide> (dostęp: kwiecień 2023).
- Dyrektywa Rady z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (91/308/EWG).
- Dyrektywa 2001/97/EC Parlamentu Europejskiego i Rady z 4 grudnia 2001 r. zmieniająca Dyrektywę Rady z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (91/308/EWG).
- Dyrektywa 2005/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu.

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/843 z dnia 30 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2015/849 w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.
- Dyrektywy UE, jak choćby Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.
- FATF, *40 Rekomendacji FATF*, 2023, <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html> (dostęp: kwiecień 2023).
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- Gruza E., Goc M., Moszczyński J., *Kryminalistyka, czyli o współczesnych metodach dowodzenia przestępstw*, WoltersKluwer, Warszawa 2020.
- Kaczmarek M., *Kilka uwag o systemie walki z praniem pieniędzy w Polsce, skuteczności walki z praniem pieniędzy na świecie oraz potrzebie poprawy jakości dialogu i współpracy pomiędzy instytucjami obowiązanymi, GIIF oraz organami ścigania*, Warszawa 2023, <https://www.riskcompliance.pl/news/kilka-uwag-o-systemie-walki-z-praniem-pieniedzy-w-polsce-skuteczności-walki-z-praniem-pieniedzy-na-swiecie-oraz-potrzeb-poprawy-jakosci-dialogu-i-wspolpracy-pomiedzy-instytucjami-obowiazanymi-giif/> (dostęp: kwiecień 2023).
- Kaczmarek M., *Przeciwdziałanie praniu pieniędzy. Krytyczne spojrzenie na taktyczne i prawne aspekty zwalczania prania pieniędzy w Polsce*, Difin, Warszawa 2016.
- Litterio M., Sauro M., Lucia R., *The economic effects of mafia, Firm level evidence*, 2021, <https://economiaefinanza.luis.it/seminar/2021/09/22/real-effects-ndrangheta-firm-level-evidence> (dostęp: kwiecień 2023).
- Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości. Wykład*, Difin, Warszawa 2006.
- ONZ, Biuro ds. Narkotyków i Przestępczości, 2023, <https://www.unodc.org/unodc/en/money-laundering/overview.html> (dostęp: kwiecień 2023).
- ONZ, Biuro ds. Narkotyków i Przestępczości, *Estimating illicit financial flows resulting from drug trafficking and other transnational organized crimes. Research Report*, Wiedeń 2011.
- Pinotti P., Bocconi U., *The Economic Consequences of Organized Crime: Evidence from Southern Italy*, "Temi di Discussione" 2021, no. 868.
- RODO: Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r., nr 119, s. 1 z późn. zm.).
- Schneider F., Buehn A., Montenegro C., *Shadow Economies All over the World. New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*, Policy Research Working Paper 5356, Bank Światowy, Waszyngton 2010.
- Skorupka J., *Prawo karne gospodarcze. Zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.). Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 2013 r. (III KK 455/12, LEX nr 1321751).

Wytoczne Prokuratora Generalnego w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych o przestępstwa finansowe popełniane na szkodę wielu pokrzywdzonych przy wykorzystaniu instrumentów finansowych oraz działalności bankowej (PK I BP 021.29.2016).

Przyczynek do kolonizacji rachunkowości w domenie publicznej

prof. dr hab. Irena Sobańska

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0003-1684-4622>

dr hab. Jan Michalak, prof. UŁ

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0003-2722-0233>

kolonizacja systemowa „świata życia” Jürgena Habermasa, rachunkowość – medium sterujące, infiltracja myśli i wiedzy z zakresu rachunkowości, kolonizacja: przymusowa, instrumentalna i dyskursywna, menedżerowie aktorami w sztuce działania na rzecz interesów finansowych, reorientacja lub odwrócenie kolonizacji, „podstępna zgodność”, kolonizacja rachunkowości – negatywnie przymusowa

Mysłicielem, który opracował spójną koncepcję kolonizacji oraz rozpropagował ją w naukach społecznych, głównie w filozofii i socjologii, jest Jürgen Habermas, urodzony 18 czerwca 1929 r. w Düsseldorfie, w Niemczech. Jest on uważany za jednego z najważniejszych współczesnych myślicieli. Jedną z jego najważniejszych książek jest *Teoria działania komunikacyjnego* (*Theorie des kommunikativen Handelns*) opublikowana w latach 1981–1984¹, przetłumaczona m.in. na język polski².

¹ J. Habermas, *Theorie des kommunikativen Handelns. Band 1. Handlungsrationality und gesellschaftliche Rationalisierung*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1981; J. Habermas, *Theorie des kommunikativen Handelns. Band 2. Zur Kritik der funktionalistischen Vernunft*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1981; J. Habermas, *Vorstudien und Ergänzungen zur Theorie des kommunikativen Handelns*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1984.

² J. Habermas, *Teoria działania komunikacyjnego*, PWN, Warszawa 1999, t. 1; J. Habermas, *Teoria działania komunikacyjnego*, PWN, Warszawa 2002, t. 2.

W pracy tej autor analizuje społeczne wymiary komunikacji i wpływ języka na procesy społeczne. Habermas jest znany ze swojego krytycznego spojrzenia na społeczeństwo konsumpcyjne i wpływ kapitalizmu na sfery publiczne. Uważa, że procesy komunikacyjne i demokratyczne powinny być wolne od dominacji interesów ekonomicznych i oparte na ideałach równości i sprawiedliwości społecznej.

Tytuł poniższego tekstu wiąże się z rozważaniami J. Habermasa w zakresie rozwoju teorii społecznej i modernizacji, skupionych na racjonalności komunikacyjnej i zastosowanej w teorii działania komunikacyjnego, uwzględniającej rozdział między dwoma aspektami bytu społecznego tj. systemem a światem życia. System został zdefiniowany tutaj za N. Luhmanem³ jako uporządkowany zbiór elementów przejawiających tendencję do utrzymania aktualnego zasobu i stanu struktur. Składają się na niego systemy biurokratyczne i ekonomiczne, takie jak państwo i gospodarka, ich wyrazem są działania instrumentalne. Świat życia rozumiany jest natomiast jako świat codzienny, przeżywany – tzn. coś danego, zastanego, czego nie podaje się w wątpliwość a więc co jest wspólne wszystkim członkom danej wspólnoty komunikacyjnej. Komponenty tego świata obejmują kulturę, zasób wiedzy o społeczeństwie i osobowość. Te komponenty składają się na sferę prywatną i publiczną oraz stanowią granice działania komunikacyjnego. Wraz z postępem rozwoju społecznego i procesu modernizacji system uniezależnił się i wkroczył w obszar świata życia, dokonując jego kolonizacji.

W rozważaniach Habermasa znalazł się postulat, aby krytykę rozumu instrumentalnego zastąpić krytyką rozumu funkcjonalnego jako nowego celu teorii krytycznej.

Celem prezentowanego wywodu jest spopularyzowanie w krajowej literaturze przedmiotu idei kolonizacji świata życia według Habermasa⁴ i poszerzenie wiedzy o badaniach empirycznych i rozważaniach w rachunkowości na podstawie trzech projektów badawczych zrealizowanych przez badaczy z Wielkiej Brytanii i Nigerii.

W anglojęzycznej literaturze rachunkowości badania nad kolonizacją rachunkowości są prowadzone w ramach jej nurtu krytycznego⁵, w którym badacze koncentrują się m.in. na dysproporcjach między potrzebami społecznymi a dostępnymi zasobami. Przyczynami takich zainteresowań są nierówność i internalizacja związanych z nią wartości. Nierówność podważa stabilność społeczną za pomocą

³ Luhmann N., *Soziale Systeme: Grundriss einer allgemeinen Theorie*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1984.

⁴ J. Habermas, *Theorie...*, dz. cyt.

⁵ Por. J. Baxter, W.F. Chua, *Alternative management accounting research – whence and whither*, *Accounting, organizations and society* 2003, no. 28 (2–3), s. 97–126; A Szychta, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71, s. 243–259.

głęboko osadzonych form konfliktu i represji. Społeczeństwo, w tym członkowie różnych organizacji, (nieświadomie) internalizują i akceptują wartości, które reprodukują społeczeństwo nierówności.

J. Broadbent i H. Laughlin⁶ wskazali, bazując na teorii Habermasa, że rachunkowość, podobnie jak władza i pieniądze, może działać jako medium sterujące, co w pewnych okolicznościach może skutkować kolonizacją rachunkowości. Badania nad kolonizacją rachunkowości ilustrują ważną rolę rachunkowości w problematycznym kształtowaniu życia organizacyjnego, kolonizowaniu organizacji i głęboko wpływając na zachowanie związanych z nimi aktorów⁷. Kolonizacja rachunkowości często jest przedstawiana w kontekście wykorzystania instrumentalnego, powodującego negatywne konsekwencje. Na przykład krytyczni badacze rachunkowości podkreślają przymusowy i regresywny charakter kolonizacji rachunkowości w zakresie zarządzania, dostarczania i finansowania usług publicznych⁸.

A. Szychta⁹ podkreśla, że badacze z nurtu krytycznego w swoich pracach wykorzystują nie analizę ilościową danych empirycznych (co jest charakterystyczne dla badań w nurcie głównym (pozytywnym)), a metody jakościowe, takie jak przeglądy historyczne, analizę źródeł literatury przedmiotu, historyczną analizę przypadków zastosowania rachunkowości zarządczej w wybranych przedsiębiorstwach, wywiady z pracownikami firm. Badacze ci, co bardzo istotne, nawołują do zmiany i ulepszeń w podmiotach gospodarczych i społeczeństwie.

Badanie Oakes i Berry (2010)¹⁰

Jednym z pierwszych i dogłębnych badań wykorzystujących w odniesieniu do rachunkowości dorobek Habermasa w zakresie kolonizacji świata życia było badanie

⁶ J. Broadbent, R. Laughlin, *Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 1997, no. 10(5), s. 622–648.

⁷ C. Campanale, L. Cinquini, *Emerging pathways of colonization in healthcare from participative approaches to management accounting*, "Critical Perspectives on Accounting" 2016, no. 39, s. 59–74; F. Gebreiter, L. Ferry, *Accounting and the "insoluble" problem of health care costs*, "European Accounting Review" 2016, no. 25(4), s. 719–733; G. Grossi, K. Kallio, M. Sargiacomo, M. Skoog, *Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2019, no. 33(1), s. 256–280.

⁸ Np. R. Laughlin, *Environmental disturbance and organizational transitions and transformations: Some alternative models*, "Organization Studies" 1991, no. 12(2), s. 209–232; J. Broadbent, R. Laughlin, *Developing...*, dz. cyt., s. 622–648; J. Dillard, K. Yuthas, *Enterprise resource planning systems and communicative action*, "Critical Perspectives on Accounting" 2006, no. 17 (2–3), s. 202–223.

⁹ A. Szychta, *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 80, s. 200.

¹⁰ H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization: Three case studies in further education*, "Critical Perspectives on Accounting" 2009, no. 20(3), s. 343–378.

przeprowadzone przez Helen Oakes i Anthonego Berry'ego. Zagadnieniem objętym ich badaniami była infiltracja myśli i wiedzy z zakresu rachunkowości w myśleniu menedżerów oraz związane z nimi kryzysy legitymizacji i kryzysy racjonalności. Ten pierwszy można rozpoznać po zakwestionowaniu lub braku wiary w system legitymizacyjny. Pojawia się on, gdy „system legitymizujący nie zdoła utrzymać wymaganego poziomu lojalności mas, podczas gdy imperatywy sterujące przejęte z systemu ekonomicznego są realizowane”¹¹. Według Habermasa kryzys legitymizacji odzwierciedla formę samokrytyki, w której niektóre cele systemu są zwrócone z powrotem na system, co skutkuje kryzysem tożsamości.

Badania wraz z wynikami zostały opublikowane w artykule wymienionych autorów pod tytułem *Accounting colonization: Three case studies in further education* w „Critical Perspectives on Accounting”. W badaniach uwzględniono pojęcie rachunkowości jako zbioru idei, które mogą stać się patologiczne, gdy są implikowane w niepożądane zmiany procesów myślowych i zachowań. Termin ten jest używany szeroko i obejmuje budżety oraz inne dane pochodzące z systemu rachunkowości, biurokrację związaną z formami odpowiedzialności, wskaźniki dokonań i audyt. Z tego rozumienia rachunkowości wydaje się, że autorzy badań zakładali istnienie w podmiotach badanych systemu rachunkowości zbudowanego z podsystemu rachunkowości finansowej (dane z ksiąg rachunkowych, sprawozdań finansowych) oraz podsystemu rachunkowości zarządczej (budżety, wskaźniki dokonań, raporty wewnętrzne) i audytu.

W projekcie badawczym wykorzystano metodykę krytycznego konstrukcjonizmu. Termin ten wykorzystywany jest w połączeniu teorii konfliktu z symbolicznym interakcjonizmem, skupiającym się na sposobie, w jaki ludzie myślą i nadają znaczenie światu.

Badania były przeprowadzone w formie studiów przypadku i wywiadów semi-strukturalnych, zgodnie z metodyką konstrukcjonistyczną. Ta forma wywiadów pozwala na udzielanie pogłębionych i zróżnicowanych odpowiedzi. Badania zrealizowano w latach 2002–2004 w podmiotach zajmujących się procesem kształcenia i edukacji dla dorosłych (osób po 16. roku życia), funkcjonujących w Wielkiej Brytanii. Pierwszym z badanych podmiotów była Rada ds. Edukacji i Umiejętności (*Learning and Skills Councils, LSC*). Została ona utworzona w 2001 r. w ramach reformy przeprowadzonej przez rząd Partii Pracy J. Majora i zastępowała Rady ds. Szkolenia i Przedsiębiorstw (*Training and Enterprise Councils*), które były pierwszym po wojnie przejawem myślenia, że edukacja jest usługą jak każda inna i powinna być realizowana na warunkach rynkowych. W podejściu tym instytucje edukacyjne traktowane

¹¹ J. Habermas, *Legitimationsprobleme im Spatkapitalismus*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1973.

są jako rynkowi dostawcy usług edukacyjnych. W opisie badań autorzy wskazali na kontekst polityczny powstania badanych jednostek, które po sprywatyzowaniu funkcjonowały jako *quasi*-prywatne przedsiębiorstwa działające na rynku szkoleń.

Ramy strategiczne funkcjonowania LSC określały trzy główne strategie: umiejętności, uczestnictwa i uczenia się. LSC, w tym ich lokalne biura, było zobowiązane do współpracy z wieloma agencjami (partnerami), w tym Agencjami Rozwoju Regionalnego, władzami lokalnymi, Służbą Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Inspektorem Kształcenia Dorosłych i Biurem Standardów w Edukacji.

Drugim z badanych podmiotów było Kolegium A. Jednostka ta przez kilka lat znajdowała się w sytuacji naprawczej ze względu na wysoki poziom zadłużenia. Kolegium A w ciągu trzech lat zmniejszyło poziom zadłużenia z 14 do 1 mln funtów i spodziewano się, że w kolejnym roku będzie w stanie wyjść z sytuacji naprawczej. Redukcja zadłużenia wiązała się ze znaczącym zmniejszeniem wielkości kolegium obejmującym istotne ograniczenie liczby uczniów, pracowników i zakresu edukacji.

Trzecim z badanych podmiotów było Kolegium B. W 2002 r. kierownictwo Kolegium B nieoczekiwanie zdało sobie sprawę w wyniku kontroli, że zawyżyło liczbę studentów, co spowoduje zastosowanie mechanizmu zwrotu środków finansowych (ang. *claw-back*). Termin *claw-back* odnosi się do sytuacji, w której wcześniej przyznane świadczenia lub płatności są odbierane bądź zmniejszane ze względu na pewne okoliczności lub warunki. Jest to rodzaj mechanizmu pozwalającego na odzyskanie środków albo rekompensatę w przypadku naruszenia określonych warunków lub umów. Jednym z powodów przeszacowania liczby studentów było nieodpowiednie monitorowanie rezygnacji z zajęć.

W badaniach uczestniczyli menedżerowie wyższego i średniego kierownictwa, zarówno z LSC, jak i kolegiów (A i B). Z niektórymi menedżerami przeprowadzono więcej niż jeden wywiad w celu prześledzenia ich reakcji w czasie na działania organizacji.

Przeprowadzono 31 wywiadów trwających od 1 do 1,5 godziny, listę respondentów przedstawiono w tabeli 1. Z menedżerami z wszystkich badanych instytucji omawiano takie zagadnienia jak: budżetowanie, audyty, efektywność, wskaźniki dokonań, kalkulacje kosztów dla kursów, analiza odchyleń, metodologia finansowania i audyt oraz przedyskutowano plany długoterminowe, misję i cele strategiczne. Rozważano również kluczowe inicjatywy rządowe w zakresie polityki finansowej i strategicznej, istotne dla okresu prowadzonych badań.

Oakes i Berry przeprowadzili dwa typy analizy. Pierwszy polegał na identyfikacji tematów, które były wspólne dla danych z wywiadów, drugi natomiast obejmował identyfikację, charakterystykę i dyskusję narracji do transkrypcji wywiadów oraz identyfikację tematów, które niekoniecznie były wspólne dla innych wywiadów,

ale które były postrzegane jako istotne dla pytań badawczych. Analiza danych obejmowała badanie stylów narracji, w tym użycie metafor, odniesienie do osobistych odczuć, użycie cytatów pośrednich i powtórzeń, aby lepiej zrozumieć kontekstowe skojarzenia związane z rachunkowością. Ustalenia i późniejsze interpretacje są określane jako narracje, a nie jako obiektywne prawdy¹². Nie obejmują one bogactwa danych badawczych, ale reprezentują perspektywy związane z pytaniem badawczym. Konstrukcjonistyczne podejście badawcze nie ma na celu uniwersalnego uogólnienia, co nie wyklucza logicznie badacza z omówienia szerszych implikacji badania. Raporty z ustaleń zostały przekazane odpowiednio do części badanych jednostek, a informacje zwrotne zostały włączone do badania.

Tabela 1. Lista respondentów w badaniu Oakes i Berry’ego

Podmiot	Respondenci
LSC	Dyrektor ds. Strategii Dyrektor ds. Jakości Dyrektor ds. Finansów Kierownik Wyższego Szczebla Kierownik Wyższego Szczebla ds. Zamówień Kierownik Wyższego Szczebla ds. Planowania
Kolegium A	Dyrektor Kolegium Wicedyrektor ds. Jakości Wicedyrektor ds. Finansów Dyrektor ds. Finansów Dyrektor ds. Systemów Informatycznych Dyrektor Szkoły
Kolegium B	Dyrektor Kolegium Dyrektor ds. Finansów nr 1 Dyrektor ds. Finansów nr 2 Dyrektor ds. Systemów Informatycznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization: Three case studies in further education*, "Critical Perspectives on Accounting", vol. 20(3), 2009, s. 343–378.

Lista narracji podlegających analizie w badaniu H. Oakes i A. Berry’ego została przedstawiona w tabeli 2.

Badanie potwierdza występowanie zjawiska kolonizacji rachunkowości zarówno w LSC, jak i w kolegiach. Na przykład próby kontrolowania kosztów (lub stwarzania pozorów kontrolowania kosztów) w kolegiach przez mechanizm zwrotu środków finansowych wywołały silne reakcje i przeniknęły do myśli i działań niektórych menedżerów. Podobnie próby kontroli kosztów poprzez zastosowanie budżety

¹² B.A. Czarniawska, *Narrative approach to organization studies*, Sage, London 1998; W.F. Chua, *Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals*, "Accounting, Organizations and Society" 1995, no. 20 (2/3), s. 111–145.

przeniknęły sposobu myślenia i działań menedżerów, z którymi przeprowadzono wywiady w LSC. Ponadto system audytu w kolegiach miał szczególnie dominujący wpływ na obawy wielu menedżerów. Ilościowe cele przeniknęły do myśli i działań wielu menedżerów kolegów i LSC, z którymi przeprowadzono wywiady, stanowiąc przejaw wpływu kolonizującego. Działanie systemów budżetowania, metod kalkulacji kosztów i wiarygodność danych ilościowych dotyczących liczby studentów miały szczególne znaczenie dla kolegów analizowanych w badaniu, ponieważ oba doświadczyły trudności finansowych. Podczas gdy konwencjonalne wewnętrzne systemy rachunkowości nie stanowiły problemu dla menedżerów LSC, wiarygodność i adekwatność danych dostarczanych przez bardziej zaawansowane systemy rachunkowości stanowiła już źródło obaw. Ponadto w trakcie badania dyrektor ds. finansów w LSC stał się bardzo zaniepokojony ograniczeniami budżetu administracji i przyszłości swojego wydziału.

Tabela 2. Lista narracji podlegających analizie w badaniu H. Oakes i A. Berry'ego

Podmiot	Tematy narracji
LSC	<ul style="list-style-type: none"> a) ograniczenia w kontroli strategicznej i operacyjnej realizowanej przez LSC z zastosowaniem rachunkowości, b) rachunkowość uwikłana w problemy z tożsamością, c) rachunkowość powodująca niepewność lub trudności, d) pozytywne doświadczenia związane z rachunkowością, e) niejednoznaczność menedżerów wobec rachunkowości, f) indywidualne poziomy wiary w informacje pochodzące z rachunkowości i poziomy troski o rachunkowość, g) niewygodne skojarzenia z rachunkowością i ambiwalentna rola menedżerów
Kolegium A	<ul style="list-style-type: none"> a) pozytywne skojarzenia związane z rachunkowością, b) rachunkowość jako dyskurs kolonizacyjny, c) negatywne skojarzenia z rachunkowością, d) indywidualne poziomy wiary w informacje pochodzące z rachunkowości, e) niewygodne skojarzenia z rachunkowością
Kolegium B	<ul style="list-style-type: none"> a) niewygodne skojarzenia związane z rachunkowością, b) rachunkowość niosąca niepewność

Źródło: opracowanie własne na podstawie: H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 343–378.

Zdaniem Oakes i Berry'ego¹³ kryzysy legitymizacyjne drugiego rzędu ujawniły się poprzez poczucie niepewności i dyskomfortu, z którymi kojarzono rachunkowość, oraz poprzez zróżnicowane poziomy zgłaszanego sceptycyzmu wobec informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Kryzysy legitymizacji drugiego rzędu były widoczne zarówno w pośredniej roli LSC przez składanie zamówień

¹³ H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 343–378.

i zakup usług edukacyjnych, jak i roli kolegów jako dostawców tych usług. Pojawiły się one, gdy rola rachunkowości w „niesprawiedliwościach”, które emanowały z asymetrycznych relacji władzy między państwem a jego agentami, została częściowo ujawniona niektórym menedżerom.

Wyniki badań wskazywały, że kolonizacja rachunkowości różniła się między menedżerami, a nawet zmieniała w świadomości poszczególnych menedżerów. Ujawniała się w postaci niejednoznaczności ich postaw wobec rachunkowości, indywidualnych poziomów wiary w informacje pochodzące z rachunkowości oraz dynamiką występującą między kolonizacją a zróżnicowanymi i przenikającymi się kryzysami legitymizacyjnymi. Kolonizacja rachunkowości była również związana z ambiwalentnymi rolami menedżerów. Rachunkowość miała tendencję do bycia postrzeganą bardziej przychylnie, gdy menedżer LSC lub kolegium stawał się w roli kontrolującego, a nie w kontrolowanego. Zdaniem Oakes i Berry’ego¹⁴ wyniki ich badań wskazywały również, że intencje rządu, w takim stopniu, w jakim można je wywnioskować z oficjalnych dokumentów i inicjatyw, nie zawsze były w pełni realizowane, co czasami skutkowało częściowymi formami kolonizacji. Zdaniem przytaczanych brytyjskich badaczy wyniki ich badań były zbliżone do wniosków z badania¹⁵ Pricharda i Willmotta w odniesieniu do menedżerów na brytyjskich uniwersytetach.

Rozszerzając rozważania Laughlina i Broadbent¹⁶, Oakes i Berry wyróżnili trzy typy kolonizacji: przymusową, instrumentalną i dyskursywną.

Kolonizacja przymusowa występuje w przypadku, w którym intencje kontrolerów są realizowane poprzez działania wymuszone. Można to scharakteryzować za pomocą dwóch wyidealizowanych reakcji behawioralnych: udawanego lub prawdziwego posłuszeństwa. W przypadku tego pierwszego ideologii (schematy interpretacyjne) kontrolowanych mogą pozostać niezmienione, podczas gdy intencje kontrolerów są realizowane przez kontrolowanych; w przypadku drugiego natomiast schematy interpretacyjne aktorów mogą ulec natychmiastowej zmianie lub zmienić się jako produkt nieustannego narzucania praktyk przymusu.

Kolonizacja instrumentalna występuje w przypadku, gdy intencje kontrolerów mogą być w dużej mierze realizowane poprzez takie techniki jak zachęty, perswazja, przekupstwo i propaganda. Może to prowadzić do dwóch wyidealizowanych reakcji behawioralnych: przebiegłej lub dialogicznej zgodności. W przypadku tej pierwszej,

¹⁴ Tamże.

¹⁵ C. Prichard, H. Willmott, *Just how managed is the McUniversity*, „Organization Studies” 1997, no. 18(2), s. 287–316.

¹⁶ J. Broadbent, R. Laughlin, *Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” 1997, no. 10(5), s. 622–648.

mimo że poparcie jest wyrażane, a instrukcje wykonywane, zmiany w schematach interpretacyjnych są mało prawdopodobne; w przypadku drugiej natomiast wiele zmian w schematach interpretacyjnych jest akceptowanych, a instrukcje są wprowadzane i realizowane, wymuszane przez łapówki i zachęty. Większość kontrolowanych dyskursywnie zgadza się z wieloma celami kontrolerów. Okresowo pojawiają się jednak wątpliwości, ponieważ niektóre schematy interpretacyjne pozostały niezmienione. Może to prowadzić do kryzysów legitymizacyjnych drugiego rzędu i prób negocjowania zmian przez niektórych aktorów.

Kolonizacja dyskursywna ma miejsce, gdy zmiana rozpoczyna się poprzez procesy dyskursu społecznego, kolonizacja jest akceptowana przez większość aktorów, pojawiają się nieinspirowane zmiany w schematach interpretacyjnych i intencje kontrolerów są realizowane. Można wyróżnić dwie alternatywne wyidealizowane reakcje behawioralne: dyskursywnie patologiczne lub łagodne. W przypadku kolonizacji dyskursywnie patologicznej stopień dyskursu społecznego może nie być całkowicie otwarty, więc niepożądane formy władzy ideologicznej mogą być implikowane. Dyskursywna zgoda większości może wiązać się z fałszywą świadomością, która represjonuje bardzo małą mniejszość. Alternatywnie dyskursywnie łagodna kolonizacja może wynikać z rozszerzenia na procesy demokratyczne, zgodnie z idealną sytuacją mowy Habermasa.

Badanie Oakes i Oakesa (2016)

W badaniu Helen Oakes, Steve'a Oakesa¹⁷ (2016) analizie został charakter i zakres kolonizacji rachunkowości oraz polityki oszczędności (ang. *austerity*¹⁸) w kontekście instytucji kulturalnych w Wielkiej Brytanii. Podstawowym materiałem badawczym było dziesięć wywiadów semistrukturalnych, trwających od 60 do 90 minut, przeprowadzonych z ośmioma menedżerami wyższego szczebla pięciu dużych miejskich instytucji kultury artystycznych. Instytucja pierwsza realizowała szeroki wachlarz wydarzeń artystycznych i kulturalnych, w tym muzycznych, tanecznych, literackich i performansu (sztuki na żywo). Posiadała galerię sztuki i własną grupę zaangażowania społecznego. Duży teatr stanowił instytucję drugą. Instytucją trzecią to była filharmonia prezentująca muzykę klasyczną (oraz z innych gatunków) i posiadająca własną orkiestrę. Instytucja czwarta specjalizowała się

¹⁷ H. Oakes, S. Oakes, *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, "Critical Perspectives on Accounting", no. 38, s. 34-53.

¹⁸ *Austerity* jest tłumaczona na język polski również jako polityka zaciskania pasa lub restrykcyjna polityka fiskalna.

w nowych mediach i wideo artystów, w tym programach poszerzających zaangażowanie społeczne, skupiających się na szerokim spektrum kwestii społecznych. Instytucja piąta była dużą galerią sztuki, należącą do sieci, z głównymi galeriami zlokalizowanymi w Londynie. Lista narracji podlegających analizie w badaniu H. Oakes i S. Oakesa została przedstawiona w tabeli 3.

Tabela 3. Lista narracji podlegających analizie w badaniu H. Oakes i S. Oakesa

Podmiot*	Tematy narracji
Instytucja 1	a) kwestie finansowania: niepewność, frustracja i adaptacja, b) monitorowanie drobniagowe i kolonizujące, c) monitorowanie nieodpowiednie, d) transformacja rachunkowości
Instytucja 2	a) radzenie sobie z polityką oszczędności, b) monitorowanie dla promocji, c) rozwój monitorowania jakościowego
Instytucja 3	a) polityka oszczędności i niepewność, b) radzenie sobie z polityką oszczędności: kolonizacja zbierania funduszy, c) opór, d) kolonizacja monitorowania

* Instytucje 4 i 5 zostały przedstawione w artykule w sposób skrócony.

Źródło: H. Oakes, S. Oakes, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 34–53.

Zdaniem H. Oakes i S. Oakesa menedżerowie, choć nie byli świadomi w pełni konstytutywnej roli rachunkowości, zdawali sobie sprawę, że liczby są niewystarczające i nie mogą w pełni oddać wartości sztuki. Jednakże udawali, że wykonują działania na rzecz narzuconych interesów finansowych, stwierdzając, że demonstrowanie wpływu jest możliwe, chociaż wiedzieli, że istota sztuki jest zawsze poza zasięgiem pomiaru ilościowego, w tym finansowego. Stąd menedżerowie stali się aktorami w sztuce działania na rzecz interesów finansowych, dodając własne kreatywne działania do kreatywnych poczynań aktorów i artystów, których wspierali. H. Oakes i S. Oakes zaobserwowali, że świat sztuki nie jest czysty, jak sugeruje teoria Habermasa, ale był już wstępnie skolonizowany i zdeprawowany. Sektor sztuki był wcześniej częściowo skomercjalizowany, odzwierciedlając koncepcję, że system i świat życia są zwykle ze sobą splecione, a szok związany z polityką oszczędności i cięciami budżetowymi pchnął sektor dalej w objęcia rachunkowości, w kierunku iluzji, że może ona działać całkowicie jako przyjazny, nieszkodliwy rzecznik rozliczalności. Niepewność i strach były szczególnie istotne w zachęcaniu do utrzymania lub rozszerzenia rachunkowości, a nie do pobudzenia racjonalności lub kryzysu legitymizacji. Zdaniem brytyjskich badaczy nie było zbyt wielu dowodów na to, że

kryzys motywacji rodzi się w obliczu kryzysu finansowego, jak przewidywała teoria Habermasa. W ten sposób kryzys finansowy wywołał intensyfikację kolonizacji rachunkowości, a nie falę krytyki i oporu.

Według H. Oakes i S. Oakesa¹⁹ wyniki ich badania wskazują, że dyskursy rachunkowości i polityki oszczędności wiązały się z różnymi formami kolonizacji i ograniczonego oporu. Dyskurs polityki oszczędności był przedstawiany jako znacznie bardziej problematyczny i kolonizujący niż powszechne monitorowanie za pomocą rachunkowości, które było uważane za oczywiste. Dyskursy i praktyki polityki oszczędności miały związek z moralnie dwuznacznym i konfliktowym zachowaniem organizacji, sugerując tendencje do sublimowanego kryzysu legitymizacji, ale nie było dowodów na powszechny kryzys motywacji w rozumieniu J. Habermasa w odniesieniu do polityki oszczędności czy monitorowania za pomocą rachunkowości. Niektórzy członkowie organizacji aktywnie reagowali na kolonizację rachunkowości i poprzez reorientację lub odwrócenie kolonizacji tworzyli transformacje rachunkowości za pomocą różnych narracyjnych i wizualnych metod raportowania. Ich ocena danych jakościowych ujawniła wyraz autonomii w obliczu patologicznej kolonizacji rachunkowości, jednocześnie paradoksalnie tworząc procedury monitorowania, które stawiają sobie wyzwania.

Badanie Ferry'ego i in. (2021)

Badanie L. Ferry'ego, J. Haslama, J.S. Greena, E. Adegbite, i F. Gebreitera²⁰ służyło analizie tego, w jakim stopniu projekty zmian w rachunkowości oraz kolonizacja rachunkowości mogą być absorbowane poprzez podstępną zgodność (ang. *devious compliance*), która umożliwiła odwrócenie schematów interpretacyjnych. W tym celu badacze zrealizowali dogłębną analizę dwóch kontrastujących przypadków organizacji rządowych w Nigerii, w których występowało jawne dążenie do poprawy zarządzania finansami. Podmiotami badanymi były dwie nigeryjskie instytucje rządowe – Rząd Stanowy A (*A State Government, ASG*) i Centralny Organ Federalny (*Central Federal Body, CFB*). CFB było instytucją rządu federalnego w Nigerii, utworzoną na mocy konstytucji z 1999 r. Rolą CFB było utrzymanie silnego i niezależnego systemu sądownictwa w Nigerii jako integralnego elementu państwa demokratycznego. W ramach tej roli konstytucja z 1999 r. zapewniła finansową autonomię sądownictwa. CFB miała bezpośredni status finansowania – konstytucyjnie miała

¹⁹ H. Oakes, S. Oakes, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 34–53.

²⁰ L. Ferry, J. Haslam, S. Green, E. Adegbite, F. Gebreiter, *Accounting colonization, emancipation and instrumental compliance in Nigeria*, "Critical Perspectives on Accounting" 2021, no. 77, s. 1–14.

otrzymywać gwarantowane fundusze z budżetu rządu federalnego i odpowiadała za ich dystrybucję.

W obu instytucjach zespół badawczy przeprowadził interaktywne warsztaty, które obejmowały pogłębioną dyskusję na temat kwestii: zarządzania, planowania finansowego, podejmowania decyzji finansowych, monitorowania i kontrolowania finansów, raportowania finansowego. W ASG informacje zostały pozyskane od jedenaścioro wysokich rangą urzędników odpowiedzialnych za zarządzanie finansami. W przypadku CFB dane zebrano od dwudziestu menedżerów publicznych, w tym księgowych i innych specjalistów, podczas dwutygodniowego programu badawczego we wrześniu 2012 r.

Zdaniem Ferryego i in.²¹ wyniki ich badania objaśniają jak projektowanie i wykorzystanie systemów rachunkowości odzwierciedla zarówno emancypacyjną, i i regresywną (często przymusową) rolę rachunkowości. Wskazują oni również, że podczas implementacji zarówno emancypacyjne, jak i regresywne wymiary projektowania systemu rachunkowego mogą ulec przekształceniu w stosunku do tego, co można nazwać „podstępną zgodnością”. Może ona w sposób zauważalny podważyć instrumentalny i kolonizujący potencjał tradycyjnej rachunkowości i pomóc w ochronie istniejących ram interpretacyjnych.

Według Ferryego i in.²² w przypadku ASG tradycyjne praktyki rachunkowości zarządczej w zakresie opracowania strategii finansowej i budżetowania na różnych poziomach zarządzania – od rządu centralnego przez szczebel stanowy i lokalny – powinny były wprowadzić nową ramę interpretacyjną służącą rozwojowi, ale ze względu na problemy związane z kompetencjami i kontekstową interakcją wokół nich instrumentalna racjonalność konwencjonalnej rachunkowości zarządczej nie zmaterializowała się.

Zdaniem Ferryego i in.²³ w przypadku CFB konwencjonalne praktyki rachunkowości zostały zaprojektowane w celu zapewnienia wysokiego stopnia niezależności i elastyczności poprzez gwarancje ochrony budżetu przed ingerencją polityczną. Chociaż miało to potencjał emancypacyjny, intencjonalna zgodność nie wystąpiła w sposób zgodny z zamierzeniami ze względu na słabe rozwiązania w zakresie zarządzania (w tym kontroli), które pozwoliły na nierzetelną rejestrację wydatków, aby skutecznie obejść ograniczenia narzucane przez system rachunkowości.

Ferry i in.²⁴ podkreślają, że pierwszy z przypadków pokazuje, w jaki sposób kolonizacja rachunkowości wiązała się ze zmianą poprzez pozornie przymusowe

²¹ Tamże.

²² Tamże.

²³ Tamże.

²⁴ Tamże.

wdrożenie rachunkowości, drugi natomiast – jak organizacja stosowała gwarancje pewności budżetu (ang. *budget assurances*) w celu realizacji usług publicznych zgodnie z pozornie bardziej emancypacyjnym projektem. W obu przypadkach instrumentalne przestrzeganie projektu rachunkowości nie wystąpiło podczas wdrożenia, a zamiary nie zostały zrealizowane dokładnie tak, jak zamierzano.

Podsumowując wyniki swoich badań, Ferry i in.²⁵ stwierdzili, że z perspektywy Habermasa kolonizacja rachunkowości jest negatywnie przymusowa i niekorzystnie wpływa na świat życia. Konstytutywne media kierowania i instrumentalne działania, których są one podstawą, nie odtwarzają życia jak skuteczne działania komunikacyjne. Niszczą i zubożają go, ponieważ stają się jego konstytutywną, a nie regulacyjną częścią. Ferry i in. rozszerzyli koncepcję Habermasa dzięki zastosowaniu typologii zaproponowanej przez Oakesa i Berry'ego²⁶ oraz uwzględnieniu prac na temat rachunkowości emancypacyjnej, odzwierciedlającej większą różnorodność i bogactwo skutków rachunkowości zarówno negatywnych, jak i pozytywnych.

Wnioski

Badania nad kolonizacją stanowią istotny kierunek badań w nurcie krytycznym badań rachunkowości i mają relatywnie długą tradycję – na potrzebę zajęcia się tym zjawiskiem wskazali Broadbent i Laughlin już w 1997 r. W zaprezentowanych powyżej, a prowadzonych w Wielkiej Brytanii i Nigerii badaniach nad kolonizacją rachunkowości wykorzystano badanie przypadków w formie wywiadu semi-strukturalnego lub warsztatów, zgodnie z metodą konstrukcjonistyczną. Obiektami badawczymi były podmioty sfery publicznej (kolegia, Rada ds. Edukacji i Umiejętności, instytucje kultury, instytucje rządowe) funkcjonujące w warunkach silnych ograniczeń finansowych. Respondentami byli menedżerowie różnych szczebli zarządzania. Celem było zbadanie wpływu rachunkowości na podejmowanie decyzji strategicznych, operacyjnych, zmianę oraz ich realizację, jak również kontrolę nad podległymi im jednostkami oraz związane z nimi występowanie kryzysów legitymizacji oraz zmianę ram interpretacyjnych. Badania w tym nurcie stanowią interesujące i społecznie istotne rozszerzenie dotychczas prowadzonych badań w głównym nurcie (pozytywnym) nauki rachunkowości.

²⁵ Tamże.

²⁶ H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 343–378.

W Polsce badania w nurcie krytycznym nauki rachunkowości są stosunkowo nieliczne²⁷. Kolonizacja rachunkowości jest obszarem badań z dużym potencjałem w Polsce, ze względu na rozbudowany sektor publiczny i funkcjonowanie wielu podmiotów z tego sektora w warunkach znacznych ograniczeń finansowych. Jednym z warunków efektywnego prowadzenia badań nad kolonizacją rachunkowości jest istnienie w jednostkach sektora publicznego pełnego systemu rachunkowości obejmującego systemy rachunkowości finansowej i zarządczej/controllersing.

Bibliografia

- Baxter J., Chua W.F., *Alternative management accounting research – whence and whither*, "Accounting, Organizations and Society" 2003, no. 28 (2–3), s. 97–126.
- Broadbent, J., Laughlin, R., *Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 1997, no. 10(5), s. 622–648.
- Campanale C., Cinquini L., *Emerging pathways of colonization in healthcare from participative approaches to management accounting*, "Critical Perspectives on Accounting" 2016, no. 39, s. 59–74.
- Chua W.F., *Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals*, "Accounting, Organizations and Society" 1995, no. 20 (2/3), s. 111–145.
- Czarniawska-Joerges B., Jacobsson B., *Budget in a cold climate*, "Accounting, Organizations and Society" 1989, no. 14 (1/2), s. 29–39.
- Czarniawska B.A., *Narrative approach to organization studies*, Sage, London 1998.
- Dillard J., Yuthas K., *Enterprise resource planning systems and communicative action*, "Critical Perspectives on Accounting" 2006, no. 17 (2–3), s. 202–223.
- Dobija D., Górska A.M., Grossi G., Strzelczyk W., *Rational and symbolic uses of performance measurement: Experiences from Polish universities*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2019, no. 32(3), s. 750–772.
- Ferry L., Haslam J., Green S., Adegbite E., Gebreiter, E., *Accounting colonization, emancipation and instrumental compliance in Nigeria*, "Critical Perspectives on Accounting" 2021, no. 77, s. 1–14.
- Grossi G., Kallio K., Sargiacomo M., Skoog M., *Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2019, no. 33(1), s. 256–280.

²⁷ D. Dobija, A.M. Górska, G. Grossi, W. Strzelczyk, *Rational and symbolic uses of performance measurement: Experiences from Polish universities*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2019, no. 32(3), s. 750–772; M. Łada, *Legitymizacja a racjonalność systemów pomiaru osiągnięć. Studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(3), s. 141–159.

- Gebreiter F., Ferry L., *Accounting and the “insoluble” problem of health care costs*, “European Accounting Review” 2016, no. 25(4), s. 719–733.
- Habermas J., *Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1973.
- Habermas J., *Theorie des kommunikativen Handelns. Band 1. Handlungsrationalität und gesellschaftliche Rationalisierung*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1981.
- Habermas J., *Theorie des kommunikativen Handelns. Band 2. Zur Kritik der funktionalistischen Vernunft*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1981.
- Habermas J., *Vorstudien und Ergänzungen zur Theorie des kommunikativen Handelns*, Suhrkamp, Frankfurt a.M. 1984.
- Habermas J., *Teoria działania komunikacyjnego*, t. 1, PWN, Warszawa 1999.
- Habermas J., *Teoria działania komunikacyjnego*, t. 2, PWN, Warszawa 2002.
- Laughlin R., *Environmental disturbance and organizational transitions and transformations: Some alternative models*, “Organization Studies” 1991, no. 12(2), s. 209–232.
- Luhmann N., *Soziale Systeme: Grundriss einer allgemeinen Theorie*, Suhrkamp, Frankfurt 1984.
- Łada M., *Legitymizacja a racjonalność systemów pomiaru osiągnięć. Studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(3), s. 141–159.
- Oakes H., Berry A., *Accounting colonization: Three case studies in further education*, “Critical Perspectives on Accounting” 2009, no. 20(3), s. 343–378.
- Oakes H., Oakes S., *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, “Critical Perspectives on Accounting” 2016, no. 38, s. 34–53.
- Prichard C., Willmott H., *Just how managed is the McUniversity*, “Organization Studies” 1997, no. 18(2), s. 287–316.
- Szychta A., *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr (71), s. 243–259.
- Szychta A., *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr (80), s. 193–223.

DYSKURS III

**PERSPEKTYWY
KOLONIZACJI/ROZWOJU
RACHUNKOWOŚCI**

Antropocen, zrównoważony rozwój i rachunkowość

prof. dr hab. Anna Szychta

Uniwersytet Łódzki

<https://orcid.org/0000-0001-8465-0542>

aktywność człowieka a obecny i przyszły stan Ziemi,
antropocen i odpowiedzialność, paradygmat zrównoważonego rozwoju,
nowy kontekst dla funkcji rachunkowości, wielowymiarowość istoty
rachunkowości i jej potencjał w XXI w., kolonizacja według Habermasa,
główny nurt badawczy i badania alternatywne

Termin *antropocen* jest stosowany w celu oznaczenia nowej epoki w dziejach Ziemi, zwanej epoką człowieka. Wokół pojęcia antropocenu toczą się od początku XXI w. wieloaspektowe dyskusje w kręgach ekspertów różnych dyscyplin nauk przyrodniczych (badaczy nauk o Ziemi i środowisku, geologów, klimatologów), humanistycznych (filozofów nauki, historyków środowiska, antropologów) i społecznych (socjologów, ekonomistów). Są one spowodowane obawą uczonych o katastrofę klimatyczną zagrażającą planecie. Debaty naukowe dotyczą m.in. wyznaczenia początku nowej epoki, przekraczania granic planetarnych, kryzysu planetarnego, groźby katastrofy klimatycznej, o czym świadczą m.in. silne zanieczyszczenia powietrza (wzrost ilości CO₂ i metanu w atmosferze), degradacja gleb, zakwaszenie oceanów, wysokie tempo utraty bioróżnorodności. Prowadzone są rozważania o globalnym wpływie aktywności człowieka na system ziemski, a zwłaszcza o skutkach industrializacji i globalizacji działalności gospodarczej dla obecnego stanu i przyszłości Ziemi¹.

¹ E. Bińczyk, *Epoka człowieka. Retoryka i marazm antropocenu*, PWN, Warszawa 2018; P.J. Crutzen, *Geology of mankind*, "Nature" 2002, no. 415, s. 23, DOI: 10.1038/415023a; C. Folke, S. Polasky, J. Rockström,

Koncepcja antropocenu wzbudziła ostatnimi czasy poruszenie wśród przedstawicieli kręgu naukowego rachunkowości, którzy rozważają, jakie konsekwencje ma ta koncepcja dla nauki i dydaktyki rachunkowości, a także jaka powinna być rola praktyki rachunkowości w świetle przemian w antropocenie². Wyzwania stawiane przez antropocen ludzkości mobilizują do zrównoważonego rozwoju ekonomiczno-społeczno-środowiskowego. Jego koncepcja oraz kwestie odpowiedniego pomiaru, komunikowania i monitorowania jego skutków są przedmiotem zainteresowania zagranicznych zespołów naukowych rachunkowości od ponad dwóch dekad, a w Polsce od kilku lat w ramach *sustainability accounting*, tj. rachunkowości (dla) zrównoważonego rozwoju³.

V. Galaz, F. Westley, M. Lamont, M. Scheffer, H. Österblom, S.R. Carpenter, F.S. Chapin III, C. Karen, K.C. Seto, E.U. Weber, B.I. Crona, G.C. Daily, P. Dasgupta, O. Gaffney, L.J. Gordon, H. Hoff, S.A. Levin, J. Lubchenco, W. Steffen, B.H. Walker, *Our future in the Anthropocene biosphere*, "AMBIO: A Journal of the Human Environment" 2021, no. 50, s. 834–869, DOI: 10.1007/S13280-021-01544-8; Y. Malhi, *The Concept of the Anthropocene*, "Annual Review of Environment and Resources" 2017, no. 42, s. 77–104; W. Steffen, A. Persson, L. Deutsch, J. Zalasiewicz, M. Williams, K. Richardson, C. Crumley, P. Crutzen, C. Folke, L. Gordon, M. Molina, V. Ramanathan, J. Rockström, M. Scheffer, H.J. Schellnhuber, U. Svedin, *The Anthropocene: From Global Change to Planetary Stewardship*, "AMBIO: A Journal of the Human Environment" 2011, vol. 40(7), s. 739–761, DOI: 10.1007/s13280-011-0185-x.

² J. Bebbington, J. Unerman, *Advancing research into accounting and UN Sustainable Development Goals*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(7), s. 1657–1670; J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship*, "Accounting and Business Research" 2022, vol. 52(5), s. 582–596; R. Spencer, *'Accounting in the Anthropocene': A practitioner view*, "Accounting and Business Research" 2022, no. 52(5), s. 597–599, DOI: 10.1080/00014788.2022.2079811; L. Powell, N. McGuigan, *Responding to crises: rewinding accounting education for the Anthropocene*, "Meditari Accountancy Research" 2023, no. 31(1), s. 101–120, DOI: 10.1108/MEDAR-06-2021-1333.

³ J. Bebbington, C. Larrinaga, *Accounting and sustainable development: An exploration*, "Accounting, Organizations and Society" 2014, no. 39(6), s. 395–413, DOI: 10.1016/aos.2014.01.003; J. Bebbington, J. Unerman, *Achieving the United Nations Sustainable Development Goals. An enabling role for accounting research*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2018, no. 31(1), s. 2–24; J. Bebbington, J. Unerman, *Advancing research into accounting and UN Sustainable Development Goals*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(7), s. 1657–1670; R.L. Burritt, S. Schaltegger, *Corporate Sustainability Accounting: a Nightmare or a Dream Coming True?*, "Business Strategy and the Environment" 2006, no. 15(5), s. 293–295, DOI: 10.1002/bse.537; R.L. Burritt, S. Schaltegger, *Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?*, "Journal of World Business" 2010, no. 45(4), s. 375–384; R. Gray, *Of Messiness, Systems And Sustainability: Towards A More Social And Environmental Finance and Accounting*, "The British Accounting Review" 2002, no. 34(4), s. 335–356; R. Gray, *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, "Accounting, Organizations and Society" 2010, no. 35(1), s. 47–62; J. Krasodomska, E. Zarzycka, D. Dobija, *Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju*, "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2022, nr 46(3), s. 99–118, DOI: 10.5604/01.3001.0015.9599; A. Szadziwska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, IUS PUBLICUM, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021; B. Zyznarska-Dworczak, *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019; A. Szychta, *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2022, nr 46(1), s. 67–99, DOI: 10.5604/01.3001.0015.7989.

Celem niniejszego eseju jest przedstawienie istoty antropocenu i wskazanie, jak koncepcje antropocenu i zrównoważonego rozwoju ukierunkowują rozważania o roli rachunkowości jako praktyki i nauki społecznej.

Do zrealizowania celu zastosowano analizę i syntezę wybranych pozycji literatury (zagranicznej i polskiej) dotyczących koncepcji antropocenu i z zakresu rachunkowości oraz istotnych dla podjętego tematu dokumentów i publikacji instytucjonalnych odnoszących się do zrównoważonego rozwoju.

Istota antropocenu

Zagadnienia zmiany życia na Ziemi, rozwoju, postępu i kryzysów są przedmiotem analiz i objaśniania ich istoty, przyczyn i skutków przez przedstawicieli różnych dyscyplin naukowych i praktyków, a wśród nich przez takich autorów jak A. Toffler, P.J. Crutzen, K. Kelly, J.E. Stiglitz, Y. Malhi, S. Pinker, Bińczyk, K. Gurczyńska-Sady i W. Sady⁴.

A. Toffler zawarł w książce wydanej w 1980 r. opis zanikającej ok. połowy XX w. w krajach zachodnich cywilizacji przemysłowej (drugiej fali przemian), wskazał przesłanki i przejawy kształtowania się cywilizacji postindustrialnej (trzeciej fali przemian), zwanej epoką informacji i wiedzy lub epoką cyfrową. Zmiany, które zaszły od ukazania się tej publikacji, w techn-, info-, socjo- i biosferze (obejmującej lito-, hydro- i atmosferę) oraz w sferze polityki i władzy potwierdziły słuszność koncepcji Tofflera, którą 40 lat temu uznawano za futurystyczną wizję społeczeństwa.

Silne uprzemysłowienie i szybki wzrost gospodarczy w krajach wysoko rozwiniętych dzięki postępowi nauki i techniki od początku rewolucji przemysłowej na przełomie XVIII i XIX w. spowodowały przyrost dobrobytu ludności w tych krajach. Od połowy XX w. nastąpił ogromny przyrost liczby ludności w skali światowej (z ok. 3 mld w 1960 do ok. 8 mld w 2023 r.), istotnie wydłużył się średni czas trwania życia ludzkiego (z 32 lat w 1900 do 73 lat w 2019 r.), a jednocześnie występują znaczne dysproporcje w długości trwania życia i jego poziomie między mieszkańcami

⁴ A. Toffler, *The Third Wave*, William Morrow and Company, New York 1980; A. Toffler, *Trzecia fala*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1997; P.J. Crutzen, *Geology of mankind*, "Nature" 2002, no. 415, s. 23, DOI: 10.1038/415023a; K. Kelly, *Nowe reguły nowej gospodarki. Dziesięć przełomowych strategii dla świata połączonych sieci*, WIG-Press, Warszawa 2001; J.E. Stiglitz, *Globalizacja*, PWN, Warszawa 2004; J.E. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej globalizacji. Propozycja usprawnień*, PWN, Warszawa 2007; Y. Malhi, *The Concept of the Anthropocene*, "Annual Review of Environment and Resources" 2017, no. 42, s. 77-104; S. Pinker, *Nowe Oświecenie. Argumenty za rozumem, nauką, humanizmem i postępem*, Zysk i S-ka, Poznań 2018; E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt.; K. Gurczyńska-Sady, W. Sady, *Antropocen. Szanse i zagrożenia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2023.

krajów wysoko rozwiniętych i rozwijających się. Ustawiczna i o coraz bardziej rosnącym tempie eksploatacja zasobów naturalnych powoduje ich wyczerpywanie się, postępuje zanieczyszczenie powietrza i wód, degradacja gleby, następuje naruszenie stanu gatunków i ekosystemów. Powstały i narastają problemy ekologiczne zagrażające zdrowiu Ziemi i jej geologicznym fundamentom⁵.

Według stratygrafów⁶ system ziemski znajduje się w epoce holocenu od ok. 11,7 tysięcy lat, tj. od ostatniego stopienia lądolodu skandynawskiego⁷. W ostatnich kilkunastu latach trwają dyskusje i propozycje uznania końca tej epoki i wyznaczenia nowej, o nazwie antropocen. Choć nie ma zgody odnośnie do jednoznacznego wskazania początku tej epoki, jest niewątpliwe, że eksperci uczestniczący w dyskusjach uznają antropocen za epokę człowieka w dziejach Ziemi, tzn. okres, w którym aktywnie ingeruje on „w procesy kierujące geologiczną ewolucją planety”⁸. C. Folke i in.⁹ stwierdzają, że skala i tempo wymiaru ludzkiego działania spowodowały zmianę klimatyczną, nagłą utratę bioróżnorodności, rosnące nierówności i utratę odporności na radzenie sobie z niepewnością i zaskoczeniem. Ludzkie działania stały się zagrożeniami podstaw biosfery dla przyszłego rozwoju cywilizacji.

Zdaniem P.J. Crutzena¹⁰, holenderskiego chemika i badacza atmosfery, i E.F. Stoermera, amerykańskiego biologa, „*homo sapiens* jako gatunek stał się supersprawczą siłą o znaczeniu geologicznym”¹¹. To oni właśnie zaproponowali w 2000 r., aby nazwać współczesną epokę geologiczną antropocenem¹², a za jej początek uznać opatentowanie silnika parowego przez Jamesa Watta w 1784 r., co zainicjowało rewolucję przemysłową i drugą falę przemian cywilizacyjnych (cywilizację industrialną), o której pisał Toffler¹³. Wynalazki techniczne i postęp technologiczny z okresu rewolucji przemysłowej, stanowiące siły napędowe dla procesów gospo-

⁵ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt.; K. Gurczyńska-Sady, W. Sady, *Antropocen...*, dz. cyt.

⁶ Stratygrafia jest działem geologii zajmującym się historią Ziemi i jej podziałem na takie okresy, że każdy z nich odzwierciedla pewną kombinację cech typu geologicznego, biologicznego i chemicznego w funkcjonowaniu systemu ziemskiego.

⁷ Y. Malhi, *The Concept of the Anthropocene*, „Annual Review of Environment and Resources” 2017, no. 42, s. 77–104.

⁸ I. Angus, *Facing the Anthropocene. Fossil Capitalism and the Crisis of the Earth System*, „Monthly Review Press” 2016.

⁹ C. Folke, S. Polasky, J. Rockström, V. Galaz, F. Westley, M. Lamont, M. Scheffer, H. Österblom, S.R. Carpenter, F.S. Chapin III, C. Karen, K.C. Seto, E.U. Weber, B.I. Crona, G.C. Daily, P. Dasgupta, O. Gaffney, L.J. Gordon, H. Hoff, S.A. Levin, J. Lubchenco, W. Steffen, B.H. Walker, *Our future in the Anthropocene biosphere*, „AMBIO: A Journal of the Human Environment” 2021, no. 50, DOI: 10.1007/S13280-021-01544-8, s. 834.

¹⁰ P.J. Crutzen jest laureatem Nagrody Nobla w dziedzinie chemii przyznanej w 1985 r. za prace dotyczące zmian ilości ozonu w atmosferze.

¹¹ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 11.

¹² P.J. Crutzen i E.F. Stoermer zatytułowali swój artykuł opublikowany w „Global Change Newsletter” (2000, nr 41, s. 17–18) po prostu: *The Anthropocene*, za: Malhi, dz. cyt. s. 79.

¹³ A. Toffler, *The Third Wave*, William Morrow and Company, New York 1980.

darowania w industrializmie, doprowadziły do modyfikacji wielu kluczowych parametrów systemu ziemskiego. Skutkiem zanieczyszczeń metalami ciężkimi w regionach przemysłowych jest zaburzenie bilansu energetycznego i obiegu materii całego globu¹⁴.

Antropocen nie został jeszcze formalnie uznany za nową epokę w dziejach Ziemi przez Międzynarodową Komisję Stratygrafii¹⁵, choć grupa robocza tej komisji, badająca antropocen uważa, że tę nową epokę należy uznać¹⁶. W celu wyznaczenia jej początku potrzebna jest zgoda odnośnie do wskazania wyznacznika geologicznego o zasięgu globalnym, który świadczyłby o tym, że antropocen zaczął się właśnie w tym okresie¹⁷. Większość członków tej grupy uznała, że najbardziej optymalną cezurą nowej epoki jest 1950 r., tj. początek wielkiego przyspieszenia¹⁸. To określenie jest stosowane w celu charakterystyki przemian cywilizacyjnych, które zachodzą po II wojnie światowej w ogromnym tempie w skali światowej jako skutek industrializacji, rozwoju handlu międzynarodowego i globalizacji¹⁹. Wielkie przyspieszenie oznacza „nieobserwowalną wcześniej intensyfikację wpływu człowieka na systemy planetarne”²⁰.

W debatach naukowych na temat początku antropocenu nie chodzi jedynie o wyznaczenie nowej epoki historycznej lub społeczno-gospodarczej, lecz o uznanie nowej epoki geologicznej. Wskazanie okresu początkowego nowej epoki ma istotne znaczenie nie tylko z punktu widzenia naukowego, lecz także społecznego i politycznego, ponieważ wiąże się ze sprawą przypisania odpowiedzialności za diametralne zmiany środowiskowe. W przypadku uznania genezy antropocenu w odległych czasach oznaczałoby to, że gatunek *homo sapiens* od jego zarania jest obciążony odpowiedzialnością, a przecież wpływ ludzi na środowisko w okresie przedindustrialnym miał wymiar lokalny, a nie globalny, i destabilizujący system Ziemi. Taka cezura początku antropocenu byłaby sprzyjająca politykom i tym

¹⁴ L. Starkel, *Globalne zmiany środowiska w przeszłości*, „KOSMOS” 1993, nr 42(1), s. 33–45.

¹⁵ Jej głównym zadaniem jest ustalanie przebiegu historii Ziemi w formie tabeli stratygraficznej na podstawie następstwa procesów geologicznych i układu warstw skalnych.

¹⁶ J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship*, „Accounting and Business Research” 2022, no. 52(5), s. 584.

¹⁷ Wsuwane są postulaty, aby za początek antropocenu uznać okres między 50 a 10 tys. lat temu, tj. w okresie wymierania megafauny; początek rewolucji rolniczej ok. 12 tys. lat temu; początek rewolucji przemysłowej na przełomie XVIII i XIX w.; okres wielkiego przyspieszenia w połowie XX w. (E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 82).

¹⁸ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 86.

¹⁹ W. Steffen, A. Persson, L. Deutsch, J. Zalasiewicz, M. Williams, K. Richardson, C. Crumley, P. Crutzen, C. Folke, L. Gordon, M. Molina, V. Ramanathan, J. Rockström, M. Scheffer, H.J. Schellnhuber, U. Svedin, *The Anthropocene...*, d. cyt., s. 739–761, DOI: 10.1007/s13280-011-0185-x.; K. Gurczyńska-Sady, W. Sady, *Antropocen...*, dz. cyt., rozdz. 4.

²⁰ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 90.

wszystkim ludziom związanym z biznesem²¹, którzy ignorują w swoich decyzjach i działaniach wymagania prowadzenia działalności gospodarczej z poszanowaniem zasobów naturalnych i bioróżnorodności, a zatem wymogi zrównoważonego rozwoju. Dynamicznie rosnące tempo eksploatacji zasobów naturalnych i nadmierna konsumpcja w krajach rozwiniętych stanowią główne przyczyny zmian, które doprowadziły do wielkiego przyspieszenia od połowy XX w. Pokolenia ludzi o takim nastawieniu do użytkowania zasobów Ziemi i konsumpcji ponoszą zatem odpowiedzialność. Zdaniem Steffena i in.²² jesteśmy pierwszym pokoleniem, które posiada powszechną wiedzę o tym, jak nasze działania wpływają na system ziemski, a tym samym pierwszym pokoleniem, które ma moc i odpowiedzialność, aby zmienić nasze relacje z planetą.

W debatach ekspertów z różnych dyscyplin naukowych wysuwane są różnorodne koncepcje objaśniające istotę antropocenu²³, ale łączącym je elementem jest stwierdzenie, że zmiany środowiskowe będą napędzać zmiany w systemach społecznych i ekonomicznych, a te systemy powodują z kolei zmiany w procesach przyrodniczych. Antropocen jako epoka człowieka w dziejach Ziemi motywuje do badań na temat procesów zmian społeczno-gospodarczych w ramach dyscyplin w dziedzinie nauk społecznych, w tym w rachunkowości²⁴.

Koncepcja antropocenu a idea zrównoważonego rozwoju

Koncepcja zrównoważonego rozwoju (*sustainable development*) poprzedziła postulat wyodrębnienia antropocenu jako nowej epoki, ponieważ jest głoszona od lat 70. XX w. Termin *sustainable development* w odniesieniu do rozwoju cywilizacyjnego został użyty na konferencji Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) pt. „Środowisko Człowieka” w Sztokholmie w 1972 r., dotyczącej środowiska przyrodniczego i rozwoju gospodarczego²⁵, a za jego autorkę uznaje się Barbarę Ward, założycielkę International Institute for Environment and Development²⁶.

²¹ Zob. interesujące rozważania przedstawione przez E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., rozdz. 3.

²² W. Steffen, A. Persson, L. Deutsch, J. Zalasiewicz, M. Williams, K. Richardson, C. Crumley, P. Crutzen, C. Folke, L. Gordon, M. Molina, V. Ramanathan, J. Rockström, M. Scheffer, H. J. Schellnhuber, U. Svedin, *The Anthropocene...*, dz. cyt., s. 739–761, DOI: 10.1007/s13280-011-0185-x.

²³ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 77–104.

²⁴ J. Bebbington, H. Österblom, B. Crona, J-B. Jouffray, C. Larrinaga, S. Russell, B. Scholtens, *Accounting and accountability...*, dz. cyt., s. 152–177.

²⁵ B. Fiedor, R. Jończy, *Globalne problemy interpretacji i wdrażania sustainable development*, w: *Rozwój zrównoważony. Teoria i praktyka ze szczególnym uwzględnieniem obszarów wiejskich*, B. Fiedor, R. Jończy (red.), Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 38.

²⁶ G. Dobrzański, *Interpretacja trwałego i zrównoważonego rozwoju*, w: *Obszary badań nad trwałym i zrównoważonym rozwojem*, B. Poskrobko (red.), Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko, Białystok 2007, s. 10.

W ogromnej i trudnej do zliczenia liczbie publikacji naukowych i popularno-naukowych proponowane są różnorodne interpretacje zrównoważonego rozwoju²⁷. Kluczową rolę w zdefiniowaniu zrównoważonego rozwoju odegrał raport pt. *Nasza wspólna przyszłość*²⁸, opublikowany w 1987 r. przez Światową Komisję do Spraw Środowiska i Rozwoju przy ONZ, zwany Raportem Brundtland²⁹. Zgodnie z nim *sustainable development*³⁰ to „rozwój, który zaspokaja potrzeby obecne nie pozabawiając przyszłych pokoleń możliwości zaspokojenia ich potrzeb” i „oznacza taki proces zmian, w którym eksploatacja zasobów, kierunki inwestowania, kierunki postępu technicznego i zmiany instytucjonalne pozostają w harmonii i zachowują bieżąco i na przyszłość możliwości zaspokojenia ludzkich potrzeb i aspiracji”³¹. W tej definicji przyjęto więc antropocentryczny punkt widzenia, stawiający istoty ludzkie w centrum zrównoważonego rozwoju³². Autorzy raportu postulowali bowiem, że „zaspokajanie potrzeb i aspiracji ludności jest głównym celem rozwoju”, w tym „tak oczywistym celem działalności produkcyjnej”³³. Nadrzędnym celem tego typu rozwoju powinno być podnoszenie jakości życia ludzkiego w skali globalnej, teraz i w przyszłości, w sferze ekonomicznej, społecznej i ekologicznej z zachowaniem trwałości tych sfer³⁴.

Zdaniem E. Bińczyk³⁵ uczestnicy debaty o antropocenie odnoszą się z pewną rezerwą do paradygmatu zrównoważonego rozwoju. Podkreślają jego słabość, ponieważ w jego obrębie nie stawia się zdecydowanych pytań moralnych dotyczących dominujących modeli ekonomicznych. W interpretacjach naukowych i publicznych dyskusjach prośrodowiskowych przeważa ekonomiczne podejście do zrównoważonego rozwoju. Jego zaletą jest to, że nastąpiło porozumienie między aktywistami na rzecz środowiska, politykami i przedstawicielami przemysłu, ale nie doprowadziło ono do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju³⁶. Jest to bowiem niezwykle złożony i wielowymiarowy proces oraz ogromne wyzwanie dla ludzkości.

²⁷ Tamże, s. 197–225; P. Jeżowski, *Kategoria rozwoju zrównoważonego w naukach ekonomicznych w: Ekonomiczne problemy ochrony środowiska i rozwoju zrównoważonego w XXI wieku*, tegoż (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, 2007, s. 11–24; B. Fiedor, R. Jończy, *Globalne problemy...*, dz. cyt., s. 37–63; A. Misztal, *Zrównoważony rozwój polskich przedsiębiorstw – ewaluacja*, „Handel Wewnętrzny” 2018, nr 2(373), s. 27–40.

²⁸ *Nasza wspólna przyszłość*, Raport Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1991.

²⁹ Od nazwiska Gro Harlem Brundtland, przewodniczącej tej Komisji, ówczesnej premier Norwegii.

³⁰ W polskim tłumaczeniu został użyty termin *stabilny rozwój* (*Nasza wspólna przyszłość*, 1991).

³¹ *Nasza wspólna...*, dz. cyt., s. 67, 71.

³² A. Szadzińska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, IUS PUBLICUM, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021, s. 17.

³³ *Nasza wspólna...*, dz. cyt., s. 68 i 81.

³⁴ G. Dobrzański, *Interpretacje...*, dz. cyt., s. 20.

³⁵ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 14, 30.

³⁶ Tamże, s. 174.

Zostało to wyrażone w 17 celach zrównoważonego rozwoju (CZR) i 169 zadaniach powiązanych z nimi, przyjętych przez Zgromadzenie Ogólne ONZ 25 września 2015 r. w Rezolucji *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*. CZR wyznaczają kierunek działań w latach 2016–2030 na różnych poziomach polityki społeczno-gospodarczej i w podmiotach gospodarczych. Zakładano, że ich wdrożenie przez wszystkie kraje i interesariuszy ma uwolnić ludzkość od plagi ubóstwa, uzdrowić i zabezpieczyć naszą planetę. Agenda 2030 określa zobowiązanie krajów i wszystkich interesariuszy „do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju w trzech jego wymiarach – gospodarczym, społecznym i środowiskowym – w zrównoważony i zintegrowany sposób”³⁷.

CZR są wyzwaniem globalnym, przyjętymi przez wszystkie (tj. 193) państwa będące członkami ONZ. W ich osiągnięcie powinny być zaangażowane rządy wszystkich państw, parlamenty, struktury ONZ, różne instytucje międzynarodowe, władze lokalne, społeczeństwa i ich organizacje, środowiska naukowe, biznes i sektor prywatny³⁸. W Agendzie 2030 wskazano na dużą rolę w jej wdrażaniu przedsiębiorstw zróżnicowanego sektora prywatnego, począwszy od mikroprzedsiębiorstw do międzynarodowych korporacji³⁹. Założono, że realizacja CZR ma doprowadzić do zrównoważonego wzrostu gospodarczego w każdym kraju, sprzyjającego integracji społecznej, a także do pełnego i produktywnego zatrudnienia oraz godnej pracy dla wszystkich ludzi. Tego typu wzrost gospodarczy, postęp społeczny i technologiczny zależą od zrównoważonego gospodarowania zasobami naturalnymi Ziemi i muszą odbywać się w zgodzie z naturą.

Aby można było zapewnić zrównoważony wzrost gospodarczy, konieczne jest wdrażanie przez przedsiębiorstwa, zwłaszcza duże i międzynarodowe, praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględnianie informacji na ich temat w cyklicznie sporządzanych raportach, do czego zobowiązuje zadanie 12.6 w ramach CZR nr 12 – Zapewnienie wzorców zrównoważonej konsumpcji i produkcji⁴⁰. Pomocne w zakresie kształtowania sprawozdawczości przedsiębiorstw powiązanej z CZR mogą być rekomendacje organizacji rachunkowości⁴¹), wytyczne ISAR-

³⁷ ONZ, Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września, *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Zgromadzenie Ogólne, A/RES/70/1, 2015, p. 2, http://www.unic.un.org/pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: styczeń 2021).

³⁸ Tamże.

³⁹ Tamże, s. 12.

⁴⁰ Tamże, s. 26.

⁴¹ C.A. Adams, P.B. Druckman, C.P. Russell, *Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations*, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/01/Adams_Druckman_Picot_2020_Final_SDGD_Recommendations.pdf (dostęp: grudzień 2022); CGMA, *Creating a sustainable future. The role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals*, <https://www.cgma.org/>

-UNCTAD dotyczące podstawowego zestawu mierników CZR dla przedsiębiorstw⁴² oraz wskazówki organizacji Global Reporting Initiative, zawarte w dokumencie⁴³ przedstawiającym powiązania między 17 CZR i zadaniami z Agendy 2030 a ujawnieniami (wskaźnikami) określonymi w Standardach GRI. Standardy te (nazywane do 2016 r. wytycznymi) są od 2000 r. najczęściej stosowanymi międzynarodowymi regulacjami dotyczącymi fakultatywnego sporządzania raportów zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa.

Raporty zawierające informacje z zakresu zrównoważonego rozwoju, sporządzone dobrowolnie zazwyczaj przez największe spółki giełdowe z różnych krajów, nie są jednak w pełni przydatne do oceny faktycznego wkładu spółek w spełnianie celów i zadań wyznaczonych w Agendzie 2030. Większość przedsiębiorstw informuje jedynie o swoim pozytywnym wpływie na CZR⁴⁴, pomijając wpływ negatywny. Choć raportujący nawiązują w sprawozdaniach do CZR, to – jak stwierdzają Nicolò i in.⁴⁵ – zbadane przez nich zintegrowane raporty 20 spółek z różnych krajów świata za 2017 r. opisywały zaangażowanie w realizację kilku CZR głównie po to, aby poprawić wizerunek spółki i zarządzać wrażeniem interesariuszy. Autorzy ci potwierdzili, że utrzymuje się tendencja wykorzystywania CZR w raportach jako kamuflażu, symbolicznego narzędzia do zwiększenia reputacji firmy i uzyskania legitymizacji prowadzonej działalności. Spółki rzadko przedstawiają swoje strategie i faktyczne działania, które są ukierunkowane na wdrożenie celów z Agendy 2030. Na przykład z badania przeprowadzonego przez J.M. Diaz-Sarachagą⁴⁶ wynika, że tylko 36% hiszpańskich spółek notowanych w światowym indeksie zrównoważonego rozwoju Dow Jones (w 2018 i 2019 r.) wdrożyło strategię korporacyjną uwzględniającą CZR.

content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/cgma-sustainable-development-goals-guide-apr-18.pdf (dostęp: styczeń 2023).

⁴² UNCTAD, *Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals*, <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1en.pdf> (dostęp 1.03.2021); A. Szychta, *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 67–99, DOI: 10.5604/01.3001.0015.7989.

⁴³ GRI, *Linking SDGs and the GRI Standards*, 2022 <https://www.globalreporting.org/search/?query=Linking+the+SDGs+and+the+GRI+Standards> (dostęp: styczeń 2023).

⁴⁴ KPMG Survey, *Big Shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022*, s. 60, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html> (dostęp: styczeń 2023).

⁴⁵ G. Nicolò, G. Zanellato, A. Tiron-Tudor, P.T. Polcini, *Revealing the corporate contribution to sustainable development goals through integrated reporting: a worldwide perspective*, „Social Responsibility Journal” 2022, no. 19(5), s. 829–857, DOI: 10.1108/SRJ-09-2021-0373.

⁴⁶ J.M. Diaz-Sarachaga, *Shortcomings in reporting contributions towards the sustainable development goals*, „Corporate Social Responsibility Environment Management” 2021, no. 28(4), s. 1299–1312, DOI: 10.1002/csr.2129.

Są też formułowane opinie, że nie osiągnięto żadnej namacalnej poprawy dla miliardów ludzi na całym świecie, którzy naprawdę liczą na zrównoważony rozwój⁴⁷. Jest to szczególnie widoczne w kontekście skutków pandemii wirusa SARS-CoV-2, zniszczeń spowodowanych napaścią Rosji z Ukrainą w 2022 r., wojny domowej w Syrii od 2011 r. oraz innych lokalnych konfliktów zbrojnych krzywdzących ludzi i dewastujących infrastrukturę oraz przyrodę.

Grupa 100 naukowców, nauczycieli i ekspertów z 37 krajów zakwestionowała nawet w 2022 r. sam cel celów zrównoważonego rozwoju⁴⁸, argumentując, aby ONZ zrezygnowała z koncepcji zrównoważonego rozwoju, a w szczególności z 17 CZR, ponieważ opiera się ona na centralnej zasadzie globalnego kapitalizmu, że wzrost gospodarczy jest potrzebny do walki z głodem i pozbycia się ubóstwa na świecie. Niespełnienie celów zrównoważonego rozwoju, formułowanych przez ONZ od ok. 30 lat, wskazuje na „problem systemowy”. Wysuwany jest postulat, by przenieść punkt ciężkości ze wzrostu gospodarczego na dobrobyt. Świat nie potrzebuje nieskończonego wzrostu, musi zrozumieć ograniczenia ekologiczne i to, jak wygląda równowaga⁴⁹. Jest to zgodne z opinią przedstawioną w pracy E. Bińczyk, że zagrożenia antropocenu, wykazywane przez ekspertów różnych dyscyplin zajmujących się badaniem systemu Ziemi, „zmuszają do porzucenia idei wzrostu gospodarczego i skonfrontowania bieżącej polityki gospodarczej z coraz bardziej widocznymi i boleśnie uwidaczniającymi się granicami planetarnymi”⁵⁰.

Antropocen, zrównoważony rozwój a cele działalności gospodarczej

Atrybuty charakterystyczne dla pierwszego ćwierćwiecza XXI w., takie jak ograniczenie zasobów naturalnych, niestabilność finansowa, nierówności wewnątrz krajów i między nimi, degradacja środowiska, są wyraźnymi sygnałami, że nie można kontynuować działalności gospodarczej tak jak dotychczas. Odpowiedzialne gospodarowanie w antropocenie pociąga za sobą naśladowanie natury w zakresie wykorzystania zasobów, przetwarzania i recyklingu odpadów, a także transfor-

⁴⁷ *ESG on a Sunday, Week 49: The SDGs are not sustainable*, https://esgonasunday.substack.com/p/week-49-the-sdgs-are-notsustainable?utm_source=substack&utm_medium=email (dostęp: luty 2023).

⁴⁸ A. Pavicevic, C. Forthomme, *Strike Down the UN's Sustainable Development Goals, 100 Experts Say*, <https://impakter.com/strike-down-the-uns-sustainable-development-goals-100-experts-say/> (dostęp: kwiecień 2023).

⁴⁹ *ESG on a Sunday, Week 49: The SDGs are not sustainable*, https://esgonasunday.substack.com/p/week-49-the-sdgs-are-notsustainable?utm_source=substack&utm_medium=email (dostęp: luty 2023).

⁵⁰ E. Bińczyk, *Epoka człowieka...*, dz. cyt., s. 175.

macji systemów rolniczych, energetycznych i transportowych⁵¹. W odniesieniu do przedsiębiorstw rośnie zapotrzebowanie, jak to stwierdził Toffler, „na instytucję całkiem nowego rodzaju: potrzebna jest korporacja, której zadaniem nie byłoby po prostu przynoszenie zysków i produkcja towarów, lecz która brałaby zarazem udział w rozwiązywaniu niezwykle złożonych zagadnień ekologicznych, moralnych, politycznych, rasowych, problemów życia seksualnego i kwestii społecznych”⁵².

Od współczesnych przedsiębiorstw wymaga się, aby osiągały poza celami o charakterze ekonomicznym również ekologiczne i społeczne. Wzrasta więc zakres odpowiedzialności przedsiębiorstw, z której muszą się rozliczać zarządzającym nimi przed różnymi grupami zainteresowanych ich działalnością (interesariuszy)⁵³. Ich odpowiedzialność wykracza poza efektywne użycie zasobów gospodarczych powierzonych im przez właścicieli.

Koncentracja właścicieli i zarządów przedsiębiorstw na krótkoterminowych interesach finansowych przedsiębiorstw jest przyczyną narastających problemów środowiskowych. Zaburzenia w środowisku przyrodniczym, w tym zagrożenie kryzysem klimatycznym, są – jak już wspomniano – powodem kwestionowania istoty kapitalizmu⁵⁴. Głoszone są również opinie, że trzeba zreformować cel korporacji, własność i nadzór korporacyjny, aby rozwijać i wdrażać bardziej powszechnie długoterminowe, wspólne wartości i podejście przedsiębiorstw do ich działalności, tak by cel ekonomiczny (zysk) i cel społeczny były pełniej zintegrowane. Upatruje się w tym sposobu na przeformułowanie kapitalistycznych przedsiębiorstw⁵⁵. Nie można nie zgodzić się z R. Spencerem⁵⁶, który stwierdza, że działalność gospodarcza nie może już dotyczyć maksymalizacji zysków dla akcjonariuszy czy udziałowców, a przedsiębiorstwa są odpowiedzialne za zasoby, od których są zależne, nawet jeśli nie są ich właścicielami.

Ważna jest też długotrwała współpraca podmiotów gospodarczych w rozwiązywaniu problemów środowiskowych narastających w epoce antropocenu. Chodzi o podejmowanie i realizację programów środowiskowych przez podmioty

⁵¹ W. Steffen, A. Persson, L. Deutsch, J. Zalasiewicz, M. Williams, K. Richardson, C. Crumley, P. Crutzen, C. Folke, L. Gordon, M. Molina, V. Ramanathan, J. Rockström, M. Scheffer, H.J. Schellnhuber, U. Svedin, *The Anthropocene...*, dz. cyt., s. 739–761, DOI: 10.1007/s13280-011-0185-x.

⁵² A. Toffler, *Trzecia...*, dz. cyt., s. 360.

⁵³ A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 33.

⁵⁴ J. Elkington, *Green Swans: The Coming Boom in Regenerative Capitalism*, Fast Company Press, New York, 2021, za: J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship*, "Accounting and Business Research" 2022, no. 52(5), s. 587.

⁵⁵ J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene...*, dz. cyt., s. 587.

⁵⁶ R. Spencer, 'Accounting in the Anthropocene': A practitioner view, "Accounting and Business Research" 2022, no. 52(5), s. 598, DOI: 10.1080/00014788.2022.2079811.

działające w różnych dziedzinach i łańcuchach dostaw, które przyczyniałyby się do zintegrowanego podejścia do celów zarządzania i gospodarowania zasobami Ziemi (ich zastosowania, ochrony i odtworzenia)⁵⁷. To właśnie te działania należy objąć rozrachunkiem.

W antropocenie szczególnie istotne jest monitorowanie i rozliczanie funkcjonowania przedsiębiorstw, które mają diametralny wpływ na procesy przyrodnicze i zmiany w systemie ziemskim, co wymaga prowadzenia interdyscyplinarnych badań. Przykład tego typu badań zawiera artykuł Bebbington i in.⁵⁸. Zespół autorski z zakresu nauk przyrodniczych i rachunkowości zastosował studium przypadku dotyczące jednej sfery zakłóceń epoki antropocenu, tj. zmiany różnorodności biologicznej w oceanie spowodowanej produkcją owoców morza przez przedsiębiorstwa z różnych krajów. Zespół ten pokazał, jak koncepcja *stewardship*⁵⁹ może być ponownie wykorzystana w dyskusjach na temat odpowiedzialności w antropocenie.

Zakres i definicja rachunkowości w kontekście antropocenu i zrównoważonego rozwoju

Systemem umożliwiającym przeprowadzenie rachunku odpowiedzialności kierownictwa przedsiębiorstw od wieków była i jest rachunkowość, ale jej cele i zakres przedmiotowy uległy rozszerzeniu w czasach informacji i wiedzy, należących do epoki antropocenu. Rachunkowość pełni w nim takie same funkcje jak dotychczas, przede wszystkim informacyjną, kontrolną i rozliczeniową (rozrachunkową). Zmienia się jednak, jak podkreślają Bebbington i Rubin⁶⁰, kontekst, w którym jest

⁵⁷ J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene...*, dz. cyt., s. 587.

⁵⁸ J. Bebbington, H. Österblom, B. Crona, J-B. Jouffray, C. Larrinaga, S. Russell, B. Scholtens, *Accounting and accountability in the Anthropocene*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, vol. 33(1), s. 152–177.

⁵⁹ Od najdawniejszych czasów rachunkowość pełniła funkcję powierniczą (ang. *stewardship*). Poprzez ewidencję księgową stanów majątkowych i zdarzeń gospodarczych celem rachunkowości było zabezpieczenie własności, dobrobytu właścicieli i uchronienie ich majątku przed defraudacją. Wraz z rozwojem kapitalistycznych przedsiębiorstw produkcyjnych w formie spółek kapitałowych pod wpływem rewolucji przemysłowej w XIX w. (rozdzielenie funkcji własności od funkcji zarządzania) wyłoniła się potrzeba rozliczania (ang. *accountability*) zarządzających spółkami z efektywności ekonomicznej przed akcjonariuszami (udziałowcami). Celem rachunkowości stało się dostarczenie danych finansowych do tego typu rozliczenia. Koncepcja zrównoważonego rozwoju wiąże się z potrzebą rozliczenia przedsiębiorstw z potrójnej odpowiedzialności, tj. ekonomiczno-społeczno-środowiskowej. Dokonanie, dzięki rachunkowości, rozrachunku z potrójnej odpowiedzialności przedsiębiorstwa wymaga rozszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości finansowej i zarządczej (A. Szadzińska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, IUS PUBLICUM, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021, s. 39–44).

⁶⁰ J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene...*, s. 584.

prowadzona działalność gospodarcza, rola organizacji w reagowaniu na wyzwania środowiskowe i społeczne oraz zasadniczy wkład rachunkowości w ten kontekst.

Aspekty środowiskowe i społeczne w działalności przedsiębiorstw są w obszarze zainteresowania nauki i praktyki rachunkowości od co najmniej początku lat 80. XX w. Ma to potwierdzenie od strony naukowej w badaniach prowadzonych w ramach tzw. rachunkowości społecznej i środowiskowej, zwanej też zieloną⁶¹, a od ok. dwóch dekad w kształtowaniu *sustainability accounting*, tj. rachunkowości (dla) zrównoważonego rozwoju⁶².

Rachunkowość środowiskowa i związane z nią raportowanie środowiskowe były w kręgu zainteresowań przede wszystkim przedstawicieli głównego nurtu badawczego w rachunkowości. Z kolei badania i publikacje z zakresu *sustainability accounting* rozwijano poza głównym nurtem badawczym. Rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój nie znajduje uznania w niektórych zespołach naukowych, zwłaszcza skoncentrowanych wyłącznie na proceduralnych i regulacyjnych aspektach rachunkowości finansowej. W epoce antropocenu nie można jednak pomijać dotychczasowych ustaleń i wyników badań w ramach rachunkowości (dla) zrównoważonego rozwoju.

Literatura anglojęzyczna w zakresie rachunkowości środowiskowej i *sustainability accounting* na temat zadań i roli rachunkowości jest bardzo obszerna, ale zdaniem Bebbington i Rubina⁶³ epoka antropocenu stawia nowe wyzwania dla nauki i praktyki rachunkowości. Jest to spowodowane zmianami kontekstu, w jakim jest prowadzona działalność gospodarcza, oraz nastawienia przedsiębiorstw i instytucji publicznych w reagowaniu na wyzwania ekologiczne i społeczne. Rachunkowość powinna odpowiadać na zapotrzebowanie informacyjne znacznie różniące się od zestawu informacji finansowych o środowiskowych aspektach działalności

⁶¹ J. Bebbington, R. Gray, *Accounting for the Environment*, SAGE Publications, London 2002; R. Gray, *Of Messiness, Systems And Sustainability: Towards A More Social And Environmental Finance and Accounting*, "The British Accounting Review" 2002, no. 34(4), s. 335–356; M. Stępień, *Ekologiczna orientacja rachunkowości a efektywność gospodarowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1995, nr 33, s. 168–176; A. Szadziewska, *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2013.

⁶² J. Bebbington, C. Larrinaga, *Accounting and sustainable development: An exploration*, "Accounting, Organizations and Society" 2014, no. 39(6), s. 395–413, DOI: 10.1016/j.aos.2014.01.003; R.L. Burritt, S. Schaltegger, *Corporate Sustainability...*, dz. cyt., s. 293–295, DOI: 10.1002/bse.537; R.L. Burritt, S. Schaltegger, *Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?*, "Journal of World Business" 2010, no. 45(4), s. 375–384; R. Gray, *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, "Accounting, Organizations and Society" 2010, no. 35(1), s. 47–62; A. Szadziewska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, IUS PUBLICUM, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021; B. Zyznarska-Dworczak, *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019.

⁶³ J. Bebbington, A. Rubin, *Accounting in the Anthropocene...*, dz. cyt., s. 588.

podmiotów gospodarczych. Oznacza to, że niezbędne są jakościowe zmiany lub modyfikacje w ewidencji księgowej i sprawozdawczości oraz weryfikacji sprawozdań z zakresu zrównoważonego rozwoju sporządzanych przez przedsiębiorstwa. Informacje z systemu rachunkowości przedsiębiorstw mogą przyczynić się do podejmowania przemyślanych, integralnych decyzji i działań w celu zmniejszenia niebezpiecznych wpływów na system Ziemi, skutecznego monitorowania i zmian w zachowaniu producentów i konsumentów w celu powstrzymania dalszych diametralnych przemian w biosferze.

R. Spencer⁶⁴ podkreśla, że rachunkowość staje się niezwykle trudna, ponieważ nie chodzi już o rachunkowość jednostki, ale o zrozumienie, w jaki sposób ta jednostka odnosi się do świata i społeczeństwa. Ma to ogromne implikacje dla księgowych.

O dotychczasowej ewolucji zakresu rachunkowości i jej złożoności w praktyce jednostek gospodarczych mogą świadczyć różne aspekty akcentowane w definicjach rachunkowości. W definicjach sformułowanych w XX w. rachunkowość charakteryzowano jako⁶⁵:

- a) sztukę ewidencji lub system ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- b) system informacyjny albo informacyjno-kontrolny,
- c) język działalności gospodarczej,
- d) system pomiaru wartości,
- e) działalność usługową,
- f) środek służący do odzwierciedlenia rzeczywistych stanów i procesów,
- g) ideologię – środek utrzymania oraz usankcjonowania bieżącego społecznego i ekonomicznego porządku, narzędzie legitymizacji działalności podmiotów gospodarczych.

Po kilku wiekach ewolucji rachunkowości jako praktyki od lat 70. XX w. postrzega się dwojako jej istotę i rolę:

- a) w ujęciu narzędziowym albo proceduralnym,
- b) jako system o wzajemnych relacjach z otoczeniem organizacyjnym i społecznym, co podkreśla społeczną rolę rachunkowości.

Rachunkowość nie jest jedynie instrumentem do statycznego odwzorowania rzeczywistości gospodarczej. A. Hopwood⁶⁶ podkreślał prawie pół wieku temu, że cele, procesy i techniki rachunkowości, ludzie z nią związani, role ogrywane przez nią w organizacji gospodarczej oraz sposób, w jaki informacje są dostarczane przez nią i wykorzystywane w praktyce, nigdy nie były statyczne. Zasady, metody i pro-

⁶⁴ R. Spencer, *Accounting in the Anthropocene...*, dz. cyt., s. 598.

⁶⁵ A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 20–21.

⁶⁶ A. Hopwood, *Editorial: The path ahead*, "Accounting, Organizations and Society" 1976, no. 1(1), s. 1–4.

cedury stosowane przez księgowych są wytworami ludzkiego intelektu i odwzorowują zarówno społeczne, jak i ekonomiczne uwarunkowania. Te elementy rachunkowości jako praktyki społecznej ewoluowały i nadal ewoluują w relacji do zmian w ekonomicznym, społecznym, technologicznym i politycznym środowisku organizacji gospodarczych⁶⁷. Rachunkowość ma zdolność kreowania rzeczywistości ekonomicznej i służy do jej kontrolowania, co może być wykorzystane w podmiotach gospodarczych i ich otoczeniu⁶⁸.

Dążąc do zaakcentowania pełnego potencjału rachunkowości w praktyce w XXI w. G.C. Carnegie i in. zaproponowali ostatnio nową, szeroką definicję: „Rachunkowość jest techniczną, społeczną i moralną praktyką związaną ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i właściwym rozrachunkiem przed interesariuszami, aby umożliwić rozkwit organizacji, ludzi i przyrody”⁶⁹.

Tabela 1. Rachunkowość jako trójwymiarowa praktyka

Rachunkowość jako	Skoncentrowanie odpowiedzi na kluczowych pytaniach
Praktyka techniczna	Jak prowadzimy rachunkowość? Jakie i jak stosować zasady rachunkowości, metody i techniki ewidencyjne, kalkulacyjne, dotyczące ustalania wartości oraz sporządzania sprawozdań finansowych i innych sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych?
Praktyka społeczna	Czym zajmuje się rachunkowość? Jakie są skutki prowadzenia rachunkowości? Na kogo i jak wpływa prowadzenie rachunkowości podmiotu gospodarczego? Jakie konsekwencje ma rachunkowość dla organizacji, gospodarczej, przyrody i działania ludzi?
Praktyka moralna	Co powinna robić rachunkowość? Czego rachunkowość nie powinna robić? Jak powinny postępować osoby związane z rachunkowością, aby dostarczała wiarygodnych i istotnych informacji?

Źródło: opracowanie własne na podstawie G.D. Carnegie, L. Parker, E. Tsahuridu, *It's 2020: What is Accounting Today?*, „Australian Accounting Review” 2021, 96(31), s. 65–73, DOI: 10.1111/auar.1232565; G.D. Carnegie, *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, „Accounting Education” 2022, 31(6), s. 615–628, DOI: 10.1080/09639284.2021.2014915.

Autorzy ci uważają, że poprzednie definicje nie opisują dokładnie, czym zajmuje się rachunkowość i w jakim celu. Jest ona zazwyczaj definiowana w podręcznikach i dydaktyce jako praktyka techniczna prowadzona w celu dostarczania informacji

⁶⁷ A. Szychta, *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, w: *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, S. Sojak (red.), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2016, s. 24.

⁶⁸ A. Szadziewska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, dz. cyt., s. 32.

⁶⁹ G.D. Carnegie, L. Parker, E. Tsahuridu, *It's 2020: What is Accounting Today?*, „Australian Accounting Review” 2021, no. 96(31), s. 69, DOI: 10.1111/auar.1232565

interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym, tymczasem jest wielowymiarową praktyką techniczną, społeczną i moralną. Jej trzy wymiary są związane z odpowiedziami na pytania zamieszczone w tabeli 1.

Rachunkowość jako praktyka techniczna dotyczy pojęć i ogólnie przyjętych praktyk, w tym określonych przez standardy rachunkowości i inne zasady. Obejmuje zestaw narzędzi zawodowych księgowych. Jako praktyka społeczna dotyczy zaś przede wszystkim skutków lub wpływu rachunkowości na organizacje, ludzi, przyrodę lub planetę⁷⁰.

Moim zdaniem rachunkowość współcześnie nie tylko jest językiem biznesu, lecz także staje się językiem społecznym. Skutki prowadzenia rachunkowości mogą dotyczyć interesariuszy bezpośrednio lub pośrednio. Pomiar wyników działalności różnych organizacji (na różnych poziomach mikro i makro) oraz dorobku działalności ludzi (w tym pracowników naukowych) powoduje, że prawie każdy ma styczność z danymi pochodzącymi z systemu rachunkowości. Zajmuje się ona bowiem obiektami i relacjami świata społecznego, których pomiar i komunikowanie może prowadzić do zmian w świecie materialnym, w tym głębokich zmian w przyrodzie. Gdy uczymy studentów, czym jest rachunkowość, warto podkreślić, że jest ona językiem społecznym.

G.C. Carnegie i in.⁷¹ przekonują, że rachunkowość nie jest jedynie neutralną, łagodną, techniczną praktyką, a takie postrzeżenie oznacza jej zawężanie i ograniczanie do tradycyjnych form, utrwalanie stereotypu księgowego jako technika oraz ciągłą koncentrację w nauczaniu rachunkowości na technikach, metodach i procedurach. Takie podejście wyznacza i ogranicza potencjał interpretacyjny rachunkowości, a także przyszlą pozycję zawodu księgowego.

Nowym elementem analizowanej definicji rachunkowości jest wymiar moralny. Działanie lub powstrzymanie się od działania w praktyce rachunkowości wpływa na życie ludzi i nie ludzi⁷², przyczynia się do kształtowania porządku moralnego i infrastruktury odpowiedzialności organizacji i społeczeństwa, wyrażającej się w nadrzędnej odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym i zgodnie z Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych⁷³.

C.D. Carnegie i współautorzy artykułów dotyczących nowej definicji rachunkowości uważają, że pełniejsze zrozumienie istoty, ról, zastosowań i skutków rachun-

⁷⁰ Tamże.

⁷¹ Tamże.

⁷² G.D. Carnegie, *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, "Accounting Education" 2022, no. 31(6), s. 618, DOI: 10.1080/09639284.2021.2014915.

⁷³ G.D. Carnegie, D. Gomes, K. McBride, *COVID-19 and accounting as multidimensional technical, social and moral practice: a framework for future research*, "Meditari Accountancy Research" 2023, no. 31(1), s. 12, DOI: 10.1108/MEDAR-10-2022-1826.

kowości pomoże ukształtować lepszy świat dla ludzi i nie ludzi. Apelują do zawodowych księgowych, aby bardziej patrzyli w przyszłość i mieli aspiracje kształtowania lepszego świata poprzez umożliwienie rozwoju organizacji, ludzi i przyrody⁷⁴.

Nowa definicja stanowiła podstawę do zaproponowania przez Carnegie i in.⁷⁵ „ram wielowymiarowej istoty rachunkowości” w celu uporządkowania dyskusji na temat jej istoty i roli oraz ukierunkowania przyszłych badań w nauce rachunkowości. Ramy te inspirują nie tylko do podejmowania badań w ramach głównego nurtu badawczego w rachunkowości, lecz także prowadzenia badań alternatywnych, tj. interpretacyjnych i krytycznych⁷⁶. Badania koncentrujące się na rachunkowości jako praktyce technicznej są prowadzone zazwyczaj w głównym nurcie badawczym. Badania alternatywne wiążą się bardziej ze społecznym i moralnym wymiarem rachunkowości, mają przeważnie interdyscyplinarny charakter i są oparte na różnych perspektywach teoretycznych.

Do alternatywnego nurtu badawczego w rachunkowości zalicza się m.in. prace badawcze dotyczące kolonizacji rachunkowości, prowadzone od lat 90. XX w.⁷⁷. Koncepcja kolonizacji rachunkowości jest oparta na koncepcji kolonizacji Jürgena Habermasa, niemieckiego filozofa i socjologa, autora m.in. teorii działania komunikacyjnego⁷⁸. Teoria społeczna Habermasa, która obejmuje kolonizację, wyjaśnia, w jaki sposób możliwy jest porządek społeczny i jak jest konstruowane społeczeństwo. Stanowią je bowiem „system” składający się z instytucji i „świat życia” złożony ze spontanicznych praktyk i znaczeń uznanych przez członków zbiorowości. System uległ racjonalizacji, instrumentalizacji i zdominowaniu przez pieniądź i władzę poprzez rynek, prawo i biurokrację. Czynniki te wniknęły do świata życia, dokonując jego kolonizacji i niszcząc naturalne podstawy wspólnoty i tożsamości⁷⁹.

Choć Habermas nie odnosił swojej teorii budowy społeczeństwa do organizacji, to stała się ona podstawą do analiz na poziomie organizacji. Zdaniem J. Broadbenta

⁷⁴ G.D. Carnegie, L. Parker, E. Tsahuridu, *It's 2020...*, dz. cyt. s. 65–73; G.D. Carnegie, D. Gomes, K. McBride, *COVID-19 and accounting as multidimensional technical, social and moral practice: a framework for future research*, „Meditari Accountancy Research” 2023, no. 31(1), s. 1–26, DOI: 10.1108/MEDAR-10-2022-1826.

⁷⁵ G.D. Carnegie, D. Gomes, K. McBride, *COVID-19...*, dz. cyt., s. 12.

⁷⁶ A. Szychta, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 71(127), s. 243–259.

⁷⁷ J. Broadbent, R. Laughlin, *Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” 1997, no. 10(5), s. 622–648; J. Broadbent, R. Laughlin, *Accounting control and controlling accounting: interdisciplinary and critical perspectives*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley 2013; S. Green, *Habermasian accounting colonization and its effect on the schools' sector*, <http://etheses.dur.ac.uk/13495/>; H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 343–378; H. Oakes, S. Oakes, *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, „Critical Perspectives on Accounting” 2016, no. 38, s. 34–53, DOI: 10.1016/j.cpa.2015.10.005.

⁷⁸ J. Habermas, *Teoria działania komunikacyjnego*, PWN, Warszawa 1999, t. 1.

⁷⁹ P. Sztompke, *Socjologia. Analiza społeczeństwa*, Znak, Kraków 2003, s. 317.

i R. Laughlina⁸⁰ organizacje są analogiczne do społeczeństwa według koncepcji Habermasa, ponieważ mają własne światy życia, media sterujące i systemy. Badacze rachunkowości zastosowali teorię kolonizacji Habermasa, aby argumentować, że rachunkowość (podobnie jak władza i pieniądze) może działać jako środek sterujący, który w pewnych okolicznościach może skutkować kolonizacją rachunkowości⁸¹. Uznając, że rachunkowość jest zbiorem zarówno idei, jak i praktyk, Oakes i Berry⁸² zbadali – na podstawie analizy doświadczeń menedżerów związanych z rachunkowością w trzech organizacjach edukacyjnych – pojęcie rachunkowości jako zbioru idei, które mogą stać się patologiczne, gdy są uwikłane w niepożądane zmiany procesów myślowych i zachowań. Także S. Green⁸³ zbadł kolonizację rachunkowości i jej wpływ na osoby i organizacje w sektorze szkolnym. Są to dwa przykłady badawcze, w którym rachunkowość jest rozpytywana jako praktyka społeczna. Z pewnością koncepcja kolonizacji rachunkowości będzie inspiracją do przyszłych interdyscyplinarnych badań także w kontekście antropocenu i zrównoważonego rozwoju.

Podsumowanie

Antropocen stał się od początku XXI w. „naukowym i kulturowym *zeitgeist*, charyzmatyczną mega kategorią”, obejmującą jednym terminem elementy stanowiące ducha naszego wieku. Jest bez wątpienia kulturowym aspektem współczesnego myślenia o środowisku⁸⁴. Termin ten stosowany do oznaczenia nowej epoki geologicznej, którą proponuje się formalnie uznać, ma konotować to, że działalność człowieka ma dominujący wpływ na wiele aspektów świata przyrody i funkcjonowanie systemu ziemskiego.

Antropocen jako epoka człowieka motywuje do dyskusji i refleksji w dyscyplinach daleko odległych od nauk o Ziemi i stratygrafii, stanowiącej dział geologii zajmujący się historią i podziałem dziejów Ziemi na okresy. Powiązania rachunkowości z antropocenem mogą wzbudzać kontrowersje albo brak uzasadnienia, nie wydają się one jednak słuszne, jak wynika z dotychczasowych rozważań i ustaleń badaczy z zakresu rachunkowości, którzy jako pierwsi zajęli się analizą konsekwencji wynikających z antropocenu dla rachunkowości jako praktyki i nauki,

⁸⁰ J. Broadbent, R. Laughlin, *Accounting control...*, dz. cyt.

⁸¹ H. Oakes, A. Berry, *Accounting colonization...*, dz. cyt., s. 343–378.

⁸² Tamże.

⁸³ S. Green, *Habermasian accounting...*, dz. cyt.

⁸⁴ Y. Malhi, *The Concept of the Anthropocene*, „Annual Review of Environment and Resources” 2017, no. 42, s. 78.

tj. Bebbington, Rubin i in.⁸⁵. Ponadto wcześniejsze badania i publikacje w ramach rachunkowości zrównoważonego rozwoju, np. dotyczące bioróżnorodności, zanieczyszczeń klimatu⁸⁶ wiązały się z kluczowymi kwestiami przemian akcentowanych w koncepcji antropocenu. Wiedza z zakresu rachunkowości może przyczynić się do pogłębionego badania procesów gospodarczych o znaczeniu antropogenicznym, jak to przedstawili Bebbington i in.⁸⁷ na przykładzie korporacji zajmujących się produkcją owoców morza.

Antropocen wymaga zmiany paradygmatu w rozumieniu diametralnych zmian środowiskowych, jakie następują od połowy XX w., ponieważ są one uznawane za naruszające system ziemski. Koniecznością jest kontrola i rozliczanie podmiotów gospodarczych z szerokiej odpowiedzialności ekonomiczno-społeczno-środowiskowej, tj. z pozytywnych i negatywnych konsekwencji ich funkcjonowania. Rachunkowość jako praktyka techniczna, społeczna i moralna, odpowiednio ukształtowana i rozumiana w podmiotach, może mieć swój wkład w to rozliczenie oraz wyeliminowanie procesów degradowujących warunki życia ludzi i innych istot zamieszkujących Ziemię w obecnych i przyszłych czasach. Interdyscyplinarne badania naukowe z udziałem ekspertów rachunkowości są natomiast warte podejmowania w celu pełnego rozpoznania roli rachunkowości finansowej i zarządczej w epoce antropocenu.

Bibliografia

- Adams C.A., Druckman P.B., Russell C.P., *Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations*, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/01/Adams_Druckman_Picot_2020_Final_SDGD_Recommendations.pdf (dostęp: grudzień 2022).
- Angus I., *Facing the Anthropocene. Fossil Capitalism and the Crisis of the Earth System*, "Monthly Review Press" 2016.
- Bebbington J., Gray R., *Accounting for the Environment*, SAGE Publications, London 2002.
- Bebbington J., Larrinaga C., *Accounting and sustainable development: An exploration*, "Accounting, Organizations and Society" 2014, no. 39(6), s. 395–413, DOI: 10.1016/aos.2014.01.003.

⁸⁵ J. Bebbington, H. Österblom, B. Crona, J-B. Jouffray, C. Larrinaga, S. Russell, B. Scholtens, *Accounting and accountability...*, dz. cyt., s. 582–596.

⁸⁶ R. Charnock, K Hoskin, *SDG and the entwining of climate and sustainability metagovernance: an archaeological-genealogical analysis of goals-base climate governance*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(7), s. 1731–1759; C. Feger, L. Mermet, *A blueprint towards accounting for the management of ecosystems*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2017, no. 30(7), s. 1511–1153; A.H. Saha, H. Al-Shaer, R. Dixon, I. Demirag, *Determinants of Carbon Emission Disclosures and UN Sustainable Development Goals: The Case of UK Higher Education Institutions*, "Australian Accounting Review" 2021, no. 97(31), s. 79–107, DOI: 10.1111/auar.12324.

⁸⁷ J. Bebbington, H. Österblom, B. Crona, J-B. Jouffray, C. Larrinaga, S. Russell, B. Scholtens, *Accounting and accountability...*, dz. cyt., s. 152–177.

- Bebbington J., Österblom H., Crona B., Jouffray J.-B., Larrinaga C., Russell B., Scholtens B., *Accounting and accountability in the Anthropocene*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(1), s. 152–177.
- Bebbington J., Rubin A., *Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship*, "Accounting and Business Research" 2022, no. 52(5), s. 582–596.
- Bebbington J., Unerman J., *Achieving the United Nations Sustainable Development Goals. An enabling role for accounting research*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2018, no. 31(1), s. 2–24.
- Bebbington J., Unerman J., *Advancing research into accounting and UN Sustainable Development Goals*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(7), s. 1657–1670.
- Bińczyk E., *Epoka człowieka. Retoryka i marazm antropocenu*, PWN, Warszawa 2018.
- Broadbent J., Laughlin R., *Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 1997, no. 10(5), s. 622–648.
- Broadbent J., Laughlin R., *Accounting control and controlling accounting: interdisciplinary and critical perspectives*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley 2013.
- Burritt R.L., Schaltegger S., *Corporate Sustainability Accounting: a Nightmare or a Dream Coming True?*, "Business Strategy and the Environment" 2006, no. 15(5), s. 293–295, DOI: 10.1002/bse.537.
- Burritt R.L., Schaltegger S., *Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?*, "Journal of World Business" 2010, no. 45(4), s. 375–384.
- Carnegie G.D., *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, "Accounting Education" 2022, no. 31(6), s. 615–628, DOI: 10.1080/09639284.2021.2014915.
- Carnegie G.D., Gomes D., McBride K., *COVID-19 and accounting as multidimensional technical, social and moral practice: a framework for future research*, "Meditari Accountancy Research" 2023, no. 31(1), s. 1–26, DOI: 10.1108/MEDAR-10-2022-1826.
- Carnegie G.D., Parker L., Tshuridu E., *It's 2020: What is Accounting Today?*, "Australian Accounting Review" 2021, no. 96(31), s. 65–73, DOI: 10.1111/auar.1232565.
- CGMA, *Creating a sustainable future. The role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals*, Association of International Certified Professional Accountants, 2018, <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/cgma-sustainable-development-goals-guide-apr-18.pdf> (dostęp: styczeń 2023).
- Charnock R., Hoskin K., *SDG and the entwining of climate and sustainability metagovernance: an archaeological-genealogical analysis of goals-base climate governance*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2020, no. 33(7), s. 1731–1759.
- Crutzen P.J., *Geology of mankind*, "Nature" 2002, no. 415, s. 23, DOI: 10.1038/415023a.
- Diaz-Sarachaga J.M., *Shortcomings in reporting contributions towards the sustainable development goals*, "Corporate Social Responsibility Environment Management" 2021, vol. 28(4), s. 1299–1312, DOI: 10.1002/csr.2129.
- Dobrzański G., *Interpretacje trwałego i zrównoważonego rozwoju*, w: *Obszary badań nad trwałym i zrównoważonym rozwojem*, B. Poskrobko (red.), *Ekonomia i Środowisko*, Białystok 2007, s. 197–225.

- Elkington J., *Green Swans: The Coming Boom in Regenerative Capitalism*, Fast Company Press, New York 2021.
- Week 49: *The SDGs are not sustainable*, https://esgonasunday.substack.com/p/week-49-the-sdgs-are-notsustainable?utm_source=substack&utm_medium=email (dostęp: luty 2023).
- Feger C., Mermet L., *A blueprint towards accounting for the management of ecosystems*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal" 2017, no. 30(7), s. 1511–1153.
- Fiedor B., Jończy R., *Globalne problemy interpretacji i wdrażania sustainable development*, w: *Rozwój zrównoważony. Teoria i praktyka ze szczególnym uwzględnieniem obszarów wiejskich*, ciż (red.), Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 37–63.
- Folke C., Polasky S., Rockström J., Galaz V., Westley F., Lamont M., Scheffer M., Österblom H., Carpenter S.R., Chapin III F.S., Karen C. Seto K.C., Weber E. U., Crona B.I., Daily G.C., Dasgupta P., Gaffney O., Gordon L.J., Hoff H., Levin S.A., Lubchenco J., Steffen W., Walker B.H., *Our future in the Anthropocene biosphere*, „AMBIO: A Journal of the Human Environment” 2021, no. 50, s. 834–869, DOI: 10.1007/S13280-021-01544-8.
- Gray R., *Of Messiness, Systems And Sustainability: Towards A More Social And Environmental Finance and Accounting*, "The British Accounting Review" 2002, no. 34(4), s. 335–356.
- Gray R., *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, "Accounting, Organizations and Society" 2010, no. 35(1), s. 47–62.
- GRI, *Linking SDGs and the GRI Standards*, 2022, <https://www.globalreporting.org/search/?query=Linking+the+SDGs+and+the+GRI+Standards> (dostęp: styczeń 2023).
- Gurczyńska-Sady K., Sady W., *Antropocen. Szanse i zagrożenia*, PWN, Warszawa 2023.
- Green S., *Habermasian accounting colonization and its effect on the schools' sector*, <http://etheses.dur.ac.uk/13495/>.
- Habermas J., *Teoria działania komunikacyjnego*, PWN, Warszawa 1999.
- Hopwood A., *Editorial: The path ahead*, "Accounting, Organizations and Society" 1976, no. 1(1), s. 1–4.
- Jeżowski P. (red.), *Ekonomiczne problemy ochrony środowiska i rozwoju zrównoważonego w XXI wieku*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007, s. 11–24.
- Kelly K., *Nowe reguły nowej gospodarki. Dziesięć przełomowych strategii dla świata połączonych sieci*, WIG-Press, Warszawa 2001.
- KPMG Survey, *Big Shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022*, 2022, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html> (dostęp: styczeń 2023).
- Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D., *Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(3), s. 99–118, DOI: 10.5604/01.3001.0015.9599.
- Malhi Y., *The Concept of the Anthropocene*, "Annual Review of Environment and Resources" 2017, no. 42, s. 77–104.
- Misztal A., *Zrównoważony rozwój polskich przedsiębiorstw – ewaluacja*, „Handel Wewnętrzny” 2018, nr 2(373), s. 27–40.

- Nasza wspólna przyszłość. Raport Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1991.
- Nicolò G., Zanellato G., Tiron-Tudor A., Polcini P.T., *Revealing the corporate contribution to sustainable development goals through integrated reporting: a worldwide perspective*, "Social Responsibility Journal" 2022, no. 19(5), s. 829–857, DOI: 10.1108/SRJ-09-2021-0373.
- Oakes H., Berry A., *Accounting colonization: Three case studies in further education*, "Critical Perspectives on Accounting" 2009, no. 20(3), s. 343–378.
- Oakes H., Oakes S., *Accounting colonisation and austerity in arts organisations*, "Critical Perspectives on Accounting" 2016, no. 38, s. 34–53, DOI: 10.1016/j.cpa.2015.10.005.
- ONZ, *Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września, Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Zgromadzenie Ogólne, A/RES/70/1, 2015, http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: styczeń 2021).
- Pavicevic A., Forthomme C., *Strike Down the UN's Sustainable Development Goals, 100 Experts Say*, 2022, <https://impakter.com/strike-down-the-uns-sustainable-development-goals-100-experts-say/>, (dostęp: kwiecień 2023).
- Pinker S., *Nowe Oświecenie. Argumenty za rozumem, nauką, humanizmem i postępem*, Zysk i S-ka, Poznań 2018.
- Powell L., McGuigan N., *Responding to crises: rewilding accounting education for the Anthropocene*, "Meditari Accountancy Research" 2023, no. 31(1), s. 101–120, DOI: 10.1108/MEDAR-06-2021-1333.
- Saha A.H., Al-Shaer H., Dixon R., Demirag I., *Determinants of Carbon Emission Disclosures and UN Sustainable Development Goals: The Case of UK Higher Education Institutions*, "Australian Accounting Review" 2021, no. 97(31), s. 79–107, DOI: 10.1111/auar.12324.
- Spencer R., *'Accounting in the Anthropocene': A practitioner view*, "Accounting and Business Research" 2022, no. 52(5), s. 597–599, DOI: 10.1080/00014788.2022.2079811.
- Starkel L., *Globalne zmiany środowiska w przeszłości*, „KOSMOS” 1993, nr 42(1), s. 33–45.
- Steffen W., Persson A., Deutsch L., Zalasiewicz J., Williams M., Richardson K., Crumley C., Crutzen P., Folke C., Gordon L., Molina M., Ramanathan V., Rockström J., Scheffer M., Schellnhuber H.J., Svedin U., *The Anthropocene: From Global Change to Planetary Stewardship*, "AMBIO: A Journal of the Human Environment" 2011, no. 40(7), s. 739–761, DOI: 10.1007/s13280-011-0185-x.
- Stępień M., *Ekologiczna orientacja rachunkowości a efektywność gospodarowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1995, nr 33, s. 168–176.
- Stiglitz J.E., *Globalizacja*, PWN, Warszawa 2004.
- Stiglitz J.E., *Wizja sprawiedliwej globalizacji. Propozycja usprawnień*, PWN, Warszawa 2007.
- Szadziewska A., *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2013.
- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, IUS PUBLICUM, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021.
- Sztompke P., *Socjologia. Analiza społeczeństwa*, Znak, Kraków 2003.

- Szychta A., *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Szychta A., *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71(127), s. 243–259.
- Szychta A., *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, w: *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, S. Sojak (red.), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2016, s. 11–37.
- Szychta A., *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 67–99, DOI: 10.5604/01.3001.0015.7989.
- UNCTAD, *Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals*, 2019, <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1en.pdf> (dostęp: marzec 2021).
- Toffler A., *The Third Wave*, William Morrow and Company, New York 1980.
- Toffler A., *Trzecia fala*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1997.
- Zyznarska-Dworczak B., *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019.

III.2

Wyzwania rachunkowości w świetle przemian współczesnej gospodarki

prof. dr hab. Jan Komorowski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-8996-2393>

przyczyna: erozja jakości pieniądza, skutek: obniżenie użyteczności narzędzi rachunkowości, analiza ryzyka postawiona na głowie, postulat wiecznej weryfikacji rzeczowych i etycznych atrybutów obrazu działalności gospodarczej, impulsy technologiczne, personifikacja analiz, niewrażliwa na modę i naciski misja rachunkowości, wyzwanie włączenia się w weryfikowanie wizji nowej cywilizacji

Rachunkowość jako dyscyplina naukowa prowadzona przez misję poznania i służenia dobru wspólnemu konsoliduje się wokół zadań na rzecz gospodarki i rozwija napędzana aspiracjami środowiska naukowego. W obszarze zainteresowań rachunkowości ważnym źródłem inspiracji są potrzeby i problemy praktyki związane z przemianami gospodarki adresowane w stronę nauki. Wiele uwagi badaczy absorbuje dynamiczne zjawiska na światowych rynkach finansowych napędzające zmiany, burzące ład walutowy i stwarzające nowe zagrożenia we współczesnej gospodarce. Można się spodziewać, że w obszarze rachunkowości do najważniejszych czynników tego rodzaju należy zaliczyć erozję wspólnego pieniądza i jego funkcji, finansjalizację gospodarki, tendencje globalizacji na rynkach finansowych oraz postęp technologii informatycznych stwarzający nowe narzędzia i możliwości.

Należy przypuszczać, że w konfrontacji z dostrzeganymi wyzwaniem przyszłości rachunkowość jako dyscyplina naukowa podlegająca ewolucji nie zawsze obierze drogę najprostszą, zadowalającą każdego i efektywną. Przyszłość rachunkowości rozgrywać się będzie w przestrzeni wyboru nowych i tradycyjnych wartości oraz ryzykownych i bardziej ostrożnych scenariuszy. Z całą pewnością będzie to proces doskonalenia standardów, spokojnego inicjowania nowości oraz niekończących się usprawnień inspirowanych trendami w gospodarce światowej, a zarazem potykający się z globalną nierównowagą, mierzący się ze skalą potrzeb i zaawansowaniem narzędzi rachunkowości, poszukujący systemowych rozwiązań i wspólnego języka.

Erozja pieniądza głównym problemem współczesnej rachunkowości

Badając naturę obecnej inflacji i jej wpływ na rachunkowość, dochodzimy do wniosku, iż w strategicznej, długookresowej perspektywie najważniejszym problemem tej dyscypliny jest kwestia niedoskonałości jednostek prowadzenia rachunków, czyli stabilność wartości pieniądza. Rachunkowość, jako specyficzna dziedzina nauki jest szczególnie wrażliwa na kwestie rzetelności obrazu procesów gospodarczych, obiektywizmu informacji, godziwości wyceny, adekwatności kalkulacji itd. Wszystko wskazuje na to, że nie jest to tylko problem wynikający z inflacji, lecz trwałą tendencją deprecjacji i utraty zaufania do wszystkich walut, postępująca w różnym tempie i związana z naturą pieniądza fiducjarnego.

Deprecjacja pieniądza, jako miara utraty wartości waluty danego kraju, jest zjawiskiem o charakterze kryzysowym, wykraczającym poza problem inflacji. Fenomen deprecjacji zasługuje na uwagę specjalistów ze względu na utrudnianie realizacji zadań rachunkowości i brak perspektyw wyeliminowania tego zjawiska. Miernik inflacji stanowi sformalizowaną i konkretną informację. Poziom inflacji bywa bardzo zróżnicowany w tym samym czasie w różnych krajach, od dwucyfrowej do wartości ujemnej, czyli deflacji. Nie ma natomiast praktycznie narzędzi pomiaru deprecjacji pieniądza, czyli utraty jego siły nabywczej wskutek wzrostu ilości pieniądza i międzynarodowej transmisji tego zjawiska¹.

Proces deprecjacji pieniądza jest dotąd w rachunkowości ignorowany mimo negatywnego wpływu nadmiaru pieniądza na aktywność biznesu oraz spadek wartości

¹ J. Komorowski, *Ekonomia w procesie przemian – czynniki zmian, źródła zagrożeń i wyzwań*, w: *XXV lat w naukach ekonomicznych: dokonania, wyzwania, perspektywy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018.

dochodów i oszczędności. Obecność tego procesu w praktyce gospodarczej załatwiana jest doraźnie, drogą indywidualnych interwencji, prowadzonych w różnym czasie, polegających na korekcie i aktualizacji wybranych pozycji pieniężnych. Działania te w zasadzie nie obejmują operacji rachunkowych i kalkulacyjnych prowadzonych przy założeniu zmieniającej się wartości jednostek pieniężnych. Korekta za pomocą wskaźnika inflacji jest na ogół niezadowolająca, gdyż użyteczność wskaźnika opartego na zmianach cen koszyka dóbr konsumpcyjnych, w którym uwzględnia się specyficzne wagi wydatków na najpopularniejsze grupy towarów, nie pokrywa się z dynamiką rzeczywistej utraty wartości pieniądza.

Sygnalizowany proces nieodwracalnego spadku siły nabywczej pieniądza w swoisty sposób przekłada się na ceny, kursy walutowe, rozliczenia, rezerwy czy źródła finansowania. Zjawisko to staje się głównym problemem funkcjonowania systemu rachunkowości w długim okresie. Jego konsekwencje są wyraźnie widoczne w kontekście międzynarodowego rynku pieniężnego. Erozja jakości pieniądza przejawia się bezpośrednio w tempie zmiany kursów, ustawicznym pogarszaniu funkcji, rozliczeniach walutowych i spadku zaufania do pieniądza. Jedną z przyczyn tego zjawiska jest polityka monetarna banków centralnych, które realizują koncepcję luzowania ilościowego (*Quantitative Easing*) polegającą na powiększaniu ilości pieniądza w obiegu, traktowanego jako sposób przywracania równowagi systemu finansowego, eliminacji napięć i pobudzania ekspansji gospodarczej. Nadmierna podaż pieniądza w warunkach otwartej gospodarki rynkowej ożywia łańcuch kreacji pieniądza na rynkach finansowych, prowadzi do ekspansji sektora finansowego i przenosi deprecjację na inne waluty krajowe. Zjawisko to jest pochodną polityki antycyklicznej ożywiania aktywności gospodarczej jako pomocy państwa prowadzącej do jego zadłużania się metodą tzw. luzowania ilościowego (QE). Polega ona na „drukowaniu pieniądza”, czyli powiększaniu bazy monetarnej drogą skupu obligacji skarbowych na wielką skalę². Podczas ostatnich kilkunastu lat od kryzysu lat 2007–2009 w USA przy użyciu tej metody pojawia się w obiegu ok. 100–160 mld. miesięcznie, a w UE ok. 100 mld. euro miesięcznie, przez co inicjowano proces powiększania płynności. Towarzyszące temu zjawisko niskich, w pewnych okresach ujemnych stóp procentowych, pobudzało mechanizm kreacji kredytu jako pieniądza bankowego, co doprowadziło do wywołania silnej fali wzrostu płynności w systemie finansowym. Warto przytoczyć tu liczby. Zgodnie z danymi MFW światowe zasoby pieniądza M1 w styczniu 2023 r. wyniosły 165 trylionów dolarów, globalny PKB zaś – 95 trylionów. Tempo powiększania się tych agregatów wskazuje,

² <https://www.forbes.com/advisor/investing/q/quantitative-easing-qe/> (dostęp: marzec 2023).

że globalna płynność znacznie przekracza globalną produktywność i wyprzedza wzrost szacowanego w skali świata PKB oraz handlu międzynarodowego³.

Ze względu na trudności związane z porównywalnością skali cen wewnętrznych i dynamiką PKB w poszczególnych krajach warto zwrócić uwagę na gospodarkę amerykańską najsilniej wpływającą na światowe trendy finansowe. Ilość pieniądza M1 w tym kraju, w porównaniu z okresem poprzedzającym kryzys lat 2007-2009, wzrosła 30-krotnie, z ok 0,7 trylionu do ponad 20 trylionów dolarów. W tym samym okresie, jak pokazują statystyki, PKB USA rósł w tempie 2-3% rocznie do 26,3 trylionów dolarów, dług publiczny zaś osiągnął 31,7 trylionów dolarów⁴.

Związaną z procesem deprecjacji utratę zaufania do pieniądza fiducyjnego potwierdza dynamika spadku siły nabywczej i niekończący się przyrost płynności ponad możliwości absorpcji przez gospodarkę. Zjawisko to jest chorobą nowotworową współczesnych finansów i światowej gospodarki. Erozja jakości pieniądza wskutek wzrostu jego ilości we wszystkich walutach komplikuje ewidencję księgową, zniekształca obraz procesów gospodarczych, dezorganizuje proces inwestycyjny, deprecjonuje wycenę zasobów i wyniki finansowe, dezorganizuje sferę konsumpcji i oszczędności oraz funkcjonowanie systemu podatkowego, relacje z bankami itd. Nie ma wątpliwości, że przyczyną erozji pieniądza jest zastąpienie Międzynarodowego Ładu Walutowego z *Bretton Woods* doktryną monetaryzmu, która po oderwaniu od zasady równowagi walutowej odnoszonej do złota uczyniła najsilniejsze waluty narodowe instrumentem ekspansji gospodarczej i walki o wpływy. Deprecjacja napędzana podażą pieniądza kreowanego przez system bankowy oraz pozabankowe instytucje finansowe przenika granice i nie poddaje się kontroli państw ani banków centralnych⁵.

Do najważniejszych procesów prowadzących do erozji jakości pieniądza, czyli wzrostu jego ilości oraz spadku jakości funkcji zaburzających zadania rachunkowości i obniżających użyteczność jej narzędzi należy zaliczyć poniższe zjawiska:

- 1) dominujący od ponad trzech dekad sposób myślenia kategoriami monetaryzmu wyrażający się finansjalizacją procesów gospodarczych i rozwojem rynków finansowych oderwanych od sfery realnej;
- 2) zmianę paradygmatu celu inflacyjnego w polityce pieniężnej na paradygmat stabilności systemu finansowego, sieci bezpieczeństwa i zrównoważonego

³ <https://www.reuters.com/markets/markets-ride-1-trillion-global-liquidity-wave-mcgeever-2023-02-14/> (dostęp: marzec 2023).

⁴ <https://www.google.com/search?q=m1+money+supply+chart&sxsrf> (dostęp: marzec 2023).

⁵ R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Z. Polański (red.), *System z Bretton Woods i jego dziedzictwo, od pieniądza złotego do cyfrowego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022.

ekorozwoju prowadzący do wzrostu zadłużenia w krajach wysokorozwiniętych gospodarczo;

- 3) powszechność stosowania „luzowania ilościowego” jako narzędzia polityki pieniężnej banków centralnych, zwiększającego kreację pieniądza przez banki i instytucje poza bankowe;
- 4) kreację pieniądza w ramach grup kapitałowych łączących banki, fundusze inwestycyjne i globalne korporacje;
- 5) współpracę grup kapitałowych obejmującą inwestorów i emitentów powiększających wycenę aktywów finansowych i prowadzącą do wysokiej ich koncentracji, niezależnie od wyników operacyjnych i mechanizmu rynkowego;
- 6) udział rynku spekulacji w systemie finansowym o ogromnym potencjale upadłości, w tym rosnący koszt kapitału i ryzyka finansowego w związku ze skalą spekulacji, rozwojem piramid finansowych i transformacją nieproduktywnych kryptowalut w aktywa finansowe zwiększające płynność i podaż pieniądza na rynkach finansowych.

Obserwując działania na rzecz osiągnięcia celu inflacyjnego i zahamowania inflacji, nietrudno zauważyć, że cel ten traci na znaczeniu wobec wysiłków państw dążących do wzrostu gospodarczego i stabilności systemu finansowego. W realizacji tej strategii przyjęły one na siebie rolę ubezpieczyciela pokrywając koszty agresywnej ekspansji sektora finansowego i ryzyko związanych z tym niepowodzeń o charakterze kryzysowym. Skutkiem tego jest gigantyczny poziom długu publicznego. Powyższe zjawisko będące efektem polityki luzowania ilościowego wprowadzonego początkowo przez władze monetarne USA, a następnie przez Unię Europejską, Japonię, Wielką Brytanię, przyniosło krótkookresowe efekty ożywienia koniunktury gospodarczej, upowszechnienie się tej niestandardowej metody powiększania płynności przez większość krajów przyczyniło się jednak do chronicznej nadpłynności, inflacji i utraty zaufania do pieniądza⁶.

Paradoksalnie pozycja gospodarek w światowych rankingach opiera się w głównej mierze na szybkości pomnażania pustego pieniądza, co wiąże się z jego deprecjacją. Nadmiar pociąga za sobą wzrost cen, kosztów i przewartościowanie aktywów finansowych, nie powodując jednak proporcjonalnych przyrostów w realnej sferze gospodarki. Efektem tego procesu jest między innymi 30–40-krotne zawyżenie kapitalizacji globalnych korporacji w stosunku do ich wyników operacyjnych. Rosnąca ilość pieniądza lokowana jest w najbardziej dochodowych walorach finansowych, podnosząc ich cenę rynkową, lecz nie tworząc nowej wartości, co prowadzi

⁶ W. Szymański, *Przebieg i następstwa kryzysu*, w: tegoż, *Kryzys globalny, pierwsze przybliżenie*, Difin, Warszawa 2009.

do wzrostu podaży pieniądza, spirali cen i deprecjacji, a w konsekwencji powoduje utratę zaufania do pieniądza jako miernika wartości, środka wymiany, cyrkulacji, oszczędności i pieniądza światowego.

Zatem nie okresowo nasilająca się inflacja, lecz niekończąca się deprecjacja obniżająca aktualność informacji i użyteczność porównań wartości w ujęciu pieniężnym stała się istotnym problemem rachunkowości. Niestabilność miernika wartości zniekształca informację, utrudnia ewidencję zdarzeń gospodarczych i obarcza decyzje ekonomiczne większą dozą ryzyka. Komplikuje się kwestia adekwatności wymiany walutowej, rzetelności rachunku wyników, wyceny aktywów, kosztów czy amortyzacji itd. Wszystko to oznacza oderwanie się obrazu w wymiarze pieniężnym od realnej gospodarki, zmusza do korekt i aktualizacji zapisów księgowych, a także powoduje ucieczkę do innych walorów, złota, kryptowalut czy instrumentów pochodnych, co wywołuje kolejne problemy rachunkowości.

Wiele wskazuje na to, że problemy związane ze stabilnością wartości pieniądza mają charakter strukturalny, trwałe i długookresowe, dlatego zjawisko to, podobnie jak inflacja, wymaga oficjalnego pomiaru metodami statystycznymi. Walorem tego rozwiązania jest wysoka wiarygodność informacji oparta na poprawności metodologicznej instytucji statystycznych⁷.

Rachunkowość ryzyka a wiarygodność audytu i agencji ratingowych

Chociaż ryzyko coraz powszechniej jest uwzględniane jako czynnik ekonomiczny, należy z przykrością stwierdzić, że dotąd na płaszczyźnie rachunkowości podejście do ryzyka jest zróżnicowane, niekiedy zaś infantylne. Niezależnie od wagi realnych zagrożeń i podejmowanych decyzji ryzyko w rachunku ekonomicznym nie stanowi twardego, priorytetowego kryterium, zwykle ma charakter uzupełniający, opcjonalny, ukazujący zróżnicowanie możliwych wyników, a niekiedy wykorzystywany do manipulacji wynikami. Priorytetowe znaczenie ma rentowność, wysokie ryzyko wpływa zaś na koszt kapitału. Możliwości redukcji kosztu kapitału nie zmniejszają wszakże ekspozycji na ryzyko. Niewiele uwagi poświęca się poszukiwaniu możliwości odparcia zagrożeń i pokonania ryzyka, rzadko dostosowuje się cele i strategię. Spośród szerokiego spektrum rodzajów ryzyka bierze się pod uwagę tylko niektóre, na ogół te, które są oczywiste, wymagane lub standaryzowane, oparte na prostych współczynnikach.

⁷ <https://stat.gov.pl/nowoczesne-technologie-i-nowe-zrodla-danych> (dostęp: kwiecień 2023).

Dodatkowo, wybiórcze i mechanistyczne podejście do ryzyka jest skupione głównie na formalnej poprawności rachunku, co rzutuje na użyteczność opinii audytorów i rekomendacji firm ratingowych. W pogoni za modą na usprawnienia organizacyjne audyt awansował wypierając metody ujawniania i ograniczania zagrożeń w ramach zadań controllingu. Problemów związanych z ryzykiem w żaden sposób nie rozwiązują usługi ratingowe ani instrumenty ubezpieczeniowe. Wymagalność stosowania i wysoka koncentracja usług ratingowych stała się instrumentem penetracji rynku, lobbingu i nacisków politycznych oraz rozpoznawania potencjału strategicznego. Dla firm, niezależnie od poziomu ryzyka, uzyskanie pozytywnych opinii audytu, rekomendacji ratingowych i przymusowych ubezpieczeń stało się dodatkową kosztowną przeszkodą do pokonania.

Zmiana podejścia rachunkowości do kwestii ryzyka stanowi bardzo poważne wyzwanie. Najwięcej zastrzeżeń budzi obszar międzynarodowych rynków kapitałowych, tu bowiem powstaje dominująca część produktu krajowego krajów wysoko rozwiniętych. O jakości analiz ryzyka świadczy wąski zakres badań, duża swoboda wyrażania opinii oraz powszechne dobieranie argumentów do oczekiwań klienta, co stanowi najczęstszą przyczynę popełnianych błędów. Istnieje wiele przykładów potwierdzających krytyczne stanowisko wobec ewaluacji ryzyka. Wskazują na to spektakularne upadłości banków i instytucji finansowych, począwszy od Lehman Brothers, Credit Suisse, Silicon Valley Bank, mimo systematycznego audytu i wysokich rekomendacji ratingowych⁸.

O postawieniu analizy ryzyka na głowie może świadczyć powszechna akceptacja kryptowalut traktowanych z całą powagą jako forma światowego pieniądza. Akceptacja tego zabiegu z woli kilku banków jako animatorów rynku koncentrujących 90% obrotów oznacza wyłączenie emisji i cyrkulacji kryptowalut spod publicznego nadzoru oraz stwarza możliwość ciągłego pobudzania wzrostu wartości jednostek na zasadzie piramidy finansowej. Arogancja traktowania instrumentu spekulacji jako pieniądza jest konsekwencją monetarystycznego myślenia o finansach i finansjalizacji oderwanej od realnego wymiaru gospodarki.

Na przestrzeni ostatnich dwudziestu lat rynek spekulacji obejmujący ok. dwudziestu najpopularniejszych kryptowalut, platform handlu, indeksów na kryptowaluty oraz instrumentów pochodnych rozwinął się na tle spadku zaufania do czołowych walut. Obrót kryptowalutami awansował do roli poważnego sektora finansów międzynarodowych o kapitalizacji kilku trylionów dolarów i obejmuje wysoko skoncentrowane aktywa w bankach i powiązanych z nimi instytucjach

⁸ https://www.ey.com/pl_pl/banking-capital-markets/przypadek-s-v-b-lekcja-dla-naszyc-bankow (dostęp: kwiecień 2023).

finansowych, z których największe dysponują walorami po kilkaset miliardów dolarów (warto tu dodać, że polski PKB wynosi ok. 750 miliardów dolarów). W ten sposób piramida finansowa, jaką stanowią kryptowaluty – tak to zjawisko należy nazywać – zdobyła powszechną akceptację sektora finansowego i stała się integralną częścią systemu finansowego, w którym rośnie udział spekulacji oderwanej od gospodarki realnej i pozbawionej należnego nadzoru.

Wagę powyższego fenomenu w gospodarce w związku z prawdopodobną katastrofą o trudnych do wyobrażenia skutkach można porównać do broni atomowej. Wiążące się z tym zagrożenia wskazują na jeden z ważniejszych kierunków doskonalenia rachunkowości. Widoczna jest mianowicie potrzeba badania ryzyka związanego z prowadzeniem operacji finansowych w nawiązaniu do realnej sfery gospodarki. Wymaga to zastąpienia prostych współczynników ryzyka szerszym zobrazowaniem zagrożeń w ujęciu rzeczowym i wartościowym. Złożoność realnych zagrożeń i proste formy wyrażania ryzyka ukazują lukę, jaką należy wypełnić. Chodzi bowiem o to, aby podejmując ryzyko, decydent zmierzył się z odpowiedzialnością za skutki swoich wyborów, dlatego doskonalenie ewaluacji ryzyka wydaje się jednym z ważniejszych wyzwań rachunkowości.

Obecnie asekurantem ryzyka i ubezpieczycielem strat z tytułu kryzysów na rynkach finansowych jest państwo. Działania w tym zakresie polegają na umacnianiu systemu stabilności finansowej i sieci bezpieczeństwa, w których właśnie państwo i instytucje finansowe pełnią funkcję gwaranta i ubezpieczyciela w przypadku wystąpienia zagrożeń lub strat w obszarze sektora finansowego.

Wynika stąd, że współczesne państwo, mające służebny stosunek do gospodarki, wspiera ekspansję i akceptuje oderwanie rynków finansowych od sfery realnej. Możliwość nieponoszenia konsekwencji pozwala na akceptację ryzyka, lekceważący stosunek do zagrożeń i ignorowanie odpowiedzialności przez korporacje. Odpowiedzialne traktowanie zagrożeń wymaga zmiany rangi informacji o ryzyku, która dotąd opiera się na uproszczonych metodach ewaluacji, liniowych zależnościach i statystycznych współczynnikach. Rozwój i doprowadzenie standaryzacji nowych koncepcji ryzyka wymaga rachunku wielu zmiennych opartego na zaawansowanych programach informatycznych i dostępie do rozproszonych baz danych (*big data*). Otwierające się możliwości technologiczne wskazują na potrzebę stworzenia zupełnie nowej metodyki ewaluacji ryzyka powiązanego z odpowiedzialnością, opartego na nieliniowym modelowaniu odnoszącym procesy gospodarcze do projekcji realnych zagrożeń.

Rozdzielność czy spójność finansowej i realnej sfery gospodarowania jako dylemat rachunkowości

Na podstawie obserwacji współczesnej gospodarki nietrudno zauważyć zjawisko wyrażające istotę finansjalizacji i polegające na całkowitym oderwaniu sfery finansowej od realnego wymiaru gospodarowania. W sensie mniej abstrakcyjnym problem ten można zredukować do braku zależności strategii operacji kapitałowych od sprawności operacyjnej firm działających na rynku. Natura gospodarowania, w tym zarządzanie procesami ekonomicznymi i rachunkowość zarządcza, wyraźnie pokazuje, że sfera realna, czyli wytwarzanie towarów i usług przez człowieka oparte na zależnościach techniczno-bilansowych, wymiana dóbr rzeczowych, gospodarka zasobami ludzkimi i naturalnymi, infrastruktura wytwórcza itd., różni się zasadniczo od systemu finansowego, który ją obsługuje. Instytucje finansowe związane z funkcjonowaniem pieniądza podlegają natomiast innym mechanizmom niż sfera realna, zatem ich związek lokuje kwestie ewaluacji ryzyka we właściwym wymiarze, przyjmując jednocześnie, że obie sfery składają się na integralność gospodarowania,

W warunkach stabilnej gospodarki na ogół nie dostrzega się odrębności sfery finansowej i realnej. Chętnie akceptuje się praktykę, w której procesy rzeczowe są przedmiotem opisu, monitorowania i kontroli w zrozumiałym języku pieniądza. Do lat 80. wymiar finansowy był wiernym odbiciem sfery realnej, dzięki czemu instrumenty finansowe pozwalały na kierowanie gospodarką, a w konsekwencji złożone procesy zarządzania mogły zostać zredukowane do sterowania przepływami strumieni pieniężnych.

Rozdzielenie sfery finansowej i realnej zainicjowane zostało w początkowym etapie globalizacji charakteryzującym się otwarciem granic oraz swobodą przepływu zasobów, co stworzyło warunki do intensyfikacji wymiany międzynarodowej, ekspansji zagranicznej i ogólnego przyspieszenia rozwoju gospodarczego. Powstały korzystne warunki do rozwoju obrotu towarowego, transportu, komunikacji, turystyki zagranicznej i przepływu zasobów finansowych dających szersze możliwości zarządzania ponad granicami.

Otwarcie gospodarki, które winno wzbogacać podmioty, uświadamiać słabe i silne strony, uruchamiać pozytywne motywacje, pielęgnować własne wartości, ulepszać sposoby postępowania oraz rozwijać relacje, w kolejnych etapach globalizacji prowadzi do zależności od czynników zewnętrznych i ukazuje wiążący się z tym wzrost skali zagrożeń. Tymczasem wskutek liberalizacji przepływów z zagranicą uległy osłabieniu mechanizmy kontrolne i regulacyjne państw oraz rozluźniły się wewnętrzne więzi kooperacyjne krajowej gospodarki. W otwartej konkurencji

oddziaływanie poszczególnych gałęzi przesuwają się w różnych kierunkach, często kurczą się wpływy lub przechodzą na rzecz podmiotów zagranicznych.

Potencjał sektora finansowego krajów słabszych nie wytrzymuje naporu w zderzeniu z liderami światowej gospodarki, globalnymi bankami, korporacjami i funduszami inwestycyjnymi, wspieranymi przez firmy audytorskie, doradcze i lobbujące wysokimi apanażami, promocją luksusowych produktów, atrakcyjnymi ofertami finansowania, wzorcami stylu życia, konsumpcji i wypoczynku oraz poczuciem awansu do wspólnoty międzynarodowej. Najbardziej ekspansywni rozszerzają pierwotne terytorium działania często wychodząc poza granice własnego kraju. Podmioty krajowe przekraczające granice państwowe dostosowują własną strategię do nowego otoczenia, ujawniając cele przeciwstawne interesom kraju pochodzenia. Banki zagraniczne za pośrednictwem krajowych oddziałów nauczyły się przyciągać lokalne kapitały i korzystać z rajów podatkowych. Wraz z rozszerzaniem się wpływów rośnie zasięg i oddziaływanie najsilniejszych walut, a równocześnie kurczy się obieg walut słabszych. W sferze realnej towary atrakcyjniejsze, silniej promowane lub tańsze wypierają mniej konkurencyjne produkty lokalnego rynku, wpływając na aktywność gospodarczą i specjalizację poszczególnych krajów.

Na etapie globalizacji w gospodarce wewnętrznej różnicuje się poziom zależności od zagranicy, powodujący niedopasowanie systemu finansowego i zasięgu krajowej gospodarki. Pojawiło się zjawisko polaryzacji polegające na koncentracji przepływów w określonych kierunkach oraz dominacji krajów o największym potencjale gospodarczym. Nie jest to kwestia konkurencyjności produktów ani efektywności rynków, lecz konfrontacji gospodarek i kultur, za którą idzie siła wypierająca lokalne produkty. Wskutek oddziaływania kompleksu czynników zewnętrznych w większości krajów można zauważyć obszary nierównowagi gospodarczej i wewnętrznej zależności od zagranicy. Niedopasowanie potwierdza zjawiska nierównowagi podmiotów gospodarczych funkcjonujących w ramach systemu finansowego, które pod wpływem zagrożeń zewnętrznych poszukują dróg rozwoju na własną rękę. W konsekwencji sfery gospodarki realnej i finansowa funkcjonują jako niezależne systemy. Tego rodzaju rozwarstwienie prowadzące do dezintegracji gospodarki wewnętrznej stało się głównym źródłem niestabilności gospodarczej i wymaga rozwoju narzędzi monitorowania ryzyka.

Utrata kontroli państwa nad sferą gospodarki realnej stała się złą polityką gospodarczą. Spektakularnym przykładem tego zjawiska i ostrzeżeniem dla innych jest Grecja. Kraj ten po wstąpieniu do UE w 1981 r., a następnie po wejściu do strefy euro w 2001 r., przez wiele lat chętnie korzystał z zewnętrznego finansowania rozwoju infrastruktury publicznej. Sektor prywatny został szeroko otwarty

zagraniczne inwestycje bezpośrednie. Gdy nadeszła faza zwrotu kredytów, okazało się, że efekt mnożnikowy inwestycji w znikomym stopniu przyczynił się do wzrostu dochodów budżetowych. Podmioty prywatne i firmy zagraniczne korzystające z infrastruktury i usług publicznych zmodernizowanego państwa przenosiły swoje siedziby do rajów podatkowych. Niskie wpływy budżetowe, a także wzrost kosztów funkcjonowania państwa oraz nadmierne obciążenie obsługą zadłużenia szybko doprowadziły Grecję do kumulacji zadłużenia. Impuls niewypłacalności Grecji w 2009 r. zapoczątkował lawinę rozszerzania się kryzysu w tym kraju na wiele lat⁹.

W warunkach globalizacji rozwój poszczególnych krajów traci wewnętrzną symetrię i komplementarność, co podważa dogmat równowagi wewnętrznej i komplikuje politykę gospodarczą państwa. Zjawiskiem trwałym okazały się tendencje dezintegracyjne wywołane różną dynamiką rozwoju poszczególnych gałęzi gospodarki i nierównowagą podsycaną wysokim poziomem zależności gospodarki krajowej od zagranicy. Rzeczywistością zglobalizowanej gospodarki jest silna polaryzacja wymiany towarów oraz wielkości transferów strumieni kapitału, decydująca o kierunkach, trwałości i koncentracji zależności od zagranicy. Przykładem zagrożeń związanych z wystąpieniem tego rodzaju zjawiska okazało się przywiązanie Europy Zachodniej do importu surowców energetycznych z Rosji, co przyniosło negatywne konsekwencje w momencie, kiedy państwo to zaatakowało zbrojnie Ukrainę.

Analiza rynku podstawowych i zaawansowanych produktów przemysłowych, odzieży, wyposażenia domowego, elektronarzędzi, podzespołów i komponentów elektronicznych, części samochodowych, urządzeń elektronicznych, odzieży, obuwia i wielu innych asortymentów potwierdza bardzo wysoki stopień zależności Zachodu od importu z krajów Dalekiego Wschodu. Trwałość tych zależności doprowadziła do zaniku produkcji przemysłowej wielu produktów, zamykania fabryk, a nawet zniknięcia z rynku specjalistów. Przykładem może być zanik przemysłu stoczniowego w Polsce. Skutkiem tego zjawiska odbudowa produkcji w zanikających branżach jest w zasadzie niemożliwa, co oznacza ograniczenie możliwości substytucji dostaw, niską elastyczność podaży i nieuchronnie prowadzi do wzrostu cen. Kraje trafnie wybierające obszary specjalizacji osiągają szybszy rozwój i wykorzystują przewagę w dążeniu do dominującej pozycji na rynku globalnym. Czynnikiem warunkującym rozwój wewnętrzny stała się ekspansja zewnętrzna. Bierność w tym względzie oznacza poddanie się wpływom zewnętrznym i osłabia zdolność gospodarki do rozwoju. Pojawia się nowy dogmat współczesnej gospodarki, ukazujący zależność procesu rozwoju gospodarczego od ekspansji zewnętrznej.

⁹ <https://www.forbes.pl/gielta/jak-doszlo-do-kryzysu-gospodarczego-w-grecji/vwxh3n4> (dostęp: kwiecień 2023).

Ważnym czynnikiem zmian w gospodarce światowej określającym pozycję sfery realnej i finansowej okazała się doktryna monetaryzmu wprowadzona przez prezydenta Ronalda Reagana w Stanach Zjednoczonych na początku lat 80. ubiegłego wieku, a następnie upowszechniona w większości krajów wysokorozwiniętych. Pod wpływem tej doktryny nastąpił dynamiczny rozwój sektora finansowego. Rozszerzała się sfera komercjalizacji życia, powstawały nowe instrumenty i rynki finansowe, rosła kapitalizacja giełd i aktywa banków i funduszy inwestycyjnych. Skala operacji w sektorze finansowym wielokrotnie przekroczyła wartość operacji prowadzonych w sferze realnej.

Większość państw zrezygnowała z kierowania sferą realną gospodarki, zakładając, że rynek i polityka finansowa daje wystarczająco wiele instrumentów do sterowania gospodarką i skłania państwa do rezygnacji z prowadzenia polityki gospodarczej. Uznano, że rozwój gospodarczy jest zależny od aktywów finansowych i napędzany przez dynamikę wzrostu wartości kapitałowej. Odtąd sfera finansowa ma dominujące znaczenie w gospodarce krajów Zachodu, sektor gospodarki realnej jako schyłkowy i nisko rentowny może zaś być przedmiotem *outsourcingu*, czyli przesunięcia do krajów o niższych kosztach produkcji. W konsekwencji ryzyko jest badane płytko, bez wchodzenia w sferę gospodarki realnej, co powoduje utratę z pola widzenia wielu rzeczywistych zagrożeń.

Jak już wspomniano, doktryna monetaryzmu, w tym ożywienie rynków finansowych i mechanizmów kreacji pieniądza oraz rozwój funduszy inwestycyjnych i struktur holdingowych w warunkach otwartego rynku, wywołały proces finansjalizacji gospodarki, co doprowadziło do wyodrębnienia się niezależnego sektora finansowego, opartego na mechanizmach różniących się od sfery realnej. Obecnie w ramach tego sektora, rozwija się odrębna gałąź określana jako przemysł *fintech*, oparta na wykorzystaniu informacji i nowoczesnych technologii w pomnażaniu zasobów finansowych. Jej częścią są wirtualne bazy danych, internet V generacji, sztuczna inteligencja AI, komputery kwantowe i elektroniczne przepływy pieniądza.

Wraz z rozwojem sektora finansowego komplikuje się sytuacja w sferze realnej. W warunkach globalizacji wewnętrzna komplementarność gospodarki przekształca się w zależność od zagranicy. Stopień zależności jest tak wielki, że w gospodarce otwartej, zmuszonej do importu najprostszycy wyrobów, słabnie poczucie bezpieczeństwa gospodarczego i zdolności państw do suwerennego rozwoju. Kraje najbogatsze, najszybciej multiplikujące kapitały, tracą kontrolę nad kolejnymi sferami wytwarzania. Istnieje wiele holdingów, wśród których największe BlackRock (10,4 trylionów dol.), Vanguard (8,4 trylionów dol.), UBS (4,4 trylionów dol.) zarządzają aktywami znacznie przekraczającymi produkt krajowy Japonii czy Niemiec.

Wiele globalnych banków osiągnęło kapitalizację przekraczającą wartość trylionu dolarów. Do największych korporacji należą Apple (2,6 trylionów dol.), Microsoft (2,1 trylionu dol.), Alphabet (dawniej Google – 1,3 trylionu dol.), Amazon (1,0 trylionu dol.). Warto dodać, że wielobranżowy koncern Samsung jest wyceniany na 0,331 trylionu dol., Toyota zaś jako największy producent samochodów jest warta 0,187 trylionu dol.) Porównanie uzyskiwanych wyników operacyjnych, w tym przychodów i zysków, a także liczby fabryk i zatrudnionych osób w obu grupach podmiotów, nasuwa nieodparcie przypuszczenie, że mamy do czynienia z gigantycznymi piramidami finansowymi będącymi konsekwencją mechanizmu generowania pieniądza, nadpłynności i deprecjacji wskutek oderwania od sfery realnej. Świadomość opisanej sytuacji wskazuje między innymi na niedoskonałość metodologii ewaluacji ryzyka¹⁰.

Przykładów wskazujących na konieczność zacieśnienia związku sfery realnej i finansowej dostarcza także polska rzeczywistość, w tym źle rozumiana komercjalizacja, walka o przetrwanie kopalń i drobnych przedsiębiorstw, ryzyko prowadzenia gospodarstw rolnych, ucieczka od płacenia podatków, szara strefa, przypadki spekulacji i zjawiska patologiczne, jak tzw. karuzela VAT-owska. Relacje między najważniejszymi sektorami wpływają na potencjał całej gospodarki, dlatego dążenie do ogólnej równowagi gospodarczej winno być punktem wyjścia w prowadzeniu rachunków w skali państwa i indywidualnych przedsięwzięć biznesowych.

Polaryzację w światowej gospodarce pogłębiają azjatyckie centra ekspansji eksportowej, koncentracji produkcji przemysłowej i rozwoju nowych technologii. Funkcjonują one na zupełnie przeciwnych zasadach niż wynikające z monetaryzmu, osadzonych w kulturze, współpracy i synergii sfery realnej i finansowej. W dwubiegowym świecie koncentracji kapitału i produkcji towarowej widoczne są konflikty oraz ślady erozji. Pewne jest to, że nie można funkcjonować bez wzajemnej akceptacji i wymiany, a także to, że jednostronnie, bez pokoju i współpracy nie da się rozwiązać współczesnych problemów cywilizacji, takich jak głód, ubóstwo, deficyt wody, wahania produkcji żywności, gospodarka surowcami, zanieczyszczenie środowiska, emisja gazów cieplarnianych itd.

Utożsamianie sfery realnej ze sferą finansową stwarza liczne trudności dla zarządzających, które najczęściej łączone są z problemami finansowania. Agregacja zjawisk w wymiarze pieniężnym traci z pola widzenia nieporównywalność nakładów i efektów w sferze realnej. W warunkach otwartej gospodarki nie można mówić o jednorodnym rynku, co komplikuje relacje ekonomiczne w kontekście, siły nabywczej, konkurencyjności cenowej, kosztów, dostępu do zasobów, źródeł

¹⁰ www.companies.market.capitalisation (dostęp: kwiecień 2023).

energii, podaży produktów, kierunków inwestycji, konsumpcji, oszczędności itd. Wystarczy dodać, że obiad w dobrej restauracji we Francji zwiększa PKB tego kraju o ok. 200 euro, w Wietnamie natomiast o 10 euro. Modne buty sportowe zwiększają PKB kraju sprzedaży średnio o 100 euro, kraju produkcji natomiast o 5 euro itd. Efekty tych zaburzeń zniekształcają przepływy środków pieniężnych oraz funkcjonowanie systemu finansowego, w tym poziom zobowiązań, płynność finansową, rentowność kapitału, obciążenia podatkowe itd., co prowadzi do erozji sfery realnej. Wynikają z tego problemy rachunkowości związane z porównywalnością wartości pieniężnej w skali międzynarodowej.

Za potrzebą łączenia sfery operacyjnej i korporacyjnej przemawiają względy techniczno-bilansowe wymagające prowadzenia rachunku w formie rzeczowej i finansowej, od marnotrawstwa energii i żywności do zapewnienia odpowiedniej liczby szkolnych wyprawek, powierzchni mieszkaniowej, łóżek szpitalnych, energii cieplnej, sieci dróg, środków transportu itd. Na potrzebę analizy w wymiarze rzeczowym wskazują także dysfunkcje systemu finansowego, inflacja, zmienność wartości ekonomicznej, wahania kursów walutowych, zakłócenia na rynkach finansowych itd. Zarządzanie sferą rzeczową uzupełnia ograniczenia systemu finansowego oraz zwraca uwagę na relacje warunkujące korzyści w zakresie kooperacji, komplementarności i bezpieczeństwa gospodarczego, w tym na oczekiwania społeczne dotyczące ekologii, kultury, jakości życia czy sfery socjalnej.

W tradycyjnym podejściu do gospodarki elementy systemu finansowego pełnią rolę służebną wobec podmiotów realnej gospodarki, zaspokajając zapotrzebowanie na pieniądź i usługi finansowe. Można przyjąć, że zrównoważony rozwój całej gospodarki jest pochodną systemu finansowego skoordynowanego z rozwojem gospodarki realnej obejmującej sferę produkcji, usług i konsumpcji. Spowolnienie rozwoju, okresy recesji i kryzysu wskazują natomiast na zaburzenia i brak koordynacji między sferą rzeczową a systemem finansowym gospodarki. Problem w tym, aby każdy podmiot był w jakiejś mierze beneficjentem globalizacji w sensie gospodarczym, humanitarnym i cywilizacyjnym z tytułu równoprawności, oczekiwania akceptacji oraz z prawa do poszanowania tożsamości, odrębności i interesów innych podmiotów.

Wynika z tego adresowany do rachunkowości postulat ustawicznej weryfikacji obrazu działalności gospodarczej i sprawności zarządzania ocenianej nie tylko w odniesieniu do uzyskiwanych wyników i ponoszonych nakładów z uwzględnieniem oceny potencjału wytwórczego, wydajności pracy, zużycia surowców i energii oraz skutków ubocznych dla środowiska przyrodniczego, lecz także do strony rzeczowej i etycznej. Chodzi o to, aby integralnym wyznacznikiem zadań rachunkowości była świadomość potrzeby odnoszenia procesów gospodarczych do sfery

rzeczowej. Wiedza w tym zakresie jest warunkiem ograniczenia dwoistości mechanizmów kreowania wartości i realistycznego obrazu gospodarki, co przybliży do optymalizacji wyników finansowych ze świadomością dobrego gospodarowania czynnikami pozafinansowymi. Praktyka rachunkowości rozwijana w tym kierunku, jak można przypuszczać, przyniesie pozytywne efekty w skali ogólnogospodarczej. Warto zauważyć, że niektóre z wymienionych czynników sfery rzeczowej, takie jak pracochłonność i automatyzacja, energochłonność czy gospodarka odpadami, emisja dwutlenku węgla, uciążliwość działalności gospodarczej dla środowiska, podobnie jak prawo pracy czy przepisy BHP są także przedmiotem regulacji prawnych i publicznego nadzoru.

Wyzwania rachunkowości stwarzane przez rozwój technologii informatycznych

Należy się spodziewać, że najbliższe lata przyspieszą czwartą rewolucję przemysłową wywołaną przez rozwój technologii informatycznych. Charakterystycznym wyznacznikiem pozycji gospodarczej będzie dostęp do informacji, kluczowym czynnikiem kreowania wartości zaś człowiek i umiejętność wykorzystania wiedzy. Zapowiada się zatem radykalna zmiana rzeczywistości gospodarczej. Skutkiem rozwoju technologii informatycznych będzie silny bodziec wywołujący proces zmian w naukach ekonomicznych. W szczególności postęp technologiczny wywoła głębokie zmiany w ekonometrii, statystyce i rachunkowości. Wychodząc z tego założenia, można postawić hipotezę, że „rewolucja informatyczna” będzie impulsem do przełamania istniejących ograniczeń i tradycyjnego myślenia poprzez rozszerzenie możliwości zastosowań wymienionych dyscyplin oraz szansę tworzenia nowych narzędzi badania i objaśniania zjawisk ekonomicznych nastawionych na rozwiązywanie realnych problemów i predykcję przyszłości.

Warto uświadomić sobie, jakie zmiany może wnieść do gospodarki wdrażany obecnie internet piątej generacji (5G). Jego podstawowym standardem jest szybkość przekazu z opóźnieniem ok. 1 mikrosekundy oraz możliwość transmisji informacji o ogromnej pojemności w odniesieniu do pobierania wynosząca 20 Gb/s i wysyłania 10 Gb/s. W praktyce oznacza to 70–200-krotne zwiększenie funkcjonalności jednostek pracujących w sieci w porównaniu z internetem 4G. Duże praktyczne możliwości wiążą się z szybkością transmisji pozwalającą na zarządzanie procesami w trybie online, a także ze znacznie większą pojemnością sieci pozwalającą na obsługę miliona urządzeń rozmieszczonych na każdym kilometrze kwadratowym,

takich jak komputery, smartfony, kamery, urządzenia transmisji satelitarnej, lokalizatory itd. Obecnie trwają prace wdrożeniowe dotyczące internetu 6G¹¹.

Niewątpliwie zastosowania internetu piątej generacji wprowadzą głębokie zmiany w gospodarce i życiu codziennym, zmieniając oblicze poszczególnych obszarów działalności, poprzez nowe usługi, specjalności i zawody. Szybkość przepływu informacji umożliwia bieżące uczestnictwo w operacjach na skalę globalną, rozszerzając dostęp do rynków i transakcji w różnych miejscach na świecie. Oznacza także możliwość zaciągania informacji i zdalnego sterowania procesami produkcji, logistyką, transportem itd. Internet jest ponadto platformą obrotu kryptowalutami, a w przyszłości będzie także środowiskiem funkcjonowania przygotowywanych przez banki centralne nowych form pieniądza elektronicznego.

W zakresie rachunkowości możliwe jest zdalne świadczenie usług, podejmowanie dyspozycji, gromadzenie baz danych. Takie usługi jak ewidencja działalności gospodarczej, zarządzanie zasobami, prowadzenie rozliczeń i analiz, podejmowanie decyzji itd. mogą być świadczone za pomocą komputera w dowolnym miejscu na świecie. Przepływ strumieni informacji tym kanałem zachęca do współpracy, integracji i koncentracji działalności gospodarczej w różnych formach i dowolnym zakresie. Warto wymienić tu efektywnie funkcjonujące i powszechnie użytkowane wdrożenia, takie jak internetowa ewidencja ludności, formy komunikacji z urzędami, internetowe płatności, rozliczanie podatków, różnorodność usług i handlu internetowego czy generowana w sieci informacja o transporcie, pogodzie bądź pracy służby zdrowia. Zmiany dotyczą także przestrzeni komunalnej i obejmują sterowanie ruchem, łączność ze środkami komunikacji, monitorowanie bezpieczeństwa na ulicach, inteligentne budynki, sterowanie oświetleniem itd. Internet stwarza także nowego rodzaju zagrożenia związane z bezpieczeństwem sieci ograniczonego dostępu, nieautoryzowanymi wypłatami depozytów, wyludzeniem informacji, fałszowaniem danych itd.

Kolejnym impulsem ze strony technologii informatycznych, wpływającym na proces rozwoju różnych dziedzin wykorzystania informacji, w tym mającym szerokie perspektywy zastosowań w rachunkowości, są technologie gromadzenia wielkich zbiorów informacji określanymi jako *big data*. Technologie te pozwalają na zbieranie i przetwarzanie ogromnych ilości danych pochodzących z rozproszonych źródeł cyfrowych, takich jak smartfony, kamery, zakupy, płatności itd. Dane te jako nieprzetworzone informacje poddawane są obróbce, mogą być łączone w łańcuchy czynników i integrowane z innymi źródłami lub koncentrowane w różnych

¹¹ <https://www.komputerswiat.pl/artykuly/redakcyjne/wszystko-co-warto-wiedziec-o-sieci-5-g-aktualizacja/tr4fvr2> (dostęp: kwiecień 2023).

miejscach. Automatyzacja zbierania, przetwarzania i analizy pozwala na pogłębienie wiedzy o rzeczywistości i profilowanie różnych indywidualnych obiektów z dowolnego punktu widzenia. Stanowią one przeciwieństwo danych statystycznych. Umiejętność korzystania z *big data* sprowadza się do tworzenia wartości z tytułu posiadania dostępu do określonych informacji.

W rachunkowości, podobnie jak w innych dyscyplinach, narzędzie to może być wykorzystana do wnikliwej wirtualnej weryfikacji teorii i hipotez, oceny różnych zjawisk i procesów oraz estymacji ich modeli. Mogą one dotyczyć szerokiego spektrum analiz, m.in. sytuacji klientów, kooperantów i konkurentów, rozpoznania preferencji, prognozowania decyzji, trendów cenowych, tendencji konsumpcji, szacowania wartości, aktualizacji wycen itd. Wszystkie obszary wykorzystania *big data* stają się elementem nowej gospodarki informacją wprowadzającą podmioty gospodarcze na wyższy poziom zastosowań informatyzacji i zarządzania ryzykiem, zwany transformacją cyfrową¹².

Integralną częścią rewolucyjnej technologii cyfrowej są komputery kwantowe będące obecnie w fazie zaawansowanych prac rozwojowych. Stanowią one nowy typ maszyn liczących o mocy obliczeniowej dziesiątków tysięcy komputerów, różnią się jednak budową i sposobem funkcjonowania w porównaniu z tradycyjnymi komputerami. Wykonują miliardy operacji na sekundę na wielu poziomach zależności i prawdopodobieństwa operując na kubitach jako częściach składowych bitów. Docelowo każdy pojedynczy bit informacji może być poddany operacjom analitycznym z wykorzystaniem co najmniej miliona kubitów. Technologia ta skraca czas obliczeń, które wymagałyby dziesiątków lat, do kilku minut. Pozwoli to na uzyskanie dynamicznego obrazu rzeczywistości na wielu poziomach. Możliwe będzie modelowanie i prognozowanie zjawisk o praktycznie nieograniczonej liczbie zmiennych obejmujące także analizę i optymalizację procesów atomowych, biochemicznych, genetycznych i techniki kosmicznej¹³.

Komputery kwantowe rozwiążą kwestię monitorowania operacji wszystkich banków, światowych transakcji handlowych, operacji inwestycyjnych i rozliczeniowych czy symulacji światowego rynku kapitałowego. W niedalekiej przyszłości dla komputera kwantowego wykonalnym zadaniem będzie weryfikacja prawdziwości wszystkich teorii i koncepcji ekonomicznych. Aktualny poziom rozwoju komputerów kwantowych można porównać do etapu dużych, tradycyjnych komputerów z lat 60. ubiegłego wieku. Zatem wszyscy wiedzą, o co chodzi w tej technologii, potrzeba jedynie czasu na obniżenie kosztów budowy, miniaturyzację

¹² <https://businessintelligence.pl/co-to-jest-big-data-i-kto-to-wykorzystuje/> (dostęp: kwiecień 2023).

¹³ https://www.ey.com/pl_pl/digital-first/jak-komputery-quantowe-moga-zmienicnasza-rzeczywistosc (dostęp: kwiecień 2023).

i upowszechnienie maszyny. Jej tajne prototypy, znajdujące się obecnie na etapie poprzedzającym komercjalizację, są przedmiotem zainteresowania instytucji bezpieczeństwa oraz największych światowych korporacji.

Kolejnym instrumentem cyfryzacji, które jest przedmiotem szybkiego rozwoju i zasługuje na najwyższe zainteresowanie wszystkich dyscyplin nauki i wiedzy, w tym rachunkowości, jest sztuczna inteligencja (*Artificial Intelligence*, AI). Jest to technologia posiadająca zdolność optymalnego wyboru spośród wszystkich możliwych lub prawdopodobnych rozwiązań drogą maszynowego uczenia się, czyli poprzez testowanie wszystkich przypadków, jakie tworzy kombinacja zmiennych. Jej efekty są pochodną mocy obliczeniowej komputerów i dostępu do baz danych zaangażowanych w obliczenia¹⁴.

Optymalne efekty przyniesie połączenie sztucznej inteligencji z obróbką informacji *big data* z wykorzystaniem komputerów kwantowych i sieci internetowej. Szersze użycie sztucznej inteligencji w gospodarce jest przedstawiane jako mózg sterowania w czasie rzeczywistym. Jak się przypuszcza, AI w połączeniu z automatyzacją i robotyzacją prowadzić może do spadku znaczenia mechanizmu rynkowego, tradycyjnego obrotu handlowego i pieniądza, a co za tym idzie, do zaniku wielu zawodów i eliminowania stanowisk pracy. Technologia ta może wspomagać wiele ludzkich zajęć i zawodów, wspomagać zarządzanie, monitorować ryzyko i ograniczać zagrożenia. Z drugiej strony AI w rękach najsilniejszych korporacji, rządów i wywiadów może okazać się niebezpiecznym orężem przemocy, agresji, dominacji i manipulacji człowiekiem¹⁵.

Należy się spodziewać, że w oparciu o przedstawione technologie zostaną rozwinięte możliwości lepszego poznania i opisu zjawisk ekonomicznych, co przyczyni się do eliminacji białych plam oraz wątpliwości zaistniałych w kontekście różnych teorii i koncepcji naukowych. Wyjaśnione zostaną, i z pewnością częściowo zweryfikowane, dylematy wynikające z obecności elementów relatywizmu, ideologii i polityki w myśleniu ekonomicznym. W oparciu o dostępne dane można będzie zbadać w odniesieniu do poszczególnych dóbr granice zapotrzebowania, użyteczności, satysfakcji, zadowolenia, ewaluacji wartości, efektywności cen, konkurencyjności itd.

Z największym zainteresowaniem będą śledzone postępy w pomiarze społecznych czynników gospodarowania i aktywności zawodowej jednostek, w tym symulantów produktywności, poczucia zadowolenia i sukcesu, uwarunkowań przedsiębiorczo-

¹⁴ <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/society/20200827STO85804/sztuczna-inteligencja-co-to-jest-i-jakie-ma-zastosowania> (dostęp: kwiecień 2023).

¹⁵ <https://cyfrowa.rp.pl/globalne-interesy/art38421381-szokujaca-decyzja-ibm-sztuczna-inteligencja-zastapi-tysiace-ludzi> (dostęp: kwiecień 2023).

ści, kapitału intelektualnego i społecznego oraz wielu innych zagadnień dotyczących fenomenu ludzkiej pracy, które przy obecnych możliwościach nie mogą być poddawane ilościowej weryfikacji. Z pewnością rachunek ekonomiczny zostanie poszerzony o kwestie społeczne, ogólnoludzkie i środowiskowe, w tym dotyczące odpowiedzialności. Można przypuszczać, że nowe narzędzia ewaluacji pozwolą lepiej zrozumieć odrębność wartości rynkowej od etycznego wymiaru tej kategorii.

Rozpatrywanie kwestii gospodarowania przez człowieka zostanie poszerzone o praktyczne zagadnienia projektowania stanowisk pracy uwzględniającego zespół czynników pozytywnie wpływających na produktywność z uwzględnieniem fizjologii pracy i predyspozycji intelektualnych. Można się spodziewać nowych rozwiązań organizacji pracy i wypoczynku. Kwestie społeczne będą podejmowane z uwzględnieniem zachowań i preferencji różnych środowisk oraz pojedynczych osób jako niepowtarzalnych indywidualności. Personifikacja analiz oznacza przełamanie uproszczeń ekonomii behawioralnej traktującej ludzi jako zbiorowość jednorodnych jednostek, to zaś może prowadzić do nowych odkryć i paradygmatów. Naturalnym źródłem inspiracji w obszarze ekonomii społecznej wydaje się nurt personalizmu filozoficznego. W spełnieniu wymienionych oczekiwań istotny udział może wnieść rachunkowość.

Na zakończenie

Rachunkowość jako dziedzina wiedzy praktycznej i naukowej dotycząca prowadzenia rachunków na użytek prywatnych i publicznych podmiotów gospodarczych w sposób racjonalny i obiektywny stoi przed wyzwaniami stwarzanymi przez przemiany gospodarcze, światowe rynki finansowe i rozwój technologii informatycznych. Można wyrazić tezę, że najważniejszym wyzwaniem rachunkowości w związku ze zmianami warunków gospodarowania pozostanie zachowanie własnej tożsamości polegającej na wierności własnym wartościom i zasadom oraz zachowaniu spójności sfery finansowej i sfery realnej.

Głównym problemem rachunkowości jest erozja funkcji pieniądza i jej konsekwencje związane z nadpłynnością, inflacją i chroniczną deprecjacją w światowym systemie finansowym. Tendencję tę potwierdza polityka pieniężna banków centralnych odchodząca od paradygmatu celu inflacyjnego na rzecz bezpieczeństwa i stabilności systemu finansowego oraz prymat wzrostu gospodarczego nad innymi celami polityki gospodarczej rządów. Świadczy o tym także w okresie ostatnich lat sposób rozwiązywania napięć na rynkach finansowych oraz wspierania ekspansji sektora finansowego metodami luzowania ilościowego (QE), co wyraża

się dynamicznym wzrostem podaży pieniądza, erozją jego funkcji oraz spadkiem zaufania do światowego ładu walutowego.

Do fundamentalnych wyzwań rachunkowości należy zaliczyć podążanie za zmianami, w tym przełamanie tradycyjnych procedur postępowania i konserwatywnych schematów myślenia charakterystycznych dla gospodarki zamkniętej, odkąd czynnikiem warunkującym wewnętrzny rozwój gospodarczy stała się ekspansja zewnętrzna. Otwarcie rachunkowości na te zjawiska wychodzi naprzeciw procesom integracji europejskiej i globalizacji oraz wspiera strategię ekspansji zewnętrznej podmiotów gospodarczych. Zasada ta jako warunek rozwoju gospodarczego zasługuje na rangę nowego paradygmatu gospodarowania. Kraje trafnie wybierające obszary specjalizacji osiągają szybszy rozwój i wykorzystują przewagę w dążeniu do pozycji dominującej na rynku globalnym. Bierność w tym względzie osłabia zdolność gospodarki do rozwoju i oznacza poddanie się wpływowi zewnętrznemu.

W warunkach polaryzacji potencjałów w światowej gospodarce pojawia się problem obrony przed zewnętrznym uzależnieniem ograniczającym możliwości rozwoju. Rosnący opór przed globalizmem można określić jako reakcję obronną wyrażającą dążenie do zachowania suwerenności gospodarczej, stwarzającą mniejszym krajom szansę przetrwania poprzez ochronę własnych interesów, miejsc pracy, lokalnych zasobów oraz tworzenie warunków do zrównoważonego rozwoju i dywersyfikację gospodarki. Wynika stąd potrzeba doskonalenia ewaluacji ryzyka i zachowania równowagi między finansową a realną sferą gospodarki. Strategię tę można traktować nie tylko jako reakcję na dewastację wewnętrznych struktur gospodarczych przez procesy globalizacji. Polityka obrony suwerenności gospodarczej jest wyrazem dojrzewania wspólnoty interesów gospodarczych i instytucji demokratycznych państwa jako niezależnego podmiotu w warunkach otwartej gospodarki.

Umacnianiu suwerenności gospodarczej winien ponadto służyć system rachunkowości, system podatkowy, usługi dla biznesu, infrastruktura gospodarcza oraz rozwój gospodarki lokalnej. Wszelkie konflikty interesów, niedopasowania aspiracji i możliwości rozwoju, brak wyraźnego profilu specjalizacji i atrakcyjnej oferty dla otoczenia, anachronizm fiskalizmu, biurokratyczne nawyki administracji, słabe wsparcie lokalnej przedsiębiorczości, deficyt infrastruktury biznesu i kompetencji specjalistów itd., świadczą o niezrozumieniu zadań poszczególnych ogniw oraz o braku poczucia potrzeby konsolidacji kapitału społecznego, decydującego o potencjale gospodarczym i w konsekwencji o zdolności przeciwstawienia się zagrożeniom wynikającym z otwartej gospodarki: drenażu pracowników, penetracji lokalnych zasobów, segmentacji rynków, ekspansywności globalnych korporacji.

Rachunkowość jako dyscyplina nauki realizuje misję wspierania społeczno-ekonomicznego rozwoju w pełni zachowującą aktualność w warunkach zmian. Oznacza

to, że swojej misji musi być wierna, niezależnie od mody i nacisków zewnętrznych. Pojawiające się w przestrzeni społecznej programy inwestowania w kryptowaluty, obrony ekosystemu, zielonej rewolucji, swobody migracji, redukcji spożycia mięsa, likwidacji hodowli itd. składają się na wizję nowej cywilizacji. Nie jest ona ani samospełniającą się przepowiednią, ani prawem do realizacji, lecz sferą ścierania się interesów. Stanowi wyzwanie struktur reprezentujących największe korporacje, media komercyjne i organizacje pozarządowe w walce o nowe obszary ekspansji i ekonomiczną dominację. Frazeologia wolności łączy się tu z bezwzględnością w eksploatacji surowców, dewastacją ekosystemu, budową zależności neokolonialnych i gotowością do współpracy z każdym reżimem¹⁶.

Głęboka niesprawiedliwość rozwiązań zapewniających przywileje dla najbogatszych i dominację nad światem spauperyzowanym, pozbawionym swobód, deprecjonuje zdobycze społeczeństwa obywatelskiego i prawo każdego do rozwoju. Ekspansywne korporacje wspierane przez prywatne media i organizacje pozarządowe nadają ton kolejnym etapom globalizacji, atakują sferę instytucji publicznych krajów słabszych ekonomicznie celem dezorganizacji i osłabienia funkcji państwa. To nowe zjawisko związane z globalizacją, obserwowane także w Polsce, stanowi potencjalne zagrożenie dla systemu rachunkowości. W ramach swojej misji środowisko specjalistów z dziedziny rachunkowości winno podjąć wyzwanie weryfikacji wizji nowej cywilizacji.

Można się spodziewać, że pod wpływem dalszego rozwoju technologii informatycznych, w tym sztucznej inteligencji i komputerów kwantowych, rachunkowość jako dyscyplina naukowa wypłynie na głębokie wody, rozluźniając związek z pieniądzem w tradycyjnej formie. Ze względu na jego deprecjację i utratę zaufania wysiłki banków centralnych nastawione są na wprowadzenie nowych koncepcji pieniądza elektronicznego ukierunkowanych na sprawne funkcjonowanie, które rozwiąże problemy związane ze stabilnością wartości, cyrkulacją, wymianą, akceptacją i bezpieczeństwem obrotu. Możliwa jest także sytuacja stwarzająca nowe wyzwania dla rachunkowości, gdy dysponujące w wirtualnej przestrzeni indywidualnymi rachunkami jednostki posługiwać się będą innymi ekwiwalentami wartości niż pieniądz w dzisiejszym sensie.

¹⁶ Warto tu odwołać się do wypowiedzi Lawrence'a Finka, szefa BlackRock, zarządzającego bezpośrednio aktywami 10,4 tryliona dolarów, obejmującego największe banki, komercyjne media i najbardziej wpływowe organizacje, promujące obraz pożądaných zmian w gospodarce światowej, których kwintesencją jest Raport C40. <https://www.c40.org/research/> (dostęp: kwiecień 2023).

Bibliografia

- Alińska A., Wasiak K., *Mechanizmy stabilności systemu finansowego*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Alińska A., Pietrzak B. (red.), *Stabilność systemu finansowego – instytucje, instrumenty, uwarunkowania*, CeDeWu, Warszawa 2016.
- Bartkowiak R., Ostaszewski J., Polański Z., *System z Bretton Woods i jego dziedzictwo, od pieniądza złotego do cyfrowego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022.
- Czerwonka M., Gorlewski R., *Finanse behawioralne*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.
<https://c40.org/research/> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://companies.market.capitalisation> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://businessintelligence.pl/co-to-jest-big-data-i-kto-to-wykorzystuje> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.reuters.com/markets/markets-ride-1-trillion-global-liquidity-wave-mcgeever-2023-02-14/> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.google.com/search?q=m1+money+supply+chart&sxsrf> (dostęp: marzec 2023).
- <https://www.forbes.com/advisor/investing/quantitative-easing-qe/> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.stat.gov.pl/nowoczesne-technologie-i-nowe-zrodla-danych> (dostęp: kwiecień 2023).
- https://www.ey.com/pl_pl/banking-capital-markets/przypadek-s-v-b-lekcja-dla-naszyc-ban-kow (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.forbes.pl/gielda/jak-doszlo-do-kryzysu-gospodarczego-w-grecji/vwxh3n4> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.komputerswiat.pl/artykuly/redakcyjne/wszystko-co-warto-wiedziec-o-sieci-5g-aktualizacja/tr4fvr2> (dostęp: kwiecień 2023).
- https://www.ey.com/pl_pl/digital-first/jak-komputery-quantowe-moga-zmienic-nasza-rzeczywistosc (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://cyfrowa.rp.pl/globalne-interesy/art38421381-szukajaca-decyzja-ibm-sztuczna-inteligencja-zastapitysiace-ludzi> (dostęp: kwiecień 2023).
- <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/society/20200827STO85804/sztuczna-inteligencja-co-to-jesti-jakie-ma-zastosowania> (dostęp: kwiecień 2023).
- Iwanicz-Drozdowska M. (red.), *Stabilność finansowa*, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2014.
- Komorowski J., *Cele i wartości współczesnego przedsiębiorstwa, podejście behawioralne*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- Komorowski J., *Ekonomia w procesie przemian – czynniki zmian, źródła zagrożeń i wyzwań*, w: *XXV lat w naukach ekonomicznych: dokonania, wyzwania, perspektywy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018.
- Raport o stabilności systemu finansowego*, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2016.
- Szymański W., *Przebieg i następstwa kryzysu w: tegoż, Kryzys globalny, pierwsze przybliżenie*, Difin, Warszawa 2009.

III.3

Między kolonizacją a emancypacją – współczesny i przyszły status rachunkowości

prof. dr hab. Stanisław Flejterski

Uniwersytet Szczeciński

<https://orcid.org/0000-0002-7057-1541>

perspektywa nauk o finansach, czystość klasyfikacji nauki, nieustająca
ewolucja rachunkowości, rachunkowość jako nauka z pogranicza,
kolonizacja – emancypacja – dekolonizacja

Zaproszenie otrzymane od prof. Anny Karmańskiej do napisania eseju do monografii wydawanej z okazji Jubileuszowego 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości potraktowałem jako niespodziewane i niezasłużone wyróżnienie, jednocześnie jako impuls do refleksji metodologicznej na temat klasyfikacji nauk zaliczanych do dyscyplin „ekonomia i finanse” i „nauki o zarządzaniu i jakości”. Wcześniej miałem okazję zajmować się tą ważną i ciekawą problematyką w licznych artykułach, również w kilku monografiach (np. *Metodologia finansów, Komparatystryka finansów, Elementy filozofii i metodologii nauk ekonomicznych*). Okolicznością dodatkowo inspirującą do wyrażenia opinii jest użycie w tytule Zjazdu wzbudzającego emocje pojęcia *kolonizacja rachunkowości*. Poza zakresem moich syntetycznych rozważań zostawiam kwestię co jakiś czas podejmowaną: „czy ekonomia jest nauką?”, również „czy rachunkowość jest nauką”? Dodać pragnę, że dodatkowej inspiracji do napisania tego tekstu dostarczyły mi rozmowy z prof. Teresą Kiziukiewicz, koleżanką z mojego roku.

Nauka odznacza się współcześnie szczególnie szybkim tempem specjalizacji. Z dyscyplin starych, powszechnie uznanych, o wiekowych tradycjach wydziela się nowe subdyscypliny naukowe, z własnymi przedmiotami, zakresami i metodami badań. Dotyczy to praktycznie wszystkich dziedzin nauki, z dziedziną nauk społecznych włącznie. Jednocześnie można zaobserwować proces integracji niektórych części składowych samodzielnych nauk, dzięki czemu niejako na styku powstają nowe subdyscypliny i dyscypliny o poważnych zadaniach teoretycznych i praktycznych. W świetle tego można postawić pytanie, czy procesowi powstawania nowych dyscyplin i subdyscyplin naukowych towarzyszy podejmowanie prób modyfikacji starych klasyfikacji nauk i czy próby mają w ogóle sens, jeśli zważyć, że dyscyplin, a tym bardziej subdyscyplin, jest coraz więcej, a związki między nimi są bardzo silne. Powyższe pytanie jest zarazem pytaniem o to, czy „ład w nauce” jest wartością samoistną, czy we współczesnej nauce jest on w ogóle możliwy i potrzebny?

W odróżnieniu od lat poprzednich, kiedy świat był jakby bardziej „uporządkowany” (przynajmniej takie można było odnieść wrażenie), w ostatnich dekadach, a tym bardziej ostatnich kilku latach (nieprzypadkowo znane ekonomistom od czasów Franka Knighta pojęcie *niepewność* zostało zastąpione terminem *radykałna niepewność* (*radical uncertainty*), rozwój wielu wydarzeń był tak szybki i często tak nieoczekiwany, że obserwowanie ich zaczęło być przekraczającym siły pojedynczego badacza, zwłaszcza jeśli stara się on badać zjawiska i procesy w ich „wszechzwiązku”. W świetle tego można zaryzykować tezę, że przy badaniu współczesnej gospodarki i finansów tradycyjne, to znaczy monodyscyplinarne ujęcia coraz częściej okazywać się będą mało adekwatne, niewystarczające z punktu widzenia złożoności i zmienności przedmiotu badań.

Zjawiska i procesy ekonomiczne, również te ze sfery szeroko rozumianych finansów, nie są autonomiczne, lecz są jednym z aspektów złożonej, różnorodnej całości, stąd dają się objaśniać jedynie na gruncie tej całości, czyli z uwzględnieniem krzyżujących się, nakładających na siebie, nawzajem na siebie oddziałujących zjawisk ekonomicznych, politycznych, społecznych, przyrodniczych, kulturowych, demograficznych i – *last but not least* – techniczno-technologicznych. Z natury rzeczy pełne poznanie gospodarki i finansów wymaga od badaczy (dydaktyków, ekspertów, konsultantów) wszechstronności spojrzenia oraz podejścia wielo- i interdyscyplinarnego. W tym kontekście należałoby jak najczęściej nawiązywać do tego nurtu, który określa się mianem zintegrowanego podejścia (*unified approach*), polegającego na łączeniu ze sobą ekonomicznych (finansowych), jak i pozaekonomicznych (w tym głównie instytucjonalnych) czynników.

Gdy ekonomia przestała być jedyną nauką ekonomiczną i pojawiły się inne dyscypliny i subdyscypliny ekonomiczne, stało się celowe dokonywanie prób klasyfi-

kacji nauk ekonomicznych. Łatwo zauważyć, że nie istnieje idealna, ponadczasowa klasyfikacja ani nauk w ogóle, ani też nauk takich jak „ekonomia i finanse” czy też „nauki o zarządzaniu i jakości”. Dotyczy to przykładowo – skądinąd wartościowych i inspirujących – Polskiej Klasyfikacji Tematycznej oraz znanej klasyfikacji *EconLit*. W każdej z nich swoje miejsce ma nauka rachunkowości: w pierwszej jako osobna, równorzędna z „nauką finansów” i „nauką bankowości”, w drugiej wymieniona jest w kategorii: „zarządzanie biznesem i ekonomika biznesu, marketing, księgowość”.

Trzeba zdawać sobie sprawę, że każdy podział jest z konieczności bardzo uproszczony. W rzeczywistości nie ma żadnej precyzyjnej linii granicznej między poszczególnymi subdyscyplinami, istnieją natomiast między nimi różnorodne i wielopłaszczyznowe powiązania, istnieje stała wymiana myśli i spostrzeżeń, a nowe odkrycie w jednej gałęzi wiedzy często poważnie wpływa na inne dyscypliny czy subdyscypliny. Ich zakres przedmiotowy kształtuje się historycznie pod wpływem różnych okoliczności, wśród których względna „czystość klasyfikacji” z reguły nie znajduje się na pierwszym miejscu, jeśli w ogóle jest brana pod uwagę (na marginesie warto przytoczyć nieco przewrotną opinię, że klasyfikacje nauk w praktyce służą jedynie bibliotekarzom dbającym o porządek na półkach...). Często dana dyscyplina obejmuje obok zakresu specyficznego tylko dla siebie, obcego innym dyscyplinom, pewne fragmenty badań uprawianych przez inne dyscypliny. Wydaje się, że to ostatnie dotyczy również rachunkowości, nauki o bogatej historii, ważnej z różnych punktów widzenia, znajdującej się – jak i inne spośród dyscyplin zaliczanych do nauk społecznych – w procesie nieustającej ewolucji.

Z perspektywy outsidera, autora niniejszych rozważań, niezajmującego się ani badaniami, ani dydaktyką z zakresu rachunkowości, sformułowanie tytułu Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości z użyciem terminu „kolonizacja” było prowokacyjne i inspirujące jako zaproszenie do debaty, wydaje się jednak, że nazbyt pesymistyczne. Rachunkowość była, jest i będzie, zmieniona, zmieniająca się, stąd lepsze byłoby sformułowanie tytułu Zjazdu zbliżone do tytułu niniejszego eseju. W istocie bowiem mamy do czynienia i z oznakami kolonizacyjnymi (czy też swego rodzaju imperializmem ze strony kilku innych bliskich dyscyplin/subdyscyplin), ale i z procesami emancypacji.

Rachunkowość nie jest z góry skazana na utratę swojego statusu czy też definitywne rozproszenie się na inne dyscypliny (swoiste „rozmycie się”). Emancypacja, zachowanie statusu autonomicznej dyscypliny zależy głównie od samych reprezentantów tej zasłużonej i potrzebnej nauki. Status rachunkowości jako nauki z pogranicza ekonomii i finansów, nauk o zarządzaniu i jakości oraz kilku innych dyscyplin i subdyscyplin jest zarówno szansą, jak i wyzwaniem. To ostatnie jest związane m.in. z burzliwym rozwojem cyfryzacji i digitalizacji, z budzącym potężne emocje

fenomenem sztucznej inteligencji (*artificial intelligence*), z Chatem GPT włącznie. Nie sposób nie doceniać wpływu tych i innych innowacji na rynek pracy w profesjach związanych z szeroko pojmowaną rachunkowością. Uczestnikom Zjazdu trzeba życzyć interesujących debat na ten i inne ważne tematy. Historia uczy, że nic nie jest dane raz na zawsze, a także, że po kolonizacji przychodzi często czas udanej dekolonizacji.

III.4

Przyszłość nauki, kolonializm czy kanibalizm rachunkowości: seria pytań bez wyczerpujących odpowiedzi

prof. dr hab. Zbigniew Luty

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
<https://orcid.org/0000-0003-0279-8872>

dwie płaszczyzny twórczości intelektualnej, rozszerzający się obszar badań, zagrożenie: naukowy kolonializm, efekt końcowy: naukowy kanibalizm, prawda w nauce i polityka awansów, ideologiczna presja, nowy paradygmat w nauce o rachunkowości

Od wielu lat toczy się dyskusja nad naukowym zdefiniowaniem rachunkowości. Obszar badań jest tak szeroki, że powstało wiele definicji, a żadna nie jest w stanie w pełni objąć zagadnień, którymi zajmuje się rachunkowość. Ze względu na naturalny wzrost badań i poszerzanie wiedzy w rachunkowości (matematycznej, społecznej, behawioralnej, technicznej, etycznej itd.) wystąpiła tendencja podziału rachunkowości i nieformalnego wydzielenia odrębnych subdyscyplin naukowych w jej ramach. To zrozumiała tendencja, obserwowana również w innych naukach, np. chemii, fizyce, medycynie. Czy jednak można podobny mechanizm zastosować wprost do rachunkowości? Na to pytanie od dawna poszukuję odpowiedzi, podobnie jak na wiele innych pytań, które przedstawiam nam wszystkim do dyskusji. Nie na wszystkie znam odpowiedzi, do odpowiedzi na niektóre zaledwie się przybliżam, w przypadku innych ciągle jestem w drodze...

Seria pytań dotycząca nauki rachunkowości

Nauka wiąże się z systematycznym odkrywaniem prawdy, praw rządzących światem fizycznym, społecznym i ekonomicznym. Nauki będące w strukturze dziedziny nauk społecznych badają i opisują prawa kształtowane poprzez działalność człowieka w różnych aspektach, w tym zarządczych i ekonomicznych. Twórczość intelektualna ludzi zmienia zasady ekonomii w świecie oraz relacje między podmiotami gospodarczymi oraz między tymiż podmiotami i ludźmi. To obszar badawczy rachunkowości niezależnie od tego, do jakiej dyscypliny ją zaliczymy.

Twórczość intelektualna może być postrzegana jako pozytywna lub negatywna. Twórczość intelektualna występuje zarówno na każdym polu uprawianej nauki, jak i w każdym obszarze aktywności praktycznej człowieka. Pozytywna prowadzi do wyższych stadiów rozwoju społeczeństw. Negatywna kreuje kryzysy finansowe, spektakularne upadłości, fałszerstwa itp. Niezależnie od tego należy badać zarówno zjawiska pozytywne, jak i negatywne, gdyż tworzą one integralny i złożony świat ekonomii. Zwróćmy uwagę, że negatywna działalność intelektualna nie musi być z założenia celowo skierowana na generowanie kryzysów. (Wyprodukowanie trotylu nie było powiązane z przemysłem wojennym, co jednak nie przeszkodziło ludziom tak właśnie trotyl wykorzystać). Podobnie może być z tym, co rodzi się w ekonomii, dzięki szeroko rozumianej twórczości intelektualnej, co ma różną postać, naturę i jest często tylko wyobrażalne, tak jak np. wirtualne instrumenty, zjawiskowe wartości, aktywami prawnie generowane.

Na tym zaledwie syntetycznie zarysowanym tle, które potrafimy sobie wyobrazić, mając na uwadze rozumienie „twórczości intelektualnej” interesujące jest wybieganie w przód i podjęcie próby wskazania cech, które mogą charakteryzować rachunkowość oraz naukę z nią związaną w przyszłości. Wydaje się, że naszą wyobraźnię wspomagać tu może seria pytań. Wobec tego skoncentrujmy uwagę przynajmniej na kilku, które przedstawiam poniżej, a które centralnie w polu obserwacji umieszczają rachunkowość. Moje refleksje (ubrane w konwencję wypunktowania myśli) są syntetyczne celowo.

W którym miejscu globalizacji dzisiaj jesteśmy? Jak daleko od krytycznej koncentracji? Czy rachunkowość wypełni tę lukę wiedzy?

- 1) Historia politycznego świata pokazała, że centralizacja zarządzania, skupianie władzy, próba panowania nad potrzebami człowieka mają swoistą masę (koncentrację) krytyczną, której przekroczenie prowadzi do destrukcji makroorganizacji lub inaczej organizmów globalnych. Takie zjawiska należy badać,

żeby z wyprzedzeniem ostrzegać przed nadchodzącymi zjawiskami destrukcyjnymi i w skali mikro faktycznie takie badania są prowadzone. Ich efektem są choćby modele ostrzegające przed upadłością. W skali makro jest to jednak wciąż otwarty obszar badawczy. Nie widzę przeszkód, aby nauka o rachunkowości nie mogła w ten obszar wkraczać i dobrze służyć makroekonomii. Jest w końcu immanentnym elementem ekonomii w każdej skali.

- 2) To, co obserwujemy obecnie jako zjawisko intensyfikujące swoją skalę, otwiera dla rachunkowości ogromny obszar badawczy. Wiąże się on z identyfikowaniem, badaniem i analizą nowych aktywów oraz przedmiotów wyceny, tworzonych mocą regulacji prawnych i wdrażanych gospodarczo. Zwracam uwagę na „wartość”, która przenika przez różne płaszczyzny: zmian klimatycznych, pierwiastków będących w atmosferze – pobieranych i wydalanych przez jednostki gospodarcze, zasobów naturalnych itd., gruntów i kopalin uzależnionych od sposobu ich wykorzystywania, informacje, model zarządzania. Ten kolejny obszar badań dla rachunkowości jest złożony, różnorodny i intrygujący dla nauki rachunkowości, ponieważ z każdego jego aspektu wynikają konsekwencje ważne dla działalności gospodarczej, która jest języczkiem u wagi w systemie informacyjnym rachunkowości.

Czy nastąpi ideologiczna presja na redukowanie pracowników w rachunkowości firm?

- 1) Badanie, w jaki sposób postęp techniki i robotyki w rachunkowości wpływa na obszary i metody badawcze ma silny wydźwięk behawioralny. W nauce rachunkowości obserwowało się kierunki intensywnego rozwoju w ślad za rozwojem gospodarczym. Można tu wskazać na okres rozwoju rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej, controllingu, harmonizacji z regulacjami ogólnosięwiatowymi, informatyzacji rachunkowości, rachunkowości podatkowej, a ostatnio śledczej i osobistej. Postęp robotyki może ułatwiać prace w rachunkowości, ale także może wymuszać zmiany dostosowania rachunkowości do pełnego wykorzystania możliwości technicznych robotów. Tak więc ten obszar także wymaga głębokich badań, zwłaszcza wymuszanych zmian w rachunkowości uznanej za współczesną.
- 2) Można spotkać się z twierdzeniem, że rachunkowość będzie prowadzona przez roboty, sztuczną inteligencję, a zawód księgowego zaniknie. Akty prawne i decyzje polityczne mogą rzeczywiście doprowadzić do takiego stanu. Obecnie doświadczamy pod hasłami walki z przestępczością podatkową cyfryzacji dokumentacji handlowej. Jeżeli instytucje centralne będą w posiadaniu wszystkich faktur

wyemitowanych w Polsce, to tylko krok do ingerencji w „poprawny” poziom cen oraz wymiar podatku dochodowego (może nawet łatwiej mówić o podatku powiązany z przychodami). Tu już blisko do centralnej oceny decyzji biznesowych, włącznie z redukcją niektórych kierunków geograficznych realizowanych w handlu. Prowadziłoby to jednak do upadku zarządzania biznesem, świadomego sterowania zmianami, a roboty powielatyby wcześniej zaprogramowane warianty. Należy się także obawiać hakerskich manipulacji robotyką w rachunkowości. Człowiek jest więc moim zdaniem niezbędny do prowadzenia rachunkowości w jednostkach gospodarczych.

Czy odkrywanie prawdy i nowatorskie badania zjawisk gospodarczych będą priorytetem w rachunkowości?

- 1) Naukę uprawiają ludzie, uświadamiając i badając naukowo zjawiska przez nich dostrzegane w ich otoczeniu. Mówi się o nich: badacze, naukowcy. Są różni, co oznacza, że ich osobowe cechy istotnie wpływają na kształt nauki rachunkowości. Istnieją opracowania pionierskie, odkrywcze. Istnieją także opracowania uznane za naukowe, które są często odzwierciedleniem badań i treści już istniejących w literaturze, opisane są one jednak w sposób, który nie wskazuje na bezpośredni plagiat. Na gruncie modnych haseł buduje się treści będące połączeniem i modyfikacją już wcześniej napisanych dzieł. Jeżeli spojrzymy na treści uznanych za naukowe, dostrzeżemy, że w wielu z nich nie ma głębi naukowej, a tylko ogólne zdania i stwierdzenia. Ten obszar jest szczególnie wrażliwy w nauce. Naukowców obowiązują etyczne zasady badań i publikacji. Należy odróżnić i wyeliminować pseudonaukę z nauki rachunkowości, uprawiać ją z należytą naukową starannością, bo tylko wówczas będzie można mówić, że służy ona poznaniu i przybliżeniu się do prawdy, co jest w nauce o rachunkowości od zawsze priorytetem. Co oznacza „nowatorstwo w badaniach w obszarze nauki o rachunkowości” – póki co pozostawię bez odpowiedzi.

Czy jest szansa na system obiektywnej oceny dorobku naukowego osoby i instytucji naukowej? Jakie kryteria należy uznać za obiektywne?

- 1) Nie tylko badacze, naukowcy tworzący dzieła i teorie naukowe są różni. Różni są także ludzie, którzy je oceniają – recenzenci. To oni wyznaczają dopuszczalne obszary innego postrzegania świata. Nowe teorie zagrażające dorobkom recenzentów mogą być przez nich skutecznie blokowane. System awansów nauko-

wych oraz oceny uczelni wyższych oparty jest na wskaźnikach. Kto panuje nad wskaźnikami, ten panuje nad klasyfikacją uczelni oraz awansami naukowców. Model tworzenia artykułów naukowych i monografii jest elementem oceny jakościowej nauki o rachunkowości. Wysoko punktowane czasopisma określają warunki formalne tekstu, w tym badania statystyczne i ekonometryczne. Ich ocena jest wielce subiektywna. Dostęp do wydawnictw wysoko cytowanych jest także niełatwym zadaniem.

- 2) Wiele takich syntetycznych myśli krąży zapewne każdemu z nas po głowie. Nie będę ich rozwijał. Proces jest dynamiczny i niezbyt poddający się naszemu wpływowi. Uwikłany jest bowiem w złożone warunki polityki awansów i finansów związanych nauką i jej rozwojem. Trudno przewidzieć, co przyszłość przyniesie w tym obszarze. Jedno jest pewne – będzie ona dynamiczna, bo już teraz niejszość tej dynamiczności doświadcza.

Kolonializm czy kanibalizm rachunkowości

Zwróćmy uwagę, że jądrem, głównym produktem rachunkowości jest informacja i żaden segment nauki wydzielony z rachunkowości nie może pominąć wykorzystania informacji o jednostce gospodarczej, którą generuje rachunkowość. Dodatkowo informacja w rachunkowości musi być wiarygodna, gdyż jest to warunek konieczny poprawnych obliczeń w inżynierii finansowej, statystykach, podejmowanych decyzjach i innych działaniach. Jeżeli założyłoby się, że rachunkowość odetnie przekaz informacji finansowych od innych dyscyplin naukowych albo informacje nie będą weryfikowane jako wiarygodne, wówczas dyscypliny naukowe powstałe na wspólnej bazie informacyjnej rachunkowości musiałyby utworzyć odrębny system generowania informacji, co nie byłoby racjonalne. Łatwiej zatem skierować rachunkowość do technicznej funkcji producenta informacji, obdrzeć ją z szat teorii, paradygmatów, koncepcji i budować nowe produkty naukowe. To naukowy kolonializm. Z czasem może dojść do całkowitej redukcji rachunkowości w świetle nauki – a to już będzie naukowym kanibalizmem.

Zobrazujmy to rysunkiem 1.

Postawmy zatem kolejne pytania.

Czy dyscypliny naukowe posiadające podstawową bazę informacyjną ulokowaną w innej dyscyplinie naukowej należy traktować jako samodzielne? Czy należy dokonać podziału rachunkowości z punktu widzenia wykorzystania informacji sprawozdawczych? Czy można mówić o zmierzchu rachunkowości?

Rysunek 1. Zastosowanie wiarygodnych informacji finansowych tworzonych w systemie rachunkowości w różnych segmentach naukowych



Źródło: opracowanie własne.

Moja odpowiedź na wszystkie te pytania jest negatywna i w związku z tym przewiduję albo powrót do łączenia dyscyplin naukowych, albo próbę pochłaniania nauki mniej agresywnej personalnie przez reprezentantów innej nauki bardziej agresywnych, o bezwzględnych metodach rywalizacji. To pozytywna i negatywna kreatywność intelektualna. Taka praktyka jest widoczna, można mówić o tendencji kolonializmu rachunkowości, próby jej podporządkowania finansom, podatkom, wycenom itd.

Najlepszym rozwiązaniem dla badań naukowych jest zaniechanie sporów i wspólna praca w rozwoju zjednoczonej dyscypliny nauk ekonomicznych. Ambicje badaczy niech realizują się w twórczości naukowej, nie w sporach personalnych.

Nowy paradygmat rachunkowości

Nawiążmy teraz do wiarygodności informacji w rachunkowości. Twierdzę, że jesteśmy świadkami wdrażania do niej nowego paradygmatu – szacunków i prawdopodobieństwa danych finansowych. W ustawie o rachunkowości znajduje się 47 miejsc, w których zaleca się stosowanie szacunków oraz 12 wskazań do posługiwania się prawdopodobieństwem. (Podstawowe – według ustawy – szacowane informacje wiążą się z: rezerwami, okresami użytkowania aktywów, metodami amor-

tyzacji, trwałą utratą wartości środków trwałych, utratą wartości innych aktywów trwałych, aktualizacją należności, podatkiem odroczonym, przychodami odroczonymi w czasie, biernymi międzyokresowymi rozliczeniami, wartością godziwą).

Dane szacowane wymagają kontroli adekwatności założeń do obliczeń, algorytmów, trafności szacunków i prawdopodobieństwa, co może prowadzić do korekt informacji sprawozdawczych w przyszłości. Nie uznaje się ich za sprostowanie błędów, lecz jest to naturalna procedura w realizacji paradygmatu szacowania informacji. Szacowanie można rozpatrywać co najmniej w dwóch aspektach:

- a) algorytmów szacunkowych,
- b) źródeł informacji wykorzystywanej do szacowania.

Algorytmy to inżynieria finansowa, muszą być one jednak dobierane adekwatnie do szacowanych wartości. Informacje zastosowane w algorytmach szacunkowych są wielce subiektywne, gdyż obejmują sytuację wewnętrzną jednostki, otoczenie krajowe, otoczenie międzynarodowe, trendy polityczne i społeczne i wiele innych. W tym miejscu stawiam więc pytanie:

Czy szacunki zwiększają wiarygodność informacji sprawozdawczych? Czy przed nami różnorodność sprawozdań finansowych, uzależnionych od realizacji celu informacyjnego? Czy każde szczegółowe sprawozdanie będzie poddane atestacji jakościowej?

Z założenia tak być powinno. Moim zdaniem jednak szacunki nie zwiększają wiarygodności. Wychodzą naprzeciw interesariuszom, którzy chcą poznać wybrane parametry ustalone dla przyszłości jednostki, w którą być może będą inwestować. Szczególnie te dotyczące rezerw –włączają przewidywanie przyszłości w informację sprawozdawczą.

Zatem rachunkowość w swojej istocie ma zakotwiczone dwie różne jakościowo grupy paradygmatów:

- a) opartą na w pełni udokumentowanych informacjach powstałych *ex post*,
- b) wykorzystującą subiektywne przewidywania, szacunki, prawdopodobieństwa.

To powoduje, że do części danych sprawozdawczych można podchodzić z nieufnością, z założeniem manipulacji wizerunkiem finansowego stanu jednostki.

W jaką przyszłość kierują rachunkowość te zmiany? Można wskazać rozszerzenie pojemności informacyjnej sprawozdania, a potem tematyczne *lean statement* dla użytkowników. To wiązać się będzie z istotnym wzrostem kosztów prowadzenia rachunkowości, w której konieczne będzie operowanie większą liczbą i różnorodnością informacji oraz będzie zwiększona kontrola (często specjalistyczna), np. poprawności badań statystycznych lub adekwatności zastosowanych obliczeń.

Podsumowanie

Na rachunkowość oddziałuje wiele sił. W szczególności trzeba tu zwrócić uwagę na:

- a) lobbying szukający korzyści,
- b) regulacje prawne w postaci dyrektyw chroniące interesy krajów wiodących,
- c) system finansowy świata odzwierciedlony w działalności banków finansujących określone branże i obszary gospodarcze,
- d) zmagania polityczne, często także wojenne, o zasoby naturalne,
- e) instytucje globalne wpływające na gospodarkę w świecie,
- f) specyficzne rozumienie etyki gospodarczej, bez wskazania katalogu wartości na której jest oparta,
- g) procedury i ich ocenę, tudzież interpretację.

Zdawało by się, że wyżej wymienione globalne zjawiska i działania nie mają związku z rachunkowością. Są to jednak kompleksowe relacje w globalnej gospodarce. To właśnie te relacje decydują o działaniu jednostek gospodarczych, w których jest realizowana informacyjna funkcja rachunkowości. To makropolityka wyznacza standardy rachunkowości i audytu; makrogrupy nacisku wpływają na konstrukcje prawa, w tym rachunkowości, w określonych krajach.

Rachunkowość na zakręcie?

Tak – bo cały świat jest na zakręcie historii. W którą stronę zmierza, w tę podąży i rachunkowość. Z całą pewnością podąży, nie zniknie, nie będzie skolonizowana ani skonsumowana. Działalność gospodarcza, w tym rachunkowość, obroni się sama. Oby nie było zbyt wysokich kosztów tej obrony w postaci tsunami łamiących *blockchainy*, zrywających historycznie ukształtowane relacje między firmami i powrotu do odbudowy poprawnego systemu rachunkowości.

III.5

Kolonizujący czy kolonizowany: człowiek rachunkowości w przyszłości

dr hab. Stanisław Hońko, prof. USz

Uniwersytet Szczeciński

<https://orcid.org/0000-0002-8726-2323>

macierz kolonizacji, dyscyplina poprzeczna, bystry i zdolny Chat GPT, rachunkowość jak kameleon, separatyzm i arystokratyzm (?), profan i skrzypce Stradivariusa, prawo jazdy w rachunkowości, księgowy – książkowy – księgowniczy *versus* handlowiec, księgowy w przyszłości – „*all inclusive*”, po pierwsze: tożsamość rachunkowości

Rachunkowość oświeśla, wskazuje i kieruje najbardziej złożonymi sprawami; ona wywołuje i wspomaga poszukiwanie prawdy, a nawet więcej, ona jej sama poszukuje i odnajduje¹. Osoby zajmujące się rachunkowością wiedzą, jak prawdziwa jest ta myśl. Jeżeli pojawia się w jej kontekście sprawa kolonizacji – nasza zawodowa uwaga staje się bardziej uważna, analityka – bardziej analityczna. Dlatego też jest oczywiste, że budzi ona naszą naukową ciekawość, prowokując do pytań: Jak można rozumieć kolonizację rachunkowości? Czy rachunkowość jest kolonizatorem, czy kolonizowanym? Czy kolonizacja ma wyłącznie wymiar pejoratywny? Czy kameleonowy charakter rachunkowości ułatwia, czy utrudnia kolonizację? Czy księgowi są kolonizatorami, a jeżeli tak, czy kolonizacja ma charakter przymusowy? W poniższym tekście szukam na nie odpowiedzi i myślę o przyszłości rachunkowości z nadzieją. Co nie znaczy, że patrzę na tę przyszłość tylko w różowych okularach.

¹ A. Morozewicz, *Dziesięciolecie Związku Buchalterów w Warszawie*, Stowarzyszenie pn. Związek Buchalterów w Warszawie 1907/1917, Związek Buchalterów (Warszawa), <http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/docmetadata?id=22693&from=publication> (dostęp: kwiecień 2023)

Kolonizacja a kolonializm i imperializm

Pojęcie *kolonizacja* oznacza osadzanie obywateli innej narodowości wśród rdzennej ludności². Czasownik *kolonizować* oznacza nie tylko przekształcać dany obszar w kolonię, lecz także zasiedlać obszary niezagospodarowane³. Szczególną odmianę stanowi tu kolonizacja wewnętrzna, występująca w ramach danego kraju lub jednolitego etnicznie obszaru. Stronami procesu kolonizacji są kolonizator, zwany również metropolią, oraz kolonizowany. Kolonizator zazwyczaj występuje jako strona silniejsza. Terytorium objęte kolonizacją może być albo niezagospodarowane, albo zagospodarowane na niższym poziomie niż w metropolii. W związku z tym kolonizacja w ujęciu historycznym jest rozumiana jako proces następujący pod przymusem militarnym lub ekonomicznym. Występowanie przymusu powoduje, że kolonizacja w powszechnej świadomości jest postrzegana pejoratywnie⁴. Samo jej postrzeganie zostanie rozwinięte w dalszej części tekstu.

Pojęciem zbliżonym do kolonizacji jest *kolonializm*. W wielu źródłach pojęcia te są traktowane zamiennie, mimo że nie są one synonimami. W Encyklopedii PWN wyjaśnia się, że kolonializm to zjawisko historyczne polegające na opanowaniu i utrzymaniu kontroli politycznej i gospodarczej przez jedne kraje nad innymi w celu ich eksploatacji⁵. To samo źródło objaśnia *kolonizację* jako zakładanie nowych osad, związane z zagospodarowaniem na stałe ziem uprzednio użytkowanych ekstensywnie lub nieeksploatowanych⁶. J. Horvath ponad pięćdziesiąt lat temu wyraził pogląd, że środowisko naukowe nie wypracowało powszechnie akceptowanej definicji kolonializmu⁷. Kolonializm to forma ekspansji politycznej i ekonomicznej, w której jedna kultura lub kraj kontroluje i wykorzystuje zasoby innej kultury lub kraju. Można go rozumieć jako politykę danego kraju, ukierunkowaną na czerpanie korzyści z kolonii, a sama kolonizacja jest raczej określeniem odnoszącym się do bieżących działań kolonizatora. Akceptując ten punkt widzenia, można przyjąć, że kolonializm polega na powtarzających się kolonizacjach, co oznacza, że jest planem strategicznym. Zazwyczaj przyjmuje się, że kolonializm to forma kontroli jednostek lub grup nad danym obszarem lub postępowaniem innych grup⁸. J. Horvath wyróżnił trzy typy kolonializmu i imperializmu, wprowadzając kryteria: zagłady,

² E. Sobol, *Mały Słownik Języka Polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 324.

³ Tamże.

⁴ R. Włodarczyk, *Kolonizacja jako kategoria analityczna komparatystyki pedagogicznej*, „Przegląd Pedagogiczny” 2019, nr 2, s. 18.

⁵ <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/kolonializm;3924014.html> (dostęp: kwiecień 2023).

⁶ <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/kolonizacja;3924019.html> (dostęp: kwiecień 2023).

⁷ R. J. Horvath, *A definition of colonialism*, „Current Anthropology” 1972, no. 13(1), s. 45.

⁸ Tamże, s. 46.

asymilacji, względnej równowagi, co posłużyło do stworzenia macierzy pojęć. Była ona inspiracją do stworzenia macierzy kolonizacji rachunkowości przedstawionej w kolejnej części tekstu.

Powstaje pytanie o relacje między kolonializmem a imperializmem. Różnica między tymi pojęciami dotyczy przede wszystkim osadnictwa. Imperializm oznacza formę podporządkowania danego terytorium niekoniecznie wiążącą się z osadnictwem. Kolonializm osadniczy polega na tworzeniu samowystarczalnych ekonomicznie wspólnot, które mogłyby funkcjonować w dużym stopniu niezależnie od metropolii⁹. Wyróżnia się trzy typy kolonializmu osadniczego¹⁰:

- 1) kolonizację nowoangielską – przejawiającą się wypieraniem słabszej ludności rdzennej wraz z przejęciem ich zasobów (np. kolonizacja brytyjska w Ameryce Północnej czy Australii);
- 2) kolonizację afrykańską – w której mimo przewagi militarnej lub ekonomicznej osadnicy są zależni gospodarczo od rdzennej ludności (np. Algieria, Rodezja (Zimbabwe), Kenia, Afryka Południowa);
- 3) kolonizację karaibską – polegającą na zastąpieniu rdzennej ludności niewolnikami zatrudnianymi na dużych i średnich plantacjach (np. Karaiby).

Pojęcie *kolonia* wywodzi się z łacińskiego *colonia*, oznaczającego osiedle lub osadę rolniczą. Obecnie występuje w kilku znaczeniach:

- a) terytorium należącego do innego państwa,
- b) zespołu osób o wspólnych cechach zamieszkujących na obcym terytorium,
- c) osiedla położonego z daleka od centrum,
- d) zorganizowanego pobytu dzieci lub młodzieży,
- e) skupiska zwierząt lub organizmów jednego gatunku (np. kolonia pszczół).

Przedstawione pojęcia mogą być użyteczne przy dyskusji dotyczącej kolonizacji rachunkowości.

Rachunkowość – kolonizator czy kolonizowany?

Czy kolonizacja jest włącznie pojęciem pejoratywnym? Nawet biorąc pod uwagę aspekt historyczny, należy przyznać, że w wielu skolonizowanych krajach do dziś stosuje się rozwiązania organizacyjne bądź prawne narzucone przez kolonizatorów. Oceniając wpływ kolonizacji z perspektywy czasu, można dojść do wniosku, że mogła mieć ona również pozytywne konsekwencje, z związku z czym bezkrwawą kolonizację można zatem umownie podzielić na wrogą i przyjazną.

⁹ J. Osterhammel, *Historia XIX wieku, Przeobrażenie świata*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań 2013, s. 490.

¹⁰ Tamże, s. 490–491.

Rachunkowość może występować zarówno w roli kolonizatora, jak i kolonizowanego. W pierwszym przypadku nowe obszary stają się jej zdobyczą, poszerzając zakres jej oddziaływania jako nauki i praktyki; drugi natomiast sprowadza się do przejmowania niektórych obszarów rachunkowości przez inne dyscypliny nauki i praktyki. W odniesieniu do rachunkowości wroga kolonizacja polega na przejmowaniu określonych obszarów przez osoby reprezentujące inne dziedziny nauki lub praktyki. Przykładem może być przynajmniej częściowa emancypacja analizy finansowej, która w Polsce już w okresie międzywojennym była uznawana za część rachunkowości, a z czasem stała się przedmiotem zainteresowania reprezentantów innych dyscyplin, w szczególności finansów. Przykładów wrogiej kolonizacji rachunkowości w odniesieniu do nauki jest z pewnością więcej.

Przyjazna kolonizacja jest natomiast konsekwencją dostosowywania się rachunkowości do potrzeb otoczenia, a w szczególności odbiorców informacji. Nauka ta ma duży potencjał jako kolonizator, przede wszystkim ze względu na kameleonowy charakter¹¹, czyli dużą zdolność do adaptacji do zmian otoczenia. Potwierdzają to również liczne jej definicje, na przykład¹²:

- a) proces identyfikowania, pomiaru oraz komunikowania informacji w celu umożliwienia jej użytkownikom formułowania uzasadnionych opinii i decyzji;
- b) system społeczny, zbliżony do języka i prawa, ukierunkowany na ewolucję i dostosowujący się do otoczenia.

Jako dostawca informacji dla różnych grup odbiorców rachunkowość od wieków dostosowuje się do ich stale zmieniających się potrzeb. Nacisk na zaspokojenie potrzeb użytkowników zewnętrznych obserwuje się od przełomu XVIII i XIX w., co ma związek z oddzieleniem w jednostkach gospodarczych funkcji zarządczych od właścicieli. Nadążając za zmiennymi potrzebami odbiorców, rachunkowość wchodzi na obce terytoria, najczęściej w drodze przyjaznej kolonizacji. Istnieje wiele przykładów takiej kolonizacji:

- 1) zwiększenie zakresu raportowania finansowego, na przykład dzięki coraz szerszemu wykorzystaniu wartości godziwej i innych parametrów wyceny bieżącej;
- 2) poszerzanie zakresu raportowania o raportowanie zrównoważonego rozwoju i inne informacje niefinansowe;
- 3) wpływ standardów międzynarodowych na krajowe regulacje rachunkowości (w ujęciu geograficznym, podmiotowym i przedmiotowym).

¹¹ A. Highson, *Corporate Financial Reporting, Theory and Practice*, SAGE Publication, London 2003, s. 85.

¹² M. Gierusz, J. Błażyńska, S. Hońko, M. Rówińska-Krał, *Wybrane aspekty sprawozdawczości finansowej w czasach pandemii i kryzysu gospodarczego. Jakość i użyteczność ujawnień*, IUS Publicum, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o., Katowice 2021, s. 13–16.

Przyjmując dwa umowne typy kolonizacji, można wyróżnić cztery kombinacje dotyczące rachunkowości. Zostały one przedstawione w postaci macierzy w tabeli 1.

Tabela 1. Kolonizowanie rachunkowości i kolonizowanie przez rachunkowość – ujęcie macierzowe

Typ kolonizacji \ Strona kolonizacji	Rachunkowość jako kolonizator	Rachunkowość jako kolonizowany
Kolonizacja wroga	❶	❸
Kolonizacja przyjazna	❷	❹

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowym wymiarem, który mógłby być uwzględniony w macierzy, jest naukowy lub praktyczny wymiar rachunkowości. W ocenie autora zjawisko kolonizowania rachunkowości dotyczy przede wszystkim wymiaru naukowego, polegającego na przejmowaniu niektórych obszarów przez naukowców zajmujących się finansami lub zarządzaniem. Rachunkowość mimo uzasadnionych argumentów środowiska akademickiego nie uzyskała statusu odrębnej dyscypliny w Rozporządzeniu Ministra Edukacji i Nauki z dn. 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych¹³. Spowodowało to konieczność wskazania dyscypliny wiodącej przez naukowców zajmujących się rachunkowością. Do wyboru były przede wszystkim „ekonomia i finanse” oraz „zarządzanie i nauki o jakości”, które można określić jako bazowe dyscypliny rachunkowości. Na szczęście jak dotąd nie spowodowało to ani rozłamu środowiska ani sztucznego podziału nauki rachunkowości na części wpisujące się w każdą z dyscyplin. Rachunkowość jest bowiem nauką sytuującą się w poprzek obu z nich i stwarzającą doskonałe podstawy do badań interdyscyplinarnych, wykraczających poza bazowe dyscypliny. Istnieje wiele możliwości badań lokujących się w dziedzinie nauk społecznych (np. w dyscyplinie nauk prawnych, nauk socjologicznych, psychologii, nauk o komunikacji społecznej i mediach), a także wykraczających poza tę dziedzinę. Chociaż obecne rozwiązanie, w której rachunkowość funkcjonuje „na dwa domy” nie ułatwia harmonijnego rozwoju, nie wydaje się, że jest to preludium wrogiej kolonizacji.

W wymiarze praktycznym rachunkowość od lat poszerza zakres oddziaływania, przyjmując raczej rolę kolonizatora. Trudno znaleźć przykłady obszarów praktyki

¹³ Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2202).

rachunkowości, które utraciła ona wskutek kolonizacji. Nie oznacza to jednak, że nie nastąpi to w przyszłości. W ocenie autora można spodziewać się kolonizacji polegającej na przejmowaniu niektórych zadań rachunkowości przez coraz doskonalsze narzędzia IT, a w szczególności przez sztuczną inteligencję. Będzie to dotyczyło automatyzacji wielu procesów księgowych, co spowoduje zmniejszenie rutynowych czynności, związanych na przykład z wprowadzaniem dowodów księgowych do systemów IT. Można również oczekiwać, że rozwój sztucznej inteligencji spowoduje częściową automatyzację procesów analitycznych, a także ułatwi przygotowanie raportów niefinansowych. Nie są to bynajmniej zmiany, na które trzeba będzie długo czekać. Aby przekonać się o potencjale tych narzędzi warto posłużyć się prostym eksperymentem w popularnym w ostatnim czasie Chacie GPT. Na polecenie: „Sformułuj pięć celów strategicznych stowarzyszenia księgowych”, Chat GPT w wersji otwartej i niekomercyjnej przedstawił propozycje ujęte w tabeli 2.

Tabela 2. Przykładowe cele strategiczne stowarzyszenia księgowych według Chat GPT

Cel strategiczny	Opis
Wzrost liczby członków	stowarzyszenie może planować zwiększenie liczby członków, co pozwoli na większy wpływ na branżę księgową i wzmocni jego pozycję jako głosu dla tej branży
Doskonalenie oferty edukacyjnej	stowarzyszenie może dążyć do ulepszania oferty edukacyjnej, oferując coraz bardziej wartościowe szkolenia i kursy w celu zwiększenia wiedzy i umiejętności członków
Innowacje technologiczne	stowarzyszenie może dążyć do zwiększenia wiedzy na temat najnowszych technologii i narzędzi, które mogą pomóc w prowadzeniu efektywnej i dokładnej księgowości
Poprawa wizerunku branży księgowej	stowarzyszenie może starać się poprawić wizerunek branży księgowej, aby przyciągnąć nowych członków i podkreślić znaczenie prawidłowo prowadzonej księgowości w biznesie
Wspieranie członków w rozwoju kariery	stowarzyszenie może pomagać swoim członkom w rozwoju kariery poprzez udzielanie porad, szkoleń i innych form wsparcia

Źródło: <https://chat.openai.com/> (dostęp: kwiecień 2023)

Chociaż testowane narzędzie nie jest doskonałe, zaproponowane cele strategiczne są logiczne, poprawnie sformułowane i mogą ułatwić raportowanie. Warto dodać, że Chat GPT ma duże możliwości uczenia się, a każde kolejne wyniki wyszukiwania są bardziej trafne. Nie oznacza to, że sztuczna inteligencja stanowi zagrożenie dla rachunkowości. Wręcz przeciwnie, ułatwi ona rachunkowości kolonizację innych obszarów. Znacząco zmieni również zawód księgowego.

Księgowy – specjalista od wszystkiego?

Jak wiadomo, rachunkowość rozwija się od starożytności. Przyjmuje się jednak, że profesjonalizacja zawodu¹⁴ księgowego nastąpiła dopiero w XIX w.¹⁵ W tym czasie powstawały pierwsze organizacje zrzeszające profesjonalnych księgowych, a także nastąpiło wyodrębnienie audytu. Zadaniem tych organizacji była dbałość o pozycję księgowych na tle innych zawodów. Narzekanie księgowych na niedocenywanie ich zawodu, często uzasadnione, ma niezwykle długą historię. Na przykład sprawozdanie z dziesięciolecia działalności Związku Buchalterów w Warszawie z 1917 r. rozpoczyna się od stwierdzenia: „Od dawna znani byliśmy z pewnego niedocenywania a nawet lekceważenia buchalterii w teorii i praktyce”¹⁶. W tym samym dokumencie znajduje się następujące uzasadnienie utworzenia związku: „Za podstawę do stworzenia odrębnego ugrupowania zawodowych buchalterów, a jak chcą niektórzy – księgowych, ksiązkowych, księgowniczych – służyło przede wszystkim przeświadczenie, że buchalterzy mają swoje specjalne cele i zadania i jako tacy muszą być wyłączeni z ogólnej grupy, noszącej miano handlowców”¹⁷. Emancypacja księgowych była tłumaczona następująco: „Nie jest to, jak zarzucają nam, ani separatyzm, ani pewnego rodzaju arystokratyzm, lecz chęć wyodrębnienia się w grupę ludzi złączonych wspólną ideą, wiedzą i wspólnymi dążnościami”¹⁸. Na I Ogólnokrajowym Zjeździe Księgowych w 1927 r. stwierdzono: „Na każdym kroku spotyka się niedocenywanie znaczenia rachunkowości (...). Szczególną ignorancją (...) odznaczają się (...) administratorzy przedsiębiorstw (...), którzy zachowują się w stosunku do rachunkowości jak profan w stosunku do skrzypiec Stradivariususa, nie widzący w nich nic oprócz kawałków drewna i paru kieszek baranich skręconych w struny”¹⁹.

Prof. Stanisław Skrzywan podczas IV Ogólnokrajowego Kongresu Księgowych i Rzecznawców Księgowości w 1937 r. wygłosił referat, w którym stwierdził: „Znakomita większość ludzi zajmujących się księgowością nadal traktuje ją jako technikę prowadzenia ksiąg i sporządzania na ich podstawie pewnych stereotypowych

¹⁴ Temat zawodu księgowego nie jest głównym zagadnieniem poruszonym w opracowaniach dotyczących historii rachunkowości. Jak wynika z badań G.P. Spraaakmana i M. Quinna (2018), na ponad 440 artykułów z lat 2006–2015 w wiodących czasopismach z zakresu historii rachunkowości jedynie 10% odnosiło się do rozwoju profesji. G.P. Spraaakman, M. Quinn, *Accounting History Research Topics – An Analysis of Leading Journals, 2006–2015*, „The Accounting Historians Journal” 2018, no. 45(1), s. 101–114.

¹⁵ W. Bień, *Sześćdziesiąt lat organizacji księgowych w Polsce*, w: tegoż, *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967, s. 42.

¹⁶ A. Morozewicz: *Dziesięciolecie Związku Buchalterów w Warszawie*, Związek Buchalterów w Warszawie, Warszawa 1917, s. 1,

¹⁷ Tamże, s. 4.

¹⁸ Tamże.

¹⁹ W. Bień, *Migawki z dawnych lat*, „Rachunkowość” 1966, nr 12.

zestawień, jednak bez potrzeby wnikania w istotę, cel i znaczenie takich czy innych pociągnięć gospodarczych w przedsiębiorstwie”²⁰.

Długą tradycję ma również określanie pożądanych kompetencji księgowym oraz poszerzanie zakresu ich zadań. M. Scheffs w 1939 r. twierdził: „Księgowy ma być więc w swoim rodzaju wynalazcą (...) Nim przyjmą księgowego, to dobrze mu się naprzód przypatrzą. A kiedy widzą, że nie jest to zwyczajny egzaminowany rutynista, lecz człowiek wszechstronny, który umie się orientować w każdym nowym wypadku, ma nadto zapał, to starają się go utrzymać (...), bo są przekonani, że skarb znaleźli”²¹. Przywołane stwierdzenia mimo upływu dziesiątek lat, nie straciły aktualności. W 1965 r. w artykule na temat przyszłości zawodu księgowego D.F. Linowes pisał, że w przededniu komputeryzacji rachunkowości inżynierowie, statystycy oraz inni specjaliści będą uzupełniać pracę księgowych²². Tak się rzeczywiście stało, co jednak nie spowodowało ani kolonizacji rachunkowości, ani zmniejszenia liczby księgowych. Ten sam autor, wskazując wymagania wobec księgowych w kolejnym dziesięcioleciu, przewidywał, że będą oni musieli głębiej i szerzej rozumieć biznes, gospodarkę, politykę i całe społeczeństwo²³. Uzyskanie uprawnień księgowego, podobnie jak prawo jazdy, stanowi raczej początek niż koniec nauki, który następuje na emeryturze – w wypadku księgowych dość późnej.

Przytoczone poglądy, zarówno te sprzed wieku, jak i sprzed kilkudziesięciu lat, tworzą pewien kontekst historyczny. Wynika z niego, że oczekiwania wobec księgowych od dawna wykraczały poza wykonywanie rutynowych prac związanych z rejestracją dokumentów. Stale poszerzało się również spektrum tematów, którymi księgowi musieli się zajmować. Wynikało to z co najmniej dwóch czynników. Pierwszym z nich jest zwiększenie złożoności obrotu gospodarczego związane ze swobodą zawierania umów, z łatwym dostępem i przepływem informacji w skali globalnej, drugim natomiast oczekiwanie osób prowadzących biznes, że księgowy przejmie na siebie wszelkie „papierkowe sprawy”. To oczekiwanie można określić jako popyt na „księgowych *all inclusive*”. Staje się on przyczyną kolonizowania kolejnych obszarów pozostających w kręgu zainteresowania księgowych. Księgowy *all inclusive*, szczególnie w mniejszych jednostkach, jest po części prawnikiem, doradcą podatkowym, informatykiem, specjalistą od kadr i płac, od zamówień publicznych, od programów pomocowych, od procedur dotyczących prania brudnych pieniędzy, od ochrony danych osobowych, od praw konsumenta itd.²⁴. Ten rodzaj koloni-

²⁰ W. Bień, *Z dawnych lat*, „Rachunkowość” 1965, nr 12.

²¹ M. Scheffs, *Z historii księgowości*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1939, s. 309.

²² D.F. Linowes, *Future of the Accounting Profession*, „The Accounting Review” 1965, no. 40(1), s. 103.

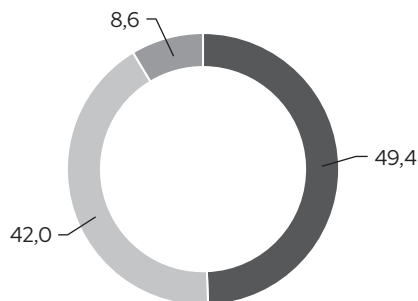
²³ Tamże.

²⁴ W tym kontekście do wyzwań należy również dodać planowane wprowadzenie systemu faktur elektronicznych (KSEF), które znacząco zmieni model współpracy księgowych, w tym biur rachunkowych, z biznesem.

zacji, w której kolonizatorami są księgowi, można raczej zakwalifikować do kolonizacji przymusowej, przy czym – co wyjątkowe – przymus występuje tu po stronie kolonizatora, a nie kolonizowanego. Księgowi zazwyczaj nie są zainteresowani dodatkowymi obowiązkami, będących dla nich często *terra incognita*. W ten sposób stają się specjalistami od wszystkiego, co wiąże się z ryzykiem zaniedbania podstawowych obowiązków.

Potwierdzeniem rosnących oczekiwań wobec księgowych mogą być wyniki wielu badań. Jednym z nich jest badanie z 2022 r. przeprowadzone przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP)²⁵. Raport *Zdefiniowanie zawodu księgowego – badanie opinii przedsiębiorców* zawiera opinie 1153 respondentów z całej Polski. Jedno z pytań dotyczyło oczekiwań przedsiębiorców wobec biur rachunkowych. Odpowiedzi na to pytanie, przedstawione na rysunku 1, potwierdzają istnienie popytu na księgowych będących specjalistami od wszystkiego, co wiąże się z prowadzeniem biznesu. Balast tak wysokich oczekiwań może być przyczyną dodatkowego stresu, którego w ostatnich latach szczególnie doświadczyli przedstawiciele tego zawodu. W tym wypadku kolonizację powinna hamować asertywność księgowych, która musi polegać na jasnym postawieniu granic tych obszarów, w których są ekspertami (rachunkowość, podatki, kadry i płace), i tych, w których są gośćmi (inne obszary).

Rysunek 1. Zakres oczekiwań wobec biur rachunkowych – odpowiedzi przedsiębiorców w ankiecie SKwP (%)



- Biuro powinno zajmować się wszystkim, co jest związane z prowadzeniem biznesu: rozliczaniem podatków, prowadzeniem ksiąg, rozliczeniami kadrowo-płacowymi, doradzaniem klientom, kwestiami typu RODO, BDO, GUS, koncesje, pozwolenia itp.
- Biuro powinno zajmować się rozliczaniem podatków, prowadzeniem ksiąg i doradzaniem swoim klientom w zakresie podatków, wynikającym z prowadzonych ksiąg
- Biuro powinno zajmować się wyłącznie rozliczaniem podatków

Źródło: *Zdefiniowanie zawodu księgowego – badanie opinii przedsiębiorców*, <https://skwp.pl/wazne-dla-ksiegowych/zawodowyksiegowy/> (dostęp: kwiecień 2023).

²⁵ Raport *Zdefiniowanie zawodu księgowego – badanie opinii przedsiębiorców*, <https://skwp.pl/wazne-dla-ksiegowych/zawodowyksiegowy/> (dostęp: kwiecień 2022).

Kompetencje związane z tymi pierwszymi obszarami zwykle umożliwiają dość sprawną kolonizację innych obszarów. Jeżeli księgowi wyrażą zgodę na tę kolonizację, będącą podróżą służbową na obce terytoria, powinni być dodatkowo nagradzani oraz doceniani za kompetencje interdyscyplinarne.

Podsumowanie

Rachunkowość ma duży potencjał jako kolonizator innych obszarów nauki i praktyki. Można przypuszczać, że przyjazna kolonizacja będzie w pierwszej kolejności obejmować praktykę, a w ślad za nią podążą badania naukowe. Z jednej strony jest to zjawisko pozytywne, świadczące o rozwoju naszej dyscypliny, z drugiej wiąże się ono jednak z pewnym zagrożeniem, które można określić jako ryzyko rozwodnienia rachunkowości. Wynika ono z tego, że podbijając nowe terytoria, rachunkowość może zaniedbać procesy typowe dla własnej dyscypliny, czyli identyfikację, pomiar i komunikację informacji finansowych z zastosowaniem metody bilansowej i wynikającej z niej zasady podwójnego zapisu, co może grozić utratą tożsamości rachunkowości w wymiarze naukowym i praktycznym. W ten sposób rachunkowość może być łatwym łupem dla kolonizatorów. Podsumowując, kolonizujemy i odkrywamy, nie zapominając o korzeniach i o istocie rachunkowości.

Bibliografia

- Bień W., *Migawki z dawnych lat*, „Rachunkowość” 1966, nr 2.
- Bień W., *Sześćdziesiąt lat organizacji księgowych w Polsce*, w: tegoż, *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967.
- Bień W., *Z dawnych lat*, „Rachunkowość” 1965, nr 12.
- Gierusz M., Błażyńska J., Hońko S., Rówińska-Kral M., *Wybrane aspekty sprawozdawczości finansowej w czasach pandemii i kryzysu gospodarczego. Jakość i użyteczność ujawnień*, IUS Publicum, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021.
- Highson A., *Corporate Financial Reporting, Theory and Practice*, SAGE Publication, London 2003.
- Horvath R.J., *A definition of colonialism*, “Current Anthropology” 1972, no. 13(1).<https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/kolonializm;3924014.html> (dostęp: kwiecień 2022).
- <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/kolonizacja;3924019.html> (dostęp: kwiecień 2022).
- Linowes D.F., *Future of the Accounting Profession*, “The Accounting Review” 1965, no. 40(1).
- Morozewicz A., *Dziesięciolecie Związku Buchalterów w Warszawie*, Związek Buchalterów w Warszawie, Warszawa 1917.

- Morozewicz A., *Dziesięciolecie Związku Buchalterów w Warszawie*, Stowarzyszenie pn. Związek Buchalterów w Warszawie 1907/1917, Związek Buchalterów (Warszawa).
- Osterhammel J., *Historia XIX wieku. Przeobrażenie świata*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań 2013.
- Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2202).
- Scheffs M., *Z historii księgowości*, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1939.
- Sobol E., *Mały Słownik Języka Polskiego*, PWN, Warszawa 1995.
- Spraakman G.P., Quinn M., *Accounting History Research Topics – An Analysis of Leading Journals. 2006–2015*, "The Accounting Historians Journal" 2018, no. 45(1).
- Włodarczyk R., *Kolonizacja jako kategoria analityczna komparatystyki pedagogicznej*, „Przegląd Pedagogiczny” 2019, nr 2. Zdefiniowanie zawodu księgowego – badanie opinii przedsiębiorców, <https://skwp.pl/wazne-dla-ksiegowych/zawodowyksiegowy/> (dostęp: kwiecień 2022).

III.6

W kierunku przyszłości: człowiek czy/lub/i (ro)bot

prof. dr hab. Marzena Remlein

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
<https://orcid.org/0000-0001-7865-0319>

sprzężenia zwrotne: praktyka – nauka – dydaktyka, człowiek – aktor pierwszego planu, trendy demograficzne, pęcnienie systemu aktów prawnych, rosnąca góra danych, RPA w rachunkowości – rozpoznanie bojem, wizja

Rachunkowość jest jedna. Nie jest to stwierdzenie odkrywcze, ale jakże istotne i ciągle aktualne. W literaturze przedmiotu można spotkać stwierdzenie, że rachunkowości jest „trójczłonowym bytem”, w skład którego wchodzi: nauka, praktyka i polityka rachunkowości¹. Każdy z tych członów jest istotny dla zachowania jej jedności i statutu nauki praktycznej. Rachunkowość ma określony przedmiot, cel i metody badawcze oraz bogaty dorobek naukowy. Ze względu na swoją metodologię jest uznawana (choć nie ma to jeszcze odzwierciedlenia w formalnych specyfikacjach, klasyfikacjach dyscyplin naukowych) za naukę, ze względu na jej zorientowanie na cel jest natomiast nauką stosowaną (praktyczną)². To ostatnie dla nauki o rachunkowości stanowi prawdziwe wyzwanie, szczególnie dziś, gdy dynamika zmian we wszystkich obszarach aktywności człowieka jest nadzwyczajna. Powyższe skłania mnie do refleksji, które przedstawiam

¹ M. Masztalerz, *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2018, s. 5; M. Remlein, *Inwestycje w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2008, s. 49.

² A. Jarugowa, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, w: *Współczesne problemy rachunkowości*, taż (red.), PWE, Warszawa 1991, s. 12–13.

poniżej, dostrzegając jednocześnie narastającą intensywność przenikania do rachunkowości rozwiązań technicznych kolonizujących (zastępujących) pewne funkcje w jej praktyce.

Z jednej strony problemy pojawiające się w praktyce gospodarczej inspirują naukowców do podejmowania badań w tym zakresie i opracowywania odpowiednich koncepcji, modeli, metod pomiaru, wyceny, prezentacji i ujmowania rezultatów prowadzonej działalności gospodarczej. Z drugiej zaś praktyka korzysta z dobrodziejstwa nauki rachunkowości, wdrażając coraz to nowe koncepcje, zasady czy metody. Nauka rachunkowości stwarza teoretyczne podstawy do opracowania polityki rachunkowości, zarówno w ujęciu makro-, jak i mikroekonomicznym, która z kolei jest swego rodzaju drogowskazem dla praktyki rachunkowości. Aby dopełnić całościowego obrazu rachunkowości i przedstawić go w sposób rzetelny i jasny, należy wspomnieć o dydaktycznym aspekcie rachunkowości, w szczególności gdy czytelnikami są pracownicy naukowo-dydaktyczni (obecnie: badawczo-dydaktyczni) katedr rachunkowości wyższych uczelni.

Niezależnie od rozpatrywanego aspektu to człowiek odgrywa istotną rolę, można by rzec – jest aktorem pierwszego planu, bez którego niemożliwa byłaby realizacja bieżących zadań rachunkowości, a także jej rozwój. To naukowcy, prowadząc badania i dzieląc się osiągniętymi wynikami, krok po kroku przyczyniają się do jej rozwoju. Z kolei bez księgowych i ich aktywności w zakresie bieżącej wyceny i ewidencji oraz okresowych prac związanych z zamknięciem roku i sporządzaniem sprawozdań finansowych nie byłoby możliwe prawidłowe funkcjonowanie jednostek gospodarczych oraz innych podmiotów w gospodarce. Dydaktycy natomiast swoją cegiełkę wkładają poprzez przekazywanie wiedzy i umiejętności nowym adeptom sztuki rachunkowości.

W dzisiejszych, jakże ciekawych czasach, kiedy mamy do czynienia ze wzrostem liczby regulacji, biurokratyzacji i kontroli, gwałtownym przyrostem liczby przetwarzanych danych oraz dynamicznym rozwojem technologii, zwiększa się zapotrzebowanie na pracę w rachunkowości. Zatem to właśnie te problemy będą stanowiły wyzwanie dla rachunkowości w przyszłości.

Z drugiej strony możemy zaobserwować trendy społeczno-demograficzne, które wskazują na coraz mniejsze zasoby dostępnej podaży pracy (dotyczą także rachunkowości). Obserwując sytuację społeczno-demograficzną naszego kraju, można zauważyć negatywne trendy wskazujące na to, że dostępne zasoby ludzkie są i będą coraz bardziej ograniczone. Prognoza GUS przewiduje spadek populacji w Polsce z 38 mln osób obecnie do niespełna 35 mln osób w 2050 r. Ponadto udział osób w wieku produkcyjnym spadnie z 24 do 20 mln osób, a w wieku poprodukcyj-

nym – wzrośnie z 7 do 10 mln osób³. Konsekwencję tych zmian można już dzisiaj zauważyć na rynku pracy, gdzie: obserwujemy braki wykwalifikowanej kadry, co najlepiej obrazuje rekordowo niski poziom bezrobocia w Polsce (5,2%).

Powyższe stwierdzenia uprawniają do podjęcia rozważań na temat przyszłości rachunkowości oraz roli człowieka w rachunkowości, w szczególności w praktyce. Niniejsze opracowanie jest próbą odpowiedzi na pytania: Czy człowiek jest w stanie sprostać coraz większym wyzwaniom w zakresie rachunkowości? Czy nadszedł już czas, aby ludziom pomagały roboty? A może robot powinien zastąpić człowieka?

Gwoli ścisłości w tym krótkim eseju zapewne nie będę w stanie udzielić jednoznacznej odpowiedzi na te pytania, mam jednak nadzieję, że stanie się on zaczątkiem do dalszej dyskusji, zarówno na temat przyszłości rachunkowości, jak i roli człowieka w rachunkowości, a także możliwości wykorzystywania (ro)botów.

Biurokratyzacja rachunkowości

Biurokratyzacja oznacza podporządkowanie jakiejś dziedziny życia lub działalności procedurom urzędowym i przepisom prawa. Rachunkowość jest regulowana poprzez akty prawne odnoszące się bezpośrednio do rachunkowości, np. Ustawę o rachunkowości wraz z aktami wykonawczymi, Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), regulacje podatkowe (np. Ordynacja podatkowa, Ustawa o CIT, Ustawa o VAT), przepisy ogólnie obowiązujące (np. Kodeks spółek handlowych, Kodeks cywilny) czy regulacje dotyczące szczególnych obszarów (np. sektora bankowego, ubezpieczeniowego, jednostek zainteresowania publicznego). Skalę zmienności systemu prawnego w Polsce monitoruje firma Grant Thornton w ramach projektu „Barometr stabilności otoczenia prawnego w Polsce”. W 2023 r. przeprowadzono IX edycję badania, a jego kluczowe wnioski są następujące⁴:

- 1) w życie weszło 31 745 stron nowych aktów prawnych; jest to wzrost o 52% w stosunku do 2021 r.;
- 2) żeby przeczytać wszystkie nowe akty prawne trzeba było poświęcić na to 2 godziny i 10 minut każdego dnia roboczego;

³ GUS, *Liczba bezrobotnych zarejestrowanych oraz stopa bezrobocia według makroregionów, regionów i podregionów, stan w końcu lipca 2022 r.*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/bezrobocie-rejestrowane/bezrobotni-zarejestrowani-i-stop-a-bezrobocia-stan-w-koncu-lipca-2022-r,2,120.html> (dostęp: marzec 2023).

⁴ Barometr prawa, *Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce*, Grant Thornton, 2023, <https://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2023/03/Barometr-prawa-2023-RAPORT-Grant-Thornton-23-03-2023.pdf> (dostęp: marzec 2023).

- 3) uchwalenie ustawy trwało średnio 75 dni, wobec 85 dni przed rokiem, a prace nad ustawą są o połowę krótsze niż dekadę temu;
- 4) w prawie gospodarczym skraca się *vacatio legis*; przeciętna ustawa gospodarcza wchodzi w życie po 31 dniach od opublikowania, a rozporządzenie – po siedmiu; dekadę temu było to odpowiednio 53 i 20 dni;
- 5) wzrasta się „pęcznienie” ustaw w parlamencie, do projektów dodawane są bowiem „wrzutki”, które mają istotne znaczenie, a nie są poddawane konsultacjom publicznym i ocenie skutków; objętość przeciętnego projektu ustawy gospodarczej urosła w ten sposób o 3 strony, czyli o 21%.

Nie bez znaczenia są również zmiany dokonywane w MSSF. Analiza zmian w ostatnich latach pozwala zauważyć, że istotne zmiany zaszły w poniższych obszarach:

- 1) instrumentów finansowych, w których MSSF 9 zastąpił MSR 32 i MSR 39; zmiana ta spowodowała zwiększenie liczby stron ze 102 do 172, co oznacza, że objętość dokumentu wzrosła o 69% w stosunku do objętości tych, które zastąpił;
- 2) przychodów z umów z klientami, gdzie MSSF 15 o objętości 60 stron zastąpił MSR 11 (siedem stron) i MSR 18 (sześć stron); finalnie objętość standardu obowiązującego wynosi 361% objętości standardów uchylonych;
- 3) leasingu, dla którego nowy MSSF 16 zastąpił MSR 17; wcześniejszy standard o objętości 20 stron zastąpiono regulacją o objętości 45 stron, zatem zmiana wynosi 125%.

Powyższy krótki przegląd skutków objętościowych regulacji prawnych zmienianych w zakresie rachunkowości i odczuwalny w ostatnich latach trend wzrostowy liczby aktów prawnych odnoszących się do niej przekłada się bezpośrednio na ciągły wzrost obciążeń pracowników rachunkowości w praktyce gospodarczej. Zatem jeśli pracownik w tym samym czasie musi wykonać – po bardzo dobrym rozpoznaniu obszarów, kierunków i specyfiki zmian w prawie dla niego zawodowo kluczowym – bieżącą pracę w systemie rachunkowości, w tym poradzić sobie z kumulacjami prac i zwiększoną liczbą operacji, to najprawdopodobniej może to mieć znaczenie dla jakości jakiejś części jego zawodowych działań. W tej sytuacji rozwiązaniem może być zwiększenie liczby etatów (dodatkowe zatrudnienie), co jednak przy aktualnych trendach demograficznych może okazać się to trudne, a czasami wręcz niemożliwe. Może zatem czas pomyśleć o pomocy robota i jego zaangażowaniu w działach rachunkowości.

Systemy informatyczne w rachunkowości

Światowe badania pokazują, że 90% danych obecnie przetwarzanych powstało w ciągu ostatnich dwóch lat, a liczba danych rocznie wzrasta o 50%⁵. W przypadku rachunkowości wpływ na wzrost przetwarzanych danych mają m.in.:

- a) zwiększone wymagania regulacyjne (np. dodatkowe dokumenty podatkowe, zgody dotyczące przetwarzania danych osobowych),
- b) wymagania klientów, którzy oczekują specyficznych danych (np. danych do wygenerowania faktury online),
- c) wzrost konkurencyjności powodujący konieczność analizowania parametrów na coraz większym poziomie szczegółowości oraz w coraz większej liczbie wymiarów,
- d) łączenie danych rachunkowości z innymi zbiorami, istotnymi dla celów zarządzania (np. łączenie informacji o odwiedzinach stron internetowych z przychodami generowanymi przez poszczególnych klientów).

Ponadto dostępne na rynku technologie, w tym także programy finansowo-księgowe, same stwarzają możliwości generowania coraz większej liczby danych.

Powyższe przykłady powodują wzrost ogólnej liczby danych gromadzonych i przetwarzanych w systemie rachunkowości. To z kolei implikuje znaczny wzrost pracy (oraz potrzebę zwiększania jej sprawności) wymaganej do przetworzenia tych danych. I tu pojawia się poletko, na którym szczególną rolę odgrywają technologie informacyjne i komunikacyjne (ang. *information and communication technologies*, ICT). Nowe technologie kojarzone są przede wszystkim z usprawnieniami, poprawą efektywności, rozwojem i nowymi możliwościami. Ich zastosowanie w rachunkowości nie tylko pozwala wyeliminować ręczną realizację pracochłonnych procedur ewidencyjnych i rozliczeniowych, lecz także ułatwia i przyspiesza komunikację, przetwarzanie danych oraz wspomaganie procesów decyzyjnych.

Wydaje się, że swego rodzaju antidotum na problemy dzisiejszej (praktyki) rachunkowości może być relatywnie prosta (niewymagająca specjalistycznej wiedzy IT i możliwa szybko do wdrożenia) oraz stosunkowo niedroga (oparta na tanich narzędziach) technologia zastępująca w odpowiednich warunkach część pracy ludzkiej. Mam tu na myśli *Robotic Process Automation* (RPA), czyli automatyzację procesów z wykorzystaniem robotyki lub po prostu robotyzację procesów, która pojawiła się na początku XXI w. Jak w przypadku każdego nowego zjawiska, trudno znaleźć w literaturze przedmiotu jednoznaczny, zaakceptowany przez środowisko

⁵ L. Willcocks, *Robo-Apocalypse canceled? Reframing the automation and future of work debate*, "Journal of Information Technology" 2020, no. 35(4).

naukowe definicję. W moim odczuciu przystępną dla osób niezwiązanych z obszarem IT definicję zaproponowali D. Fernandez i A. Aman, którzy RPA określają jako „zestaw automatycznych narzędzi informatycznych używanych przez przedsiębiorstwa do powtarzalnych procesów i złożonych sekwencji (prostych) zadań, bez udziału człowieka”⁶.

Wobec powyższych uwarunkowań pojawia się pytanie dotyczące korzyści i kosztów wdrożenia nowych rozwiązań IT, czyli ich opłacalności.

Korzyściami finansowymi w przypadku RPA są wygenerowane oszczędności wskutek wdrożenia. W szczególności można tu wskazać na minimalizację kosztów pracy (dzięki np. eliminacji etatów, braku potrzeby zatrudniania nowych pracowników, przeniesieniu pracowników do zadań realizowanych przez firmy zewnętrzne). Oczywiście, wspomniane korzyści zależą będą od konkretnego przedsiębiorstwa, poziomu kosztów jednostkowych i liczby etatów zaangażowanych w dany proces przed jego automatyzacją.

Jednocześnie przedsiębiorstwo, decydując się na wdrożenie RPA, musi być świadome konieczności poniesienia kosztów związanych z zakupem oraz utrzymaniem sprzętu i towarzyszącej mu określonej infrastruktury: w szczególności związane z korzystaniem z oprogramowania do budowania i utrzymywania robotów (np. opłata za korzystanie z platformy, koszty monitorowania funkcjonowania RPA, koszty napraw sprzętu itp.). Ponadto przedsiębiorstwo ponosi koszty szkolenia pracowników (zarówno nowych, jak i zatrudnionych wcześniej) oraz koszty przeprojektowania stanowisk pracy.

Warto przy tym zauważyć, że RPA to oprogramowanie, które zastępuje człowieka w wykonywaniu zadania, zatem pojawia się pytanie: Czy można wskazać korzyści dla pracownika, którego pracę wspomagać będzie lub zastąpi RPA? Trudno mówić o korzyściach, jeżeli pracownik zostaje zwolniony, w pozostałych przypadkach natomiast korzyści dla pracowników upatruje się w ich realokacji do bardziej ambitnych niż rutynowe zadań i – co za tym idzie – większej satysfakcji zawodowej. Wydaje się, że chociaż w wielu przypadkach zmiana stanowiska pracy wymaga uzupełnienia kwalifikacji, to wobec tego, że wykonywanie prostych, powtarzalnych czynności bardzo szybko powoduje zniechęcenie i rezygnację z pracy, taka zmiana może być oczekiwana. Oczywiście jest bowiem, że implementacja RPA powoduje spadek zapotrzebowania na stanowiska wykonujące proste prace na korzyść prac bardziej ambitnych, które – jako interesujące – pobudzają do rozwoju kompetencji i rozwijają kapitał intelektualny zaangażowany w systemie informacyjnym rachunkowości.

⁶ D. Fernandez, A. Aman, *Impacts of Robotic Process Automation on Global Accounting Services*, „Asian Journal of Accounting and Governance” 2018, no. 9, s. 123–132.

Automatyzacja procesów z wykorzystaniem robotyzacji może być wdrażana i wykorzystywana w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Wyniki badań przeprowadzonych przez pracowników Katedry Rachunkowości i Rewizji Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu wskazują, że wśród polskich podmiotów, które wdrożyły RPA zdecydowanie najpopularniejszym obszarem tych wdrożeń jest rachunkowość finansowa (89%). Drugim obszarem, w którym RPA znalazło swoje zastosowanie, jest rachunkowość zarządcza i controlling (48%), kolejnym zaś – sprzedaż i obsługa klienta (41%)⁷.

Przywołując pierwsze zdanie niniejszego opracowania, tzn. rachunkowość jest jedna, oraz przedstawione wyniki, można stwierdzić, że rachunkowość z powodu wysokiego stopnia ustrukturyzowania danych jest jednym z najważniejszych obszarów zastosowania automatyzacji procesów związanych z wykorzystaniem robotyzacji i stanowi pierwszy etap implementacji RPA w przedsiębiorstwie. Jest tu pionierem na wielką skalę. Przy tym problemy i konsekwencje z tym związane rozpoznał bojem, przeciera wiele szlaków!

Ponadto wyniki badań pokazały, że najpopularniejszymi obszarami rachunkowości finansowej, w których stosuje się RPA, są raportowanie, zakupy, sprzedaż i zamknięcie okresu sprawozdawczego i roku obrotowego. Z czego to wynika? Warto zwrócić uwagę na to, że zarówno zamknięcie roku, jak i inne raportowanie okresowe są procesami wewnętrznymi, co wiąże się z faktem, że dane wejściowe, sposób ich przetwarzania i dane wyjściowe determinowane są głównie wewnątrz organizacji. Zatem to może być powodem stosowania RPA w tych obszarach. Ponadto ważny jest wysoki stopień (ze względu na powtarzalność zdarzeń gospodarczych typowych dla danego podmiotu) standaryzacji dekretacji i bieżących technicznych ewidencji. Te dwie cechy codziennej rachunkowości tworzą środowisko sprzyjające możliwościom wdrożenia RPA i skutecznego odciążania od rutyny ludzi zatrudnionych w rachunkowości, którym dają przy tym możliwość ukierunkowania uwagi na inne niż tylko techniczne działania konieczne do podejmowania w profesjonalnie funkcjonującym systemie informacyjnym rachunkowości.

Podsumowując, można zatem stwierdzić, że wdrożenie RPA w polskich przedsiębiorstwach w obszarach związanych z rachunkowością to pierwszy, ale jakże znaczący krok w stronę wykorzystania robotów do pomocy człowiekowi, którego z całą pewnością nie da się uniknąć. Rodzi się jedynie pytanie o to, w jakiej konfiguracji z robotem tenże człowiek rachunkowości wystąpi (już występuje):

⁷ M. Remlein, P. Bejger, I. Olejnik, A. Jastrzębowski, D. Obrzeźgiewicz, *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 47–65.

człowiek czy / lub / i (ro)bot? Najbardziej przemawiającą dla mnie wizją standardu funkcjonowania rachunkowości jest system, w którym normalną cechą jest wspólna praca człowieka i (ro)bota.

Podsumowanie

Konkludując, automatyzacja i robotyzacja to jedne z najszybciej rozwijających się specjalizacji na świecie, zatem wydaje się być nieuniknione korzystanie (w szczególności w przyszłości) z dobrodziejstwa, jakie ze sobą niosą. Oznacza to, że człowiek wykorzystuje (i w coraz większym stopniu będzie wykorzystywał) roboty (oprogramowanie) do ułatwienia, przyspieszenia swojej pracy, zmniejszenia jej kosztów oraz zwiększenia efektywności i dokładności jej wykonania. Z uwagi na nieustający i dynamiczny rozwój narzędzi ICT z dużym prawdopodobieństwem, graniczącym z pewnością, mogę stwierdzić, że z każdym rokiem RPA będzie przechwytywać kolejne obszary powtarzalnych prac z zakresu rachunkowości. Nie oznacza to jednak całkowitej eliminacji kompetencji właściwych tylko człowiekowi; zmienia się jednak jego rola. Zamiast na powtarzalnych operacjach pracownik będzie koncentrował się na bardziej skomplikowanych zadaniach, wymagających subiektywnych ocen i podejmowania decyzji. I tu do głosu dochodzi dydaktyka rachunkowości i apel do dydaktyków, abyśmy w naszych programach nauczania uwzględnili nowe trendy i edukowali studentów z zakresu możliwości wykorzystania instrumentów ICT. Życzę nam wszystkim, aby nasi absolwenci byli w przyszłości dobrze wykształconymi pracownikami działów rachunkowości, którzy będą potrafili odnaleźć się w rzeczywistości, coraz bardziej złożonej i takiej, której (ro)bot będzie częścią.

Bibliografia

- Barometr prawa, Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce, Grant Thornton, <https://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2023/03/Barometr-prawa-2023-REPORT-Grant-Thornton-23-03-2023.pdf> (dostęp: marzec 2023).
- Fernandez D., Aman A., *Impacts of Robotic Process Automation on Global Accounting Services*, "Asian Journal of Accounting and Governance" 2018, no. 9, s. 123–132.
- GUS, *Liczba bezrobotnych zarejestrowanych oraz stopa bezrobocia według makroregionów, regionów i podregionów, stan w końcu lipca 2022 r.*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/bezrobocie-rejestrowane/bezrobotni-zarejestrowani-i-stop-a-bezrobocia-stan-w-koncu-lipca-2022-r,2,120.html> (dostęp: marzec 2023).

- Jarugowa A. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991.
- Masztalerz M., *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2018.
- Remlein M., *Inwestycje w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2008.
- Remlein M., Bejger P., Olejnik I., Jastrzębowski A., Obrzeźgiewicz D., *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 47–65.
- Willcocks L., *Robo-Apocalypse canceled? Reframing the automation and future of work debate*, “Journal of Information Technology” 2020, no. 35(4).

III.7

W kierunku przyszłości: rachunkowość partycypacyjna

dr hab. Remigiusz Napiecek, prof. UEP

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
<https://orcid.org/0000-0001-6571-1901>

dwustronne komunikowanie, aksjomat podmiotowości, imperatywy kolonizowania i integrowania, wielowymiarowość przetwarzania, alegoria puzzli o regularnych kształtach, IT w ekosystemie rachunkowości, rachunkowość partycypacyjna

Współczesna rachunkowość jest niczym puzzle. Puzzle, w układanie których zaangażowane są nie tylko osoby odpowiedzialne za rachunkowość podmiotu gospodarczego, lecz także wewnętrzni i zewnętrzni interesariusze podmiotu gospodarczego. Ciekawość finalnego obrazu zaspokojona będzie w momencie, w którym wszyscy wniosą swój fragment obrazu. Co ciekawe, na koniec każdy z nich może odnaleźć odmienny obraz rzeczywistości, obraz, który mimo różnic pozostaje wiernym i rzetelnym obrazem rzeczywistości. Już w latach 60. minionego wieku Chambers¹ doliczył się ponad 30 milionów możliwych kombinacji prezentowania wartości w sprawozdaniach finansowych przygotowanych na podstawie US GAAP. Możemy sobie tylko wyobrazić skalę różnorodności obrazów na podstawie współczesnych regulacji prawa bilansowego. Należy zatem postawić pytanie, czy monopol na układanie owych puzzli powinien mieć podmiot gospodarczy, którego sprawozdanie finansowe dotyczy? Czy wszędzie tam, gdzie interpretacja jest możliwa i jej efekt ma istotny wpływ na ostateczny obraz, nie powinna być pozostawiona swoboda interpretacyjna – swoboda ułożenia elementów według własnej interpretacji skutków zachodzących zjawisk gospodarczych?

¹ R.J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Scholars Book, Houston 1966.

Jednym z najtrudniejszych aspektów zachowania rachunkowości w postaci, jaką znamy, jest sprostanie zasadzie podwójnego zapisu i związanej z nią równowadze opisanej równaniem rachunkowości, zasada podwójnego zapisu wymusza bowiem wycenę (pomiar) zjawisk gospodarczych. Sprowadzenie informacji o zjawiskach objętych zainteresowaniem rachunkowości do jednej wspólnej miary – pieniądza, staje się coraz trudniejszym zadaniem, a jeżeli już realizowanym, to obarczonym w coraz większym stopniu indywidualnym osądem rzeczywistości. W przypadku rachunkowości na drodze do zwiększenia użyteczności informacji przez nią generowanej staje paradygmat pomiaru pieniężnego. Na ograniczoność poznawczą pomiaru pieniężnego w nauce rachunkowości wskazywał między innymi S.S. Sterling, pisząc, że „(...) z małymi wyjątkowymi liczbami w rachunkowości nie przedstawiają żadnych zjawisk. (...) Nie istnieją zjawiska, które korespondowałyby z większością liczb wykazywanych w sprawozdaniach finansowych (...)”²,

Obecnie nowoczesne technologie informatyczne umożliwiają zastosowanie nowych metod wyceny (pomiaru). Przedmiotem przetwarzania w rachunkowości stają się dane na przykład o zachowaniu klientów, liczbie przebrojeń maszyn czy kliknięć na stronach sklepów internetowych itp. Z drugiej strony nie sposób przetwarzać i prezentować „wszystkiego”. Dobór danych (zmiennych) potrzebnych do wyceny zdarzeń gospodarczych będzie również indywidualną decyzją osoby odpowiedzialnej za rachunkowość podmiotu gospodarczego. Niewykluczone jednak, że potencjalny odbiorca informacji uznałby inne dane (zmiennie) za istotne w wycenie pojedynczego zdarzenia gospodarczego, a w konsekwencji przy tworzeniu wiernego i rzetelnego obrazu. Tworząc system informacyjny należy mieć zatem świadomość potrzeb użytkowników nie tylko informacji, lecz także danych pochodzących z systemu rachunkowości.

Można w tym momencie wrócić do paradygmatu strategiczno-informacyjnego sformułowanego przez R. Mattessicha, który zakładał, że głównym zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie różnych potrzeb informacyjnych, czyli dostarczanie informacji wielu odbiorcom. W myśl tego paradygmatu dąży się do opracowania takiej teorii rachunkowości, która mogłaby przydzielać różnym celom informacyjnym rachunkowości określone struktury systemu rachunkowości³.

Drugim wartym przytoczenia jest paradygmat informacyjno-kontrolny, zaproponowany przez A. Karmańską, którego:

² R.R. Sterling, *Confessions of a Failed Empiricist*, „Advances in Accounting” 1988, no. 6, s. 3–35.

³ S. Sojak, *Paradygmaty w rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego” 2011, nr 25, s. 644.

(...) istotą jest przekonanie, że przedmiotem badań nauki rachunkowości są zawsze dynamiczne relacje pomiędzy rachunkowością i rzeczywistością społeczno-ekonomiczną, a szczególowe badania naukowe i rozpoznawane dzięki nim mechanizmy kształtujące poszczególne atrybuty rachunkowości i atrybuty rzeczywistości społeczno-ekonomicznej służą określaniu dróg, dzięki którym rachunkowość może dobrze wypełniać funkcję metajęzyka działalności gospodarczej⁴.

Zmiany, jak podkreśla A. Karmańska, w nauce rachunkowości, która funkcjonuje w zmieniającej się gospodarce, są nieuniknione. Będą się one sprowadzać najprawdopodobniej do definiowania nowego zestawu paradygmatów, stanowiących bazę koncepcyjną dla prezentowanych wyników badań. Wobec tego rachunkowość jako uniwersalny system informacyjno-kontrolny o wielowiekowej historii, powszechnie uznawanym dorobku teoretycznym i niekwestionowanych walorach praktycznych, ciągle ewoluuje, co wskazuje na jej rozwój⁵.

Rachunkowość nie ogranicza jednak swojej roli wyłącznie do funkcji informacyjnej, polegającej na jednostronnym przekazie informacji. Wsparta odpowiednimi technologiami informatycznymi staje się ona narzędziem dwustronnej komunikacji zachodzącej pomiędzy podmiotem gospodarczym a jego otoczeniem – interesariuszami. Właśnie na tym założeniu zaproponowano koncepcję rachunkowości partycypacyjnej⁶.

W tworzeniu informacji (układaniu puzzli) partycypuje i partycypować będzie coraz to więcej interesariuszy podmiotu gospodarczego, którego dany system rachunkowości dotyczy, ciągle jednak zachowując aksjomat podmiotowości rachunkowości. Partycypacja staje się jednak niezbędna nie tylko w wyniku dynamiki zmian zachodzących w technologii informatycznej wykorzystywanych w rachunkowości, lecz także w coraz to szerszym przedmiocie rachunkowości. Właściwa interpretacja zjawisk zachodzących w samym przedsiębiorstwie, ale również w jego otoczeniu, wymaga dzisiaj danych, których dostarczycielami są inne systemy informacyjne. Rachunkowości staje się integratorem danych i rzetelnym źródłem informacji dla szeregu interesariuszy. Dane wprowadzane do systemu rachunkowości często dotyczą sfer działania podmiotu wykraczające poza wiedzę i kompetencje osoby odpowiedzialnej za rachunkowość. Interesariusze oczekują informacji adekwatnej do

⁴ A. Karmańska, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71(127), s. 125–146, DOI: 10.5604/16414381.1061652 (dostęp: kwiecień 2023).

⁵ B. Micherda, K. Świetla K., *Współczesne rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Difin, Warszawa 2013, s. 8.

⁶ R. Napiecek, *Rachunkowość partycypacyjna, czyli koniec z monopolem na wiedzę*, „Studia Ekonomiczne” 2015, nr 224, s. 153.

swoich potrzeb. W ujęciu ekonomicznej teorii informacji oraz ekonomicznej teorii decyzji rachunkowość jest systemem informacyjnym przedsiębiorstwa⁷.

To nie rachunkowość jest kolonizowana, a rachunkowość powinna kolonizować pod względem informacyjnym inne obszary działania podmiotu gospodarczego. Można odwołać się w tym miejscu do idei budowy systemów informatycznych klasy ERP, które integrują informację o zasobach przedsiębiorstwa z różnych obszarów: księgowości, logistyki produkcji, logistyki magazynowej, relacji z klientami itp. Moduł księgowości jest tylko jednym z wielu modułów systemu. Czy jednak oznacza to, że przetwarzanie danych na potrzeby rachunkowości należy ograniczyć tylko do modułu księgowości?

Rachunkowość partycypacyjna, o której jeszcze kilka lat temu pisano jako o potencjalnym kierunku rozwoju rachunkowości, staje się faktem. W przypadku rachunkowości partycypacyjnej systemem przetwarzania danych o zjawiskach i procesach gospodarczych dotyczących określonego podmiotu gospodarczego współprowadzony jest przez interesariuszy podmiotu, nie tylko wewnętrznych, ale w szczególności zewnętrznych. Zarówno w procesie zasilania danymi oraz ich przetwarzania, jak i prezentowania informacji współdziałają podmioty z otoczenia przedsiębiorstwa. Ciągłe jednak za system przetwarzania danych odpowiedzialny pozostaje podmiot stosujący rachunkowość partycypacyjną.

Dzisiejsze rozwiązania technologiczne nie tylko „otwierają” księgi rachunkowe (systemy informacyjne podmiotów), lecz także je integrują. Kilkanaście lat temu powszechne zastosowanie systemów klasy ERP umożliwiło integrację danych w ramach danego podmiotu. Dzięki systemom klasy ERP użytkownicy tych systemów w ramach danego podmiotu gospodarczego współdzielą dane i tym samym zwiększają efektywność procesów zachodzących w organizacji. Obecnie oczekujemy integracji i interakcji z interesariuszami z otoczenia podmiotu gospodarczego. Pomocna w tym względzie może okazać się technologia *blockchain*, która w sposób względnie bezpieczny otwiera systemy informacyjne przedsiębiorstw na innych użytkowników, którzy nie tylko posiadaliby dostęp do wybranych fragmentów baz danych, lecz także aktywnie uczestniczyli w dostarczaniu danych.

Wyzwaniem rachunkowości nie jest wycena (pomiar), lecz właściwa interpretacja zjawisk zachodzących w podmiocie i jego otoczeniu, aby odczekać dane opisujące dane zjawisko w taki sposób, by w kolejnym etapie przetwarzania danych wygenerować obraz użyteczny dla odbiorcy informacji. Nadawanie zdarzeniom gospodarczym atrybutów ułatwiających dalsze przetwarzanie danych jest jednym

⁷ M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości. Podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014, s. 70.

z najpoważniejszych wyzwań rachunkowości. Przykładem niech będzie zdarzenie gospodarcze polegające na transakcji kupna – sprzedaży, którego cechowanie nie możemy ograniczać do cech typu data transakcji, kwota netto, kwota VAT, termin płatności czy dekretacji wskazującej na konta księgowo. Potrzebne są dane odzwierciedlające również kontekst zachodzących zdarzeń gospodarczych, który pozwoliłby na właściwszą interpretację skutków zdarzenia gospodarczego, tym samym dokładniejszą jego wycenę. Jak argumentuje Mattessich⁸, zarówno informacja, jak i wycena są zależne od celu lub kontekstu, a po drugie obie one są niezbędne do podejmowania decyzji ekonomicznych.

Wyłania się zatem kolejne wyzwaniem przed rachunkowością, czyli wielowymiarowość. Choć dylemat jest nienowy w debacie, by wspomnieć propozycje trzech wymiarów przetwarzania danych zaproponowanych przez Y. Ijiri⁹, pozostaje ciągle przedmiotem rozważań świata nauki poszukującego właściwego rozwiązania.

Jeszcze nie tak dawno jedną z istotnych cech jakościowych sprawozdawczości finansowej była jednolitość wyceny. Dość prowokacyjnie użyto czasu przeszłego, choć mowa w tym przypadku nie o rezygnacji z jednolitości wyceny, a raczej o różnorodności interpretacyjnej informacji wygenerowanych przez rachunkowość. Odnosząc się do alegorii puzzli, można wyobrazić sobie dość specyficzne elementy, które po ułożeniu i ponownym rozrzuceniu ze względu na specyficzną potrzebę informacyjną (odmienny dylemat decyzyjny) układają się w odmienny obraz. Otrzymane obrazy zachowują jednak ten sam kształt, co więcej, każdy element, choć odmiennie ułożony, pasuje jeden do drugiego. Wyzwaniem współczesnej rachunkowości jest utrzymanie jednolitości metodologii układania puzzli z jednoczesnym zachowaniem jej wielowymiarowości. Pomocne stają się *big data* i wykorzystywane na jej potrzeby systemy klasy *business intelligence* czy również sztuczna inteligencja. W zachowaniu wiarygodności danych jednolitości metodologii układania puzzli pomocna natomiast może się okazać technologia *blockchain*. Jej wykorzystanie umożliwi interesariuszom podmiotu gospodarczego jednoczesny dostęp do danych, przekazując również wszelkie istotne aktualizacje w czasie zbliżonym do rzeczywistego – mniej uciążliwy, dokładniejszy i bardziej przejrzysty system sprawozdawczy podmiotu gospodarczego. Ponieważ w technologii *blockchain*, szczególnie w publicznych typach *blockchainów*, wszyscy uczestnicy współdzielą dostęp do danych (księgi rachunkowej), każda aktualizacja łańcucha bloków jest regulowana przez mechanizm konsensusu, który umożliwia wysoki stopień niezmienności i powoduje, że wszyscy mają tę samą kopię łańcucha bloków, co skutkuje wysokim stopniem wspólnego

⁸ R. Mattessich, *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge Taylor and Francis Group, London – New York 2011, s. 307.

⁹ Y. Ijiri, *Theory of accounting measurement*, "Studies in Accounting Research" 1975, no. 10.

zrozumienia. Innymi słowy, uczestnicy *blockchain* zgadzają się co do „jednej prawdy” o danych zawartych w *blockchain* i żaden pojedynczy uczestnik nie może dokonywać zmian ani manipulować transakcjami¹⁰.

Technologia *blockchain* rozwiązuje dwie ważne kwestie w ekosystemie rachunkowości: po pierwsze zwiększa dokładność informacji, umożliwiając wielu stronom sprawdzenie danych wejściowych. Po drugie jeżeli jest stosowana w połączeniu z audytem, dostarcza dowodów badania, które można wykorzystać jako część umowy potwierdzającej zlecenia poświadczającego¹¹.

Jedną rzecz wydaje się niezaprzeczalną: rachunkowość partycypacyjna, rozumiana między innymi jako współtworzenie ksiąg rachunkowych przez interesariuszy danego podmiotu gospodarczego dzięki wykorzystaniu technologii *blockchain* staje się faktem. Wyznacza jeden z kierunków rozwoju rachunkowości, przed którym nie ma już odwrotu. Zmiana w sposobie postrzegania roli rachunkowości i podmiotu ją prowadzącego jest na tyle znacząca, że możemy mówić o nowym paradygmacie w rachunkowości – paradygmacie partycypacji. Nie kwestionuje on dotychczasowych osiągnięć nauki rachunkowości, lecz niewątpliwie wzbogaca dotychczasowy dorobek i otwiera szerokie pole do jej rozwoju. Owa partycypacja w jeszcze większym stopniu podkreśla komunikacyjną funkcję rachunkowości, jednocześnie zwiększając zaufanie interesariuszy do treści dostarczanych przez systemy rachunkowości podmiotów oraz użyteczność informacji¹².

Może należy zatem rozważyć odejście od wyręczania użytkowników informacji generowanych przez rachunkowość z interpretacji zjawisk. Czas, aby rachunkowość dostarczała dane gotowe do indywidualnych ocen i interpretacji wpływu zdarzeń gospodarczych na kondycję finansową i stan majątkowy podmiotu, wychodząc z założenia, że „nabywca” – użytkownik – podejmie racjonalne decyzje w oparciu o indywidualną interpretację danych. Indywidualizm metodyczny należy choć w części pozostawić odbiorcy informacji.

Według Mackaya¹³ pełna teoria informacji powinna obejmować teorie zarówno komunikacji Shannona, jak i informacji naukowej. Ta ostatnia powinna zajmować się problemami związanymi z tworzeniem reprezentacji lub ich układem w perspektywie obserwatora. Zaproponowana przez Mackaya jakościowa teoria informacji związana jest z pojęciem wiedzy, pojawia się w niej odbiorca „z krwi i kości”, którego stan wiedzy rośnie w stopniu zależnym od otrzymanej informacji. Musi

¹⁰ M. Kowalczyk, R. Napieček, *Technologia blockchain w rachunkowości*, CeDeWu, Warszawa 2021.

¹¹ J.M. Mccomb, S.W. Smalt, *The rise of blockchain technology and its potential for improving the quality of accounting information*, 2018, s. 1–7.

¹² M. Kowalczyk, dz. cyt.

¹³ D. Mackay, *Measuring Information*, w: tegoż, *Information, Mechanism and Meaning*, MIT, 1969, s. 10.

ona opisywać fakt, że odbiorca po otrzymaniu informacji wie coś, czego nie wiedział wcześniej.

Niewątpliwie w ostatnich latach stopień przetworzenia danych pierwotnych przed ich prezentacją ulegał zdecydowanemu zwiększaniu, rachunkowość stała się nauką o metadanych, ignorując jednocześnie rosnącą świadomość ekonomiczną użytkowników informacji generowanych przez rachunkowość, przy okazji zmniejszając obiektywizm przy interpretacji zjawisk gospodarczych i ich wpływu na obraz kondycji finansowej podmiotu gospodarczego. Pytanie zatem, czy to jest właściwy kierunek dalszego rozwoju rachunkowości?

Rachunkowość, chcąc pozostać źródłem użytecznej informacji dla szerokiego grona odbiorców, powinna przetwarzać i prezentować również informacje niefinansowe, które mogłyby mieć wpływ na dokonywaną wycenę czy szerzej – interpretację wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego.

Z drugiej strony technologie wykorzystywane w rachunkowości umożliwiają włączenie w proces przetwarzania danych rachunkowych większego grona interesariuszy. Koncepcja rachunkowości partycypacyjnej możliwa natomiast do zastosowania dzięki nowoczesnym technologiom informatycznym może przywrócić utracony obiektywizm, a w szczególności przełamać w przyszłości monopol na wiedzę o rzetelnym i wiernym obrazie podmiotu.

Bibliografia

- Chambers R.J., *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Scholars Book, Houston 1966.
- Dobija M. (red.), *Teoria rachunkowości. Podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014.
- Ijiri Y., *Theory of accounting measurement*, "Studies in Accounting Research" 1975, no. 10.
- Karmańska A., *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71 (127), s. 125–146, DOI: 10.5604/16414381.1061652 (dostęp: kwiecień 2023).
- Kowalczyk M., Napieček R., *Technologia blockchain w rachunkowości*, CeDeWu, Warszawa 2021.
- Mackay D., *Information, Mechanism and Meaning*, MIT 1969.
- Mattessich R., *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge Taylor and Francis Group, London, New York 2011.
- Mccomb J.M., Smalt S.W., *The rise of blockchain technology and its potential for improving the quality of accounting information*, 2018.
- Micherda B., Świetła K., *Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Warszawa 2013, Difin.

Napiecek R., *Rachunkowość partycypacyjna, czyli koniec z monopolem na wiedzę*, „Studia Ekonomiczne” 2015, nr 224, s. 151–158.

Sojak S., *Paradygmaty w rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego” 2011, nr 25, s. 639–652.

Sterling R.R., *Confessions of a Failed Empiricist*, “Advances in Accounting” 1988, no. 6, s. 3–35.

III.8

Nurty zainteresowań i obawy ludzi związanych z rachunkowością

prof. dr hab. Waldemar Gos

Uniwersytet Szczeciński

<https://orcid.org/0000-0003-1182-4550>

podatki – pierwsze skrzypce, neurorachunkowość na szarym końcu, pytasz – Chat GPT odpowiada – na większość pytań sensownie, uwaga na prawdę objawioną, atrybuty: odpowiedzialność i zwinność ludzi rachunkowości, kolonizacja (tak czy tak) nieunikniona

Problemy dotyczące statusu, miejsca w świecie nauki, praktycznych wyzwań rachunkowości zajmują mnie od dawna. Można je rozpatrywać z różnych perspektyw, na przykład metodologii, przeglądu literatury przedmiotu, oczekiwań interesariuszy, własnych doświadczeń itd. Myśląc o przyszłości rachunkowości, w tym opracowaniu podjąłem próbę odpowiedzi na następujące pytania: Jakie tematy obecnie nurtują księgowych? Czy robotyzacja i sztuczna inteligencja zastąpi księgowych? Jak uczyć rachunkowości? W poszukiwaniu odpowiedzi na nie przeanalizowałem posty zamieszczane na portalach społecznościowych, spisy treści miesięcznika „Rachunkowość” oraz model językowy Chat GTP. Ponadto sięgnąłem do literatury, regulacji prawnych, analiz przypadków. Oparłem się także na własnych doświadczeniach i tzw. obserwacjach uczestniczących, bezpośrednich. Ich wynikami dzielę się poniżej.

Aktualne tematy nurtujące księgowych

W celu odpowiedzi na pierwsze pytanie: Co nurtuje księgowych?, dokonano przeglądu:

- 1) spisów treści miesięcznika „Rachunkowość”, wydawanego przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce;
- 2) dwóch grup funkcjonujących na portalach społecznościowych, oznaczonych na potrzeby niniejszego opracowania jako grupa A (badania dotyczą 2023 r.) i B (badania dotyczą 2022 r.)¹.

Treści i liczbę artykułów oraz konsultacji prezentowanych w miesięczniku „Rachunkowość” zawiera tabela 1, tematy i liczba postów zamieszczonych na danej grupie społecznościowej jest natomiast ujęta w tabeli 2. W dzisiejszych czasach serwisy społecznościowe stanowią ważne narzędzie do komunikacji międzyludzkiej. Społeczności często wyrażają tam swoje opinie na poszczególne tematy i wchodzą ze sobą w dyskusje.

Tabela 1. Tematyka artykułów i konsultacji zamieszczonych w miesięczniku „Rachunkowość”

Wyszczególnienie	Rok					
	2012	2018	2019	2020	2021	2022
Artykuły						
Rachunkowość	29	14	22	17	13	14
Podatki	18	21	18	19	26	24
Inne	6	7	6	7	4	11
Konsultacje						
Rachunkowość	49	50	41	42	36	39
Podatki i prawo gospodarcze	71	54	48	45	54	41
Praca, świadczenia i ubezpieczenia	63	43	37	40	40	44

Źródło: opracowanie na podstawie: Spis treści, „Rachunkowość” 2022, nr 12.

Z danych tabel 1 i 2 wynika, że dominują tematy dotyczące interpretacji i stosowania prawa podatkowego. W tym miejscu warto przypomnieć podejścia do

¹ Liczba postów w danej grupie jest zróżnicowana. Dlatego w grupie A, w której jest duża liczba postów w miesiącu, badania zostały ograniczone do marca 2023 r., a w grupie B, charakteryzującej się zdecydowanie mniejszą liczbą zamieszczanych postów, badaniami został objęty cały 2022 r.

teorii rachunkowości zaproponowane przez Hendriksena i van Brede². Wymienieni autorzy wskazują między innymi na podejście podatkowe i prawne, które polega na tym, że zdarzenia gospodarcze rozpatruje się z perspektywy podatków i przepisów prawnych (nie zawsze prawa bilansowego) i jest typowe dla nowicjuszy w zawodzie księgowego.

Tabela 2. Tematy postów zamieszczane na grupach społecznościowych

Temat	Grupa społecznościowa A – marzec 2023 r.		Grupa społecznościowa B – 2022 r.
	liczba postów	struktura (w %)	
Podatek od towarów i usług (VAT)	16	11,5	6
Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT)	51	36,7	20
Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)	10	7,2	4
Ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne	22	15,8	0
Komputerowe systemy F-K i systemy współpracujące	8	5,7	1
Ujmowanie zdarzeń w księgach rachunkowych (ewidencja)	15	10,8	11
Koszty podatkowe	6	4,3	0
Sporządzanie sprawozdań finansowych	3	2,2	7
Prawo gospodarcze (cywilne, handlowe), regulacje prawne	5	3,6	7
Inne (schematy podatkowe, sprawy pracownicze, KRS, kalendarium księgowego)	3	2,2	2
Stowarzyszenie Księgowych w Polsce / dzień księgowego	0	0	10
Regulacja zawodu księgowego	0	0	4
Neurorachunkowość / rachunkowość behawioralna	0	0	6
Razem	139	100	78

Źródło: opracowanie własne.

W naszym kraju dominacja zagadnień podatkowych oraz związanych z prawem gospodarczym, prawem pracy i ubezpieczeń społecznych wynika z bardzo dużej zmienności prawa³. Nie wydaje się, aby prawo podatkowe, prawo ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych było w najbliższych latach ustabilizowane. Powoduje to, że księgowy musi w krótkim czasie aktualizować swoją wiedzę, a zakres tej aktualizacji

² E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 27–30.

³ Przykładem zmienności prawa może być liczba pozycji w dzienniku ustaw – w 2022 r. liczba pozycji wynosiła 2868, 2021 r. – 2507, w 2020 r. – 2463; <https://isap.sejm.gov.pl/> (dostęp: marzec 2023).

jest często bardzo duży. Jest to także dowód na kolonizację przez rachunkowość zagadnień, które nie wpisują się z jej teorię, ale muszą być przez nią przejęte, aby chronić interesy jednostki oraz osób nią zarządzających.

Sztuczna inteligencja w rachunkowości

Wykorzystanie sztucznej inteligencji i robotyzacji w rachunkowości jest przedmiotem wielu opracowań⁴. W tej części uwaga zostanie zwrócona na Chat GPT (*Generative Pretrained Transformer*), czyli model językowy opracowany przez firmę OpenAI, który umożliwia automatyczne generowanie tekstu na podstawie danych wejściowych. Przy wykorzystaniu Chatu GPT został przeprowadzony prosty eksperyment, polegający na zadawaniu pytań. Odpowiedzi na zadane pytania asystentowi Chat GPT są ujęte w tabeli 3.

Tabela 3. Odpowiedzi na pytania zadane asystentowi Chat GPT

Pytanie	Odpowiedź Chatu GPT
Co to jest „Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości”	Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości to coroczne wydarzenie, podczas którego spotykają się przedstawiciele katedr rachunkowości z uniwersytetów i szkół wyższych w Polsce, aby omówić najnowsze trendy i wyzwania w dziedzinie rachunkowości oraz wymienić się swoimi doświadczeniami. Podczas zjazdu prezentowane są wyniki badań naukowych prowadzonych przez przedstawicieli katedr rachunkowości, a także organizowane są panele dyskusyjne, wykłady i warsztaty z udziałem ekspertów z dziedziny rachunkowości, podczas których poruszane są najważniejsze zagadnienia związane z rachunkowością i finansami. Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości jest ważnym wydarzeniem dla środowiska naukowego zajmującego się rachunkowością, a także dla praktyków, którzy chcą poznać najnowsze trendy i rozwiązania w tej dziedzinie. Wydarzenie to stanowi platformę do wymiany wiedzy i doświadczeń między uczelniami oraz do nawiązywania kontaktów między pracownikami naukowymi, studentami i przedstawicielami biznesu

⁴ A. Bytniewski, *Założenia teoretyczne robotyzacji systemu rachunkowości*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 1996, nr 100; L. Borowiec, *Koszty i korzyści finansowe wdrożenia robotyzacji wybranych procesów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(2), s. 11–26; M. Remlein i in., *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 47–65; M. Łada, *Kryteria robotyzacji procesów biznesowych: badania eksploracyjne*, „e-mentor” 2022, nr 97(5), s. 5–12; J. Luo, O. Meng, Y. Cai, *Analysis of the impact of artificial intelligence application on the development of accounting industry*, „Open Journal of Business and Management” 2018, no. 6(4), s. 850–856. C. Greenman, *Exploring the impact of artificial intelligence on the accounting profession*, „Journal of Research in Business, Economics and Management” 2017, no. 8(3), s. 1451.

Pytanie	Odpowiedź Chatu GPT
Co to jest kolonizacja rachunkowości?	<p>1) Kolonizacja rachunkowości to teoria postulująca, że zachodnie idee rejestracji zostały narzucone innym krajom, a te kraje były zmuszone do tworzenia tych idei, nawet jeśli nie odnoszą się one do ich systemów rejestracji.</p> <p>2) Kolonizacja rachunkowości to proces wdrożenia nowej technologii i narzędzi w celu usprawnienia zarządzania rachunkowością.</p>
Co to jest rachunkowość?	<p>Rachunkowość to dziedzina wiedzy i działalność gospodarcza, która zajmuje się zbieraniem, klasyfikowaniem, analizowaniem, interpretowaniem i prezentowaniem informacji finansowych dotyczących działalności przedsiębiorstw, organizacji non-profit, jednostek sektora publicznego oraz innych podmiotów gospodarczych.</p> <p>Celem rachunkowości jest zapewnienie rzetelnych, wiarygodnych i obiektywnych informacji o sytuacji finansowej i wynikach działalności przedsiębiorstwa oraz dostarczanie tych informacji interesariuszom zewnętrznym, przykładowo takim jak inwestorzy, kredytodawcy, dostawcy</p>
Co to są księgi rachunkowe?	<p>Księgi rachunkowe obejmują różne dokumenty, takie jak dziennik, księgę główną, zestawienia oraz bilanse i rachunki zysków i strat. Dziennik jest miejscem, gdzie rejestrowane są wszystkie transakcje finansowe w firmie, natomiast księga główna to podsumowanie tych transakcji. Zestawienia są używane do monitorowania stanu finansowego przedsiębiorstwa, a bilanse i rachunki zysków i strat prezentują wyniki finansowe firmy</p>
Czy roboty zastąpią księgowych?	<p>Choć rozwój technologii i automatyzacja procesów biznesowych zmieniają charakter wielu zawodów, to według mnie w przypadku zawodu księgowego, roboty nie zastąpią całkowicie ludzi.</p> <p>Istnieją na rynku już narzędzia informatyczne i oprogramowanie, które pomagają w automatyzacji pewnych procesów księgowych, np. przetwarzanie dokumentów, księgowanie faktur, generowanie raportów, ale nadal istnieją obszary, które wymagają interwencji człowieka.</p> <p>Przed wszystkim, księgowi pełnią ważną rolę jako doradcy finansowi dla swoich klientów. Posiadają oni specjalistyczną wiedzę w dziedzinie rachunkowości i finansów, którą wykorzystują w codziennej pracy, a także w kontaktach z klientami. Często pomagają oni w interpretacji danych finansowych, analizie ryzyka i podejmowaniu decyzji biznesowych.</p> <p>Dodatkowo, księgowi często obsługują bardziej złożone procesy księgowe, takie jak audyt czy sporządzanie złożonych raportów finansowych, które wymagają analizy i interpretacji danych. W takim przypadku, ludzka wiedza i doświadczenie są niezbędne.</p> <p>Wydaje mi się, że w przyszłości, automatyzacja procesów księgowych będzie się rozwijać, a rolą księgowych będzie wykorzystywanie nowych narzędzi i technologii do usprawniania swojej pracy. Jednak, ze względu na specyfikę pracy i potrzebę dostarczenia usług finansowych wysokiej jakości, wciąż będą potrzebni ludzie</p>
Czy sztuczna inteligencja zastąpi księgowego?	<p>Sztuczna inteligencja (AI) i rozwijająca się automatyzacja procesów biznesowych mogą wpłynąć na sposób, w jaki pracują księgowi. AI może pomóc w automatyzacji rutynowych zadań księgowych, takich jak przetwarzanie faktur, obsługa płatności czy raportowanie finansowe. Może to zwiększyć wydajność pracy i pomóc księgowym skupić się na bardziej złożonych zadaniach, takich jak analiza danych finansowych i opracowywanie strategii finansowych.</p> <p>Jednakże wciąż istnieją zadania, które wymagają od księgowych ludzkiego wkładu i interakcji z klientami, a także rozumienia kontekstu biznesowego i podejmowania decyzji opartych na ich wiedzy i doświadczeniu. Księgowi mają również do czynienia z różnorodnymi problemami, które wymagają rozwiązania indywidualnego, co stanowi wyzwanie dla automatyzacji.</p>

cd. tabeli 3

Pytanie	Odpowiedź Chatu GPT
	<p>W związku z tym można powiedzieć, że AI i automatyzacja nie zastąpią całkowicie roli księgowych, ale raczej będą służyć jako narzędzie do usprawniania ich pracy i zwiększania efektywności. Księgowi, którzy będą potrafili wykorzystać AI w swojej pracy i dostosować się do zmieniającej się sytuacji, będą mieli przewagę konkurencyjną i będą w stanie zapewnić wysoką jakość usług księgowych.</p>
<p>Czy zawód księgowego powinien być certyfikowany?</p>	<p>Tak, zawód księgowego powinien być certyfikowany, co oznacza, że osoba wykonująca ten zawód powinna posiadać odpowiednie kwalifikacje, wiedzę i umiejętności. W wielu krajach, w tym w Polsce, istnieją organizacje zawodowe, które przyznają certyfikaty księgowym, którzy spełniają określone wymagania. W Polsce najbardziej rozpoznawalnymi organizacjami certyfikującymi księgowych są Krajowa Izba Biegłych Rewidentów oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.</p> <p>Certyfikacja księgowych zapewnia pracodawcom i klientom, że osoba zajmująca się ich sprawami finansowymi posiada wymagane umiejętności i wiedzę oraz przestrzega odpowiednich standardów etycznych. Ponadto, certyfikacja stanowi także formę kontroli jakości w branży księgowości.</p> <p>Warto jednak zauważyć, że posiadanie certyfikatu nie gwarantuje doskonałej jakości usług księgowych. Wiedza i umiejętności są tylko jednymi z wielu czynników wpływających na jakość pracy księgowego. Dlatego ważne jest, aby wybierając usługi księgowe, kierować się również referencjami, doświadczeniem i jakością obsługi oferowanej przez daną firmę lub osobę.</p>
<p>Jak zaksięgować WZ?</p>	<p>Aby zaksięgować WZ (Wydanie Zewnętrzne), należy przejść przez następujące kroki:</p> <p>Sprawdź, czy WZ zostało poprawnie wypełnione i czy zawiera wszystkie niezbędne informacje, takie jak nazwisko klienta, adres, datę wydania, numer faktury, a także informacje o ilości i rodzaju towarów.</p> <p>Przygotuj dokument księgowy, który będzie odpowiadał rodzajowi WZ. Na przykład, jeśli towar został wydany na fakturę, należy przygotować wpis w księdze przychodów i kosztów, a jeśli towar został wydany na magazyn, należy przygotować wpis w księdze magazynowej.</p> <p>Dokonaj wpisu księgowego, korzystając z numeru WZ jako odniesienia. Na przykład, jeśli wydanie towaru miało miejsce na fakturę, należy dodać przychód z tej faktury do odpowiedniego konta przychodów. Jeśli wydanie towaru miało miejsce na magazyn, należy dodać wartość towaru do konta stanu magazynowego.</p> <p>Upewnij się, że wszystkie informacje zostały wprowadzone poprawnie i dokładnie. Sprawdź, czy wartości liczbowe się zgadzają, a wszystkie konta są przypisane prawidłowo.</p> <p>Zapewnij, że wpis księgowy jest zgodny z innymi dokumentami księgowymi, takimi jak faktura czy umowa sprzedaży.</p> <p>Po wykonaniu tych kroków WZ powinno być poprawnie zaksięgowane w księgach rachunkowych. W razie wątpliwości lub pytań należy skonsultować się z księgowym lub specjalistą od finansów.</p>
<p>Co wpisać w pozycję rachunku przepływów pieniężnych „Zmiana stanu należności”?</p>	<p>Pozycja rachunku przepływów pieniężnych „Zmiana stanu należności” odnosi się do zmiany kwoty należności, jakie przedsiębiorstwo ma do odebrania od swoich kontrahentów.</p> <p>Jeśli wartość należności wzrosła, należy wpisać ją w rubrykę „przyrost” w części „operacyjnej” rachunku przepływów pieniężnych. Natomiast, jeśli wartość należności zmniejszyła się, wpisuje się ją w rubryce „spadek”.</p> <p>Warto zauważyć, że rachunek przepływów pieniężnych nie bierze pod uwagę samych faktur czy rachunków, lecz jedynie wpłynięcie lub wypłynięcie gotówki z tytułu tych należności.</p>

Pytanie	Odpowiedź Chatu GPT
	Przykładowo, jeśli przedsiębiorstwo sprzedało produkty na kredyt w wysokości 10 000 zł i otrzymało w trakcie badanego okresu 7000 zł, to w rubryce „przrost” rachunku przepływów pieniężnych należy wpisać kwotę 7000 zł, czyli tę, która wpłynęła na rachunek bankowy przedsiębiorstwa.
Kto podpisuje sprawozdanie finansowe?	W Polsce sprawozdanie finansowe zatwierdza zarząd spółki, a następnie podpisuje je członek zarządu (zazwyczaj prezes lub wiceprezes) oraz osoba odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg rachunkowych (zazwyczaj główny księgowy lub osoba pełniąca tę funkcję). Należy pamiętać, że sprawozdanie finansowe powinno zawierać podpis osoby, która jest upoważniona do jego podpisania, tj. osoby posiadającej pełnomocnictwo do reprezentowania spółki. Dodatkowo, w przypadku spółek notowanych na giełdzie, sprawozdanie finansowe powinno zostać zatwierdzone przez walne zgromadzenie akcjonariuszy przed podpisaniem przez członków zarządu i głównego księgowego. Podpisane sprawozdanie finansowe jest następnie składane do właściwego urzędu rejestrowego (KRS) w celu jego rejestracji.
Czy zapłacone kary, grzywny są kosztem uzyskania przychodów?	Tak, w większości przypadków zapłacone kary i grzywny są kosztem uzyskania przychodów. Zgodnie z polskim prawem podatkowym koszty uzyskania przychodów to wydatki poniesione w celu osiągnięcia lub zachowania przychodów, z wyjątkiem wydatków wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jako koszty nierefundowane lub niedopuszczalne do odliczenia. Wśród kosztów nierefundowanych lub niedopuszczalnych do odliczenia jako koszty uzyskania przychodów znajdują się m.in. kary umowne, mandaty oraz grzywny nakładane na przedsiębiorców z tytułu naruszenia przepisów prawa lub umów. Jednakże, w przypadku kary orzeczonej przez sąd w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, np. za naruszenie przepisów podatkowych, koszt taki może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.
Wynagrodzenie pracownika wynosi 5000 zł brutto, jaka jest kwota do wypłaty?	Sumując składki na ubezpieczenia społeczne (686 zł) i podatek dochodowy (483,20 zł), otrzymujemy łączną kwotę potrąceń w wysokości 1169,20 zł. Kwota do wypłaty pracownika wynosi więc: 5000 zł – 1169,20 zł = 3830,80 zł.

Źródło: opracowanie na podstawie pytań z Chat GPT (<https://platform.openai.com/docs/guides/chat>) (dostęp: marzec 2023).

Ustosunkowując się do odpowiedzi Chatu GPT na zadane pytania, można stwierdzić, że:

- 1) odpowiedzi są właściwe dla pytań dotyczących tego, co to jest rachunkowość oraz kolonizacja rachunkowości; w szczególności warto się odnieść do pojęcia *kolonizacja rachunkowości*; według Chatu GPT ma ona dwa znaczenia, które są słuszne; wydaje się jednak, że niniejsze pojęcie jest o wiele szersze, gdyż kolonizacja rachunkowości może oznaczać również przejmowanie przedmiotu rachunkowości przez inne subdyscypliny naukowe składające się na dyscyplinę „ekonomia i finanse” oraz „nauki o zarządzaniu i jakości”;

- 2) podgląd Chatu GTP dotyczący robotyzacji rachunkowości oraz wykorzystania sztucznej inteligencji w rachunkowości jest wyważony i wydaje się najbardziej prawdopodobny;
- 3) na niektóre pytania Chat GTP udzielił błędnych odpowiedzi, na przykład: kto podpisuje sprawozdanie finansowe, ile wynosi kwota do wypłaty dla pracownika oraz czy zapłacone grzywny są kosztem podatkowym; warto jednak podkreślić, że są tworzone nowsze generacje Chatu GTP, które mają zdolność uczenia się, co będzie powodowało, że liczba błędów będzie mniejsza, a może w przyszłości minimalna.

Kształcenie księgowych a sztuczna inteligencja

Omawiając zagadnienia dotyczące kształcenia księgowych i wykorzystania w tym procesie sztucznej inteligencji, warto zwrócić uwagę na wypowiedź B. Gatesa⁵. Zgodnie z jego przewidywaniami w tym zakresie należy spodziewać się poniższych zdarzeń:

- 1) w ciągu najbliższych 5–10 lat sztuczna inteligencja może zmienić edukację, zapewniając treści dostosowane do stylów uczenia się, a także dowiadując się, co motywuje poszczególnych uczniów i co sprawia, że tracą oni zainteresowanie przedmiotami;
- 2) nawet gdy technologia zostanie udoskonalona, kształcenie nadal będzie zależało od dobrych relacji między uczniami a nauczycielami, co oznacza, że sztuczna inteligencja „wzmocni, ale nigdy nie zastąpi pracy, którą uczniowie i nauczyciele wykonują wspólnie w klasie”⁶.

Współczesna rzeczywistość sprawia, że proces nauki jest procesem ciągłym (uczenie się przez całe życie, ang. *Lifelong Learning*, LLL), w którym należy wykorzystywać nowe możliwości technologiczne. Przykładowo czas pandemii był wielkim wyzwaniem dla całego środowiska akademickiego, które musiało błyskawicznie dostosować się do nowych warunków pracy. Można zaryzykować tezę, że zarówno nauczyciele akademicy, jak i studenci oraz słuchacze studiów podyplomowych pokonali różne bariery techniczne i komunikacyjne.

Niewątpliwie sztuczna inteligencja będzie w przyszłości stosowana w procesie kształcenia. Nie można jednak dokładnie przewidzieć zakresu tego wykorzystania. Wydaje się, że obecnie można wykorzystać narzędzia sztucznej inteligencji, na przykład Chat GTP, nie można jednak informacji wygenerowanych przez sztuczną inte-

⁵ <https://businessinsider.com.pl/technologie/rozpoczela-sie-era-sztucznej-inteligencji-ostrzegawczy-list-billa-gatesa/qjrl8js> (dostęp: marzec 2023).

⁶ <https://businessinsider.com.pl/technologie/rozpoczela-sie-era-sztucznej-inteligencji-ostrzegawczy-list-billa-gatesa/qjrl8js> (dostęp: marzec 2023).

ligencję traktować jako „prawdy objawionej”, gdyż na obecnym etapie mogą być to informacje wprowadzające w błąd.

Jak określono, robotyzacja i sztuczna inteligencja może pomóc w automatyzacji rutynowych zadań księgowych, takich jak przetwarzanie faktur, obsługa płatności czy raportowanie finansowe. Może to zwiększyć wydajność pracy i pomóc księgowym skupić się na bardziej złożonych zadaniach, takich jak interpretacja danych finansowych, doradztwo finansowe.

Z moich doświadczeń wynika, że nie można dokonać prawidłowej oceny sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki, jeżeli nie zna się treści ekonomicznej zdarzeń gospodarczych, elementów sprawozdania finansowego, zasad pomiaru oraz wyceny zdarzeń gospodarczych i ich ujmowania w księgach rachunkowych, prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Dlatego w kształceniu księgowych należy zwracać uwagę na poniższe kwestie.

- 1) Przekazywane treści z zakresu rachunkowości powinny być omawiane z wielu perspektyw: prawa bilansowego, prawa podatkowego i gospodarczego oraz – często – w kontekście teorii ekonomii czy teorii zarządzania. Na przykład nie można omówić o modelu rachunek kosztów działań bez wskazania na regulacje prawa bilansowego dotyczące kosztu wytworzenia oraz „analiza wartości użytkowej produktu dla klienta”, ważnej w teorii ekonomii. Nie można wyjaśnić zasad uznawania przychodu ze sprzedaży wyrobów w księgach rachunkowych, jeżeli nie będzie nawiązania do kodeksu cywilnego. Oznacza to, że rachunkowość musi korzystać, tj. rozpoznawać i przejmować dla własnego użytku, z teorii, koncepcji, rozwiązań, podstaw prawnych z innych dyscyplin lub subdyscyplin. Wynika to z natury jej funkcji informacyjnej i cech określających profesjonalizm z tym związany.
- 2) W nauczaniu, często trudnych i złożonych zagadnień, należy wykorzystać sposoby tłumaczenia podstaw rachunkowości opracowanych przez naszych mistrzów. Nie można sobie bowiem wyobrazić sytuacji, w której w nauczaniu rachunkowości nie będzie omówionych kwestii teoretycznych, stanowiących podwaliny stosowania metody bilansowej i – w konsekwencji – używania w praktyce kont księgowych.
- 3) Ponadto w kształceniu księgowych konieczne jest wykorzystywanie rozwiązań technicznych i technologicznych, które mogą sprzyjać nie tylko przyswojeniu wiedzy. Mogą bowiem doskonalić także profesjonalne techniczne umiejętności, niezbędne w wykonywaniu zawodów związanych z rachunkowością.

Podsumowanie

Moja ponad 40-letnia przygoda z rachunkowością pozwala na podzielenie się następującymi refleksjami.

- 1) Księgowi i nauczyciele rachunkowości zawsze potrafili się dostosować do zmienności regulacji prawnych, oczekiwań interesariuszy rachunkowości. Byli i są otwarci na nowości techniczne. Robotyzacja i sztuczna inteligencja jest bardzo potrzebna księgowym, pozwala bowiem zmniejszyć pracochłonność prowadzenia rachunkowości. Końcową decyzję związaną z ujęciem zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych i ich prezentacją w sprawozdaniu finansowym podejmuje jednak człowiek. To między innymi księgowy, składając podpis pod sprawozdaniem finansowym, odpowiada za jego rzetelność, a nie przykładowo asystent Chat GPT.
- 2) Rachunkowość zawsze starała się być pomocna w prowadzeniu biznesu. W tym miejscu warto odwołać się do podręczników z zakresu rachunkowości wydanych przed 1989 r. Treści ujęte w tym podręcznikach były odkrywane przez inne subdyscypliny z zakresu nauk ekonomicznych często po 1989 r.
- 3) Nie można wyznaczyć precyzyjnych granic rachunkowości, a kolonizacja rachunkowości i innych subdyscyplin przez rachunkowość trwa i wydaje się być nieunikniona. Jako przykłady można wskazać takie pojęcia jak: *model biznesu, instrumenty finansowe, rachunek aktuarialny, umowy handlowe*. Bez znajomości tych zagadnień trudno ujmować zdarzenia gospodarcze w księgach rachunkowych. Oznacza to, że coraz bardziej zauważalne jest w rachunkowości podejście interdyscyplinarne, które będzie się rozwijało.
- 4) Wiele subdyscyplin z zakresu dyscypliny „ekonomia i finansowe” oraz dyscypliny „nauki o zarządzaniu i jakości”, korzysta z informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, które są ujęte w różnych bazach. Szkoda, że analiza tych danych jest nieraz prowadzona bez próby poznania ich treści ekonomicznej.

Bibliografia

- Borowiec L., *Koszty i korzyści finansowe wdrożenia robotyzacji wybranych procesów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(2).
- Bytniewski A., *Założenia teoretyczne robotyzacji systemu rachunkowości*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 1996, nr 100.
- Greenman C., *Exploring the impact of artificial intelligence on the accounting profession*, “Journal of Research in Business, Economics and Management” 2017, no. 8(3).

Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.

<https://isap.sejm.gov.pl/> (dostęp: marzec 2023).

<https://businessinsider.com.pl/technologie/rozpoczela-sie-era-sztucznej-inteligencji-ostregawczy-list-billa-gatesa/qjrl8js> (dostęp: marzec 2023).

<https://platform.openai.com/docs/guides/chat> (dostęp: marzec 2023). Luo J., Meng O., Cai Y., *Analysis of the impact of artificial intelligence application on the development of accounting industry*, "Open Journal of Business and Management" 2018, no. 6(4).

Łada M., *Kryteria robotyzacji procesów biznesowych: badania eksploracyjne*, „e-mentor” 2022, nr 97(5).

Remlein M. i in., *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1).

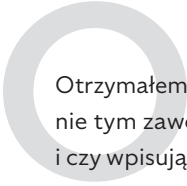
III.9

Perspektywa odwróconej kolonizacji rachunkowości

dr hab. Waldemar Dotkuś, prof. em. UEW

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
<https://orcid.org/0009-0003-5523-5376>

miar, wycena, suwaki, liczydła, arytmometry, sumator Addi 7, Ascoty i IBM-y, socjalistyczna kategoria ekonomiczna kapitałów wspólnych, odwrócona kolonizacja, kolonizacji etap końcowy



Otrzymałem zadanie do wykonania: reminiscencje na temat rachunkowości w życiu, nie tym zawodowym, ale po prostu – życiu. Oto one. Niech czytelnik oceni, jak i czy wpisują się one w problematykę kolonizacji rachunkowości.

Pomiar, wycena

Pierwsza połowa lat 50. to czas odbudowy, lizania powojennych ran, ekspresowej edukacji. Często pod okiem doświadczonych pracowników i nauczycieli wykształconych w okresie międzywojennym, *notabene* w kraju, który przez ponad 120 lat był zdominowany przez odmienne kultury. Wbrew pozorom pozaborowe obciążenia długo jeszcze rzutowały na świadomość i postawy naszych pedagogów.

Kiedy byłem małym chłopcem, któreś nocy obudził mnie rytmiczny stukot drewna oraz podniesione głosy. To moja mama spierała się ze swoim bratem. Zaspany wszedłem do pokoju. Na stole rozłożone były płachty papierów z wyrysowanymi kolumnami wypełnionymi liczbami. Dwukolorowe, fioletowo-czerwone kopiowe ołówki leżały rozrzucone obok dużych liczydeł. To pierwsze księgowo utensylia,

które ujrzałem tamtej nocy. Sprzeczka, która obok stuków koralu liczydeł mnie obudziła, dotyczyła brakujących groszy, które powodowały „brak jakiejś równowagi”. Miałem w skarbonce uciulane grosze i byłem gotów zaoferować je, aby móc spokojnie spać. Moja propozycja została jednak odrzucona. A przecież tak łatwo było zażegnać spór. Prowadząc mnie rano do przedszkola, mama wyjaśniła mi, że nad ranem udało jej się znaleźć brakujące dwadzieścia groszy. Podobno w ten sposób równowaga została przywrócona.

Z prawem wartości zapoznałem się na podwórku. Popularnymi grami powojennych dzieciaków, bawiących się bez nadzoru, buszujących po niezagospodarowanych poniemieckich piwnicach były palant, klipa, gra w dołki, gra w ściankę czy cymbergaj. Cztery ostatnie wymagały posiadania monet. Te znajdowaliśmy w różnych zakamarkach piwnic czy też domowych szufladach. Przy grze w dołki lub ścianki ważna była moneta, dzięki której pokonywało się przeciwników. Mieliśmy, my, dzieciaki, sporo takich monet, srebrnych z lat od 1600 do czasów ówczesnych. Ponieważ nie potrafiliśmy jeszcze dobrze czytać, znaczenie miały takie cechy jak wielkość monety, jej ciężar i „poślizg”. One też wyznaczały wartość przy wymianie na inną monetę (lub monety). Pewnego dnia pojawił się na podwórku dorosły mężczyzna, który zaoferował nam, dzieciakom, kupno monet, którymi graliśmy lub które stanowiły nasze zapasy. Skrzętnie pochowaliśmy te, które według nas były najlepszymi do gry, a pozostałe sprzedaliśmy. Moim marzeniem było, aby młodszemu kuzynowi kupić pluszowego królika. Wówczas kosztował 30 złotych. Jak pamiętam, wydałem w zamian za tę kwotę kilkanaście srebrnych monet z XVII i XVIII w., a także kilka monet z Piłsudskim. Transakcja wydała się satysfakcjonująca dla obu stron. I tu paralela: początek lat 90., pierwsze procesy transformacji własnościowej w Polsce. Prokurator pyta nas, dlaczego przedsiębiorstwo zostało sprzedane tak tanio, gdy wyniki naszej wyceny, której dokonaliśmy wieloma metodami, wyznaczyły przedział, a cena transakcji nie oscylowała wokół wartości najwyższej. I wówczas opowiedziałem panu prokuratorowi historię sprzedaży monet i konsensusu, jaki strony osiągnęły z tej transakcji. Ku zadowoleniu nabywającego, mojego kuzyna i moim, króliczek był nasz. Ponadto w tamtym czasie miarą wartości dla nas była użyteczność, a zatem nie to, z jakiego metalu była bita moneta, a jakie posiadała parametry przydatne, np. w grze w cymbergaj. Wówczas ważna była także umiejętność werbalnego opisu monet, liczba oraz ich użyteczność. Przy czym liczba wymagała umiejętności liczenia. Do pewnego momentu palce obu rąk wystarczały do jej wyrażenia. Po kilkudziesięciu latach, dzięki literaturze, poznałem sposoby liczenia przedmiotów z wykorzystaniem części ciała¹. Szkoda, że wówczas

¹ S. Sojak, *Z abakusem przez wieki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2021, s. 18–19.

nie potrafiłem czytać. Niemniej jednak instynkt, jakim kierowali się nasi przodkowie umożliwiał także i nam realizowanie bardzo złożonych transakcji, podczas których posiłkowaliśmy się wieloma walutami.

Gdy wbito nam do głowy kształty i dźwięk liter, szperając na strychu, w babcynym kuferku, odnalazłem dokumenty z pieczętkami opatrzonymi nie orłem, a swastyką. Sylabizowałem imię i nazwisko dziadka i w pewnym momencie struchlałem. Pobiegłem do babci z zapytaniem, co dziadek robił w czasie wojny, czy za pieniądze okupanta woził zwłoki? Babcia, spojrzawszy na dokument, z uśmiechem odpowiedziała, że to sankcyjne odsetki za zwłokę w opłacaniu podatków należnych urzędowi finansowemu. I tak zetknąłem się z kolejną kategorią ekonomiczną, wyliczaną według formuły, którą poznałem dopiero w szkole średniej.

Suwaki, liczydła, arytmometry, sumator Addi 7, Ascoty i IBM-y

Z początkiem lat sześćdziesiątych rozpoczęła się moja poważna przygoda z księgowością. W domu osłuchany byłem ze słownictwem ekonomicznym, w tym także księgowym. Mama przynosiła do domu dwukolorowe tabele zajmujące cały długi stół, stawiała na nim albo liczydła, albo sumator z korbą oraz licznikiem, a później także i taśmą. Zdarzało się, że na stole pojawiał się arytmometr, zwany potocznie kręciołkiem. Wszystkie te urządzenia jazgotały i hałasowały całymi wieczorami. Przetwarzane liczby kryły w sobie tajemnice. A to gramatury surowcowe, a to stawki godzinowe wynagrodzeń, koszty wypieku bułek czy chleba. Ciekawostką jest to, że po wielu latach kontaktu z controllingiem dopiero teraz widać, że w scentralizowanym wówczas systemie zarządzania państwem (lata 50. ubiegłego wieku) tak szczegółowe planowanie i ewidencjonowanie kosztów produkcji powiązane było z systemem dyscyplinowania pracowników odpowiedzialnych za określone miejsce powstawania kosztów. Wypłacane premie za wykonanie normy czy też inne kafeteryjne gadżety motywujące w tamtych czasach pracowników do wydajnej pracy poprzedzone były badaniami przyczynowo skutkowymi w ramach prowadzonych analiz. Tak też czynności budżetowania dokonywane były często w domu, po pracy. Czynności te wspomagane były prostymi i hałasującymi maszynami liczącymi, jak np. Addi 7 – tj. prosty sumator stworzony w latach 20. XX w.

Z nie mniejszym hałasem spotkaliśmy się, uczniowie technikum ekonomicznego, w oddziale wrocławskim Narodowego Banku Polskiego. Na ostatnim piętrze okazałego budynku ulokowane było w latach 60. wiele maszyn Ascota. Ich praca, bardzo głośna, pozwalała na przeliczanie oraz drukowanie kolumn i wierszy wypełnionych liczbami. W liczbach zaszyfrowane były rozrachunki banku z klientami. Pierwszy

mój kontakt z programowaniem miał miejsce właśnie tam. Wielkie metalowe płyty z otworami stanowiły matryce (pamięć) maszyn. Programowanie polegało na łączeniu „konikami” otworów na płycie. Taka czynność wymagała jednak pewnego przygotowania z rachunkowości, w tym znajomości algorytmu niezbędnego do realizacji w ramach grupowania i rozliczania rozrachunków. Moment zatrzymania maszyny i wykonania określonego działania rzutował w konsekwencji na stan np. spersonifikowanych należności lub zobowiązań klientów banku.

Gdy mowa o metalowej płycie perforowanej w Ascocie, nie można zapomnieć o kartach perforowanych wykorzystywanych w maszynach IBM. Początek XX w. to okres burzliwego rozwoju mechanicznego systemu wspomagającego ewidencję. Osiemdziesięciokolumnowa papierowa karta zawierała szereg informacji, które były nanoszone poprzez stosowną perforację. Odwrócenie tak zakodowanych informacji kończyła sortownica, a w końcu drukarka. Wydruk prezentował efekt zrealizowanych operacji, np. stany zapasów, rozrachunki itp. *À propos* szybkości przetwarzania, to w latach 70. Polskie Koleje Państwowe zdecydowały o zautomatyzowaniu ewidencji materiałowej. I tak np. dokumenty pierwotne obrotu materiałowego, zapakowane w ogromne paczki, były przesyłane ambulansem kolejowym do jednego miasta w Polsce. Tam, po dokonaniu przetworzenia, już w postaci wydruku, z powrotem trafiały gotowe zestawienia do jednostki wysyłającej. I po niecałych trzech miesiącach oczekiwania uzyskiwano „aktualne” dane o stanie i ruchu zapasów. Nie był to jedyny cel, jakiemu służyły maszyny amerykańskiej firmy IBM. W czasie brunatnych rządów nazistów w latach 30. i 40. w III Rzeszy maszyny te wykorzystywano do ewidencji ludności i sporządzania list proskrypcyjnych, przez co znacznie usprawniono proces wywozu obywateli narodowości żydowskiej do obozów zagłady.

W czasach współczesnych jednym z operatorów takiego urządzenia zainstalowanego na terenie Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu był członek kabaretu Elita, Jan Kaczmarek. Widywaliśmy go często stojącego w oknie z papierosem, ołówkiem i kartką papieru, tworzącego teksty piosenek. A sortownice pracowały w rytm znanych piosenek kabaretu Elita, rozliczając wynagrodzenia zleceniodawcom. Miałem to szczęście, że jeden z wychowawców szkolnych był w czasie wojny agentem promującym maszyny biurowe (do liczenia i pisania) firmy niemieckiej Reihnmetall. On pokazał mi modele maszyn wykorzystywanych w księgowości, które jak na owe czasy były bardzo nowoczesne. Technikum ekonomiczne, do którego uczęszczałem przez pięć lat, otworzyło mi oczy nie tylko na filozofię rachunkowości, lecz także na techniki i sposoby notacji. Dzięki wspólnie wykształconym nauczycielom z tego (i nie tylko) przedmiotu przekaz wiedzy tak teoretycznej i praktycznej był efektywny do tego stopnia, że na studiach ekonomicznych pozwalało

to na dorabianie, a źródłem były korepetycje udzielane z rachunkowości. Co prawda prezentacja i zrozumienie wszystkich paradygmatów oraz naczelnych zasad rachunkowości mogły w tamtym czasie spotkać się nie do końca z pełnym zrozumieniem (moim), umiejętność dualnego postrzegania skutków zdarzeń, ich werbalnej identyfikacji, kwantyfikacji i notacji w urządzeniach ewidencyjnych była jednak systematycznie ćwiczona. Uczulano nas na duże znaczenie dokumentu (*verba volant, scripta manent*), tak w procesie ewidencji oraz kontroli, jak i uwiarygodnienia zaistniałego zdarzenia (np. w sądzie). Doskonalona w szkole technika ewidencji, gdzie ręka uzbrojona w pióro lub kopiowy (czerwono-fioletowy) ołówek wsparta uroszczonymi sposobami szybkiego liczenia (dzięki arytmetyce gospodarczej) pozwalała nam prowadzić ewidencję na kontach teowych lub w rejestrach. Zaletą tych zajęć było, że lwia część zdarzeń do zaewidencjonowania poparta była wcześniej przez nas przygotowanymi dokumentami. Zderzenie teorii z praktyką, obligatoryjną w trakcie odbywania nauki w technikum, nie robiło na nas większego wrażenia. Technika prebitkowa wspomaganą kontownicą, rejestry, księgi, inwentarze – to była codzienność szkolna. Wspomaganie czynności ewidencyjnych mechanizacją prac obrachunkowych, tylko w pięcioletnim okresie szkolnej edukacji, zmieniało użytkowane urządzenia licząco-rejestrujące wraz z tempem wdrażania efektów postępu technologicznego i możliwościami gospodarczymi kraju.

Amerykanka – to słowo kojarzyło się wówczas młodym chłopakom z imperialistyczną, kolorowo ubraną dziewczyną, ewentualnie na lekcji księgowości z dwukolorową, wielokolumnową tabelą. Kolejność skojarzeń jest tu właściwie ujęta. Do dziś zapamiętałem, że dlatego mówi się „Warszawa-Główna”, albowiem w „amerykance” mamy „Dziennik-Główna”. Tak instruował mnie przed wielu laty absolwent SGPiS przed „Pałacem Kultury i Nauki na Przyszłość”², który górował nieopodal skromnego budynku z napisem „Warszawa-Główna”.

Socjalistyczna kategoria ekonomiczna kapitałów wspólnych

Poznanie tajników samej ewidencji księgowej my, absolwenci technikum, mieliśmy za sobą. Wstęp do przygody z zaawansowaną ewidencją gospodarczą zapoczątkowały studia. We wrocławskiej *Alma Mater* nauczycielami rachunkowości, a później także i mentorami byli studenci i absolwenci Akademii Handlu Zagranicznego we Lwowie i nie tylko. Paradygmaty, *notabene* do tej pory niewzruszone, były sukcesywnie wyjaśniane, bez żadnej otoczki ideologicznej. Podmiot

² To określenie ukute zostało przez warszawiaków po oddaniu pałacu do użytkowania.

był zawsze precyzyjnie identyfikowany, zgodnie z definicją „ja”, zaczerpniętą z psychologii społecznej.

Potrzeby informacyjne interesariuszy w okresie centralnego sterowania państwem zmieniały się wraz z celami wyznaczanymi przez kolejne zjazdy partii. W naturalny sposób wpływało to na szczegółowość ewidencji oraz zakres sprawozdawczości. Paradoks czasów polegał na tym, że własność państwowa przedsiębiorstw i banków w zasadzie – gdyby nie rozrachunki z osobami fizycznymi – eliminowała kapitały obce jako takie, a w ich miejsce tworzyła „socjalistyczną kategorię ekonomiczną kapitałów wspólnych”. Aż do zmian ustrojowych państwo traktowało rachunkowość jako „środek kontroli wykonania planów (...), przez co możliwe było (...) badanie kierunków i rozmiarów odchyień”³. Ponadto obok kontrolnej funkcji rachunkowości miała zapewnić „ochronę mienia społecznego na podstawie prawidłowej ewidencji wszelkich środków znajdujących się w dyspozycji przedsiębiorstwa”⁴. Szereg historycznie ukształtowanych zasad rachunkowości było przestrzeganych w czasach centralnego planowania. Stąd wcześniej wpajane nam zasady naczelnego rachunkowości utkwiły w pamięci i dały dobre podstawy przy powrocie do gospodarowania w warunkach rynkowych. Dominacja społecznej (państwowej) własności rozmywała jednak podmiotowość przedsiębiorstw. Sterowanie cenami przez państwo oraz izolacja od rynków, na których prawa rynkowe nie były naruszane, schizofrenicznie zakłócały postrzeganie zasad rachunku ekonomicznego, a w tym rozumieniu takich kategorii jak przychód, koszt i wynik. Nie do pogodzenia dla mnie w tamtym czasie było, gdy podjęta próba optymalizacji kosztów wykorzystania ciężkich maszyn budowlanych używanych w budownictwie przemysłowym spotkała się z uwagą „praktyków”, tak polskich, jak i wschodnioniemieckich, że liczy się przede wszystkim ilość odspojonego gruntu w zadanym czasie. Koszty, mimo że pieczołowicie ewidencjonowane i rozliczane, nie stanowiły wówczas znaczącego wskaźnika oceniającego. Podobnie jak zagadnienie płynności, które wszechstronnie i wnikliwie analizowane w latach 70. w zaciśniętej katedry nie stanowiło problemu dla przedsiębiorstw, które „na telefon” udrażniały przepływy w miarę swoich potrzeb. Ówczesny okres, aż do połowy lat 80., w których premier – rachunkowiec, profesor Zbigniew Messner – starał się, bez powodzenia przeforsować mechanizmy rynkowe – to czas intensywnej pracy całej rachunkowej społeczności. Dostrzegając możliwości komputerów osobistych oraz wdrażania ich do prac związanych z ewidencją, sprawozdawczością i analizą, stawialiśmy przed informatykami zadania trudne wówczas do realizacji. Dzisiejsi specjaliści

³ S. Górniak, *Księgowość handlowa, część ogólna*, Dobra Książka, Wrocław – Katowice 1949, s. 8.

⁴ S. Skrzywan, Z. Fedak, *Rachunkowość w przemyśle*, cz. 1, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1952, s. 8.

od baz danych, do niedawna jeszcze brylujący we Francji, Australii czy Japonii, wówczas z przerażeniem wsłuchiwali się w nasze (rachunkowców) życzenia, aby ekran monitora podzielić na cztery części i mieć możliwość podglądu – w czasie rzeczywistym – wpływu zdarzeń gospodarczych postrzeganych przez pryzmat wysświetlonego bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych. Kilka dobrych lat czekaliśmy na spełnienie naszych życzeń, tych programowych i sprzętowych.

Tymczasem transformacja ustrojowa uwolniła naszą wiedzę z rachunkowości, wpajaną przez tych mentorów, którzy znali i pamiętali czasy gospodarki rynkowej. Rozpoczął się okres, w którym rachunkowość z powodzeniem kolonizowała obszary innych dyscyplin. Była powiem sprawdzającym się systemem wspomagającym procesy zarządzania. Rosła w owym czasie jej ranga. Powolny proces legislacyjny w obszarze prawa bilansowego, zainicjowany z początkiem lat 90., nie nadążał za potrzebami wywołanymi procesem transformacji gospodarki. Odkurzane przez zespoły rachunkowców, a zamrożone na lata znane wcześniej kategorie ekonomiczne, zbiory danych dołączanych do sprawozdań, algorytmy ocenne itd. rozpoczynały nowe życie. Panowało wśród społeczeństwa duże niezrozumienie nie tyle samego pomysłu powszechnej prywatyzacji, ile towarzyszących jej procedur. A te oparte były nie tylko o przepisy prawa, lecz także formuły: ujawniania, werbalną identyfikację wyceny, dokumentację zasobów oraz zdarzeń.

Latami przygotowywane grupy rachunkowców w ośrodkach akademickich w Polsce stały się opoką i zapleczem wspomagającym procesy transformowania gospodarki. Uczyliśmy się i jednocześnie uczyliśmy innych. Harmonizacja rachunkowości ze światowymi standardami wzbogaciła i zestandaryzowała procedury ewidencyjne oraz zbiory sprawozdań tak, że stały się zrozumiałe dla zagranicznych podmiotów gospodarczych.

Kilkanaście lat intensywnej pracy zespołów rachunkowców przy wycenach prywatyzowanych i przekształcanych podmiotów gospodarczych, opinie wydawane dla banków, sądów i prokuratur wywołały zainteresowanie naszą dyscypliną licznych grup ekonomistów z innych dyscyplin naukowych. Zainicjowany został proces odwróconej kolonizacji. Polegał on na przejmowaniu pewnych obszarów, które przez setki lat stanowiły integralną część rachunkowości. Procesowi temu towarzyszyło działanie polegające na marginalizowaniu naszej dyscypliny (wraz z ludźmi), która przecież ma swoją filozofię (tak prostą, a tak trudną do zrozumienia przez niektórych), historycznie ukształtowane paradygmaty, teoretyczną podbudowę, potwierdzoną przydatność oraz wielowiekową tradycję.

Kolonizacji etap końcowy

Mimo usilnych starań i odwiecznych działań nie udaje się przebić rachunkowości do grona tych akceptowanych i szanowanych dyscyplin. Postępujący proces odwróconej kolonizacji, tj. nie przez rachunkowość, a rachunkowości, nabiera tempa, co jeszcze bardziej marginalizuje naszą dyscyplinę w oczach otoczenia. Odrywanie po kawałku obszarów stanowiących integralną część rachunkowości poprzez zawłaszczanie sprawozdawczości finansowej, analizy finansowej (historycznej i prospektywnej), wyceny zasobów, w tym zorganizowanych przedsiębiorstw – to klasyczny pełzający proces zaboru. Cel przyświecający „zaborcom” to pozostawienie kadłubka prowadzącego ewidencję, wspartego botami, a wykorzystywanego do obligatoryjnego prezentowania statycznego obrazu zasobów i źródeł finansowania podmiotu. Taki skansen na terenie skolonializowanym przez inne dyscypliny, w celu podtrzymania tradycji w zakresie notacji sformalizowanej. Matriks, w którym ocalałe resztki rachunkowców będą działać jako superwizorzy nadzorujący pracę botów księgujących i wprowadzający algorytmy umożliwiające pozyskiwanie z gąszczy danych informacji niezbędnych dla zarządzania.

Sztuczna inteligencja urealni (zgodnie z prawem) formuły aktualizujące i szacujące wartość zasobów oraz źródeł ich finansowania. Wpięcie wszystkich podmiotów do jednej, na poziomie kraju, centralnej bazy umożliwi pełną transparentność informacji gospodarczej w skali tak makro, jak i pojedynczych podmiotów. Zapewniona w ten sposób zinstytucjonalizowana kontrola życia gospodarczego skutecznie zmarginalizuje dotychczasową pozycję rachunkowców. Upowszechnione i restrykcyjnie przestrzegane formy bezgotówkowego rozliczania pomiędzy podmiotami oraz ograniczenia w obrocie gotówkowym pomiędzy osobami fizycznymi umożliwią zapanowanie państwa nad obrotem gospodarczym. Wspomoże w tym, dzięki zmianom legislacyjnym, pełna transparentność obrotów na indywidualnych kontaktach obywateli. Ponadto e-faktury i bieżący przekaz informacji z terminali o wysokości obrotów jednostek gospodarczych w pełni spacyfikują pod względem finansowym sferę gospodarki.

I gdzie – w ewoluującym w tym kierunku świecie – jest miejsce dla rachunkowca?! Pomiędzy botami kierowanymi sztuczną inteligencją, która nie tylko wspomaga proces obserwacji, pomiaru, dokumentacji i ewidencji, lecz także podejmuje decyzje optymalizujące wybór (zgodny z normami prawa i głosami) znajdzie się jednak miejsce dla współczesnego rachunkowca. Ewolucyjne zmiany w zarządzaniu, nowe koncepcje kreujące w efekcie nie tylko kryptoinstrumenty finansowe, ale nowo wykreowane zasoby o charakterze niematerialnym to ciągle zmieniające się „poletko uprawne”. Wymaga ono nazwania, kwantyfikacji i właściwego uloko-

wania między innymi przy bilansowej prezentacji zasobów i źródeł ich finansowania. Stygmatyzacja nowo ujawnionych składników i wyeksponowanie ewentualnej ich toksyczności, zastosowanie stosownych procedur aktualizacji wartości przy podejściu probabilistycznym to tylko niektóre z nowych, odpowiedzialnych zadań i wyzwań.

Ciąg dalszy dopisze życie.

Bibliografia

- Górniak S., *Księgowość handlowa, część ogólna*, Dobra Książka, Wrocław-Katowice 1949.
- Skrzywan S., Fedak Z., *Rachunkowość w przemyśle, cz. 1*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1952.
- Sojak S., *Z abakusem przez wieki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2021.

Metoda podmiotowa nie tylko w rachunkowości

dr hab. Wioletta Baran, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-1169-2343>

traktowanie podmiotowe, Gemba walking: mistrz – uczeń uczeń –
mistrz, doświadczenia zawodowe, podmiotowy upór, oddziaływanie
rachunkowości, człowiek a rachunkowość, droga do „tu i teraz”

Zastanawiam się czasem, dlaczego pracę magisterską pisałam na temat giełdy papierów wartościowych, której działania nie potrafiłam sobie w tamtym czasie wyobrazić. Do dzisiaj nie inwestuję sama. Zapewne, według mojej promotorki, był to ciągle aktualny obszar po ponownym jej uruchomieniu w 1991 r., od czasu wybuchu drugiej wojny światowej. Dlaczego jednak promotorka, i nieważne, że specjalizująca się w rachunkowości, nie potraktowała mnie podmiotowo? Czy byłam – jako młody człowiek – podmiotem swoistego kolonizowania? Czy to zjawisko zostawiło w mojej psychice ślad, który zaciera się niezwykle powoli? Ciągle tam jest, a przecież przyszedł czas, żeby wyciągnąć z tego faktu lekcję i pójść do przodu – śmiało patrząc w przyszłość i z pełną świadomością nie kolonizować młodych dziś ludzi. Stają oni bowiem przed nami z wiarą w nasze kompetencje, tak ważne dla ich przyszłości, kariery życiowej. Ufają nam. Jako ludzie nie kolonizujemy innych ludzi, wykonując nasze zadania dziś i w każdym przyszłym dniu naszej akademickiej aktywności.

Takie skojarzenie mam po ponad 30 latach w związku ze zjazdową serią zaciekawień. I gdy tak myślę, dochodzę do wniosku, że ja podmiotowość w stosunku do moich dyplomantów „uprawiam” od zawsze. Tak, to właściwie pierwszy taki moment w edukacji, kiedy nie muszę trzymać się realizacji żadnej podstawy programowej, a mogę i chcę zapytać dyplomanta, w jakim obszarze rachunkowości się odnajduje, jaki temat chciałby zgłębić, z jakiego doświadczenia własnego chciałby skorzystać, pisząc swoje dzieło.

Dlaczego, dlaczego, dlaczego na tak ważnym etapie życia młodego człowieka nie potraktować go podmiotowo? Nie stworzyć możliwości dialogu, dobrej współpracy, nie wesprzeć zaangażowania, nie dać szansy odnalezienia się nie tylko w nowym, lecz także w dotychczasowym miejscu na ziemi (pracy) i nie sprawić, aby proces wymiany informacji stał się wspólnym doświadczeniem?

Dzisiaj już nie pamiętam, czy w przeszłości w ogóle padło pytanie o moje zainteresowania, doświadczenia zawodowe, rodzaj wykonywanej pracy (gdyż były to studia niestacjonarne) czy o cokolwiek, co miało znamiona podmiotowości. Najprawdopodobniej nie, a jeżeli tak, to może osoba pytająca nie chciała wyjść ze swojej strefy komfortu i wyruszyć wraz ze mną być może w podróż życia, mojego życia. Tak się bowiem przewrotnie złożyło, że w tamtym czasie pracowałam zawodowo jako pielęgniarka. Trudziłam się z pracą dotyczącą giełdy, a dzisiaj, nie od dzisiaj jednak, praktykuję w rachunkowości podmiotów leczniczych. Również dwie moje prace naukowe stworzyłam w tym właśnie obszarze.

Mając na uwadze własne doświadczenie, pracę z dyplomantami rozpoczynam od zejścia do Gemba, co pozwala zaprojektować ją przy wykorzystaniu wiedzy pochodzącej bezpośrednio z doświadczenia studenta, z obserwacji rzeczywistej sytuacji, w wyniku której możliwe staje się rozwiązanie pojawiających się problemów¹. Odbywamy więc ze studentem *Gemba walking* wykorzystując relacje mistrz-uczeń², gdzie w zależności od problemu mistrzem raz jestem ja, a raz student.

Z korespondencji z dyplomantką:

Pracę licencjacką pisałam na temat finansów polskiego sektora ochrony zdrowia na tle krajów Unii Europejskiej, a obecnie realizuję specjalność finanse ochrony zdrowia. Nie mam jeszcze sprecyzowanej tematyki pracy magisterskiej, ale chciałabym, żeby była związana z sektorem zdrowia, myślałam o prywatnych ubezpieczeniach medycznych albo o analizie finansowej jakiegoś podmiotu medycznego.

¹ J.K. Liker, *Droga Toyoty. 14 zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata*, MT Biznes, Warszawa 2005, s. 344–345.

² *Gemba walking* jako narzędzie coachingu i mentoringu stanowi jedno z najważniejszych i najskuteczniejszych technik uczenia się zasad szczupłego zarządzania; D. Mann: *Creating a Lean Culture. Tools to Sustain Lean Conversions*, Productivity Press, New York 2005, s. 93–99.

Wiedząc, jak finanse podmiotów leczniczych wyglądają i jak w naszych warunkach (nie) rozwinięte są prywatne ubezpieczenia, w miejsce kolejnej analizy finansowej proponuję pytającą prywatne ubezpieczenia jako dodatkowe źródło finansowania. Z planu pracy jednak nie wynika ten kierunek: *Publiczny system ochrony zdrowia w Polsce. Prywatna opieka medyczna w Polsce*. Obie wiemy, że nie wpisuje się on w nasze obszary zainteresowania. Zimno, zimno, ciepłej: *Prywatna opieka medyczna jako benefit pracowniczy. Studium przypadku – abonament medyczny dla pracowników firmy z sektora finansowego*. Pytam więc, bo wiele tajemnic kryje zapowiedź ostatniej części pracy, jakie doświadczenia ma dyplomantka w tym sektorze.

Pracuję w firmie ubezpieczeniowej i pretenduję na stanowisko brokera, doradzamy w nabyciu abonamentów medycznych, optymalizujemy portfele klientów – firm zatrudniających pracowników, pośredniczymy w organizacji opieki medycznej w ramach tych abonamentów, oszczędzamy czas i pracodawcy i podmiotom leczniczym realizującym świadczenia zdrowotne w ramach abonamentu, oszczędzamy, ale także pomnażamy pieniądze wszystkich uczestniczących w umowie stron³.

To jest to, wymieniamy się przez chwilę rolami mistrz – uczeń, studentka rozwija moc wyobraźni, pracuje w tematyce znanej jej z doświadczenia, dzisiaj opisuje swoją rolę, już jako brokera ubezpieczeniowego w kształtowaniu prywatnej opieki medycznej jako benefitu pracowniczego. Rachunkowość w tym obszarze wykorzystuje jako system pomiaru kosztów i korzyści zarówno w przedsiębiorstwie oferującym pracownikom abonament, w podmiotach leczniczych, w których ma miejsce utylizacja tego abonamentu, jak również w firmie ubezpieczeniowej. Krótko mówiąc, na potrzeby zarządzania abonamentem medycznym. Aktualnie obie czerpiemy z tej współpracy korzyści – podmiotowe! Czyż nie o to w życiu, nie tylko osobistym, lecz także zawodowym, w tym w relacji nauczyciel – uczeń, chodzi?

Tymczasem ja, studiująca ekonomię pielęgniarstwa, w trakcie urlopu wychowawczego, zastanawiałam się, jak wykorzystać przerwę w pracy i zmierzyć się z przyszłym zawodem ekonomisty. Roczne studium informatyczne łączyłam z praktyką w biurze rachunkowym. Jedne i drugie umiejętności uznałam bowiem za twarde i użyteczne, możliwe do zastosowania w każdym podmiocie. I mimo że to zarządzanie, a nie rachunkowość wydawało się wówczas atrakcyjniejsze, płat czołowy wraz z lewą półkulą podpowiadały: „za miękkie”. Może więc wszystkie zmysły miały rację w myśl zasady: jeśli czegoś nie jesteś w stanie zmierzyć, nie zarządzasz tym. Sama nie wiem, bo czasem zarządzam, ale narzędzia rachunkowości dają mi obraz (nie) statycznie historyczny, a do realizacji zadań wykorzystuję przede wszystkim

³ Wykorzystano za zgodą dyplomantki, semestr letni 2022/2023.

komunikację z ludźmi w zespole. I nie mam gotowych szablonów, jak do prezentacji danych w bilansie, bo każda relacja w zespole jest inna, bo każdy podmiot i jego podmiotowość – inne. Nie szukając daleko – grupy na studiach to jak zmiana miejsca pracy... Kolejne 32 grupy studentów dają łącznie 43 miejsca pracy, niesamowite! Podmioty, które muszę i chcę traktować indywidualnie.

Gdzie znaleźć pracę w trakcie studiów, bez doświadczenia?, zastanawiałam się wykonując ćwiczenia w DOS, księgując kolejną fakturę w programie demonstracyjnym FK, odczuwając przy tym znużenie. To nie dla mnie. Na poczcie w marketingu szukają specjalisty. Odpowiedział prowadzący zajęcia informatyk z działu IT tamtejszego urzędu poczty. Mnie, podmiotowi, osobie aktywnej, nie trzeba dwa razy powtarzać. Za chwilę wykorzystując umysł poznawczy jako podmiot, według definicji filozoficznej, zgłębiałam przedmiot działalności największego dostawcy różnego rodzaju przesyłek, ubolewając jednocześnie nad tym, że za chwilę utraci rynek paczek pocztowych, jak też się stało.

Centralizowane działania marketingowe, jak czerwone baloniki dla przedszkolaków w każdym oddziale pocztowym w całym kraju, zdecydowanie nie wpisywały się w zasadę podmiotowości, nie sprzyjały kreatywności i rozwojowi. Sprzedaż pocztowej oferty instytucjonalnej, wiążąca się z chodzeniem od drzwi do drzwi, co prawda dużych instytucji publicznych, zaowocowała propozycją posady w oddziale narodowego banku polskiego. Nie potrafiłam zaakceptować odmiennego, podmiotowo właściwego dla banków układu bilansu, stąd też podmiot ten pozostaje nadal poza zasięgiem moich potrzeb poznawczych. Wystarczy, że od lat utrzymuję ten sektor, pracować dla niego nie chciałam. Poczta poza tym płaciła 50% więcej. A że nie miała wolnych stanowisk w dziale finansowo-księgowym, a tam wówczas widziałam swoje miejsce, trzeba się było pożegnać.

Kolejny podmiot, fabryka tworzyw sztucznych, główny specjalista ds. analiz ekonomicznych. W zakresie obowiązków ocena efektywności produkcji metra bieżącego rury PVC. Wskazówki z biura rachunkowego, sugerujące, że specyfikę przedsiębiorstwa można poznać analizując, poza lekturą statutu i regulaminu organizacyjnego, studiując także zakładowy plan kont i politykę rachunkowości, co faktycznie praktykowałam w kilku innych miejscach, tym razem nie było wystarczające. Ruszyłam więc do Gemba. Jak bowiem inaczej przygotować informację do celów podejmowania decyzji zarządczych, jak nie poznać i nie starać się zrozumieć podmiot, i przedmiot jego działalności?

W hali produkcyjnej przywitał mnie szef produkcji. 60-letni pan zrobił znak krzyża mówiąc: „Od 20 lat tu pracuję, księgowa co miesiąc liczy rzeczoną efektywność, ale ani razu tu nie była”. A jednak można nie znać podmiotu? Dla mnie? Nie można!

Efektywny czas pracy z szefem produkcji przyjęliśmy na 25 dni w miesiącu, bo awarie, przestoje, zła jakość surowca itp. Prezes jednak nie przyjął tej argumentacji. A że właśnie dzień wcześniej obroniłam magistra, złośliwie skwitował: „Także się kształcę, skończyłem kurs zarządzania w Nowym Jorku (na marginesie – trzymiesięczny), proszę przyjąć 30, 31 dni w miesiącu”. Dzisiaj przyjąłabym nie tylko 25, ale także 26, 27, 28, 29, 30 i 31 dni. Nie był to jeszcze czas, żeby wiedzieć, że najlepsza odpowiedź w rachunkowości zarządczej brzmi: „To zależy”.

Krótkie, ale dobre doświadczenie, bo w tamtym czasie obserwowałam pracę osoby, która prezesowi nie podlegała, a ten jej płacił. Pozwoliło to zakiełkować myślą: „Też chcę być biegłym rewidentem”. Biegły ten miał niezłe poczucie humoru, żartując, że obserwuje czasem w firmach, jak płynność finansową mierzy się ilością napoi wysokoprocentowych. Poznałam wówczas zasady rozliczania kosztów reprezentacji i reklamy. Firma, w której pracowałam zaledwie miesiąc, dłuższą chwilę dryfowała, a niedługo potem zakończyła działalność.

Z dnia na dzień zmieniałam pracę na instytucję zajmującą się ekonomiką ochrony zdrowia (powstały w każdym województwie ok. 1998 r.). A że wtedy właśnie weszło w życie rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, w systemie poszukiwano specjalistów znających specyfikę funkcjonowania placówek medycznych będących ekonomistami lub prawnikami. W końcu podmiot, którego działalność rozumiałam już na wejściu! Również system ewidencji kosztów, koszty, które uczyniono przedmiotem zainteresowania na potrzeby zbliżających się zmian w finansowaniu świadczeń zdrowotnych.

Żmudna analiza wskaźników raportowanych do wydziału zdrowia, dotyczących działalności stacjonarnej (hospitalizacja w szpitalu), ambulatoryjnej (porady specjalistyczne) i podstawowej opieki zdrowotnej (lekarz rodzinny), z uwzględnieniem ilościowych i jakościowych czynników, pozwoliła mi dobrze przygotować się do konkursu na stanowisko kierownika działu analiz kosztowych w szpitalu specjalistycznym.

Praca w Gemba, tym razem już nie w roli instrumentariuszki na bloku operacyjnym, a z kierownikami działalności podstawowej, pomocniczej i administracyjnej, owocowała identyfikacją i doborem odpowiednich nośników kosztów do wykorzystania w systemie rachunku kosztów określonych w wyżej wymienionym rozporządzeniu. Niestety kontakt z pracownikami tych działów podszyty był obawami: „Będą zwolnienia”. Byłam więc tą od (nie) redukcji kosztów, która to redukcja w wyniku (nie) optymalizacji działań nigdy w tamtejszym szpitalu nie miała miejsce. Dbając wręcz o interes podmiotu, odmówiłam ujawnienia na zewnątrz informacji o jednostkowych kosztach kalkulowanych nośników kosztów dotyczących

świadczeń zdrowotnych zasłaniając się tajemnicą handlową. Był to organ tworzący, więc opór nie trwał długo, a doświadczenia przybywało.

Tak naprawdę ani szpital, ani kolejny podmiot, w którym ambitnie planowano liczyć koszty kształcenia przyszłych oficerów wojska polskiego, nie były zainteresowane informacją zarządczą. Próba doskonalenia publicznych podmiotów zakończyła się na szczęście osobistymi korzyściami w zakresie wielu cennych relacji i poszerzenia wiedzy oraz nabycia umiejętności dotyczących rozliczania składek ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego. Nadszedł czas na założenie własnego podmiotu.

W ramach jednoosobowej działalności gospodarczej prowadziłam zatem księgi podatkowe przychodów i rozchodów lekarzom, pielęgniarkom, rolnikom rozliczającym VAT RR, itp. podmiotom. Zdawałam jednocześnie egzaminy na biegłego rewidenta, realizowałam najpierw praktykę, potem aplikację. W tym samym czasie prowadziłam zajęcia na uczelni i pisałam doktorat. Na jego rzecz zrezygnowałam z pracy głównego księgowego w urzędzie skarbowym i jako asystent na wydziale zarządzania uczelni technicznej ukończyłam dzieło. Jeszcze chwila i składałam rotę ślubowania biegłego rewidenta.

Z takim właśnie bagażem, teraz także refleksji podmiotowych, jestem tutaj. Istotnie i celowo skracam swoją opowieść, mimo że z tyłu jeszcze podmiotów doświadczeniami i spostrzeżeniami chciałam się podzielić. Nie dokończę, choć ambitnie zawsze to robiłam. Na niesolidną, źle zarządzającą swoim czasem może wyjdę, ale widocznie mogę dać sobie do tego prawo. I mimo że myślałam, że żal mi będzie, to nie jest. Bo pisząc ten esej, między recenzją artykułu, wnioskiem na doktorat wdrożeniowy, organizacją kolejnego szkolenia dla podmiotów leczniczych, poszukiwaniem zakresów specjalizacji biegłych sądowych wynikających z nauk ekonomicznych, prezentacją na szkolenie Lean – TOC – SixSigma, bieżącym wykładem na jutro i ćwiczeniami na pojutrze, rozliczeniem rocznym, niedostatecznym czasem dla najbliższych, też tak macie (?), zapomniałam o najważniejszym podmiocie. O sobie. „Dziękuję, stosuję” z tytułu nie byłoby prawdziwe, gdybym już teraz nie postawiła kropki. Niech więc będzie, dziękuję.

Bibliografia

- Liker J.K., *Droga Toyoty. 14 zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata*, MT Biznes, Warszawa 2005.
- Mann D., *Creating a Lean Culture. Tools to Sustain Lean Conversions*, Productivity Press, New York 2005.

Biznes, rachunkowość i człowiek z nią związany

prof. dr hab. Wiktor Gabrusewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
<https://orcid.org/0009-0004-9729-9201>

niewidzialne aktywa, warsztat wyceny, w perspektywie prz(e)(y)szości,
architekt rachunkowości, kompetencyjna wolna amerykanka, nadzieja
związana z głównym księgowym

Zawód księgowego jest ściśle związany z rachunkowością, a ta z konkretną jednostką. Dla nas jest to oczywiste i naturalne. Znamy bowiem rachunkowość, jej funkcje, zasady organizacji. Sami też doświadczamy odpowiedzialności za pracę wykonywaną w związku z jej funkcjonowaniem. Mając duży bagaż doświadczenia zawodowego i bogate obserwacje praktyki rachunkowości, skłaniam się tu do przedstawienia refleksji wyrażającej niepokój o renomę rachunkowości, o jej bezsilność wobec braków w prawie, ale także i nadzieję na zmianę, której oczekują wszyscy związani z rachunkowością: przywrócenie porządku kompetencyjnego, ważnego dla profesjonalizmu w jej obszarze.

Kilka refleksji na ten temat zawarto w poniższym eseju. Pragnę w ten sposób zaznaczyć wagę utrwalania pewnych cech i monitorowania okoliczności ważnych dla funkcjonowania rachunkowości, bez względu na kierunki i zakresy kolonizacji, której będzie ona doświadczać w przyszłości.

Oczekiwania biznesu względem współczesnej rachunkowości

Odpowiadając krótko na pytanie, o jakie wymagania wobec rachunkowości chodzi obecnie biznesowi, należy stwierdzić, że oczekuje on rachunkowości dobrej, wspomagającej zarządzanie przedsiębiorstwem w trudnych uwarunkowaniach zewnętrznych i wspieranie rozwiązywania skomplikowanych zagadnień występujących niejednokrotnie wewnątrz jednostki. Głównymi atrybutami dobrej dla biznesu rachunkowości są:

- a) właściwa identyfikacja zdarzeń gospodarczych z punktu widzenia rachunkowości, prawa bilansowego i podatkowego,
- b) należyty pomiar i wycenę zidentyfikowanych zdarzeń na dzień ich wystąpienia i na dzień bilansowy,
- c) prawidłowa ewidencja zdarzeń na urządzeniach rachunkowości,
- d) syntetyczne ujęcie zdarzeń w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Dobra rachunkowość to jednak nie tylko taka rachunkowość, która należyście opisuje przeszłość firmy. To jest tylko warunek *minimum minimorum*. Dobra rachunkowość ma być w zarządzaniu ważnym systemem informacyjnym, który może pomagać zmienić przyszłość jednostki na lepszą. Tego wymaga biznes. A zatem cel główny współczesnej rachunkowości to właściwa ocena przeszłości firmy i ukierunkowanie jej na lepszy rozwój jednostki w przyszłości.

Czy ten postulat biznesu spełnia współczesna rachunkowość? W świetle właścicieli firm oraz ich kierownictwa wielu inwestorów, a także innych podmiotów z kręgu zewnętrznych interesariuszy jednostki, obecne rozwiązania rachunkowości nie spełniają w pełni oczekiwań w tym zakresie. Generalnie stwierdzenia są takie, że rachunkowość nie nadąża za dynamicznym rozwojem firm i nie jest aktywnym partnerem w zarządzaniu. Najwięcej zastrzeżeń pod adresem rachunkowości biznes zgłasza do:

- a) rodzaju aktywów ujmowanych w rachunkowości,
- b) sposobu wyceny aktywów,
- c) koncentrowania się rachunkowości na ewidencjonowaniu przeszłości, a marginalizowaniu przyszłości firmy.

Podstawowy zarzut biznesu kierowany w stronę rachunkowości dotyczy rodzaju aktywów ujmowanych w rachunkowości. Współczesna rachunkowość koncentruje się głównie na ujęciu zasobów „widzialnych”, o rzeczowym i finansowym charakterze, pomija natomiast zasoby „niewidzialne”, takie jak na przykład zgromadzona w jednostce wiedza i doświadczenie pracowników, jakość systemu zarządzania firmą, pozyskane informacje, marka jednostki. Zdaniem biznesu zasoby rzeczowe

nie są aktualnie kluczowym czynnikiem sukcesu firmy (potwierdziła to dobitnie pandemia), ponieważ:

- a) występują w nadmiarze na rynku,
- b) mają charakter uniwersalny, niemalże jednakowy we wszystkich firmach danej branży,
- c) nie przyczyniają się do zwiększenia trwałej przewagi konkurencyjnej firmy na rynku,
- d) nie kreują w należyтым stopniu bogactwa firmy.

Zasoby „niewidzialne” mają natomiast charakter zindywidualizowany. Nie są kupowane na rynku, lecz są produktem własnej inwencji twórczej jednostki (w znaczeniu ludzi w niej funkcjonujących). Wynikają one m.in. z wysokich kwalifikacji pracowników, ich bogatej wiedzy i doświadczenia zawodowego. Te zasoby są szczególnie charakterystyczne dla nowoczesnych przedsiębiorstw, takich jak na przykład Coca Cola, McDonald's, o ugruntowanych pozycjach na światowych rynkach, w których relacja między wartością księgową a rynkową jednostki kształtuje się często jak 1:10.

Zasoby niewidzialne, chociaż nie są ujawniane w systemie rachunkowości, stąd „niewidzialne”, przyjmują pewną postać, różną w różnych jednostkach. Te dla przykładu, które określane są mianem kapitału intelektualnego, są charakterystyczne m.in. dla uczelni wyższych, w których studentów nie interesują zasoby rzeczowe uczelni ujęte w bilansie, nawet gdyby one były wykazywane w wysokich wartościach. Dla nich ważna jest przede wszystkim wiedza, jaką mogą wynieść z uczelni, i która będzie umożliwiać im osiągnięcie sukcesu życiowego.

Pomimo dużego znaczenia majątku niewidzialnego jego składniki nie są objęte pomiarem w świetle ustawy o rachunkowości. Wśród wielu przyczyn tego zjawiska można wymienić następujące przesłanki:

- a) złożoność i nieokreśloność postaci tego majątku,
- b) trudności w określaniu niektórych jego składników jako zasobów spełniających kryteria włączania do aktywów w świetle aktualnych kryteriów prawa bilansowego,
- c) brak wypracowanych i powszechnie przyjętych metod wyceny majątku niewidzialnego.

Dlatego jednym z głównych nurtów teorii i praktyki rachunkowości jest poszukiwanie koncepcji identyfikacji i pomiaru majątku niewidzialnego, która umożliwiłaby jego ujawnianie w aktualnym systemie rachunkowości.

Drugi problem dotyczy zasad pomiaru i wyceny w rachunkowości i jest równie ważny jak sam problem zakresu pomiaru. A więc co i jak mierzyć – to są istotne problemy współczesnej rachunkowości. Przy rozpatrywaniu problemu zasad wyceny

w rachunkowości należy postawić pytanie, czyje potrzeby odzwierciedlają zasady wyceny bądź potrzeby jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe, bądź potrzeby jednostek biznesowych.

Punkt wyjścia do wyceny dla celów sporządzania sprawozdania finansowego jest w głównej mierze osadzony na koszcie historycznym. Potwierdzeniem tego może być następujący przykład. Jeżeli spółka zakupiła grunt rolny 20 lat temu po cenie 30 tys. zł za hektar, to taką samą wartość tego gruntu wykazuje również w bilansie obecnie mimo że cena rynkowa hektara gruntu wynosi aktualnie ponad 300 tys. zł. Należy stwierdzić, że koszt historyczny jako wielowiekowy fundament rachunkowości stracił jednak swoje uznanie wśród odbiorców (interesariuszy) biznesowych. Wobec tego rachunkowość – starając się nadążyć za zmianami w potrzebach informacyjnych podyktowanych dynamiką działalności gospodarczej – w obszarze wyceny zmienia się.

W biznesie zaczęła się bowiem liczyć wartość kształtowana przez rynek, lepiej oddająca wartość składników majątkowych i zobowiązań, czyli wartość godziwa. Zaistnienie w rachunkowości wartości godziwej świadczy o tym, że poszukuje się optymalnych sposobów pomiaru i wyceny zasobów i realizowanych transakcji, chociaż dokonuje się to stosunkowo wolno, bo dzieje się w sposób przemyślany, a rozwiązania wypracowane w sposób metodyczny. To musi trochę trwać, chociaż tempo zmian następujących w tym obszarze w rachunkowości rośnie w postępie geometrycznym. Tymczasem i mimo starań rachunkowości biznes wskazuje na to, że trzeba liczyć to, co się jeszcze w rachunkowości nie liczy, i należy to robić już dziś.

Kolejna kwestia wiąże się również z czasem, ale w innym ujęciu. Biznes jest zainteresowany tym, co rachunkowość mu oferuje, ale bardziej w perspektywie przyszłości niż przeszłości. Od rachunkowości oczekuje więc przesunięcia uwagi – na osi czasu funkcjonowania przedsiębiorstwa – z obszaru ewidencji skutków zdarzeń zaistniałych w przeszłości w kierunku tego, co ma charakter *ex ante*, dotyczy jego przyszłości. Jest to kierunek zmian w rachunkowości konieczny. Jednocześnie jednak jest trudny, ponieważ jest ona z natury funkcji związanej z informowaniem o dokonaniach skoncentrowana na odzwierciedlaniu skutków tego, co się już wydarzyło w działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, a nie tego, co się może wydarzyć w bliższej lub dalszej przyszłości. Dla współczesnej rachunkowości sprawozdawczo-przyszłościowy charakter informacji przez nią dostarczanych stanowi duże wyzwanie. Rachunkowość je podjęła – pomimo niepewności i różnych ryzyk związanych z przyszłością – i jej wysiłki w kierunku zaspokojenia takiej potrzeby biznesu dominują w działaniach związanych z wycenami. Dobrym dowodem są tu procedury tworzenia np. odpisów z powodu trwałej utraty wartości składników aktywów, którymi biznes operuje, odpisów należności wątpliwych czy też

trudnych oraz zasady tworzenia rezerw na różnego rodzaju zobowiązania, które staną się wymagalne dopiero w przyszłości.

Mimo że prognozowanie przyszłości jest zajęciem znacznie trudniejszym niż ewidencjonowanie przeszłości, rachunkowość, odpowiadając na potrzeby informacyjne biznesu, uzupełnia swój warsztat związany z wycenami i staje się retroprospektywna. Uznaje bowiem zasadność potrzeby informacyjnej biznesu, w którym wyraża się powszechnie zdanie, że nawet bardzo dokładne policzenie tego, co się wydarzyło w przeszłości, jest mniej przydatne w zarządzaniu niż mniej dokładne ustalanie czegoś, co może się wydarzyć w przyszłości i do czego należy firmę przygotować, aby nie upadła.

Zadania zawodowe osób zajmujących się rachunkowością i zmianami w niej następującymi

Za opracowanie systemu rachunkowości przedsiębiorstwa, adekwatnego do wielkości i charakteru prowadzonej działalności, odpowiedzialny jest profesjonalista określany mianem księgowego¹, który swoją pracę wykonuje w ramach zawodu księgowego.

W jego gestii jest odpowiedzialność za realizację znacznie szerszego zakresu działań niż tylko rejestrowanie skutków zdarzeń gospodarczych dotyczących przedsiębiorstwa. Księgowy, znając zasady (teorię) rachunkowości, tworzy – w pierwszej kolejności – koncepcję systemu rachunkowości dostosowanej do specyfiki i potrzeb konkretnej jednostki. Bez przesady można go nazwać architektem rachunkowości. Nikt księgowego w misji tworzenia rachunkowości dla danej jednostki nie wyręczy. Nie uczyni tego ani kierownik jednostki, który formalnie odpowiada za wszystkie sprawy występujące w przedsiębiorstwie, w tym także za rachunkowość, ani właściciele, ani też organ nadzoru w postaci Rady Nadzorczej, jeżeli taka w przedsiębiorstwie występuje. Potrzebne są tu bowiem stosowne, profesjonalne kompetencje z obszaru rachunkowości. Wszyscy oni jednak właśnie od księgowego wymagają, aby stworzył taką strukturę rachunkowości, która by dobrze służyła samej jednostce i jej interesariuszom zewnętrznym oraz była wiarygodna i bezpieczna. A ponadto, aby zapewniał jej sprawne, profesjonalne i „bezwaryjne” funkcjonowanie bieżące.

¹ W użyciu jest także określenie *rachunkowiec*, które uświadamia spektrum zagadnień objętych zawodem księgowego.

Sprostać temu zadaniu może tylko taki księgowy, który posiada:

- a) duży zasób aktualnej wiedzy z zakresu rachunkowości, finansów, zarządzania i podatków,
- b) umiejętności prawidłowego merytorycznie, sprawnego i bezkonfliktowego wykorzystania tej wiedzy w praktyce, powiązanych często z umiejętnościami pracy zespołowej.

Kwalifikacje do wykonywania zawodu księgowego nie są tak ściśle określone jak w innych zawodach. Żeby np. zostać lekarzem, trzeba mieć ukończone wyższe studia medyczne, podobnie żeby zostać prawnikiem, trzeba ukończyć prawo, żeby zostać księdzem, trzeba mieć ukończone studia teologiczne i spełniać jeszcze inne warunki. W praktyce zawód księgowego wykonują najczęściej osoby po ukończonych magisterskich studiach ekonomicznych lub wyższych zawodowych studiach ekonomicznych, a nawet ze średnim wykształceniem ekonomicznym. Zawód księgowego wykonują także osoby po ukończeniu innych studiów, takich jak prawo, matematyka czy studia rolnicze. Można także spotkać księgowych po historii, a nawet po studiach muzycznych. Od takich osób wymaga się najczęściej posiadania ukończonych studiów podyplomowych lub wyższych studiów zawodowych ze specjalnością rachunkowości.

Brak ściśle określonego zakresu wiedzy i rodzaju umiejętności niezbędnych do wykonywania zawodu księgowego wynika często ze stereotypowego przeświadczenia, że zawód ten może wykonywać każda osoba, bez względu na rodzaj posiadanego wykształcenia. Taki pogląd jest przejawem absolutnego braku wyobrażenia co do tego, czym rachunkowość jest, czym się zajmuje i jakich kompetencji wymaga profesjonalizm zawodu z nią związanego. Na przykład w niektórych dużych jednostkach powoływany jest stały zespół do spraw inwentaryzacji składników majątkowych, który zajmuje się tylko inwentaryzacją. Jest ona, jak wiadomo, ważnym obszarem czynności koniecznych do wykonania w ramach rachunkowości, warunkiem jej profesjonalizmu, ale czy to oznacza, że osoby wchodzące w skład zespołu spisowego są księgowymi²?

Zawód księgowy jest pojęciem pojemnym, dlatego od osoby wykonującej zawód księgowy, w znaczeniu „księgowy” znającego kompletnie arkana merytoryczno-organizacyjne rachunkowości, należy odróżniać osoby, które zajmując pewne stanowiska w organizacyjnych ramach departamentów finansowo-księgowych, wykonują określone co do zakresu zadania funkcje. Wprawdzie ważne są one dla rachunkowości jako całości, ale stanowią jakiś fragment wszystkich prac

² Należy podkreślić, że niekiedy inwentaryzację przeprowadzają wyspecjalizowane zewnętrzne jednostki. Są to bowiem czynności techniczne, których wykonanie może być przez księgowego zleczone.

niezbędnych dla jej funkcjonowania. Rzecz się ma podobnie jak w medycynie: jest lekarz i są pielęgniarki. W ramach zawodu księgowego mogą więc także występować różne stanowiska.

Najważniejszym stanowiskiem w ramach zawodu księgowego jest stanowisko głównego księgowego. Jest on odpowiedzialny za opracowanie całego systemu księgowości w danej jednostce i koordynację pracy osób mu podległych. Ponieważ główny księgowy nadzoruje ważny system informacyjny firmy i jest odpowiedzialny (w strukturze zarządczej jednostki) za sprawozdawczość zewnętrzną i raportowanie wewnętrzne, powinien być członkiem zarządu jednostki. Tymczasem stanowisko głównego księgowego nie jest tworzone obligatoryjnie we wszystkich jednostkach. Jest ono wymagane w jednostkach sektora finansów publicznych, w uczelniach wyższych, a także w wielu innych jednostkach niemających charakteru biznesowego, np. w szpitalach. W jednostkach biznesowych w Polsce nie występuje obowiązek tworzenia stanowiska głównego księgowego ani innego rodzaju stanowisk związanych z rachunkowością. Zgodnie z ustawą o rachunkowości odpowiedzialność za rachunkowość ciąży na kierownictwie jednostki; i to wyjaśnia wiele, ale rodzi także wiele zagrożeń. Od dobrej woli kierownictwa jednostki zależy bowiem, czy takie stanowisko zostanie w praktyce jednostki tworzone, czy też nie. W takich warunkowaniach trudno jest oczekiwać, aby wyspecyfikowane wymagania biznesu w stosunku do rachunkowości były w pełni profesjonalnie realizowane w każdej jednostce gospodarczej.

Tego obrazu dopełniać mogą jeszcze dodatkowo sytuacje, których zaistnienia niestety nie można wykluczyć. Może bowiem być tak, że powołany przez kierownictwo jednostki główny księgowy zostanie kierownictwu podporządkowany (różnymi sposobami) do tego stopnia, że utraci samodzielność osądu, niezbędną w profesjonalnym wykonywaniu swoich zadań. Takie sytuacje przywołują potrzebę stosowania nie tyle zasad zawodowej etyki w rachunkowości, ile zasad etyki ważnych w samym prowadzeniu biznesu. Tu wkraczamy na bardzo miękkie obszary, nawet bardziej miękkie niż brak unormowań prawnych.

Summa summarum brak odpowiednich regulacji prawnych związanych z zawodem księgowym, w tym przede wszystkim dotyczących kompetencji właściwych dla głównego księgowego, powoduje, że kierownictwo jednostki nie ma obowiązku wymagać od osoby rekrutowanej na takie stanowisko określonych, odpowiednich kwalifikacji. Ten fakt może mieć istotny wpływ na obniżanie jakości realizowanych w rachunkowości funkcji informacyjnych. Przy takiej praktyce negatywne konsekwencje braku regulacji mogą być dotkliwe nie tylko dla danej jednostki, lecz także dla zewnętrznych odbiorców informacji przedstawianych przez system jej rachunkowości.

Mając powyższe na uwadze oraz dbając o renomę zawodu księgowego, mimo że w jednostkach biznesowych w Polsce nie ma obligatoryjnego wymogu tworzenia stanowiska głównego księgowego, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce prowadzi profesjonalne szkolenia z zakresu rachunkowości z wyodrębnieniem czterostopniowego poziomu kwalifikacji: dla kandydatów na księgowego, na specjalistę ds. księgowości, głównego księgowego i dyplomowanego księgowego³. Uczestnicy każdego poziomu kursu są wyposażeni w szeroki zakres wiedzy nie tylko z rachunkowości i podatków, lecz także z dziedzin pokrewnych. Dobrze więc, że takie działania środowiskowe są podejmowane. Dzięki nim rachunkowość w praktyce jest chociaż trochę „zaopiekowana”. To jest jednak za mało, aby rzeczywiście zapewnić wysoki poziom profesjonalizmu w rachunkowości każdej jednostki biznesowej.

W świetle powyższych rozważań należy postawić więc pytanie, czy zawód księgowego – zwłaszcza głównego księgowego – powinien być zaliczany do zawodów regulowanych, tj. powinien mieć określone kwalifikacje i umiejętności zawodowe? Może warto tu przypomnieć, że w gospodarce planowanej centralnie stanowisko głównego księgowego było określone ustawą, chociaż trudno wówczas było mówić o biznesie w takich charakterystykach wymagających rynków jak dziś. W gospodarce rynkowej (tak bardzo wymagającej) tylko zawód biegłego rewidenta jest prawnie uregulowany. Choć prace w kierunku uregulowania także zawodu księgowego zostały już w środowisku podjęte i są prowadzone, nie wiadomo, czym się one skończą.

Istotna trudność związana z regulacją zawodu księgowego wynika, jak sędzę, z dużej liczby małych spółek kapitałowych, które bądź to same (często w zespole „jednoosobowym”) prowadzą pełną księgowość, bądź korzystają z usług zewnętrznego biura rachunkowego. Jednakże w jednostkach dużych trudno jest sobie wyobrazić, aby osoba odpowiadająca za wielkie finanse firmy, a pośrednio także za finanse innych jednostek, wykonywała odpowiedzialny zawód bez żadnych regulacji prawnych.

Przedstawione powyżej uwagi prowadzą mnie do refleksji co do tego, w jak trudnych (bo prawnie niedookreślonych) warunkach związanych z wykonywaniem zawodu księgowego funkcjonują ludzie w rachunkowości, która – co do istoty – mierzyć się musi z trudnymi wyzwaniami stawianymi jej przez biznes. Zdziwiałam mnie brak równowagi pomiędzy szalami spraw ważnych: z jednej strony bowiem widzimy oczekiwania biznesu, który prawo bilansowe dostrzega i respektuje, zmieniając

³ Niekiedy wśród zawodu księgowego wymienia się także księgowego bilansisty, w rozumieniu osoby odpowiedzialnej za sporządzenie i podpisanie rocznego sprawozdania finansowego.

choćby warsztat wycen w rachunkowości, z drugiej strony natomiast występuje „kompetencyjna wolna amerykanka” w znaczeniu deregulacji zawodu, od którego zależy jakość produktu rachunkowości, w tym jego użyteczność w tymże biznesie. Na koniec wyrażam jednak nadzieję, że deregulacja zawodu jako narzędzie kolonizacji zawodu księgowego niedługo straci termin swojej przydatności.

Zdecentralizowany i rozproszony łańcuch – zasadność, ryzyka i korzyści dla rachunkowości

dr Małgorzata Białas

Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie
<https://orcid.org/0000-0003-2703-4836>

od Pacioli i Cotruglii do MSSF, kreatywne zabiegi, łańcuch geograficznie zdecentralizowany i rozproszony, słabości rachunkowości, zapis potrójny (?), ryzyko zwodniczej doskonałości, blockchain na straży uczciwości biznesowej

Rachunkowość przeszła długą drogę w swojej ewolucji, zaczynając od wydanego drukiem w 1494 r. *Traktatu o księgowości podwójnej* Luciego Pacioli¹ poprzez ustalanie zasad wyceny i księgowanie nowych operacji jak np. leasing, faktoring, instrumenty pochodne czy wprowadzanie wartości szacunkowych, po sprawozdania finansowe wraz z wartością godziwą. Równoległe do udoskonalania systemu rachunkowości pojawiają się różnego rodzaju oszustwa, których celem jest przedstawienie w sprawozdaniach finansowych zniekształconego obrazu rzeczywistej kondycji finansowej danego podmiotu.

Obecnie rachunkowość stoi przed kolejnymi wyzwaniami, a zarazem możliwościami, jakie niosą ze sobą nowoczesne technologie, takie jak: *big data*, automatyzacja procesów z wykorzystaniem robotyzacji, chmura obliczeniowa, sztuczna inteligencja czy *blockchain*. Przedmiotem niniejszego opracowania jest próba

¹ L. Pacioli, *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, COSZ, Warszawa 2007.

odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie technologia *blockchain* może przyczynić się do zmniejszenia zakresu oszustw w sprawozdawczości finansowej.

Opracowanie ma charakter teoretycznych rozważań na podstawie studium literatury przedmiotu i wpisuje się w nurt rozważań nad przyszłą kolonizacją rachunkowości, zdeterminowaną uwarunkowaniami technologicznymi.

W pigułce – historia rachunkowości

Powszechnie przyjęto uważać, że pierwszym krokiem wyniesienia księgowości podwójnej ze sfery praktyki kupieckiej do rangi nauki było wydanie drukiem w Wenecji w 1494 r. *Traktatu o księgowości podwójnej* zawartego w dziele jednego z najwybitniejszych matematyków ówczesnej epoki, franciszkanina Luciego Pacioliiego. Autor ten nie był jednak ani jedynym, ani pierwszym teoretykiem rachunkowości XV w. Drugą osobą, chociaż mniej znaną w polskich kręgach badaczy rachunkowości, to jednak równie ważną dla rozwoju tej dziedziny nauki, był B. Cotruglio². Co więcej, niektórzy nawet kwestionują oryginalność dzieła Luciego Pacioliiego, twierdząc, że korzystał on z manuskryptu B. Cortuglii *Księga o sztuce handlu* (1458 r.) i bardzo ją sobie cenił³. Niemniej jednak to dzieło Luciego Pacioliiego ma obecnie w historii rachunkowości niepodważalną rolę i znaczenie (zostało wydrukowane jako pierwsze, podczas gdy rękopis B. Cotruglii ukazał się drukiem dopiero w 1573 r.). Dzieło L. Pacioliiego było kompendium wiedzy dla uczniów matematyki, bankierów i kupców. Zostało przetłumaczone na 15 języków (w tym dwukrotnie na język polski w: 1939 oraz w 2007 r.)⁴. Niemniej jednak poglądy historyków na temat powstania nowożytnej rachunkowości są podzielone. Część z nich uważa, że system podwójnej księgowości był znany już nawet w XIV w., a jako dowód wskazują na księgi rachunkowe urzędników skarbowych z Genui z 1340 r.⁵. Rozwój stosunków handlowych miast włoskich z krajami Bliskiego Wschodu w XI w. i później stał się także niewątpliwym impulsem do doskonalenia zapisów księgowych (w tym do rozwoju zasady podwójnego zapisu).

Wraz z rozwojem przemysłu (zapoczątkowanym rewolucją przemysłową w XVII w., która pozwoliła na masową produkcję) wzrosły również wymagania

² I. Ziętowska, *Benedetto Cotruglio i pierwsze dzieło o teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 79(135), s. 179.

³ L. Niemczyk, *Program badawczy Luca Pacioliiego*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 9, s. 87.

⁴ S. Soják, M. Kowalska, *Z historii rachunkowości. Księgowość podwójna według Pacioliiego i jego włoskich naśladowców z XVI i XVII wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, nr 81(137), s. 158.

⁵ I. Ziętowska, *Benedetto Cotruglio i pierwsze dzieło o teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 79(135), s. 180.

względem rachunkowości. Wtedy też zaczął być stosowany na szeroką skalę rachunek kosztów (choć jego początki pojawiały się już w księgowości XV-wiecznych manufaktur). Zaczęto też powszechnie wyliczać koszty wytworzenia wyrobów gotowych w celu ich minimalizacji (z wykorzystaniem efektów skali), planowano i porównywano koszty zużycia materiałów do produkcji. Metody te można określić jako pierwsze formy controllingu.

Rozwój rachunkowości w poszczególnych krajach kształtował się niejednolicie na przestrzeni wieków z uwagi na różne czynniki. Jednym z nich było prawo, które kształtowało się odmiennie w różnych częściach świata i przyczyniło do powstania dwóch zasadniczych systemów prawnych, tj. systemu prawa skodyfikowanego i prawa zwyczajowego. Pierwszy z nich, zwany też prawem rzymskim, charakteryzuje się dużą liczbą szczegółowych przepisów. Wywarł on duży wpływ na systemy rachunkowości w takich krajach Europy jak Włochy, Niemcy, Francja, Belgia czy Holandia. Drugi natomiast powstał w Anglii i charakteryzował się tym, że nie zawsze zawierał szczegółowe przepisy, co w efekcie pozwalało na różną jego interpretację. Ten system prawny miał duży wpływ na rozwój rachunkowości w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Australii i Kanadzie⁶.

Kolejnym bardzo ważnym czynnikiem decydującym o obrazie rachunkowości w poszczególnych krajach była ich historia. I tak rachunkowość w Niemczech zawsze charakteryzowała się dużym stopniem legalizacji przepisów w zakresie rachunkowości (wprowadzono tam jednolite formy sprawozdań finansowych już w 1911 r.⁷), a w latach 30. XX w. ta tendencja jeszcze bardziej się wzmocniła. Okupacja poszczególnych krajów przez Niemcy wywarła duży wpływ na zasady rachunkowości w tych krajach. Polityka też potrafiła mieć znaczący wpływ na system rachunkowości, w szczególności gdy dany kraj był w dużym stopniu uzależniony od innego państwa. Przykładowo trudno jest, według M. Andrzejewskiego, mówić o istnieniu jakiegokolwiek systemu rachunkowości w Polsce w latach 1945–1989.⁸

Po zakończeniu II wojny światowej wraz z rozwojem gospodarczym rosła presja na rozwój zasad rachunkowości oraz próby ujednoczenia tych zasad na arenie międzynarodowej. Taki cel przyświecał Komitetowi Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Committee, IASC*), który w latach 1973–2001 publikował Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR). Od 1 kwietnia 2001 r. zadania tego komitetu przejęła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Board, IASB*) i od tej

⁶ M. Andrzejewski, *Różnice i podobieństwa między wybranymi systemami rachunkowości w świecie*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2000, nr 535, s. 93–94.

⁷ C. Nobes, Parker R., *Comparative International Accounting*, New York 1991.

⁸ M. Andrzejewski, dz. cyt.

pory tworzy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Od 2005 r. wszystkie spółki giełdowe Unii Europejskiej zostały zobligowane do stosowania MSR/MSSF. Równolegle na kontynencie amerykańskim są tworzone przez Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (*Financial Accounting Standards Board*, FASB) ogólnie akceptowane zasady księgowość (*Generally Accepted Accounting Principles*, GAAP). W związku z zauważalnymi rozbieżnościami pomiędzy tymi dwoma zestawami zasad w 2002 r. IASB i FASB zgodziły się na zharmonizowanie działań i pracę nad usuwaniem różnic pomiędzy MSSF/MSR a amerykańskimi standardami GAAP (tzw. porozumienie z Norwalk).

Pomimo tak długiej historii rozwoju rachunkowości oraz opracowania tylu jej standardów wciąż istnieją różnego rodzaju niedoskonałości, z którymi nie potrafiono sobie do tej pory poradzić. Przykładowo można w tym miejscu wymienić wartości niematerialne, których nadal nie jesteśmy w stanie wycenić w odpowiedni sposób. Najważniejsze zasoby w każdym przedsiębiorstwie, jakimi są zasoby ludzkie, w dalszym ciągu nie doczekały się jednolitej i powszechnie akceptowanej metody wyceny. W wielu sytuacjach rachunkowość próbuje posiłkować się wartościami szacunkowymi. Wprowadzona stosunkowo niedawno wartość godziwa doczekała się oddzielnego standardu międzynarodowego (MSSF 13 *Ustalenie wartości godziwej*), wielu interpretacji oraz publikacji pochlebnych i negatywnych na jej temat, jak np. *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej* pod red. H. Buk i A. Kostur⁹ czy Zeszyt „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” SGH poświęcony w całości problematyce wartości godziwej¹⁰. Jednym z podstawowych problemów w praktycznym zastosowaniu wyceny według wartości godziwej jest ustalenie wiarygodnych i rzetelnych technik jej pomiaru.¹¹ W efekcie wciąż istnieją takie zasoby, które sprawiają niemałe kłopoty przy wycenie według tej metody.

W pigułce – nadużycia i oszustwa w rachunkowości

Wszystkie wymienione nieścisłości i niedoskonałości obecnego systemu rachunkowości przyczyniają się do różnego rodzaju nadużyć w księgowości i przy sporządzaniu sprawozdawczości finansowej. Ujawnione i nagłośnione skandale

⁹ H. Buk, A. Kostur (red.), *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej*, „Studia Ekonomiczne Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2012.

¹⁰ „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2015, nr 147.

¹¹ K. Gościński, *Zastosowanie wartości godziwej do wyceny polskich spółek giełdowych w świetle MSSF 1. Przestrożki*, *Ekonomia, Społeczeństwo*, Sopotcka Szkoła Wyższa, Sopot 2014, s. 102.

finansowe uświadamiają, jak łatwo można oszukać zewnętrzne podmioty, wykorzystując do tego celu rachunkowość.

Nawet wdrożenie rozwiązań systemowych w tym zakresie nie poprawiło w pełni jakości i wiarygodności sprawozdań finansowych. Tworzenie Komitetów Audytu, które mają bardzo duży wpływ na sprawozdawczość finansową, zgodność z przepisami oraz zarządzanie ryzykiem czy też badanie sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów nie są w stanie zdemaskować wszystkich oszustw, jakie mogą mieć miejsce w przedsiębiorstwach. Zresztą wyżej wymienione mechanizmy kontroli nie dotyczą wszystkich podmiotów, a jedynie tych, które określają odpowiednie ustawy. Należy raczej traktować je jako mechanizmy, które zwiększają szansę wykrycia oszustwa, a nie jako gwarancję całkowitej poprawności prezentowanych informacji w sprawozdaniu finansowym. Problemy nieuczciwości w sprawozdaniach finansowych nie przykuwają już dziś uwagi publicznej tak, jak to miało miejsce wcześniej. Nie znaczy to bynajmniej, że takich zjawisk ubyło, tylko że już spowszedniały. W połowie grudnia 2014 r. „The Economist” opublikował znamienne zdanie: „Jeśli skandale księgowo nie zajmują (dziś) w mediach czołówek, tak jak to było w latach 2001 i 2002, kiedy eksplodowały afery Enronu i WorldCom, to nie dlatego, że spraw takich nie ma, lecz ponieważ stały się rutyną”¹².

Przez fałszowanie sprawozdań finansowych uważa się celowe i świadome dokonywanie manipulacji służących zniekształceniu obrazu rzeczywistości gospodarczej w kierunku pożądanym przez dokonującego tych działań¹³. Istotą tego typu zniekształcania informacji finansowych jest wykreowanie u odbiorcy takiego obrazu sytuacji gospodarczej podmiotu, który znacząco odbiega od realnego. Najczęściej spotykaną praktyką jest przedstawienie kondycji finansowej podmiotu w znacznie korzystniejszym świetle niż w rzeczywistości.

Według W. Wąsowskiego można wyodrębnić trzy główne obszary działania mające na celu sfalszowanie sprawozdań finansowych, a mianowicie¹⁴:

- a) nieodpowiednie metody pomiaru,
- b) pomijanie w ewidencji zdarzeń,
- c) niewłaściwa prezentacja informacji w sprawozdaniu finansowym.

Analizując najczęściej występujące zabiegi, których celem jest zniekształcenie sprawozdań finansowych, pogrupowano je z uwzględnieniem wyżej wymienionych obszarów (modyfikując je nieznacznie). Równocześnie należy zauważyć, że tabela 1 nie wyczerpuje tematyki zagadnienia, lecz jest jedynie próbą klasyfikacji

¹² J. Cipiur, *Audyt na cenzurowanym*, <https://www.obserwatorfinansowy.pl/bez-kategorii/rotator/audyt-na-cenzurowanym> (dostęp: kwiecień 2023).

¹³ W. Wąsowski, *Kreatywna rachunkowość. Fałszowanie sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa 2005, s. 9.

¹⁴ Tamże, s. 10

wybranych zjawisk. Niektóre zabiegi można było zakwalifikować do kilku obszarów równocześnie.

Tabela 1. Przykładowe zabiegi, których celem jest sfałszowanie sprawozdań finansowych

Obszar zniekształcenia	Przykłady konkretnych zabiegów
Nieodpowiednie metody pomiaru i wyceny, nieodpowiednia kwalifikacja	<ul style="list-style-type: none"> a) w aktywach: błędne ujmowanie i kwalifikacja prac badawczych i rozwojowych, b) błędna wycena np. inwestycji niefinansowych lub nienotowanych papierów wartościowych według wartości godziwej, c) błędna wycena nowych środków trwałych (z pominięciem kosztów zakupu), d) zaliczanie do kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie kosztów bieżącej działalności, e) nieprawidłowe ustalanie amortyzacji (stawek lub okresu użytkowania), f) błędna wycena wartości zapasów pomijająca fakt utraty ich wartości (w szczególności, gdy po zakończeniu roku obrotowego zostają sprzedane po niższej cenie niż wynika to z ewidencji), g) niewłaściwa wycena kosztu wytworzenia wyrobów gotowych (np. zaliczanie do kosztów wytworzenia kosztów stałych lub kosztów zarządu)
Pomijanie operacji (głównie kosztowych) w ewidencji zdarzeń	<ul style="list-style-type: none"> a) nieksięgowanie kosztów w okresie, którego dotyczą, lecz później lub wcale, b) utrzymywanie produkcji w toku i zleceń zaniechanych lub nieudanych, aby nie wykazać poniesionych nakładów jako kosztów, c) brak tworzenia rezerw na udzielone gwarancje lub toczące się sprawy sądowe, d) ukrywanie kar umownych czy niedoborów zapasów
Dodawanie operacji (głównie przychodowych), które nie miały miejsca	<ul style="list-style-type: none"> a) ewidencjonowanie fikcyjnych transakcji sprzedaży, b) zaliczanie do przychodów bieżącego okresu wpływów z tytułu wieloletniej umowy
Niewłaściwa prezentacja informacji w sprawozdaniu finansowym	<ul style="list-style-type: none"> a) zatajanie istotnych informacji np. dotyczących zagrożeń związanych z kontynuacją działalności, istotnych umów lub utraty kluczowego kontrahenta, b) kompensowanie należności i zobowiązań pomimo braku podstaw prawnych, c) przemieszczanie zobowiązań między zobowiązaniami z tytułu dostaw i usług a pozostałymi

Źródło: opracowanie własne.

Popelnieniu działań oszukańczych sprzyjają czynniki, które zostały ujęte jako tzw. trójkąt oszustw. Należą do nich:

- a) zachęta/presja,
- b) sposobność/okazja,
- c) postawa/samousprawiedliwienie.

W ramach pierwszej grupy czynników wymienia się różnego rodzaju naciski i zachęty do tego, aby wykazywać lepsze wyniki, niż są one w rzeczywistości. Może

to wynikać na przykład z trudności związanych z pozyskaniem obcych źródeł finansowania lub wyższą premią za wyniki. Aby móc popełnić oszustwo w księgowości, musi nadarzyć się odpowiednia okazja, czyli sposobność, przy której łatwo będzie zniekształcić wynik finansowy (w wyniku na przykład nieprawidłowo działających systemów kontroli wewnętrznej czy konieczności dokonywania szacunków). Trzecią grupą czynników sprzyjających oszustwom w zakresie sprawozdawczości finansowej są cechy charakteru danej osoby, jej postawa i przestrzeganie zasad etyki.

Aby doszło do zniekształcenia sprawozdań finansowych w wyniku celowego działania, muszą zaistnieć warunki z tych trzech grup czynników równocześnie, a jak historia pokazuje, nie jest to niemożliwe.

Aktualnie, gdy mamy do czynienia z globalnym rynkiem, a handel transgraniczny stał się wszechobecny, pojawiają się dodatkowo problemy związane z przestrzeganiem lokalnych regulacji na niespotykaną do tej pory skalę. Równocześnie biorąc pod uwagę liczbę przeprowadzanych transakcji i szybkość, z jaką one występują (dzięki możliwościom dokonywania zakupów przez internet), A. Faccia i N.R. Mosteanu zidentyfikowali następujące słabości rachunkowości¹⁵:

- 1) jest raczej niemożliwe, aby biegli rewidenci byli w stanie zaudytować wszystkie zapisy na kontach; w związku z tym audytorzy zmuszeni są do sprawdzania niewielkiej próby wylosowanych/wybranych zapisów z uwzględnieniem ustalonych przez biegłych progów istotności;
- 2) opóźnienia w prezentowaniu informacji w sprawozdaniu finansowym (najczęściej sporządzanym raz na rok) w stosunku do tego, jakiego okresu dotyczą (najczęściej sprawozdania finansowe za dany rok obrotowy publikowane są – po weryfikacji przez audytorów – po sześciu miesiącach od momentu zakończenia roku);
- 3) brak możliwości zweryfikowania w ramach kontroli krzyżowej sposobu zaksięgowania danej transakcji przez dwóch kontrahentów.

Odpowiedzią na część bolączek współczesnej rachunkowości mogą stać się nowe technologie, takie jak *blockchain*.

W pigułce – technologia *blockchain*

Technologia *blockchain* powstała w związku z kryptowalutą *bitcoin*, która jest efektem prac jednej osoby lub grupy anonimowych osób ukrywających się pod

¹⁵ A. Faccia, N.R. Mosteanu, *Accounting and blockchain technology: from double-entry to triple-entry*, "The Business and Management Review" 2019, no. 10(2), s. 109.

pseudonimem Nakamoto¹⁶. Zapoczątkowało to dalszą ewolucję tej technologii. Z czasem pojawiły się kolejne projekty z tej dziedziny. Jednym z nich był system bloków nazwanych Ethereum, a zaprojektowany i ogłoszony w 2014 r. przez 19-letniego wówczas Vitalika Buterina¹⁷.

Blockchain jest niczym innym jak rozproszoną bazą danych, bez centralnej jednostki. Łańcuch bloków jest geograficznie zdecentralizowany i rozproszony. Każda transakcja jest chronologicznie dopisywana do kolejnego bloku za pomocą złożonych matematycznych algorytmów, dlatego trudno jest dokonać sfałszowania transakcji bez uwierzytelnienia jej przez kolejnych uczestników będących w ciągu kryptograficznym. Żadna poprzednia transakcja, do której jest dołączana nowa, nie może zostać usunięta lub zmieniona. Jedna wspólna „książka rozliczeniowa” jest uaktualniana w tym samym czasie u każdego uczestnika sieci, co jest gwarancją potwierdzenia poprawności oraz wykonania transakcji¹⁸.

Technologia *blockchain* ma szansę zrewolucjonizować nasze codzienne życie. Można ją stosować przykładowo do zarządzania autentycznością dokumentów takich jak prawa jazdy, paszporty, dowody osobiste, świadectwa własności gruntów i nieruchomości. Funkcję braku możliwości edycji danych wprowadzonych w bloku w technologii *blockchain* można wykorzystać do znakowania przepływu towarów z zapisów GPS. Oprócz danych o położeniu można znakować wszystkie warunki przewozu towarów, cech towarów, autentyczność pochodzenia i zapisywać je w *blockchainie*, o czym wspomina P. Międlar. W 2015 r. powstał nawet międzynarodowy rejestr diamentów¹⁹.

Technologia *blockchain* jest w stanie²⁰ zapewnić poniższe kwestie:

- 1) dostarczyć mechanizmy gwarantujące ciągłość historii zapisów rejestrów, ich niezaprzeczalność i niemożność zmiany;
- 2) zapewnić elastyczność ustalania reguł automatycznie realizowanych przez algorytmy;
- 3) zapewnić bezpieczeństwo transferu i rejestru danych poprzez utrzymywanie wielu jego kopii i stosowanie silnej kryptografii;
- 4) umożliwić silną i szczegółową kontrolę procesów i dostępu do wspólnego rejestru.

¹⁶ S. Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, www.bitcoin.org (dostęp: kwiecień 2023).

¹⁷ G. Wood, *Ethereum: A Secure Decentralised Generalised Transaction Ledger*, Ethereum Project Yellow Paper, 2014, s. 1–32.

¹⁸ P. Międlar, *Blockchain w systemie finansowym*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2019, nr 173, s. 80.

¹⁹ C. Loebbecke, L. Lueneborg, D. Niederle., *Blockchain Technology Impacting the Role of Trust in Transactions: Reflections in the Case of Trading Diamonds*, European Conference on Information Systems (ECIS), 2018.

²⁰ G. Sobiecki, M. Szwed-Ziemichód, *Wykorzystanie technologii blockchain do eliminacji wybranych problemów systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2019, nr 1(7), s. 4.

Twierdzi się, że dzięki *blockchainowi*, który dostarcza zupełnie nowych funkcji, będzie można łatwiej przeprowadzać kontrole i procesy *compliance*, a przez to ograniczy się nadużycia nie tylko w systemie podatkowym, lecz także w systemie księgowym.

W pigułce – ryzyka i korzyści wykorzystania technologii *blockchain* w rachunkowości

Można śmiało zaryzykować stwierdzenie, że stworzenie technologii rozproszonych rejestrów, systemu kryptograficznego czy *blockchainu* jest porównywalne do rewolucji internetowej. Jak twierdzi W. Szpringer, technologia ta sprzyja przekształcaniu „internetu informacji” – w „internet wartości”²¹. Największe instytucje finansowe już korzystają z podstawowych możliwości, jakie daje *blockchain*, ale nadal w ograniczonym zakresie²².

Technologia *blockchain*, dzięki temu, że oferuje nieodwracalny zapis informacji wraz z oznaczeniem czasowym i rodzajem transakcji, i to dodatkowo w sposób, który uniemożliwia jego sfałszowanie, nadaje się bardzo dobrze do gromadzenia ważnych informacji o wydarzeniach gospodarczych, transferze aktywów czy środków pieniężnych.

Korzystając z tych cech *blockchainu* mówi się o prawdziwej rewolucji w dziedzinie rachunkowości i audytu.

Z punktu widzenia rachunkowości, wykorzystując technologię *blockchain*, można pokusić się o wprowadzenie zasady potrójnego zapisu, gdzie jako trzeci zapis będzie traktowane potwierdzenie z *blockchainu*. Dzięki publicznemu potwierdzeniu transakcji będzie wiadomo, czy księgowania są prawidłowe. Zapis w *blockchainie* jest gwarancją i potwierdzeniem zgodności informacji²³.

Jak każda innowacja, technologia *blockchain* może być traktowana jako szansa i jako zagrożenie. *Blockchain* może sprawić, że informacje księgowe staną się bardziej wiarygodne i zarejestrowane w porządku chronologicznym²⁴. Ponadto technologia

²¹ W. Szpringer, *Fintech i blockchain – kierunki rozwoju gospodarki cyfrowej*, „Studia BAS” 2019, nr 1(57), s. 9, www.bas.sejm.gov.pl; DOI: 10.31268/StudiaBAS.2019.02 (dostęp: kwiecień.2023).

²² P. Międlar, *Blockchain...*, dz. cyt., s. 77–78.

²³ F.D.O. Simoyama, I. Grigg, R.L.P. Bueno, L.C.D. Oliveira, *Triple entry ledgers with blockchain for auditing*, „International Journal of Auditing Technology” 2017, no. 3(3), s. 163–183.

²⁴ J. Coyne, P. McMickle, *Can Blockchains Serve an Accounting Purpose?*, „Journal of Emerging Technologies in Accounting” 2017, no. 14(2): C. Fuller, *New Chain on the Block Fundamentally Changing the Role of Finance Functions*, <https://www.financialdirector.co.uk/2016/03/05/new-chain-on-the-block-fundamentally-changing-the-role-of-finance-functions/> (dostęp: kwiecień 2023).

ta, jak twierdzą G. Sobiecki i M. Szwed-Ziemichód, ma potencjał, aby zrewolucjonizować sposób rozliczeń podatkowych: sposób poboru i zwrotu podatku, sposób rozliczeń i weryfikacji transakcji, procedury *compliance* czy też mechanizmy fakturowania. Dzięki temu będzie można skutecznie rozwiązać podstawowy problem systemu podatkowego, jakim jest luka podatkowa²⁵.

Dla biegłych rewidentów możliwość wykorzystania technologii *blockchain* może okazać się znacznym ułatwieniem pracy. Pojawi się bowiem możliwość dokonywania ciągłego audytu (*continous audit*). Obecnie audyt rozpoczyna się dopiero po zakończeniu roku obrotowego. *Blockchain* będzie mógł udostępnić zweryfikowane już zapisy, i to natychmiast, bez zbędnej zwłoki²⁶. Dodatkowo możliwość wprowadzenia potrójnego zapisu w księgowości, o którym wcześniej była już mowa, zwiększy przejrzystość zawieranych transakcji.

W literaturze przedmiotu można również przeczytać, że zawód księgowego i biegłego rewidenta w dobie technologii *blockchain* staje się przestarzały²⁷. Wiara w doskonałość technologii *blockchain* może jednak okazać się zwodnicza. Zapisy te nie gwarantują bowiem przeprowadzenia transakcji w rzeczywistym świecie. Wystarczy, że dwie strony dojdą do porozumienia i wprowadzą do systemu nieistniejącą transakcję.

Zagrożeniem wykorzystania technologii *blockchain* może okazać się także bezpieczeństwo samej technologii, która korzysta z sieci internet i jednostek komputerowych, na których pracujemy każdego dnia. Realnym zagrożeniem są w związku z tym różnego rodzaju ataki hakerskie ukierunkowane m.in. na wyłudzenie. Należy również zaznaczyć, że technologia *blockchain* jest bardzo skomplikowana, a interfejs, z którego się korzysta, jest póki co mało intuicyjny i trudny do opanowania. Ponadto zawsze istnieje ryzyko zagubienia klucza do wirtualnego portfela lub świadectwa posiadania tokenu, a przez to ryzyko utraty dostępu do danych. Należy też pamiętać o tym, że w łańcuchu bloków jest widoczna historia transakcji u każdego uczestnika sieci. Z jednej strony gwarantuje to poprawność i potwierdzenie zaistnienia danej transakcji, z drugiej – nie do końca wszyscy są całkowicie anonimowi. W przypadku rozproszonych rejestrów danych mówi się jednak o zachowa-

²⁵ G. Sobiecki, M. Szwed-Ziemichód, *Wykorzystanie technologii blockchain do eliminacji wybranych problemów systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2019, nr 1(7), s. 3.

²⁶ N. Ruckshauser, *Do We Really Want Blockchain-based Accounting? Decentralized Consensus as Enabler of Management Override of Internal Controls*, w: *Proceedings der 13. Internationalen Tagung Wirtschaftsinformatik*, J.M. Leimeister, W. Brenner (red.), St.Gallen 2017, s. 16–30; S. Kozłowski, *An Audit Ecosystem to Support Blockchain-based Accounting and Assurance*, w: *Continuous Auditing: Theory and Application*, D.Y. Chan, M.A. Vasarhelyi (red.), Emerald Publishing, New York 2018, s. 299–313.

²⁷ M. Casey, P. Vigna, *The Truth Machine: The Blockchain and the Future of Everything*, Harper Collins, New York 2018.

niu anonimowości, a to głównie z powodu niezliczonej liczby danych oraz możliwości ujawniania jedynie pewnych elementów transakcji. Nie oznacza to jednak, że nasza transakcja ginie w otchłani danych. Wystarczy bowiem odpowiednio zdefiniowany algorytm do wyszukiwania określonych danych, a zostaniemy odnalezieni. Anonimowość jest więc w pewnym stopniu atutem, ale także zagrożeniem. Zagrożeniem może stać się wtedy, gdy niektóre dane dostaną się w niepowołane ręce poprzez odpowiednio zdefiniowane algorytmy.

Należy również wspomnieć o trudnościach, które mogą pojawić się przy integracji *blockchaina* z istniejącymi infrastrukturami. Utrzymanie sieci bloków wymaga bowiem korzystania z rozbudowanej struktury informatycznej.

Zastosowanie technologii *blockchain* – pomimo wieloletnich już testów i badań – generuje wiele niepewności. Zarówno teoretycy, jak i praktycy nie są w stanie odpowiedzieć na pytanie, co się stanie w sytuacjach kryzysowych mających wpływ na infrastrukturę sieci *blockchain*. Istnieje także obawa o niestabilność systemową, o której wspomina W. Szpinger w kontekście możliwości rozłamu części użytkowników (*forking*), a tym samym anulowanie dotychczasowych transakcji. Takie wydarzenia miały już miejsce, na przykład przy okazji podziału na Ethereum i Ethereum Classic²⁸.

W związku z pojawieniem się nowej technologii, jaką jest *blockchain*, powstaje także konieczność ustanowienia odpowiednich regulacji prawnych w tym zakresie.

Pomimo swoich wielu niezaprzeczalnych zalet technologia *blockchain* nie będzie w stanie rozwiązać wszystkich słabości współczesnej rachunkowości. Przyglądając się tabeli 1., można zdecydowanie powiedzieć, że technologia *blockchain* nie będzie w stanie pomóc współczesnej rachunkowości w zakresie metody pomiaru i wyceny czy niewłaściwej prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym. Pomoże natomiast zlikwidować zniekształcenia w zakresie pomijania operacji w ewidencji zdarzeń lub dodawania operacji, które nie miały miejsca (tabela 2).

Podsumowując, technologia *blockchain* będzie sprawdzała się jedynie w tym obszarze rachunkowości, w którym będzie występowała druga strona, np. w transakcjach zakupu lub sprzedaży. Oczywiście teoretycznie można też zawrzeć informacje na temat poszczególnych elementów sprawozdań finansowych w *blockchainie* (np. wycena wartości inwestycji), potwierdzenie pozostałych uczestników sieci będzie dotyczyło jednak samego tylko faktu tej wyceny, a nie poprawności jej przeprowadzenia. Taką poprawność potrafi zweryfikować jedynie rynek w trakcie dokonywania transakcji zakupu lub sprzedaży danego składnika aktywów.

²⁸ W. Szpinger, *Fintech i blockchain – kierunki rozwoju gospodarki cyfrowej*, Studia BAS 2019, nr 1(57), s. 27, www.bas.sejm.gov.pl; DOI: 10.31268/StudiaBAS.2019.02 (dostęp: kwiecień 2023).

Tabela 2. Obszary zniekształceń w rachunkowości, w których technologia blockchain może okazać się przydatna

Obszar zniekształcenia	Wpływ technologii <i>blockchain</i> na poszczególne obszary zniekształcania sprawozdań finansowych
Nieodpowiednie metody pomiaru i wyceny, nieodpowiednia kwalifikacja	brak wpływu
Pomijanie operacji (głównie kosztowych) w ewidencji zdarzeń	duży wpływ
Dodawanie operacji (głównie przychodowych), które nie miały miejsca	duży wpływ
Niewłaściwa prezentacja informacji w sprawozdaniu finansowym	brak wpływu

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

Rachunkowość od początku swego istnienia stara się odpowiadać na wyzwania, jakie stawia przed nią stale rozwijająca się gospodarka. Z niektórymi tematami radzi sobie lepiej, a z innymi – gorzej. Niestety mimo wielu wysiłków czynionych na rzecz uwiarygodnienia sprawozdań finansowych oszustwa w tym zakresie nadal się zdarzają.

Obecnie rachunkowość stoi przed szansą zaadaptowania na swoje potrzeby takich nowoczesnych technologii jak *big data*, automatyzacja procesów z wykorzystaniem robotyzacji, chmura obliczeniowa, sztuczna inteligencja czy *blockchain*. Ostatnie z wymienionych rozwiązań może przynieść duże korzyści w walce z oszustwami księgowymi. W opracowaniu wskazano, że *blockchain* nie będzie jednak w stanie rozwiązać wszystkich problemów współczesnej rachunkowości. Przykładowo nie będzie odpowiednim rozwiązaniem w zakresie metod pomiaru i wyceny czy niewłaściwej prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym.

Blockchain może się jednak sprawdzić w sytuacjach, w których w operacjach będzie występowała druga strona transakcji. Dzięki tej technologii praktycznie nie będzie możliwe sfałszowanie zapisanych danych w łańcuchu bloków. Ponadto takie rozwiązania pozwolą pomyśleć o wprowadzeniu potrójnego zapisu w księgowości, gdzie trzecim zapisem będzie potwierdzenie transakcji z bazy *blockchain*, co dodatkowo uwiarygodni zapisy w księgach rachunkowych. Dzięki temu istnieje szansa, że oszustwa, przynajmniej w zakresie pomijania operacji (głównie kosztowych) czy dodawania nieistniejących operacji (głównie przychodowych), zostaną ograniczone.

Bibliografia

- Andrzejewski M., *Różnice i podobieństwa między wybranymi systemami rachunkowości w świecie*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2000, nr 535.
- Buk H., Kostur A. (red.), *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej*, „Studia Ekonomiczne Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, Katowice 2012.
- Chan V.C., Vasarhelyi M.A. (Ed.), *Continuous Auditing: Theory and Application*, Emerald Publishing, New York 2018.
- Casey M., Vigna, P., *The Truth Machine: The Blockchain and the Future of Everything*, Harper Collins, New York 2018.
- Cipiur J., *Audyt na cenzurowanym*, <https://www.obserwatorfinansowy.pl/bez-kategorii/rotator/audyt-na-cenzurowanym/> (dostęp: kwiecień 2023).
- Coyne J., McMickle P. *Can Blockchains Serve an Accounting Purpose?*, “Journal of Emerging Technologies in Accounting” 2017, no. 14(2).
- Faccia A., Mosteanu N.R. *Accounting and blockchain technology: from double-entry to triple-entry*, “The Business and Management Review” 2019, no. 10(2).
- Fuller C., *New Chain on the Block Fundamentally Changing the Role of Finance Functions*, <https://the-cfo.io/2016/03/05/new-chain-on-the-block-fundamentally-changing-the-role-of-finance-functions/> (dostęp: kwiecień 2023).
- Gościński K., *Zastosowanie wartości godziwej do wyceny polskich spółek giełdowych w świetle MSSF 1. Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, Sopotcka Szkoła Wyższa, Sopot 2014.
- Loebbecke C., Lueneborg L., Niederle D., *Blockchain Technology Impacting the Role of Trust in Transactions: Reflections in the Case of Trading Diamonds*, European Conference on Information Systems (ECIS), 2018.
- Międlar P., *Blockchain w systemie finansowym*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2019, nr 173.
- Nakamoto S., *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (dostęp: kwiecień 2023).
- Niemczyk L., *Program badawczy Luca Paciolo*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 9.
- Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, New York 1991.
- Pacioli L., *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, COSZ, Warszawa 2007.
- Leimeister J.M., Brenner W. (ed.), *Proceedings der 13. Internationalen Tagung Wirtschaftsinformatik*, St.Gallen 2017.
- Simoyama, F.D.O., Grigg, I., Bueno, R.L.P., Oliveira, L.C.D., *Triple entry ledgers with blockchain for auditing*, “International Journal of Auditing Technology” 2017, no. 3(3), s. 163–183.
- Sobiecki G., Szwed-Ziemichód M., *Wykorzystanie technologii blockchain do eliminacji wybranych problemów systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2019, nr 1(7).
- Sojak S., Kowalska M., *Z historii rachunkowości. Księgowość podwójna według Pacioli i jego włoskich naśladowców z XVI i XVII wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, nr 81(137). „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów” 2015, nr 147.

- Szpringer W., *Fintech i blockchain – kierunki rozwoju gospodarki cyfrowej*, „Studia BAS” 2019, nr 1(57), DOI: 10.31268/StudiaBAS.2019.02 (dostęp: kwiecień 2023).
- Wąsowski W., *Kreatywna rachunkowość. Fałszowanie sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa 2005.
- Wood G., *Ethereum: A Secure Decentralised Generalised Transaction Ledger*, Ethereum Project Yellow Paper, 2014.
- Ziętowska I., *Benedetto Cotruglio i pierwsze dzieło o teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, nr 79(135).

Imperatyw dwuobszarowej synergii wiedzy i umiejętności

dr Małgorzata Mierzejewska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-5196-9143>

podstawowa i zaawansowana technologia kolonizacji rachunkowości,
robot – specjalista od dekretacji faktur, zwrot z inwestycji liczony
w miesiącach, ryzyko uzależnienia od technologii, informatyka
w rachunkowości – synergia wiedzy i umiejętności

Intuicyjnie określenie *kolonizacja* przywodzi na myśl ekspansję terytorialną, w którym jeden kraj lub region podbija, zawłaszcza, kontroluje i eksploatuje terytorium, bogactwa, ludność innego kraju z zamiarem wzmocnienia swojej pozycji gospodarczej. Patrząc na zjawisko kolonizacji, można stwierdzić, że zawsze wynika ono z nierównowagi siły, sprawczości (władztwa) i wpływów między kolonizującym a kolonizowanym obszarem. Kolonizujący wprowadza na podbitym terytorium swoje prawo, instytucje, ustrój polityczny, stosunki gospodarcze, kulturę i zwyczaje – czyli wszystko. Kolonizacja zmienia nie tylko teraźniejszość, podbitego obszaru, ale przede wszystkim jego przyszłość. Poniżej dzielę się moją opinią w kwestii kolonizacji rachunkowości i kierunku, w jakim ona zmierza.

Dwudziesty pierwszy wiek to czas gospodarki opartej na innowacjach. Rachunkowość z pewnością nie jest z nich wyłączona. Zachodzące zmiany wynikają z wdrażania nowych technologii, które prowadzą do transformacji cyfrowej¹. Widać, że ma

¹ Transformacja cyfrowa jest pojęciem szerszym, które obejmuje nie tylko wprowadzenie nowych technologii, lecz także zmiany w procesach biznesowych, kulturze organizacyjnej oraz sposobie myślenia

ona duży wpływ na wiele dziedzin życia: gospodarkę, edukację, zdrowie, kulturę i społeczeństwo. Dzięki niej można pracować zdalnie, robić zakupy przez internet, dokonywać płatności elektronicznych czy korzystać z innych usług ułatwiających codzienne życie. Jeśli rozważyć jednostkę gospodarującą (przedsiębiorstwo, gospodarstwo domowe) działającą w warunkach transformacji cyfrowej, łatwo zauważyć, że dzięki nowym technologiom usprawni ona działalność, przyspieszy realizację celów, być może wypracuje szeroko pojętą oszczędność zasobów, ale musi jednocześnie zaakceptować zmiany w kulturze organizacyjnej oraz relacjach wewnętrznych i zewnętrznych, zmianach sposobu komunikacji itp.

W tym tekście kolonizacja rachunkowości będzie rozumiana jako wprowadzenie technologii informatycznych do rachunkowości, co skróci i uprości procesy nie tylko rejestracji operacji gospodarczych czy zminimalizuje koszty operacyjne, lecz także zmieni sposób pracy, komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, wielkość zatrudnienia, sposób zarządzania jednostką a nawet jej strukturę.

Tradycyjne podejście do rachunkowości opierało się na manualnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych, które wymagały oprócz profesjonalnej wiedzy dużych nakładów pracy, wyjątkowej systematyczności, dokładności manualnej oraz sprawności obliczeniowej. Procesy związane z dokumentowaniem, analizą i kontrolą odbywały się bowiem ręcznie, a dane finansowe były przechowywane w papierowej formie dokumentów źródłowych i ksiąg rachunkowych.

Dyskusja o technologiach informatycznych w rachunkowości zaczęła się już dawno. W 1956 r. w przeglądzie literatury *Computers and Accounting Systems: A Bibliography* autor opublikował spis pozycji literatury dotyczących komputerów i rachunkowości z lat 1952–1956; jest ich ok. 150². W 1957 r. można znaleźć w literaturze porównanie kosztu instalacji albo ewentualnych rat leasingowych opłacanych za wdrożenie systemu informatycznego, z wynagrodzeniem pracowników, których maszyna zastąpi:

Zlikwidowanie 100 stanowisk pracy da oszczędności rzędu 300 000 \$ rocznie, co pozwoli na zwrot miliona dolarów zainwestowanych pieniędzy w zakup komputerów w 3 i pół roku. (...) Oczywiście instalacja systemu nie będzie skutkowałą oszczędnościami dla małych firm, jednak biorąc pod uwagę gwałtowny rozwój technologiczny, który można zaobserwować w USA od 1900 roku nikt nie może wiedzieć jak długo to twierdzenie będzie prawdziwe³.

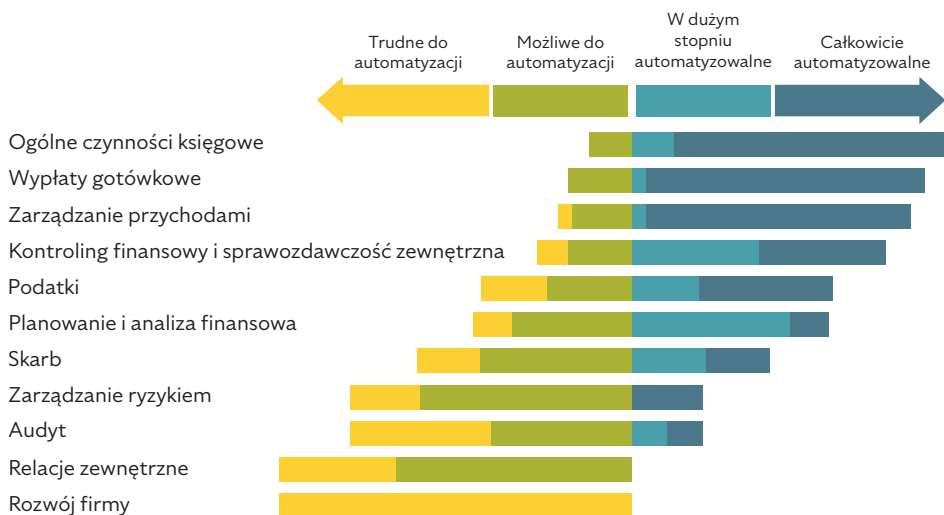
i podejmowania decyzji w jednostce. Oznacza to przejście do innego, opartego na technologiach cyfrowych sposobu zarządzania i prowadzenia aktywności. Transformacja cyfrowa jest więc procesem dotyczącym całej jednostki, kompleksowym, wymagającym zmiany dotychczasowego sposobu życia organizacji, a nie tylko wprowadzeniem nowych narzędzi.

² R.H. Gregory, *Computers and Accounting Systems: A Bibliography*, "Accounting Review" 1956, s. 278–285.

³ A.H. Carlson, *Automation in Accounting Systems*, "Accounting Review" 1957, s. 224–228.

Od tego czasu zmianom podlegają prawie wszystkie wymiary i aspekty rachunkowości. Transformacja cyfrowa rachunkowości zaczęła się na dobre w latach 70. i 80. XX w., kiedy to komputery zaczęły być szeroko stosowane w biznesie i rachunkowości⁴. W tamtych czasach, wraz z wprowadzeniem pierwszych programów do obsługi rachunkowości, możliwe stało się automatyczne przetwarzanie danych finansowych i księgowych, co znacznie przyspieszyło i ułatwiło procesy rachunkowe. Kolejnym ważnym krokiem w transformacji cyfrowej rachunkowości był rozwój internetu i technologii online w latach 90. i na początku XXI w. Rozwój sieci internetowej umożliwił połączenie systemów księgowych z internetem i łatwe przesyłanie informacji finansowych w czasie rzeczywistym. W literaturze można przeczytać o „gwałtownej transformacji”, która jest konsekwencją powszechnego wykorzystania technologii (cyfrowych) informatycznych do przetwarzania danych finansowych⁵. Technologie cyfrowe już mają i będą miały coraz większe zastosowanie w rachunkowości. Na rysunku 1 przedstawiono skalę możliwości ingerencji technologii informatycznych w postaci automatyzacji obszarów działalności przedsiębiorstwa, w tym dot. rachunkowości.

Rysunek 1. Obszary działalności przedsiębiorstw, które mogą być automatyzowane przy użyciu technologii informatycznych



Źródło: F. Plaschke, I. Seth, R. Whiteman, *Bots, algorithms, and the future of the finance function*, McKinsey, 2018 (dostęp: kwiecień 2023).

⁴ L. Borowiec, *Koszty i korzyści finansowe wdrożenia robotyzacji wybranych procesów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(2), s. 11–26.

⁵ M. Łada, *Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 440, s. 392–400.

Automatyzacja i robotyzacja to jedne z najszybciej rozwijających się specjalizacji na świecie. Rachunkowość finansowa jest obszarem dobrze przystosowanym do jej wdrożenia, w jej ramach jednak funkcjonują obszary robotyzowane częściej lub bardzo rzadko⁶. Wśród technologii kolonizujących rachunkowość można wyróżnić dwa ich rodzaje: podstawowy i zaawansowany. Pierwszy z nich oparty jest na wykorzystaniu standardowych technik informatycznych, czyli obejmuje między innymi:

- a) prowadzenie ksiąg w postaci elektronicznej,
- b) podstawową automatyzację czynności w systemie księgowym,
- c) integrację z rachunkami bankowymi,
- d) automatyczne rozliczanie przelewów przychodzących i wychodzących,
- e) integrację ksiąg z innymi systemami dziedzinowymi (system sprzedaży, system HR, system ZUS Płatnik),
- f) integrację z zewnętrznymi systemami innych kontrahentów poprzez EDI (*electronic data interchange*).

Na standardowych technikach informatycznych oparte są obecnie wdrażane systemy e-Paragon⁷ i Krajowy System e-Faktur (KSeF)⁸. Umożliwiają one wystawianie i udostępnianie dokumentów sprzedaży w formie cyfrowej. Założeniem jest, aby dokumenty elektroniczne funkcjonowały w obrocie gospodarczym jeszcze jako jedna z dopuszczanych form dokumentowania transakcji, obok faktur papierowych. Od 1 stycznia 2022 r. przedsiębiorcy mogą dobrowolnie wystawiać faktury ustrukturyzowane w Krajowym Systemie e-Faktur. Od 1 lipca 2024 r. planowane jest natomiast wprowadzenie obowiązku korzystania z KSeF.

Należy zauważyć, że nie tylko w Polsce wprowadzany jest system faktury ustrukturyzowanej. Takie rozwiązania istnieją już między innymi w następujących krajach:⁹

- a) Brazylii – *NF-e Invoicing*,
- b) Szwecji – *Swedish e-Invoicing Standard* (Svefaktura),
- c) Norwegii – *Norwegian e-Invoicing* (EHF),
- d) Danii – *Danish e-Invoicing Standard* (OIOUBL),
- e) Niemczech – *Xrechnung*,
- f) Austrii – *Austrian e-Invoice* (Austrian ONR 44020–1 standard),

⁶ M. Remlain, P. Bejger, I. Olejnik, A. Jastrzębowski, D. Obrzeźgiewicz, *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 47–65.

⁷ E-Paragony, <https://www.podatki.gov.pl/e-paragony/> (dostęp: kwiecień 2023).

⁸ Informacje o KSeF, <https://www.podatki.gov.pl/ksef/informacje-o-ksef/> (dostęp: kwiecień 2023).

⁹ XML Standards info, https://docshield.kofax.com/RSI/en_US/6.0.3-ot6i0gq5uj/help/INVOICES/RSI_Invoices_help/add-ons/SmartXML/c_XML_invoice_standard_E2B.html (dostęp: 21.04.23), <https://www.avalara.com/eu/en/learn/events/webinars/european-e-invoicing-updates-whats-new-and-whats-next.html> (dostęp: kwiecień 2023).

- g) Włoszech – *Italian e-Invoicing System* (FatturaPA),
- h) Hiszpanii – *Spanish e-Invoicing System* (FacturaE),
- i) Finlandii – *Finnish e-Invoicing Standard* (TEAPPSXML).

Jak wspomniano, od 1 lipca 2024 r. planowane jest wprowadzenie obowiązku korzystania z KSeF. Będzie to miało daleko idące konsekwencje dla drastycznej redukcji pracochłonności, poprawy jakości danych, a w efekcie uproszczenia procesów księgowych i redukcji zatrudnienia w obszarze ewidencji dokumentów. Systemy KSeF i e-Paragon zapewniają centralny mechanizm przechowywania dokumentów, dostarczają możliwość wymiany elektronicznych dokumentów między systemami zainteresowanych stron oraz ich niezmiennalność. Brak możliwości modyfikacji treści wystawionych dokumentów wykorzystuje *blockchain*, który należy już do drugiego rodzaju technologii – zaawansowanej, do której można zaliczyć poniższe:

- 1) *blockchain*, czyli rozproszoną bazę danych, która umożliwia bezpieczne przesyłanie i przechowywanie informacji finansowych; dane tam wprowadzane są niezamienne przez co dają gwarancje rzetelności i transparentności dokumentacji; dzięki temu *blockchain* może pomóc w zwalczaniu oszustw i zapewnić większą przejrzystość w transakcjach finansowych;
- 2) sztuczną inteligencję (AI), umożliwiającą komputerom wykonywanie zadań, które zwykle wymagałyby ludzkiego myślenia i podejmowania decyzji; w rachunkowości AI może pomóc w automatyzacji procesów rachunkowych, takich jak rozpoznawanie faktur, analiza kosztów czy wykrywanie oszustw; może ona działać pod postacią robota *software’owego*, nie tylko naśladującego proste czynności informacyjne wykonywane dotychczas przez pracowników działów finansowo-księgowych, lecz także takiego, który stanie się aktywnym dostawcą i odbiorcą informacji z rachunkowości¹⁰;
- 3) uczenie maszynowe, dziedzinę zajmującą się badaniem i opracowywaniem metod, algorytmów i modeli, które pozwalają maszynom nauczyć się wykonywać zadania na podstawie danych z historii wcześniejszych doświadczeń; opiera się ono na idei, że maszyny mogą nauczyć się rozpoznawać wzorce i odkrywać ukryte zależności w danych, dzięki czemu mogą automatycznie podejmować decyzje lub przewidywać wyniki na podstawie nowych danych wejściowych; w rachunkowości uczenie maszynowe może pomóc w analizie danych finansowych oraz identyfikacji trendów ich zmian;
- 4) technologię chmurową (*cloud computing*), która umożliwia przechowywanie i przetwarzanie danych na zdalnych serwerach; w rachunkowości może ona

¹⁰ M. Łada, M. Mierzejewska, *Robotyzacja procesów podatkowych w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2021, nr 3(993), s. 109–120.

zapewnić udostępnianie danych finansowych i narzędzi do ich przetwarzania w czasie rzeczywistym z dowolnego miejsca na świecie; zaletą tej technologii jest wzrost bezpieczeństwa danych i redukcja kosztów (w przypadku bardzo dużych jednostek).

W tym miejscu warto wymienić chociażby kilka konkretnych narzędzi, które są stosowane w rachunkowości, a które wykorzystują wymienione powyżej technologie:

- 1) oprogramowanie do rozpoznawania faktur – wykorzystuje sztuczną inteligencję i uczenie maszynowe do automatycznego odczytywania danych z faktur, takich jak numer faktury, data, kwota itp.; dzięki temu narzędziu firmy mogą znacznie skrócić czas potrzebny do przetwarzania faktur papierowych, a także zminimalizować ryzyko błędów ludzkich;
- 2) systemy automatycznego rozliczania płatności – wykorzystują sztuczną inteligencję i uczenie maszynowe, mogą oprócz prowadzenia rozrachunków z kontrahentami automatycznie identyfikować i rozwiązywać problemy związane z płatnościami, takie jak niezgodność w kwotach, błędne numery rachunków itp.;
- 3) programy do przetwarzania danych finansowych – korzystają z analizy danych i sztucznej inteligencji, aby pomóc w przetwarzaniu danych finansowych pochodzących z ksiąg lub gotowych sprawozdań; dzięki tym narzędziom firmy mogą uzyskać szybko bardziej szczegółowe informacje na temat swoich finansów i niemal natychmiast reagować na zmiany w firmie i otoczeniu biznesowym;
- 4) oprogramowanie do analizy kosztów – wykorzystuje analizę danych, aby pomóc w identyfikowaniu i śledzeniu kosztów biznesowych; firmy mogą więc uzyskać informacje o kosztach w różnych przekrojach i podejmować lepsze decyzje biznesowe w zakresie ich kontroli.

Wszystkie te technologie są już wykorzystywane w praktyce przez przedsiębiorstwa, ale wciąż przed nimi jest duży potencjał rozwoju w rachunkowości.

Skolonizowane technologią informatyczną mogą być różne obszary rachunkowości¹¹, takie jak np. prowadzenie rozrachunków z dostawcami i odbiorcami. Są one związane z całą ścieżką procedowania faktury od jej weryfikacji przez wprowadzenie do systemu i płatności. Jeśli chodzi o faktury obce, to sekwencja zadań jest ustawiona w takiej kolejności:

- 1) otrzymanie dokumentu od sprzedawcy – forma elektroniczna lub papierowa;
- 2) weryfikacja faktury, czyli szereg czynności sprawdzających – poprawne dane kontrahenta, dane dotyczące towarów lub usług objętych transakcją itp.;

¹¹ F. Plaschke, I. Seth, R. Whiteman, *Bots, algorithms, and the future of the finance function*, McKinsey, 2018 (dostęp: kwiecień 2023).

- 3) konwersja walutowa – jeśli faktura jest wystawiona w walucie obcej, należy dokonać przeliczenia jej wartości na krajową zgodnie z aktualnym kursem wymiany walut;
- 4) wprowadzenie danych z dokumentu do systemu finansowo-księgowego;
- 5) rozliczenie płatności;
- 6) zlecenie płatności zgodnie z ustalonymi warunkami.

Jeśli wspomniany wcześniej system KSeF będzie obowiązkowy dla przedsiębiorców (od 1 lipca 2024 r.), to wówczas sekwencja zdarzeń będzie mogła być jeszcze bardziej skrócona, większość czynności będzie można bowiem przeprowadzić automatycznie, a najbardziej pracochłonna i czasochłonna część procedury zostanie być wykonywana przez człowieka. Musi to prowadzić do redukcji zatrudnienia na stanowiskach księgowych w działach rachunkowości. Przykładem może być sytuacja wdrożenia, które przeprowadziła jedna z dużych międzynarodowych firm, mających na świecie kilkadziesiąt zakładów produkcyjnych.

W Polsce w oddziale zaimplementowano robota, który zajął się dekretacją i księgowaniem faktur. Wcześniej pracę tę wykonywało siedem pełnoetatowych pracowników z trudnością dotrzymując terminów. W związku z rozwojem firmy liczba dokumentów była coraz większa, więc zarządzający stanęli przed wyborem: zwiększyć zatrudnienie lub zautomatyzować procesy. System pracując 24 godziny na dobę zastąpił cały zespół księgowych, a inwestycja zwróciła się po ośmiu miesiącach. Wdrożenie projektu trwało zaledwie trzy miesiące¹².

Zdaniem autorki opisu tego przypadku wiele osób zatrudnionych w rachunkowości do tej pory obsługiwało procesy, które są lub wkrótce będą przejęte przez roboty. Choć ofert pracy dla księgowych jest wciąż bardzo dużo i w przeciągu najbliższych 2–3 lat sytuacja się nie zmienia, redukcja liczebności działów to kwestia czasu.

Nie we wszystkich krajach przewiduje się wprowadzenie systemu e-faktur jako obowiązkowego dla wszystkich podmiotów. Nawet dobrowolna możliwość korzystania z systemu faktur ustrukturyzowanych nie zatrzyma jednak procesów dalszej informatyzacji rachunkowości. Na tej bazie można stwierdzić, że we współczesnych procesach księgowych będzie coraz więcej działań „okołoksięgowych”, a coraz mniej choćby ręcznego wprowadzania danych do systemu, ich klasyfikowania i wprowadzania zapisu księgowego na konta.

Z rozszerzania obecności technologii informatycznych w rachunkowości wynikają pozytywne skutki dla całego obszaru finansów przedsiębiorstw. Automatyzacja

¹² A. Skiba-Walczak, *Automatyzacja procesów księgowych. Zagrożenie, a może szansa dla pracowników?*, <https://www.karierawfinansach.pl/artukul/wiadomosci/automatyzacja-procesow-ksiegowych-zagrozenie-a-moze-szansa-dla-pracownikow> (dostęp: kwiecień 2023).

procesów rachunkowych pozwala na szybsze przetwarzanie danych finansowych i wykonywanie obliczeń. To oznacza, że firmy mogą szybciej uzyskać dostęp do ważnych informacji finansowych i w krótszym czasie podejmować decyzje biznesowe. Oczywiście jest, że firmy, automatyzując czynności rutynowe, mogą zmniejszyć koszty związane z zatrudnieniem pracowników, których wcześniej potrzebowali do ręcznego przetwarzania danych finansowych. Dodatkowo w tym przypadku redukcja kosztów wynikająca z automatyzacji związana jest z mniejszą liczbą błędów ludzkich lub całkowitą ich eliminacją i brakiem konieczności powtórnego przetwarzania danych. Wynika to z tego, że automatyzacja procesów rachunkowych pozwala na zbieranie i przetwarzanie danych finansowych z większą precyzją i jakością. Następuje więc wzrost efektywności, który umożliwia znaczne skrócenie czasu potrzebnego do przetwarzania danych finansowych i wykonywania rachunków. W opinii praktyków „uruchomienie optymalizacji we wprowadzaniu faktur do systemu przełożyło się na wzrost ilości procesowanych faktur przez pracownika z 630 do 1800 szt. w miesiącu. Ta efektywność wzrosła jeszcze bardziej po wdrożeniu narzędzia OCR – do 2400 faktur w ciągu miesiąca. To prawie czterokrotny wzrost efektywności”¹³. *Sytuacja ta jeszcze ulegnie zmianie po wprowadzaniu KSeF-u i e-Paragonu jako systemów obowiązkowych.*

Przyszłość rachunkowości wydaje się być dość wyraźnie zmieniająca się pod wpływem nowych technologii. Wśród trendów i zmian, które będą skutkiem rozszerzenia i większej penetracji systemów rachunkowości przez technologie informatyczne przewidzieć można poniższe:

- 1) redukcję zatrudnienia na „bezpośrednich” stanowiskach finansowo-księgowych; coraz więcej procesów będzie zautomatyzowanych dzięki rozwojowi zaawansowanych technologii, takich jak AI i robotyka czy centralne rejestry faktur; wiadomo już, że możemy spodziewać się dużej skali automatyzacji procesów, takich jak księgowanie faktur, analiza danych i raportowanie finansowe;
- 2) konieczność zwiększenia bezpieczeństwa danych, co może prowadzić do powstania potrzeby wprowadzenia nowych, dodatkowych przepisów i regulacji dotyczących przechowywania i przetwarzania danych finansowych;
- 3) wzrost znaczenia etyki w rachunkowości; w dobie skandali finansowych i rosnącej odpowiedzialności społecznej etyka stanie się jeszcze ważniejsza w rachunkowości; księgowi będą musieli być świadomi konsekwencji swoich działań i być odpowiedzialnymi uczestnikami rynku informacji.

¹³ *Cyfrowe trendy w księgowości – jak outsourcing wspiera księgowość dużych firm*, <https://impel.pl/blog/cyfrowe-trendy-w-ksiegowosci-jak-outsourcing-wspiera-ksiegowosc-duzych-firm/> (dostęp: kwiecień 2023).

- 4) rozszerzenie pola edukacji i konieczność ciągłego rozwoju zawodowego dla osób pracujących w działach finansowo-księgowych; w związku z ewolucją informatyczną rachunkowości profesjonaliści będą musieli ciągle się szkolić i rozwijać swoje umiejętności, aby pozostać konkurencyjnymi na rynku pracy; rachunkowość będzie coraz bardziej oparta na analizie danych i wykorzystaniu dużych zbiorów danych.

Dzisiejsi księgowi będą odgrywać coraz większą rolę jako:

- a) konceptualiści wykorzystania technologii dla rachunkowości,
- b) architekci biznesowi rozwiązań dla obszarów rachunkowości,
- c) administratorzy merytoryczni systemów księgowych odpowiedzialni za ich poprawne działanie i zgodność z obowiązującym stanem prawnym.

Te zadania będą wymagały szerszego wykształcenia obejmującego umiejętność projektowania sposobu wykorzystania technologii oraz sposobu ich wdrażania, zarządzania i komunikacji. Chmura obliczeniowa będzie odgrywać coraz większą rolę w rachunkowości, umożliwiając dostęp do danych i narzędzi rachunkowych z dowolnego miejsca i na dowolnym urządzeniu. Będzie to wymagało większej elastyczności i współpracy między zespołami rachunkowości. Ważne będą więc również umiejętności komunikacyjne. Z pewnością w przyszłości firmy będą zatrudniać mniej księgowych, lecz będą miały znacząco większe oczekiwania co do poziomu ich kwalifikacji, w tym tych, które są związane z technologią informatyczną, wspomnianą analizą danych.

Wszystkie te przewidywane trendy i zmiany pokazują, że rachunkowość będzie odgrywać coraz bardziej strategiczną rolę w biznesie, a rozwój technologii informatycznych i automatyzacja procesów rachunkowych pełnić coraz większą rolę w osiągnięciu sukcesów biznesowych. W tym kontekście nie należy zapominać o zagrożeniach związanych z kolonizacją rachunkowości przez technologie informatyczne. Zgodnie z publikacją Scotta Beavera¹⁴ na stronie internetowej Oracle Netsuite z 17 największych wyzwań dla księgowych na 2023 r. na 4. miejscu są wymienione automatyzacja i zastosowanie sztucznej inteligencji w działach rachunkowych. Zgodnie z danymi dla rynku amerykańskiego tylko ok. 2% dużych firm wdrożyło uczenie maszynowe lub sztuczną inteligencję, a ok. 20% wskazuje, że planuje rozpocząć takie procesy.

Implementacja sztucznej inteligencji mają na celu zaradzenie niedoborom siły roboczej, automatyzację pracochłonnych zadań i szybsze dostarczanie dokładnych danych. W miarę automatyzacji pracy księgowi będą musieli rozwijać różne

¹⁴ S. Beaver, *17 Biggest Accounting Challenges and Solutions in 2023*, <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/accounting-challenges.shtml#> (dostęp: kwiecień 2023).

umiejętności, aby umieć zastosować swoją wiedzę fachową do danych generowanych za pomocą nowych technologii i odgrywać większą rolę w strategii biznesowej. Oparte na rozwiązaniach chmurowych oprogramowanie księgowe, narzędzia do budżetowania, prognozowania, analizy danych i ich wizualizacji tworzą podstawy automatyzacji w księgowości.

Jakie są zatem największe ryzyka stojące obecnie przed działami finansowymi w przedsiębiorstwach? Jako pierwsze można wymienić zagrożenia związane z cyberbezpieczeństwem – wraz z rosnącą liczbą danych finansowych przechowywanych w systemach informatycznych rośnie również ryzyko naruszenia cyberbezpieczeństwa i kradzieży danych finansowych. Ataki hakerskie zagrażają wprost bezpieczeństwu finansowemu firmy i jej klientów. Z bezpieczeństwem związana jest konieczność zapewnienia poufności gromadzonych i przechowywanych danych, a także etyczne zachowania pracowników związanych z ich przetwarzaniem. Kolonizacja rachunkowości przez technologie informatyczne wymaga regularnej aktualizacji systemów i oprogramowania, co może być kosztowne i czasochłonne i może również wiązać się z ryzykiem błędów i problemów technicznych. Niebagatelny może okazać się problem uzależnienia od technologii, ponieważ skolonizowanie albo wręcz zdominowanie rachunkowości przez informatykę może prowadzić do poważnych kłopotów w przypadku awarii systemów informatycznych lub problemów technicznych – rachunkowość przedsiębiorstwa może mieć w takich przypadkach trudności w wykonywaniu swoich zadań.

Jako ostatni należy jeszcze wymienić brak wiedzy i umiejętności w dziedzinie technologii informatycznych. Wiele przedsiębiorstw może mieć trudności z zapewnieniem odpowiedniego szkolenia i rozwoju umiejętności swoim pracownikom, a jest to niezbędne, ponieważ informatyka i jej narzędzia skolonizowały i dalej będą kolonizować rachunkowość i finanse, umożliwiając łatwiejszą i szybszą analizę wielu danych finansowych oraz automatyzację procesów księgowych. Należy jednak zauważyć, że jest to zjawisko współzależne, wymagające połączenia wiedzy i umiejętności z obu dziedzin: rachunkowości i informatyki.

Bibliografia

- Beaver, S., *17 Biggest Accounting Challenges and Solutions in 2023*, <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/accounting-challenges.shtml#> (dostęp: kwiecień 2023).
- Borowiec, L., *Koszty i korzyści finansowe wdrożenia robotyzacji wybranych procesów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(2), s. 11–26.
- Carlson A.E., *Automation in Accounting Systems*, „Accounting Review” 1957, s. 224–228.

- Cyfrowe trendy w księgowości – jak outsourcing wspiera księgowość dużych firm*, <https://impel.pl/blog/cyfrowe-trendy-w-ksiegowosci-jak-outsourcing-wspiera-ksiegowosc-duzych-firm/> (dostęp: kwiecień 2023).
- e-paragony, <https://www.podatki.gov.pl/e-paragony/> (dostęp: kwiecień 2023).
- European e-invoicing update – What’s new and what’s next*, <https://www.avalara.com/eu/en/learn/events/webinars/european-e-invoicing-updates-whats-new-and-whats-next.html> (dostęp: kwiecień 2023).
- Gregory R.H., *Computers and Accounting Systems: A Bibliography*, “Accounting Review” 1956, s. 278–285.
- Informacje o KSeF, <https://www.podatki.gov.pl/ksef/informacje-o-ksef/> (dostęp: kwiecień 2023).
- Łada M., Mierzejewska M., *Robotyzacja procesów podatkowych w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2021, nr 3(993), s. 109–120.
- Łada M., *Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 440, s. 392–400.
- Plaschke, F., Seth, I., Whiteman, R., *Bots, algorithms, and the future of the finance function*, <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/bots-algorithms-and-the-future-of-the-finance-function> (dostęp: kwiecień 2023).
- Remlain M., Bejger P., Olejnik I., Jastrzębowski A., Obrzeźgiewicz D., *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2022, nr 46(1), s. 47–65.
- Skiba-Walczak A., *Automatyzacja procesów księgowych. Zagrożenie, a może szansa dla pracowników?*, <https://www.karierawfinansach.pl/arttykul/wiadomosci/automatyzacja-procesow-ksiegowych-zagrozenie-a-moze-szansa-dla-pracownikow?> (dostęp: kwiecień 2023).
- XML Standards info, https://docshield.kofax.com/RSI/en_US/6.0.3-ot6i0gq5uj/help/INVOICES/RSI_Invoices_help/add-ons/SmartXML/c_XML_invoice_standard_E2B.html (dostęp: kwiecień 2023).

Doskonalenie zawodowe w rachunkowości – skuteczność edukacji

prof. dr hab. Gertruda K. Świdarska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0001-8182-9045>

dr hab. Monika Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-2451-8061>

atrybuty skuteczności edukacji, dynamika rachunkowości, korzyści z interdyscyplinarności, praca w trybie rzeczywistym, inwencja koniecznych rozwiązań, VUCA a – nad to – kryzysy i epidemie, controller – funkcje, zadania, cechy i chęci

Francis Hutcheson powiedział, że „mądrość oznacza dążenie do najlepszych celów za pomocą najlepszych środków”¹. Współczesne ścieżki kariery charakteryzują się nieliniowością i krótkimi cyklami. Przykładowo typowy pracownik w XXI w. zmienia pracę 5–7 razy w ciągu swojego życia. Elastyczność kształtowania swojej drogi zawodowej skutkuje koniecznością wyznaczania celów dobrze dobranych do oczekiwań jednostki – a dalej również szukaniem środków i okoliczności sprzyjających ich osiągnięciu. Naturalnym kierunkiem indywidualnych działań ludzi aktywnych zawodowo jest inwestowanie w wiedzę i jej poszukiwanie.

¹ F. Hutcheson, *An Inquiry into the Original of Our Ideas of Beauty and Virtue in Two Treatises*, <https://oll.libertyfund.org/title/leidhold-an-inquiry-into-the-original-of-our-ideas-of-beauty-and-virtue-1726-2004> (dostęp: kwiecień 2023).

A to w przypadku ludzi mądrych, jak dowodzi Hutcheson, rodzi pytania o możliwość najlepszą, skuteczną edukację.

Poniższym tekstem pragniemy zwrócić uwagę na rolę edukacji w obszarze rachunkowości, która musi dynamicznie, elastycznie i skutecznie reagować na skutki różnej kolonizacji rachunkowości oraz na konieczność ich identyfikowania z dużym wyprzedzeniem.

Skuteczna edukacja prowadzi do przekazania wiedzy i prezentowania postaw w taki sposób, który odpowiada oczekiwaniom uczestników kształcenia, i który jednocześnie pozwoli zmienić podejście do zadań realizowanych przez nich w obszarze poddanym kształceniu. To ważny przekaz, ponieważ beneficjenci procesu edukacyjnego powinni w procesie kształcenia zyskać wiedzę i kompetencje pozwalające im skutecznie i trwale poprawić to, co i jak robią. Powiązanie skuteczności kształcenia z potrzebami i oczekiwaniami odbiorców w komunikacji edukacyjnej powoduje potrzebę jej indywidualizacji. To sprawia, że nie można mówić o „skutecznym kształceniu” jako koncepcji uniwersalnej, powinno być ono bowiem oceniane każdorazowo w aspekcie danego miejsca i czasu oraz w odniesieniu do danej grupy odbiorców. Zasada ta wydaje się szczególnie istotna w odniesieniu do edukacji w obszarze silnie skoncentrowanym na wiedzy i umiejętnościach ważnych w praktyce biznesowej. Do takich obszarów rachunkowość zalicza się niewątpliwie.

Proces edukacyjny powinien być budowany bezpośrednio w oparciu o następujące elementy: dobre praktyki i aktualny stan wiedzy w obszarze będącym przedmiotem edukacji, bieżący stan wiedzy odbiorcy, a także jego potrzeby wynikające z pełnionych ról społecznych – w tym w szczególności ról zawodowych.

Rachunkowość jako nauka stale się rozwija, tworząc i weryfikując nowe teorie i narzędzia pozwalające na pogłębione rozumienie i określanie istoty zdarzeń gospodarczych, a także doskonalenie sposobu komunikowania – wewnętrznym i zewnętrznym użytkownikom informacji tworzonych w systemie rachunkowości – informacji o skutkach finansowych transakcji podejmowanych przez podmioty gospodarcze. Współcześnie charakterystyczne dla rozwoju nauk jest czerpanie korzyści z interdyscyplinarności z dostrzegania wzajemnego związku dyscyplin naukowych. Również w odniesieniu do rachunkowości – i przez nią samą – takie wzajemne oddziaływanie jest dostrzegalne. Można bowiem łatwo wskazać powiązanie w szczególności z nowymi technologiami, zrównoważonym rozwojem czy nowoczesnymi finansami.

Podstawowymi obszarami na styku nowych technologii z rachunkowością są technologie chmurowe, *big data*, *blockchain* i sztuczna inteligencja. Technologie te wpływają na przejrzystość danych finansowych oraz rejestrację transakcji w try-

bie rzeczywistym. Dostęp do rozproszonych rejestrów dostępnych w technologii *blockchain*, w połączeniu z *big data* przetwarzane przez narzędzia chmurowe, wykorzystujące sztuczną inteligencję, w dużym stopniu automatyzuje proces podejmowania decyzji, w który niejako wpisane na stałe są rachunkowość oraz controlling. Gospodarka cyfrowa, wymuszając zmianę podejścia do zarządzania, powoduje w konsekwencji pewne transformacje w systemach rachunkowości. Prowadzone empiryczne badania naukowe wzbogacają wiedzę o tym zjawisku i wskazują warunki pozwalające na skuteczne wdrożenie nowych technologii w obszarze rachunkowości, a także pozytywne i negatywne konsekwencje wynikające z tej zmiany.

Nie sposób nie zauważyć przy tym także, że wraz z coraz silniejszym wpływem działalności człowieka na aspekty społeczne i środowiskowe, nauka o zrównoważonym rozwoju (tzw. *sustainability science*) także wywiera wpływ na inne i różne dziedziny nauki oraz znane teorie. Problemy natury moralnej czy też długoterminowego wpływu na wartość społeczną (a nie tylko wartość dla organizacji, czy jednostki) wymagają konstatacji nawet podstawowych modeli ekonomicznych, opierających się na modelu racjonalności. Obszar zrównoważonego rozwoju tworzy więc nowe obszary dla rozwoju wiedzy i narzędzi jej tworzenia, walidowania i dokumentowania.

Rachunkowość jest jednym z podstawowych obszarów powyższego wpływu (oddziaływania), jako że wyniki w zakresie zrównoważonego rozwoju wymagają innych metod pomiaru niż mierniki finansowe stosowane tradycyjnie w rachunkowości. Nowe mierniki muszą umożliwić – między innymi – takie aspekty jak pomiar stopnia wpływu jednostki na zasoby naturalne, działania i inicjatywy środowiskowe, aspekty zatrudnienia i zapewnienia warunków pracy, relacje ze społecznością, zaangażowanie interesariuszy czy też bezpośredni i pośredni wpływ ekonomiczny organizacji na jej otoczenie. „Rachunkowość obserwująca w duchu zrównoważonego rozwoju” umożliwi identyfikację oraz powiązanie kosztów i korzyści wynikających z oddziaływania organizacji na aspekty społeczne, środowiskowe i ekonomiczne, a także uwzględni te rozważania w procesie podejmowania decyzji w organizacji.

W tych warunkach również finanse poszerzają wiązkę zagadnień jako obszarów obecnego skoncentrowania uwagi badawczo-poznawczej. Jednym z nich jest finansyzacja, czyli rozwój i autonomizacja sektora finansowego wobec sektora realnego, która jednocześnie stwarza poważne wyzwania dla nauki i praktyki rachunkowości. Wiąże się bowiem z potrzebą wypracowania takich narzędzi pomiaru, wyceny, ewidencji i raportowania, które pozwolą odpowiadać na pytania stawiane przez użytkowników sprawozdań. (Przykładowo pytania o ewidencję *bitcoin* stawiane są powszechnie przez przedsiębiorców uczestniczących w studiach podyplomowych,

nawet tych, którzy nie pełnią funkcji finansowych, ale których przedsiębiorstwa aktywnie działają na rynku kryptowalut).

Bieżący stan wiedzy odbiorcy procesu edukacji daje podstawę do projektowania obszarów nowej wiedzy i kompetencji, które powinny wypełnić „deltę” między stanami, w jakich odbiorca znajduje się przed rozpoczęciem procesu edukacji i po jego zakończeniu. W świecie akademickim mówi się o efektach kształcenia, czyli rezultatach, jakie powinien osiągnąć uczestnik procesu edukacji, które walidują jego skuteczność. Efekty te (na przykład w Polskich Ramach Kształcenia) wyrażone są w sposób, który uzmysławia skalę oraz obszary wiedzy dopełniające wyjściowy poziom wiedzy. (Nie ulega wątpliwości, że proces edukowania studentów studiów licencjackich, niemających wiedzy na temat systemu rachunkowości będzie inny niż słuchaczy studiów podyplomowych będących specjalistami w obszarze controllingu).

Nie tylko bieżący stan wiedzy różnicuje odbiorców i kształtuje podejście do edukacji. Porównajmy stan wiedzy z rachunkowości przywołanych studentów studiów licencjackich i na przykład słuchaczy studiów podyplomowych typu MBA będących lekarzami. Będzie on podobny, lecz jednocześnie grupy te będą różniły się pod względem ról zawodowych: studenci studiów licencjackich najczęściej są na początku ścieżki kariery, podczas gdy w studiach podyplomowych biorą udział osoby zwykle już aktywne zawodowo w organizacjach, w których realizują zadania wynikające z ról im przypisanych, adekwatnych do modeli biznesu tych organizacji. Zadania te będą uzależnione od stanowiska, branży, ale również wyzwań stawianych przez gospodarkę w danym czasie. Zawężając dalsze rozważania do obszaru controllingu i zadań stawianych przed pracownikami tych działów w przedsiębiorstwach, należy zwrócić uwagę, że związane z controllinguem wyzwania znacznie zmieniły się w perspektywie ostatnich 25 lat.

Na początku XXI w. wejście Polski w struktury unijne znacznie zwiększyło znaczenie przedsiębiorstw aktywnie działających na rynku międzynarodowym, obsługujących międzynarodowych klientów, funkcjonujących w różnych warunkach kulturowych, prawnych i ekonomicznych. Złożone łańcuchy logistyczne, współpraca wielu partnerów, konieczność synchronizowania oczekiwań dostawców i klientów znajdujących się często w dwóch odległych miejscach globu przekładało się (i ciągle ma to miejsce) na konieczność właściwego zarządzania procesami.

Za truizm, ale jednocześnie bezsprzeczny fakt, należy uznać, że współcześnie żyjemy w niespokojnych i niepewnych czasach. Global Risks Report z 2022 r., opublikowany przez World Economic Forum – WEF² – wskazuje, że tylko 16% responden-

² WEF, *The Global Risks Report 2022 17th Edition. Insight report*, <https://www.weforum.org/reports/global-risks-report-2022> (dostęp: kwiecień 2023).

tów pozytywnie i optymistycznie ocenia perspektywę dla świata. Znacząca część badanych spodziewa się stałej w postaci niepewności. Zagadnienia te przekładają się na podejście do wszystkich zadań w organizacji, w tym również do zadań stawianych przed controllingiem. Jako najbardziej krytyczne ryzyka dla nadchodzącej dekady wskazano aspekty środowiskowe – w tym porażkę w walce o utrzymanie klimatu, ekstremalne zjawiska pogodowe oraz utratę bioróżnorodności. Drugą grupą czynników były społeczne, związane przede wszystkim z rozwarstwieniem społecznym, kryzysem życiowym, ale i epidemiami. Zagadnienia środowiskowo-społeczne, do niedawna lokowane przede wszystkim w obszarze marketingowo rozumianego CSR, obecnie stają się ważnym źródłem danych i informacji, zarówno wejściowych, uwzględnianych w analizach *ex ante*, ważnych dla różnych decyzji, jak i wyjściowych, dostarczanych przez controlling i uwzględnianych w sprawozdawczości.

Respondenci w badaniu WEF wskazywali również na kryzysy zadłużenia i konfliktów. W stosunku do lat poprzednich w 2022 r. nieco niżej rangowane było ryzyko związane z zagrożeniami technologicznymi, choć badania wskazują na konieczne podjęcie ekstensywnych działań ograniczających ryzyka związane między innymi z cyberatakami, dezinformacją i rozwojem sztucznej inteligencji. Kwestie bezpieczeństwa danych i kontroli dostępu, a także oparcia analiz na racjonalnych i prawdziwych przesłankach – zwłaszcza tych dotyczących otoczenia zewnętrznego – stają się coraz ważniejsze dla działów odpowiedzialnych za przetwarzanie danych i wnioskowanie.

Niepewność otaczającego biznes świata nie przekłada się jedynie na obszary tematyczne inkorporowane przez controlling organizacji gospodarczej. Znajduje swoje odzwierciedlenie w jej filozofii (polityce) funkcjonowania. Organizacje funkcjonują w tzw. świecie VUCA (ang. zmienność – *volatility*, niepewność – *uncertainty*, złożoność – *complexity*, niejednoznaczność – *ambiguity*). Cechy te wyznaczają warunki, w jakich przychodzi nam kształtować oczekiwania i priorytety dla controllingu.

Zmienność w finansach nie jest pojęciem nowym. Jest to stopień ryzyka związanego z wielkością zmian wartości danej kategorii – często pojawia się w kontekście aktywów finansowych. Jest statystyczną miarą rozproszenia wartości danego składnika aktywów. W praktyce im wyższa zmienność, tym mniej stabilna wartość składnika aktywów i większe ryzyko jego utrzymywania (zarówno w kontekście dochodowym, jak i zabezpieczeniowym). Na potrzeby wyceny danego składnika jego zmienność jest mierzona na przykład na podstawie odchylenia standardowego wartości danego składnika, określonej w oparciu o dane historyczne lub indeksy rynkowe.

Współcześnie zmienność jest utożsamiana mniej z ryzykiem (dającym się modelować z określonym prawdopodobieństwem), a bardziej z niepewnością.

Poszczególne zmienne ekonomiczne (takie jak przychody, koszty czy przepływy pieniężne) ulegają stałym, gwałtownym zmianom, jednak ich przebieg jest chaotyczny i trudny do ujęcia w modelu, a tym samym do przewidzenia. Dla *controllera* ma to istotne znaczenie. Jest istotne dla procesu planowania, w tym budżetowania, a także gromadzenia i przetwarzania danych w celu podjęcia decyzji. Szybkie zmiany powodują, że im dłuższy proces gromadzenia danych, tym większe są szanse zdezaktualizowania się wyników analizy już w momencie jej przygotowania. Pewnym remedium jest scenariuszowe podejście do budżetowania, a także planowanie z ujęciem nowoczesnych narzędzi, na przykład rolowanych prognoz.

Niepewność w modelu VUCA wiąże się z tym, że nasz stopień poznania nie pozwala na zdefiniowanie konsekwencji zachodzących zdarzeń z mierzalną pewnością w zakresie ich zaistnienia. Trudność w określaniu związku przyczynowo-skutkowego wynika między innymi z dużego poziomu złożoności współczesnego świata, z nakładania się czynników wewnętrznych i zewnętrznych oraz z trudności w jednoznacznym wskazaniu, co jest przyczyną a co skutkiem. Założenie o pełnej informacji nie może być spełnione w dzisiejszym świecie, ale brak tego paradygmatu nie zwalnia z konieczności podejmowania decyzji. Kierunkiem redukcji niepewności jest gromadzenie szerszego zakresu danych niezbędnych w różnych analizach lub przyjęcie wyższego poziomu marginesu błędu. W pierwszym przypadku skutkuje to opóźnionym wnioskowaniem, w drugim natomiast – utrudnia „operowanie na niskich marżach”, wymuszając konieczność uwzględniania kosztów związanych z ryzykiem.

Konkretne strategie podejścia do problemu niepewności w organizacjach będą więc różne, ważne, by kształtować je świadomie. „Złożoność” świata to wzajemne przenikanie czynników zewnętrznych i wewnętrznych, przyczyn i skutków. Coraz częściej mówi się o tym, że poszczególne rynki działają jak tzw. układy złożone, czyli takie, których właściwości nie wynikają wprost z elementów składowych tych systemów – a zatem zbiór określonych przyczyn nie musi wcale prowadzić do dającego się przewidzieć skutku. W ich naturze leży chaos deterministyczny.

Czwartym elementem akronimu VUCA jest niejednoznaczność, która – modyfikując stwierdzenie Sokratesa – powoduje, że nie wiemy, czego nie wiemy. Nie mając wiedzy na temat pełnego zbioru trudno jest określić, co dokładnie pozostaje nieznanne. Funkcjonowanie w nieznanych warunkach przypomina poruszanie się we mgle i wywołuje strach – przed działaniem i jego konsekwencjami. Tym samym kultura pracy w dziale controllingu w nowych warunkach wymaga odwagi i zdolności do podejmowania ryzyka.

Jednocześnie warto pamiętać, że czasy, w których żyjemy, choć naturalnie wyznaczające trendy i tendencje, nie są jedyną zmienną definiującą zadania con-

trollingu w organizacji. W zależności od choćby wielkości, struktury prawnej i właścicielskiej, prowadzonej działalności czy obsługiwanych klientów – organizacje są bardzo różne i inaczej może w nich funkcjonować controlling. Nie można jednak mówić o tym, że poszczególne rozwiązania nie są ze sobą porównywalne. Kluczowe do oceny sposobu doboru funkcji controllingu do organizacji jest ocena tego, jakie zadania wykonuje, na czym polega jego kluczowa rola oraz jaką wartość dodaną generuje.

W literaturze wskazuje się kilka wzorcowych funkcji, jakie może pełnić *controller*. Może być koordynatorem, zarządzającym przepływem danych i dbającym o ich spójność. Może być analitykiem, który przetwarza informacje, wyciąga konkluzje i rekomenduje określone rozwiązanie. Może być inicjatorem, który aktywnie reaguje po zidentyfikowaniu problemu, a także innowatorem wdrażającym zmianę. Najczęściej *controller* pełni każdą z tych ról jednocześnie, choć w różnych organizacjach jest ona różna. Pełne wykorzystanie kompetencji *controllera* stawia go dziś w roli biznespartnera w organizacji, który posiada realne przełożenie na działania podejmowane przez menedżerów średniego i niskiego szczebla.

To wszystko rodzi pytanie, jak należy kształcić *controllerów*, by mogli skutecznie pełnić tak zdefiniowane zadania. Po pierwsze muszą mieć odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie merytorycznym – na temat procesów w organizacji, danych podlegających analizie oraz wykorzystywanych narzędzi. Najskuteczniejszym sposobem zdobywania kompetencji jest metoda oparta na analizie przypadków. Tzw. *case studies* stanowią integrację nauki z praktyką, pozwalają skonfrontować problem praktyczny z dostępnymi koncepcjami i narzędziami. Z drugiej strony pozwala to przedstawić określone narzędzia i rozwiązania, właściwe dla profesjonalnego controllingu, w praktycznym kontekście, a także daje odbiorcy procesu edukacyjnego przekonanie, w jakiej organizacji i w jakich warunkach mogą być one skutecznie wykorzystywane.

Równie ważne są kompetencje miękkie. *Controller* musi być w stanie komunikować rozwiązania i przekonywać do ich słuszności różnych interesariuszy. Biorąc pod uwagę, że w ramach jednej organizacji ścierać się mogą różne frakcje i stanowiska, ważna jest umiejętność negocjacji, chłodnego osądu i spojrzenia na problem z odpowiedniej perspektywy, a tą jest dobro organizacji jako całości. Często wiąże się to z koniecznością pracy w stresie, dlatego kompetencja radzenia sobie z nim przydaje się współczesnym *controllerom*. I wreszcie *controller* musi być kreatywny i myśleć nieszablonowo. Świat VUCA stawia nas przed nowymi problemami, które wymagają nowych narzędzi i nowych rozwiązań.

Na podsumowanie można posłużyć się cytatem z Arthura Schopenhauera, który przyrównał proces uczenia do wspinania się po drabinie, mówiąc, że „dla człowieka,

który uczy się dla własnego rozwoju, (...) studia są zaledwie szczebelkami drabiny, po której wspina się na szczyt wiedzy. Wspina się po poszczególnych szczeblach i zostawia je za sobą. Ci, którzy studiują, by jedynie wypełnić swoją pamięć, zabierają każdy szczebel ze sobą, ciesząc się z rosnącego ciężaru. Nigdy nie będą rozwijać się równie szybko jak pierwsi, ponieważ niosą to co powinno nieść ich”³. Współcześnie dostęp do edukacji jest porównywalny dla wielu, a kluczem jest odpowiednia motywacja. Przyszłość *controllera* jako człowieka rachunkowości zarządczej determinują więc nie tylko czasy w jakich się znajduje, i „drabiny”, po których się wspina, ale przede wszystkim postawa życiowa, otwartość na zdobywanie nowej wiedzy i wzbogacanie swoich umiejętności.

Bibliografia

Hutcheson F., *An Inquiry into the Original of Our Ideas of Beauty and Virtue in Two Treatises*, <https://oll.libertyfund.org/title/leidhold-an-inquiry-into-the-original-of-our-ideas-of-beauty-and-virtue-1726-2004>, <https://cytaty.ebooki24.org/c/france-hutcheson-cytat-o-madrosi> (dostęp: kwiecień 2023).

Schopenhauer A., *The World as Will and Representation*, 1844.

WEF, *The Global Risks Report 2022 17th Edition. Insight report*, <https://www.weforum.org/reports/global-risks-report-2022> (dostęp: kwiecień 2023).

³ A. Schopenhauer, *The World as Will and Representation*, 1844; WEF, *The Global...*, dz. cyt.

Czy rachunkowość powinna być asertywna?

dr hab. Ewa Hellich, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-0126-8928>

dwa tryptyki: teoria – praktyka – prawo oraz edukacja – etyka –
informacja, kolonizacja kierowana, asertywność *versus* uległość –
manipulacja – agresja, asertywność „uosobionej” rachunkowości
i ludzi w rachunkowości

Nie można wyobrazić sobie bardziej odpowiedniego momentu, jak 70. rocznica pierwszego Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości, aby podjąć rozważania o istocie kolonizacji z perspektywy przyszłości rachunkowości. Termin *kolonizacja* budzi różne emocje wśród animatorów życia gospodarczego, społecznego i naukowego. Przemoc i symbioza przeplatają się w procesie kształtowania i utrwalania modernizacyjnych wpływów, odmiennych dyscyplin i obszarów działania. Innymi słowy kolonizacja to czynności osiedlania się jednej zbiorowości na terytorium innej. Czasami wiąże się to z zajęciem nowych, niezagospodarowanych obszarów. Historia rachunkowości dowodzi, że jest ona nieodłącznym elementem funkcjonowania gospodarek i rozwoju społeczeństw, niezależnie od ustroju ekonomiczno-społecznego. Dynamiczne zmiany w kanałach przepływu kapitałów, towarów i usług oraz siły roboczej między różnymi krajami i regionami ma istotny wpływ na rachunkowość. Nierozpoznanie rachunkowości i czynników ją kształtujących przejawia się w przekonaniu, że rachunkowość to przepisy prawa, ustawa i rozporządzenia. Taki stan rzeczy może być przyczyną działań kolonizacyjnych. W związku z tym rodzi się pytanie: Jaka powinna być reakcja osób zajmujących się rachunkowością? Akceptacja czy zwalczanie skutków kolonizacji?

Państwa, miasta, przedsiębiorstwa, gospodarka do tego stopnia są ludzkie, że nabierają cech osobowych. Gospodarka nie działa w próżni, a więc prawa fizyki (i astronomii) terminy biologiczne, socjologiczne ułatwiają rozumienie, także dla niewtajemniczonych głęboko w procesy gospodarcze, ich istotę. Dla przykładu: transport porównywany jest do krwioobiegu, plan kont do mapy drogowej, uwarunkowania działalności jako procesy endo- i egzogeniczne¹. Używanie pojęć związanych z fizjologią organizmu ludzkiego, psychologią i socjologią to właściwe podejście do rozwiązywania współczesnych problemów biznesowych, w tym rozpoznania środowiska rachunkowości. Asertywność to termin z dziedziny psychologii, który wpisuje się w nurt badań behawioralnych w rachunkowości. Świat rachunkowości² tworzą bowiem zasady, ludzie i narzędzia. Współcześnie w rozważaniach dominują procesy automatyzacji i robotyzacji w rachunkowości z zapytaniem: czy księgowy będzie jeszcze potrzebny? Zauroczenie nową technologią, bez wątplenia ułatwiająca wiele prac obliczeniowych, dającą możliwość budowy zintegrowanych, relacyjnych baz danych, usunęło w cień człowieka i jego rolę. Należy pamiętać, że sztuczną inteligencję zbudował i rozwija człowiek, który jest wciąż ważny w systemie rachunkowości, choć w zmienionej roli. Nowoczesne technologie nigdy nie zastąpią intuicji i doświadczenia księgowego w analizie nietypowych zdarzeń gospodarczych.

W tym krótkim opracowaniu postaram się odpowiedzieć na pytanie zawarte w tytule: „Czy rachunkowość powinna być asertywna?”, z perspektywy sześciu elementów tworzących współczesny świat rachunkowości, tj. teorii, praktyki, prawa, edukacji, etyki i użytkowników informacji z rachunkowości. Elementy te są wzajemnie, wielokierunkowo powiązane. Uwarunkowania i kierunki ich rozwoju należy rozpatrywać w koncepcji naczyń połączonych i sprzężeń zwrotnych, co może wywoływać samorzutną kolonizację.

W kontekście tematu przewodniego: kolonizacja rachunkowości, uwzględniając pozytywne i negatywne skutki kolonizacji, uważam, że księgowy³ przyszłości powinien być asertywny – czyli potrafić prezentować swoje poglądy i opinie, a także bronić własnych granic.

¹ W 2020 r. Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości w Krakowie (online) odbywał się pod hasłem przewodnim „Egzogeniczne i endogeniczne uwarunkowania rachunkowości”.

² Świat rachunkowości jest pojęciem szerszym niż system rachunkowości. Jego charakterystyka została przedstawiona w dalszej części opracowania.

³ Choć termin *księgowy* odnosi się do jednego działu rachunkowości, jest historycznie utrwalony i rozpoznawalny, niezależnie od współczesnego definiowania rachunkowości.

Kolonizacja w perspektywie rachunkowości

Kolonizacja kieruje naszą uwagę na całe spektrum przypadków, ma różne oblicza i przebiegi, stanowi zapowiedź i proces możliwych całościowych zmian w gospodarce, strukturze społecznej i kulturze. Kolonizacja może być rozpatrywana jako wewnętrzna w ramach danej zbiorowości lub zewnętrzna, gdy zachodzą relacje między różnymi zbiorowościami. Skutki kolonizacji mogą być pozytywne i negatywne.

W poniższych rozważaniach nad naturą świata rachunkowości zostaną przedstawione możliwe przypadki kolonizacji w perspektywie rachunkowości celem uwrażliwienia badaczy na istniejące problemy. Katalog zdarzeń kolonizacyjnych nie jest zamknięty z uwagi na ciągle zmiany w warunkach gospodarowania, źródłach kapitałów, modelach biznesowych oraz systemach edukacyjnych. Rachunkowość natomiast to nauka stosowana, której prawa muszą być przestrzegane w celu zachowania bezpieczeństwa, nie tylko gospodarczego.

Z analizy czynników kształtujących rachunkowość wyłania się złożony świat współczesnej rachunkowości, który tworzą następujące segmenty: teoria, prawo, praktyka, etyka, edukacja, użytkownicy informacji.

- 1) Teoria pozwala rozwiązywać nowe problemy praktyczne, które mogą stanowić nowe wyzwania dla praktyki. Nie ma kompleksowej teorii rachunkowości, różne teorie rachunkowości wynikają z zastosowania różnych podejść. Tradycyjne podejścia to: nieteoretyczne: praktyczne lub pragmatyczne (nieformalne), oraz teoretyczne: dedukcyjne, indukcyjne, etyczne, socjologiczne, ekonomiczne, autorytarne. Niezależnie od tego, które jest słuszne, większość państw zmierza w kierunku odgórnego normowania rachunkowości przez oficjalne organy. Tworzone jest więc prawo, którego nie należy utożsamiać z teorią.
- 2) Prawo rachunkowości jest nierozzerwalnie związane z praktyką, uwzględnia także osiągnięcia teorii. Złe prawo może negatywnie wpływać na praktykę rachunkowości. Globalizacja gospodarki wymusiła procesy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości. Wymaga to dostosowywania krajowego prawa rachunkowości do standardów międzynarodowych i dyrektyw EU. Należy zauważyć, że standardy nie określają wielu obszarów związanych z prowadzeniem rachunkowości, np. prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, sporządzania sprawozdań finansowych, bezpieczeństwa danych pochodzących z rachunkowości.
- 3) Rachunkowość jako działalność praktyczna ma zaspokoić potrzeby informacyjne szerokiego kręgu interesariuszy. Forma organizacyjno-prawna prowadzonej działalności i związana z tym forma opodatkowania podatkiem dochodowym wpływają na obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze. Obowiązek prowadzenia pełnych ksiąg rachunkowych reguluje prawo. Prawo bilansowe

daje możliwość przyjęcia odpowiednich dla jednostki zasad rachunkowości, zgodnych z określonymi w przepisach, w celu przedstawienia wiernego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej. Prowadzenie rachunkowości w praktyce wymaga zatrudnienia profesjonalnych księgowych, wykorzystania odpowiednich technik przetwarzania informacji i organizacji prowadzenia ksiąg rachunkowych. Mogą być one prowadzone przez jednostkę lub powierzone do prowadzenia innej. Od 2014 r. na mocy Ustawy z dn. 9 maja o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. 2014, poz. 768) nie ma obowiązku posiadania certyfikatu księgowego dla usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Działania te można uznać za kolonizację kierowaną. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych nie jest uwarunkowane potwierdzeniem wiedzy i umiejętności. Poza tym narodził się spór z grupą radców prawnych o to, czy księgowi mogą doradzać w zakresie podatków. Ten dylemat można ocenić z dwóch różnych punktów widzenia. Nie można prawidłowo ustalić polityki rachunkowości dla pomiaru wyników działalności bez uwzględnienia obowiązującego prawa podatkowego. W związku z tym możemy uznać, że rachunkowość kolonizują doradcy podatkowi. Z drugiej strony, gdy głęboko zaangażujemy się w optymalizację podatkową, możemy wkroczyć w obszar zarządzania finansami – w tym przypadku to rachunkowość będzie kolonizatorem. Odrębnym, szerokim zagadnieniem jest rozwój i zastosowanie nowych technologii w procesie gromadzenia, przetwarzania i raportowania danych finansowych. W tej perspektywie należy odróżniać pozytywne skutki zmiany techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych i wspomaganie przetwarzania danych od negatywnych skutków narzucania rozwiązań, które preferują autorzy systemów informatycznych, nie zawsze odpowiednich dla danej jednostki i zgodnych z jej polityką rachunkowości.

- 4) Kluczowym elementem systemu rachunkowości jest człowiek, którego działania muszą mieć fundamenty etyczne. Na zachowanie osób związanych z rachunkowością mają pośredni wpływ nauki o zarządzaniu, wyznaczające cele działania podmiotów gospodarujących oraz prawo gospodarcze i ubezpieczeń społecznych. Przeciwdziałania złym praktykom wyznaczają trzy płaszczyzny rozważań o etyce w rachunkowości, tj. w zakresie nauki i dydaktyki rachunkowości, a także jej praktyki. Wyróżniona tu dydaktyka jest łącznikiem między teorią a praktyką, aby kodeks etyki osób zajmujących się rachunkowością nie był martwy. Kapitał finansowy przez chęć maksymalizacji zysków może wpływać na normy i ryzyka etyczne, a przez to kolonizować rachunkowość.
- 5) Edukacja to ogół procesów i oddziaływań, których celem jest przekazywanie wiedzy, kształtowanie kwalifikacji, rozwój umiejętności i kształtowanie kompe-

tencji. Może być ona prowadzona na różnych poziomach: akademickim i zawodowym, i jest wyzwaniem na całe życie. Dynamicznie zmieniające się otoczenie gospodarcze i społeczne wymaga bowiem uaktualniania wiedzy, zdobywania nowych umiejętności oraz kompetencji. Przejawem kolonizacji jest marginalizacja rachunkowości przez przyjęcie określonych nazw kierunków studiów (dla przykładu finanse i bankowość, finanse i rachunkowość) i nazw przedmiotów, np. controlling kosztów zamiast rachunku kosztów. Niedostateczna jest także liczba godzin dydaktycznych dla przedmiotów obejmujących pełne spektrum zagadnień związanych z rachunkowością. Tu zaobserwować można kolonizację rachunkowości przez nauki o zarządzaniu i jakości, ekonomii i finansów. Ten przypadek można rozpatrywać jako kolonizację zewnętrzną z uwagi na odrębność dyscyplin, a można też uznać za wewnętrzną – w strukturze dziedzin nauki. Klasyfikacja dziedzin i dyscyplin naukowych w Polsce jest ustalana administracyjnie. Stosowana jest w organizacji badań, klasyfikacji dziedzin, stopni naukowych i kierunków nauczania w uczelniach wyższych dla celów statystycznych. Rachunkowość ma wielowiekową historię. Wspomnę tylko, że te same źródła prehistorii są przytaczane jako początki rachunkowości, prawa, finansów czy podatków. To wskazywać może na konieczność wzajemnego poszanowania tych dyscyplin w nauce przy wyznaczonych granicach odrębności. Rachunkowość nie ma określonego miejsca w klasyfikacji dziedzin i dyscyplin naukowych. W 2005 r. zgodnie z uchwałą Centralnej Komisji do spraw Stopni i Tytułów Naukowych⁴ wyróżniono dziedzinę nauki ekonomiczne, obejmującą: ekonomię, nauki o zarządzaniu oraz towaroznawstwo. Od 2022 r. natomiast obowiązuje nowa klasyfikacja⁵, która wyróżnia dziedzinę nauki społeczne, obejmującą m.in. ekonomię i finanse, nauki o komunikacji społecznej i mediach, nauki o polityce i administracji, nauki o zarządzaniu i jakości, nauki prawne. Analizując istotę rachunkowości, jej zakres i cechy, badania naukowe z obszaru rachunkowości można by zaliczyć do każdej z nich. Ustawa o rachunkowości nazywana jest prawem bilansowym; rachunkowość jest systemem komunikowania; rachunkowość wspomaga zarządzanie; rachunkowość jednostek sektora budżetowego powiązana jest z kształtowaniem polityk publicznych i administracją. W praktyce gospodarczej podmiot gospodarujący to organizm złożony, który charakteryzuje wyodrębnienie ekonomiczne, technologiczno-organizacyjne, socjologiczne i prawne. W związku z powyższym spełnienie wszystkich

⁴ Uchwała Centralnej komisji ds. stopni i tytułów naukowych i artystycznych z dnia 24 października 2005 r., MP z 2005 r. nr 79 poz. 1120.

⁵ Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2202).

- funkcji, jakie ma do wypełnienia rachunkowość, wymaga wielostronnej wiedzy. Dopuszczalna więc byłaby kolonizacja kierowana dająca pozytywne skutki.
- 6) Użytkownicy informacji z systemu rachunkowości stanowią szerokie spektrum interesariuszy, które obejmuje właścicieli, obecnych i przyszłych inwestorów, kredytodawców, kontrahentów, pracowników, agendy rządowe, a także społeczeństwo. Każda grupa interesariuszy wymaga informacji określonych z własnej perspektywy użyteczności.
 - 7) Obserwujemy wzrost potrzeb informacyjnych określonych grup interesariuszy. Czy jednak musimy raportować wszystko i dla każdego? Nierzadko nie wnikają oni w złożone aspekty pomiaru w rachunkowości, częściowo nie zdając sobie z nich sprawy. Mają na względzie jedynie ułatwienia we własnej pracy. Interesariusze przez swoje oczekiwania kolonizują rachunkowość. Przyjęta koncepcja sprawozdania ogólnego przeznaczenia powoduje, że pod ich wpływem sprawozdawczość „pęcznieje”⁶, bo każdy z interesariuszy szuka innej informacji.

Nowa perspektywa sprawozdawczości narracyjnej też może być analizowana w perspektywie kolonizacji. Być może powrócimy do sprawozdań dedykowanych dla określonych odbiorców. Nikogo nie dziwi konieczność składania deklaracji podatkowych mimo ujawniania w informacji dodatkowej różnic w uznawaniu kosztów i przychodów na gruncie prawa bilansowego i podatkowego.

Asertywność w świecie rachunkowości

Czasami mam wrażenie, że rachunkowość traktowana jest jak Kopciuszek: cichy, pracowity, uczynny dla każdego, zdominowany przez finanse, podatki i zarządzanie. Czy ma czekać na królewicza, który przybędzie z prędkością G5 i doceni istotę metody bilansowej tworzącej fundament rachunkowości? Musi sama zadbać o swój wizerunek i miejsce w nauce i gospodarce.

Asertywność to pojęcie, które można postrzegać w zachowaniach ludzkich na tej samej płaszczyźnie co uległość, manipulację i agresję. Uległy człowiek godzi się na wszystko, ponieważ odczuwa strach przed utratą (klienta, pracy, studentów itd.). Uległość rachunkowości wynika z godzenia się na narzucane prawem nowe obowiązki sprawozdawcze. Manipulacja to przyjęcie, że ważny jestem ja, ale niech inni łudzą się, że to oni są ważni, a przez to będą mi ulegli. Manipulacji w odniesieniu do rachunkowości upatrywać można w konstrukcji prawa podatkowego, które dopusz-

⁶ Kolejne pytanie związane z tym obszarem: Czy sprawozdanie zarządu wchodzi w zakres systemu rachunkowości?

cza uznanie ksiąg rachunkowych jako podatkowych, uznając tym samym znaczenie rachunkowości, ale jednocześnie wymaga stosowania w jej ramach własnych (podatkowych) reguł. Agresja jest przeciwieństwem uległości, czyli jest to brak zgody na cokolwiek. Zamyka pole do podjęcia dialogu. W rachunkowości, w szczególności w ujęciu praktycznym, przejawiać może się w dyskusjach wokół kwestii prowadzenia wspólnej bazy danych dla rachunkowości finansowej i zarządczej oraz tworzeniu, a być może nawet (nieuzasadnionej) odmowie raportowania wewnętrznego w dodatkowych przekrojach klasyfikacyjnych dla potrzeb zarządzania.

Z agresją powiązać można także pojęcia *agresywna rachunkowość* czy nawet *oszukańcza*. Kontekst jednak, w którym są one używane, nie odnosi się do rachunkowości, lecz do osób, które w biznesie wykorzystują nieetycznie jej zasady funkcjonowania. Pojęcia te pojawiły się na skutek nieprzestrzegania norm etycznych w biznesie i wiążą się – w gruncie rzeczy z manipulacją i agresją skierowaną na ludzi zatrudnionych w rachunkowości, które mają na celu doprowadzenie ich do uległości, do wyrażenia zgody na działania w rachunkowości z gruntu nieprofesjonalne⁷.

I na tym tle wreszcie asertywność, która jest umiejętnością negocjacji i dojścia do kompromisu⁸. Być asertywnym to wiedzieć, że mam prawo mieć i wyrażać własne zdanie. Profesjonalny księgowy posiada szeroką wiedzę z zakresu rachunkowości, finansów, podatków, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, specyfiki branży, w której działa podmiot gospodarujący, dla którego prowadzona jest rachunkowość. Kieruje się zawodowym osądem, wykorzystuje nowoczesne technologie, posiada kompetencje miękkie w zakresie działania i postrzegania otoczenia. Asertywność to umiejętność nabyta (jest cenna i dlatego należy ją wprowadzić jako wymaganą umiejętność do systemu edukacji w obszarze rachunkowości). Pozwala analizować zdarzenia gospodarcze nie tylko na gruncie teorii, lecz także kontekstu, w którym one zachodzą. Pozwala dobrze rozpoznać ich treść ekonomiczną, co dla jakości zadań rachunkowości jest sprawą pierwszoplanową, wyrażoną zasadą przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną.

Asertywność przejawia się w różnych działaniach:

- 1) Wyrażaniu siebie, swoich uczuć i potrzeb. Pełni przekonania, że rachunkowość to nauka stosowana, której prawa muszą być przestrzegane w celu zachowania bezpieczeństwa, nie tylko gospodarczego, dążymy do uznania jej tożsamości. Prowadzone są działania środowiska naukowego rachunkowości na rzecz

⁷ Rachunkowość ma wiernie i rzetelnie przedstawiać sytuację majątkową i finansową a nie dostarczać informacji dla zarządzania wrażeniem. M. Mastalerz, *O narracjach w rachunkowości, czyli jak zarządzać wrażeniem*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 274, s. 16–25.

⁸ R. Alberti, M. Emmons, *Asertywność. Sięgaj po to co chcesz nie raniąc innych*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, 2022.

uznania rachunkowości na równi z finansami, naukami o zarządzaniu i jakości. Poza tym w praktyce rachunkowości mamy potrzebę określenia praw i obowiązków osób zajmujących się rachunkowością. Wysokiej jakości praca zawodowych księgowych przynosi korzyści gospodarce i społeczeństwu. Tak więc postulaty w zakresie certyfikacji zawodu księgowego są w pełni uzasadnione. Jest to zawód zaufania publicznego, chociaż – podobnie jak w przypadku klasyfikacji dyscyplin naukowych – i tu formalnie tego faktu nie wyartykułowano, za wyjątkiem zawodu biegłego rewidenta. To nie brak skromności, ale obiektywna prawda, że współcześnie osoby zajmujące się rachunkowością muszą dysponować dużą wiedzą, aby rozpoznać treść ekonomiczną zdarzeń i procesów gospodarczych. Deregulacja⁹ zawodu księgowego od 2014 r. wskazywać by mogła natomiast, że używając narzędzi informatycznych, księgowym może być każdy. Zgodnie z nowelizacją ustawy o rachunkowości czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych¹⁰ może wykonywać każda osoba, która ma pełną zdolność do czynności prawnych i nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za ściśle określony katalog przestępstw¹¹. Poza tym przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mają obowiązek zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością (art. 76h ust. 1 ustawy o rachunkowości). Błędność tego podejścia (rezygnacja z potwierdzenia wiedzy i umiejętności) ujawnia się w dyskusjach i konsultacjach prowadzonych na szczeblu Ministra Finansów nad przyszłością zawodu księgowego¹².

- 2) Reagowaniu na wymagania, jakie stawiają członkowi kontakty z innymi ludźmi. W rachunkowości ważna jest komunikacja. Osoby zajmujące się rachunkowością powinny dbać o przejrzystość prezentacji, zrozumiałość raportowanych informacji, a w procesie stanowienia prawa dołożona powinna być

⁹ Na deregulacji zawodu księgowego mieli skorzystać sami księgowi (mniejsze koszty związane z nauką, możliwość natychmiastowego podjęcia pracy, weryfikowanie wiedzy już podczas podstawowego toku szkolenia na uczelni) oraz niezależni przedsiębiorcy. Od 2014 r. na mocy ustawy z dnia 9 maja o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. z 2014 r. poz. 768) nie ma obowiązku posiadania certyfikatu księgowego dla usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Art. 76a ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 120).

¹¹ Tj. za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za przestępstwa określone w rozdziale 9 ustawy o rachunkowości.

¹² Zaproszenie na webinar zorganizowany w ramach prekonsultacji dokumentu pn. *Zawód księgowego – kierunki rozwoju*, którym MF rozpoczyna merytoryczną dyskusję na temat rozwoju zawodu księgowego. Webinar skierowany jest do wszystkich tych, którzy zawodowo zajmują się finansami i rachunkowością, niezależnie od tego czy są praktykami, czy reprezentantami świata nauki, a także do tych, którzy korzystają z pracy księgowych – pracodawców i usługobiorców, <https://www.gov.pl/web/finanse/webinar-przyszlosc-zawodu-ksiegowego-w-polsce> (dostęp: kwiecień 2022).

należyta staranność o spójność terminologiczną z różnymi gałęziami prawa, finansami, statystyką publiczną.

- 3) Rozwiązywaniu zadań i różnych problemów związanych z funkcjonowaniem w świecie rachunkowości. W takich kwestiach jak np. rozpoznawanie przychodów z wieloskładnikowych umów, wpływ modelu biznesowego na rachunkowość jednostkową, rachunkowość podmiotów leczniczych przy różnych systemach finansowania świadczeń zdrowotnych, ujawnianie ryzyka w rachunkowości należy kierować się wiedzą i doświadczeniem, a nie ulegać naciskom interesariuszy. Asertywność jest tu kluczem do bycia profesjonalnym w rachunkowości.
- 4) Decydowaniu, czy chce się angażować w problemy innych dyscyplin (np. rachunkowość zarządcza a zarządzanie strategiczne, optymalizacja podatkowa czy zarządzanie finansami, rachunkowość publiczna czy statystyka publiczna). Koncepcję zrównoważonego rozwoju, w mojej ocenie, można uznać za filozofię współczesnego świata biznesu. Czy można to raportować? Bez wątpienia można opisać, jakie działania podejmuje podmiot gospodarujący według tej filozofii, ale czy musi to robić rachunkowość?

Jakie korzyści daje asertywność?

Asertywność pozwala zmieniać się i korzystać ze swoich praw. Ustalenie prawa i obowiązków głównych księgowych pozwala na usankcjonowanie ich statusu społecznego, określenie miejsca dyrektora finansowego i głównego księgowego w strukturze organizacyjnej jednostki. Zmiany w działalności biznesowej i otoczeniu gospodarczym wymagają ciągłego doskonalenia, pozyskiwania nowych kwalifikacji i umiejętności. Dla przykładu rachunkowość znajduje się w centrum transformacji sektora publicznego. Od księgowych sfery budżetowej oczekuje się poprawy umiejętności i pomocy w lepszym zarządzaniu finansami publicznymi. Osoby zajmujące się rachunkowością powinny więc aktywnie uczestniczyć w procesie kształtowania prawa oddziałującego na rachunkowość.

Kiedy jest się asertywnym, nie trzeba wiedzieć wszystkiego, żadna dyscyplina (ani osoba ją uprawiająca) nie posiada całej wiedzy o prowadzeniu działalności gospodarczej i wieloaspektowym pomiarze wyników działalności (finansowych i niefinansowych). Asertywność pozwala komunikować, że czegoś nie jesteśmy pewni, że potrzebujemy pomocy. Osoby zajmujące się rachunkowością w praktyce mogą korzystać z pracy ekspertów. W obszarze nauki celowe jest prowadzenie badań interdyscyplinarnych.

Asertywna i dociekliwa osoba w rachunkowości może zmieniać zdanie. Zasadne jest tu przytoczenie powiedzenia, że nie myli się ten, co nic nie robi. Rozpoznanie zachodzących zmian w otoczeniu gospodarczym, nowe modele biznesu, wymagają czasem wielu analiz i interpretacji. Wybranie właściwego podejścia, dostosowania terminologii, kryteriów klasyfikacyjnych, poziomu wyceny i pomiaru wyników działalności do współczesnych wyzwań może wiązać się ze zmianą wcześniej przyjętej polityki rachunkowości.

Podsumowanie

Moja przygoda z rachunkowością trwa ponad pół wieku. Doświadczenia w pracy naukowej, dydaktycznej i eksperckiej skłoniły mnie do refleksji nad czynnikami wpływającymi na postrzeganie rachunkowości i jej funkcji oraz miejsce rachunkowości w systemie nauk ekonomicznych. Czy asertywność można uznać za nową kompetencję osób zajmujących się rachunkowością? Myślę, że tak. Przyczyny braku asertywności tkwią korzeniami w przeszłości. Na to, jacy jesteśmy i jak reagujemy, mają wpływ relacje z ważnymi dla nas osobami, wydarzenia, różne oddziaływania z przeszłości. Usługowy charakter rachunkowości (nie istnieje ona sama dla siebie), zabory, wojny, globalizacja, nowe – atrakcyjne – zawody, kształtują samoocenę księgowych, tworzenie prawa oraz standaryzację zasad rachunkowości. Rosnące zapotrzebowanie na wiarygodne informacje silnie podkreśla rolę rachunkowości i chociażby z tego powodu powinno przekładać się na poczucie wartości osób zajmujących się rachunkowością.

Jednocześnie w zakłopotanie wprowadza mnie stwierdzenie niektórych studentów na pierwszych zajęciach z rachunkowości: „Ja nie będę księgowym”, „Od tego są programy informatyczne”. Na tym etapie edukacji nie mają oni jeszcze świadomości, że użyteczność decyzyjna informacji o działalności jednostki i wzrost bezpieczeństwa obrotu gospodarczego zależą od rachunkowości. Jednakże to uświadamia, jak ogromnym dla nas – akademików – wyzwaniem dydaktycznym jest edukacja profesjonalnej rachunkowości.

Mam świadomość, że rachunkowość – z uwagi na szerokie spektrum funkcji – bywa różnie definiowana. Uniwersalność i elastyczność rachunkowości mają jednak swoje granice. Nie każdy raport jest sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z zasadami rachunkowości. Nie każdy rachunek ekonomiczny jest rachunkowością, choć dane do niego od niej pochodzą. Rachunkowość jest zależna od ludzi. To oni są w każdej perspektywie świata rachunkowości, czyli teorii, praktyki, prawa, etyki, edukacji czy kontaktów z interesariuszami. Bycie asertywnym

ma wiele zalet i często idzie w parze z byciem lubianym i cenionym, ze swobodnym wyrażaniem siebie, szacunkiem dla innych i siebie, budzeniem zaufania, otwartością na innych.

Asertywność „uosobionej” rachunkowości pozwoli zachować jej tożsamość, wyznaczyć granice przy interdyscyplinarnym podejściu do badań nad gospodarką. Asertywność ludzi w rachunkowości jest warunkiem profesjonalizmu w jej obszarze. Odpowiadając na początkowe pytanie, jaka powinna być reakcja osób zajmujących się rachunkowością na skutki kolonizacji, należy rozważyć, jakie skutki wywołuje kolonizacja w danym obszarze. Z przytoczonych przykładów wynika, że mogą być one zarówno pozytywne, jak i negatywne. W reakcji na kolonizację może wystąpić dopasowanie się rachunkowości do rywali i działanie w symbiozie. W odniesieniu do potencjalnych negatywnych skutków należy rozwijać cechę asertywności. Mimo globalnego świata biznesu praktykę rachunkowości należy osadzić w ramach kulturowych uwarunkowań, od których nie wolno abstrahować. Przyjmując podejście cybernetyczne, zasadą jest rozumienie systemu jako całości, tj. rachunkowość – człowiek – środowisko. W pewnym sensie odpowiada to idei zrównoważonego rozwoju, zakładającego poszukiwanie rozwoju nie tylko w aspekcie finansowym, lecz także społecznym i środowiskowym.

Bibliografia

- Alberti R., Emmons M., *Asertywność. Sięgaj po to co chcesz nie raniąc innych*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, 2022.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (PL Dz. U. L 306/41 z 23.11.2011).
- Hellich E., *Treść ekonomiczna zdarzeń gospodarczych*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005, s. 63–71.
- Hicks J.R., *The social Framework*, Oksford 1952.
- Mastalerz M., *O narracjach w rachunkowości, czyli jak zarządzać wrażeniem*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 274, s. 16–25.
- Karmańska A. (red.), *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
- Peche T., *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa 1991.
- Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz. U. 2022 poz. 2202).
- Uchwała Centralnej komisji ds. stopni i tytułów naukowych i artystycznych z dnia 24 października 2005 r. (MP 2005, nr 79, poz. 1120).

Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. 2014 poz. 768).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. 2023 poz. 120),

<https://www.gov.pl/web/finanse/webinar-przyszlosc-zawodu-ksiegowego-w-polsce> (dostęp: kwiecień 2022).

Synteza syntezy: analiza SWOT akademickiej przyszłości rachunkowości

dr hab. Henryk Lelusz, prof. em. UWM

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

<https://orcid.org/0000-0002-5030-3937>

**synteza syntezy: determinanty statusu dyscypliny naukowej
rachunkowości, hamulce jej rozwoju, nauka o rachunkowości:
mocne i słabe strony, szanse i zagrożenia**

MMoja działalność naukowo-dydaktyczna i organizacyjna związana z rachunkowością jest zbyt krótka (ok. 25 lat), nie upoważnia mnie do wyrażania zdecydowanych sądów w zakresie szans i możliwości rozwoju rachunkowości jako dyscypliny naukowych. Niemniej jednak, zabierając głos w dyskusji nad kwestią kolonizacji rachunkowości z jednoczesnym ukierunkowaniem na pewne aspekty ważne dla jej przyszłości, uznałem, że nawet tych kilka poniżej przedstawionych spostrzeżeń na temat rachunkowości jako dyscypliny naukowej może być pewną konstatacją i nie szkodzi, że wynikającą z moich raczej krótkich zawodowych obserwacji. Na tak bardzo syntetyczną formę zdecydowałem się dlatego, że w moim odczuciu „synteza syntezy” może być dobrym, bo szybkim, instrumentem komunikowania autorskiej opinii na temat ważnego dla przyszłości rachunkowości problemu, jakim jest tożsamość jej dyscypliny naukowej.

Zasiadając w różnych gremiach akademickich (senat, komisje senackie, rady wydziałów) zaobserwowałem, że o statusie danej specjalności lub dyscypliny naukowej decyduje w głównej mierze (choć nie tylko) stan ilościowy i jakościowy kadry naukowej, a zwłaszcza tzw. samodzielnych pracowników naukowych zaangażowanych w pisanie publikacji krajowych i zagranicznych promowanie doktorów i doktorów habilitowanych oraz zasiadanie w krajowych i zagranicznych radach doskonałości naukowych, organach doradczych przy Ministrze Edukacji i Nauki itp. Hamuje natomiast rozwój każdej dyscypliny naukowej zamykanie się pracowników przed współpracą naukowo-badawczą z pracownikami innych dyscyplin, zwłaszcza pokrewnych, a także uleganie pokusie wchodzenia w działalność komercyjną (spółki audytorskie krajowe i zagraniczne, biura rachunkowe) czy też nadmiernie rozwinięte studia podyplomowe, które przysparzają dodatkowych dochodów często kosztem obniżonej aktywności publikacyjnej, a tym samym opóźnianiem rozwoju naukowego.

Tabela 1. Analiza SWOT rachunkowości jako dyscypliny naukowej

Mocne strony	Słabe strony
<ul style="list-style-type: none"> a) wielowiekowa tradycja w kraju i za granicą, b) źródła informacji dla innych dziedzin wiedzy i dyscyplin naukowych, c) wysoka praktyczna użyteczność, d) wysoka podatność na informatyzację, e) rozwinięta sieć oddziałów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce w poszczególnych województwach 	<ul style="list-style-type: none"> a) posługiwanie się jasnym i zrozumianym dla każdego językiem, przez co robi wrażenie bardziej rzemiosła niż nauki, b) mało podatna na reklamę i marketing, c) oskarżana niesłusznie, głównie przez polityków, za fałszerstwa i manipulacje liczbowe, d) zbyt duże zaangażowanie wielu młodych pracowników naukowych w działalność, biznesową biura rachunkowe, spółki audytorskie, doradztwo finansowe itp., czego wynikiem jest opóźnianie własnego rozwoju naukowego
Szanse	Zagrożenia
<ul style="list-style-type: none"> a) pogłębianie współpracy z międzynarodowymi organizacjami zrzeszającymi księgowych i audytorów, b) przywrócenie certyfikacji zawodu księgowego w Polsce, c) lobbowanie za wyborem specjalistów z rachunkowości do Rady Doskonałości Naukowej 	<ul style="list-style-type: none"> a) likwidacja katedr lub zakładów rachunkowości w niektórych uczelniach, b) ograniczanie liczby godzin zajęć z rachunkowości w programach nauczania na wydziałach ekonomicznych

Źródło: opracowanie własne.

Powyższe uwagi dotyczą nie tylko pracowników naukowych zajmujących się rachunkowością, lecz także tych badaczy, którym tzw. biznes oferuje niewspół-

miernie wyższe zarobki oraz szybszy rozwój kariery zawodowej, np. finansiści, bankowcy, informatycy, piarowcy itp.

Poniżej zaprezentowałem w syntetycznej formie analizę SWOT rachunkowości jako dyscypliny naukowej.

Rozwój rachunkowości jako dyscypliny naukowej mógłby być możliwy poprzez:

- a) wzmocnienie powiązań naukowych dydaktycznych i organizacyjnych między katedrami, zakładami i zespołami specjalistów z rachunkowości,
- b) stworzenie grupy wysoko wykwalifikowanych nauczycieli akademickich i badaczy, którzy stanowiliby podstawę dobrze prosperującego kierunku lub specjalności w zakresie rachunkowości,
- c) wykorzystanie nowoczesnych technologii w celu budowy sieci osób o tożsamy lub podobnych zainteresowaniach naukowych w kraju i za granicą,
- d) podnoszenie rangi badań nad rozwojem rachunkowości poprzez publikacje oraz organizację konferencji, warsztatów, większych i mniejszych spotkań, a zwłaszcza szkół letnich dla studentów z innych kierunków studiów oraz praktyków sektora księgowości i finansów.

Wielka metafora – o kolonizacji raz jeszcze

dr Katarzyna Bareja

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0000-0002-7259-8940>

ekspansja i eksploracja, dominacja i rywalizacja, pejoratywnie
i negatywnie, wielka metafora, kolonizacja w deklinacji, podejrzany
o kolonizowanie, człowiek – urządzenie, urządzenie – urządzenie,
cyfryzacja – digitalizacja, przyszłość

Gdy słyszę słowo *kolonizacja*, zapewne podobnie jak inni mam w pierwszej kolejności wyłącznie negatywne skojarzenie. Podchodząc do tego terminu dosłownie, oczami wyobraźni trudno nie dostrzec białych przybyszów z Europy, eksploatujących faunę, florę i bogactwa naturalne obszarów pozaeuropejskich, przy okazji niekiedy dokonujących zbrodni, porwań i gwałtów na ludności miejscowej. Przewiduję ich poczucie wyższości i doskonałości w każdym możliwym aspekcie. Termin *kolonizacja* w tym sensie jest procesem mającym miejsce w określonym momencie historycznym w ramach prowadzonych odwiecznie w dziejach ludzkości podbojów i ekspansji.

Mam świadomość, że ze słownikowego podejścia do terminu *kolonizacja* wynika, że przedstawione powyżej rozumienie tego słowa jest jednym z dwóch, i tu oznacza: zasiedlanie kolonii przez emigrantów z metropolii, osiadanie wśród ludności rdzennej obywateli innej narodowości w celach politycznych i gospodarczych, np. kolonizacja angielska w Afryce czy podboje konkwistadorów w Ameryce Łacińskiej. Zatem tak rozumiana kolonizacja jest procesem, w ramach któ-

rego kraj wysoko rozwinięty na danym etapie dziejów utrzymuje w zależności kraj słabo rozwinięty, wykorzystując jego surowce i zasoby ludzkie, a także niszcząc miejscową cywilizację.

Drugie znaczenie słowa *kolonizacja* nie prowadzi automatycznie do negatywnych skojarzeń. Jest to zasiedlanie obszarów dotychczas niezagospodarowanych, np. kolonizacja stepów czy kolonizacja Marsa. W takim podejściu znaczeniowym termin ten niesie ze sobą pytanie, po co zasiedlać tereny nienadające się do życia. Czy przyczyną jest eksploracja, eksploatacja, chęć dominacji, rywalizacja? Ludzie eksplorują tereny niezamieszkałe, często robią to dlatego właśnie, że są nieodkryte. Gdy jednak chcąc opisać eksplorację terenów niezamieszkałych, użyjemy słowa *kolonizacja*, to zmienia się sens takiego działania. Eksploracja staje się ekspansją i eksploatacją. Kolonizacja w znaczeniu zasiedlenia niezamieszkanymi terenami odbywa się więc zawsze w jakimś celu. Najczęściej jest to poprawa stanu posiadania kolonizującego poprzez wykorzystanie zasobów terenu skolonizowanego.

Na tym tle, kiedy słyszę termin *kolonizacja rachunkowości*, zadaję sobie pytanie, czy to nie nazbyt wielka metafora, by mówić o podboju rachunkowości jak o podboju Ameryki, Afryki czy Azji. Wydaje mi się, że tak. Uważam, że w tym znaczeniu kolonizacja rachunkowości nie powinna być rozpatrywana. Może więc chociaż porównanie podboju rachunkowości z podbojem niezamieszkałych terenów przestanie brzmieć jak zbyt mocna metafora?

W związku z tym, że hasłem 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości jest właśnie kolonizacja rachunkowości, zasadne wydaje się poszukanie procesów, które zmieniają jej oblicze, zasiedlając ją oraz eksplorując i eksploatując poprzez analogię do drugiego wyżej wskazanego znaczenia tego terminu.

Hasło czytam literalnie. Skoro brzmi ono *kolonizacja rachunkowości*, to kolonizacja wymaga dopełniacza – odpowiedzi na pytanie kogo?, czego?. W tym wypadku kolonizacja rachunkowości brzmi semantycznie równoważnie do kolonizacji stepów czy Marsa. Esej jest zatem poświęcony rachunkowości, która zostaje skolonizowana, zamieszkała, zaludniona w znaczeniu metaforycznym.

Dalsze rozważania będą miały na celu odpowiedź na pytanie, czy użycie terminu kolonizacja w odniesieniu do rachunkowości jest uzasadnione. Czy istnieje „coś”, co kolonizuje rachunkowość.

Termin ten będzie zatem wykorzystywany jako metafora zasiedlania rachunkowości przez „coś”, co wcześniej w niej nie zamieszkiwało. W odniesieniu do wziętego w cudzysłów „czegoś” pojawia się zatem podstawowe pytanie: kto lub co może kolonizować rachunkowość. Skoro kolonizacja jest tu metaforą, to również kolonizator nie musi być człowiekiem, może być rzeczą, procesem, zjawiskiem.

Głównym podejrzanym w niniejszym eseju jest cyfryzacja. Czy można zatem powiedzieć, że rachunkowość jest kolonizowana przez cyfryzację?

W wyniku rozwoju i upowszechniania się nowoczesnych technologii informatycznych kształtują się społeczeństwa, gospodarki, organizacje, ludzie oraz relacje między nimi. Cyfryzacja to zdecydowanie najdonioślejszy proces współczesnych nam czasów. Dynamicznie przekształca nasze otoczenie, otwierając nowe możliwości i przynosząc nowe zagrożenia. Rozpoczęcie rewolucji cyfrowej datuje się na lata 70. XX w. Ekspansywne rozprzestrzenianie cyfryzacji wymusza konieczność dostosowywania się do niej. W efekcie dysponujemy dziś możliwością stałego porozumiewania się osób między sobą, osób z urządzeniami i urządzeń między sobą. Na co dzień słyszymy o autonomicznych maszynach, internecie rzeczy i wszechrzeczy, łączności, chmurze obliczeniowej, *big data*, automatyzacji i robotyzacji. Wraz z rozwojem technologii cyfrowych następuje cyfrowa transformacja praktycznie każdej ludzkiej aktywności.

Co naturalne, cyfrowa transformacja nie może ominąć rachunkowości. Czynności wykonywane w rachunkowości, czyli gromadzenie, przetwarzanie, prezentowanie danych, to w zasadzie źródłowe działania objęte rewolucją cyfrową.

Angielski termin *digitization* odnosi się do konwersji danych analogowych (obrazów, filmów, tekstów) na dane cyfrowe. Pierwszy etap rewolucji cyfrowej przybrał więc formę *digitization*, czyli cyfryzacji obiektów fizycznych, kolejny natomiast wiąże się bardziej z terminem angielskim *digitalization*, co oznacza zmiany wywołane stosowaniem technologii cyfrowych we wszystkich aspektach ludzkiego życia. Innymi słowy wzbogaca cyfryzację obiektów o cyfryzację procesów i działań. Adaptowanie i coraz szersze wykorzystywanie technologii cyfrowych w celu wykonywania różnych działań i podejmowania różnorodnych aktywności oznacza cyfrową transformację lub szeroko rozumianą cyfryzację. Zarówno *digitization*, jak i *digitalization* mają miejsce w rachunkowości.

Cyfryzacja zmieniła sposoby pracy osób zajmujących się rachunkowością. Tradycyjnie centralne dla pracy ludzkiej działania zostały scedowane na komputery i oprogramowanie. Cyfryzacja objęła obiekty i procesy rachunkowości. Czy jednak cyfryzacja zmieniła cele, funkcje lub zasady rachunkowości?

W efekcie rewolucji cyfrowej nastąpiło przejęcie przez komputery i oprogramowania czynności wykonywanych wcześniej przez ludzi. Dotychczasowe żmudne i powtarzalne zadania są wykonywane szybciej i lepiej przez cyfrowe roboty. Niewątpliwie korzyści i zagrożenia wynikające z takiego zastępstwa zostały zidentyfikowane. Zaczęły kształtować się nowe sposoby pracy, zaistniała potrzeba wymyślenia zawodu na nowo. Nie one jednak w kontekście prowadzonych rozważań są tu ważne.

Zasadnicze wydaje się być pytanie, czy zmieniły się cel, funkcje i zasady rachunkowości. Jej sens funkcjonowania, niezmiennie od wieków – i nadal – polega na generowaniu informacji dotyczących działalności gospodarczej. Jest to wciąż system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych o lokowaniu kapitału oraz do rozliczania zarządu z jego działań. Niezmiennie dokonywane jest w tym celu identyfikowanie zdarzeń gospodarczych, ich grupowanie i opisywanie, prowadzona jest ewidencja, informacje są przetwarzane i przekazywane. Rachunkowość, wypełniając swoje funkcje: informacyjną, kontrolną, zarządczą, rozliczeniową, atestacyjną, stosuje zasady niezmiennie procesem rewolucji cyfrowej.

„Cyfrowe” zastąpiło to, co wcześniej widniało na papierze i wykonywane było odręcznie. Zmieniły się sposoby pracy osób związanych z rachunkowością. Oczywiście równocześnie na skutek cyfryzacji życia gospodarczego i społecznego pojawiły się nowe modele biznesu, nowe sposoby prowadzenia działalności gospodarczej, dla których dokonywany jest pomiar i opis. Rachunkowość staje więc ciągle wobec nowych i trudnych wyzwań. Co więcej, wykorzystuje również nowe narzędzia i kanały komunikacji. Staje w obliczu konieczności adresowania nowych, często trudnych do wyobrażenia zagrożeń. Nie zmienia to jednak jej sedna, czyli celu, funkcji i zasad, mimo że mogą być one łatwiej osiągnięte dzięki cyfryzacji.

Można stwierdzić, że zmiany, które dokonały się w sposobach pracy osób zajmujących się rachunkowością, mają w sobie komponenty podboju, władzy i przewartościowania, jakie niesie ze sobą kolonizacja w sensie zamieszkania terenów wcześniej niezaludnionych. Osiągnięcia rewolucji cyfrowej, która się już dokonała, a także która następować będzie w kolejnych okresach, stosowane są w pracy wykonywanej w obszarze rachunkowości. Czy to oznacza, że osobom zajmującym się rachunkowością w praktyce pozostały do wypełnienia funkcje asystentów, strażników lub wręcz tragarzy cyfrowych skansenów? Pesymiści nie będą takiej wizji wykluczać. Optymiści dostrzegą nowe możliwości. Niektórzy już zwinnie dostosowali się do nowych realiów, z łatwością się w nich odnajdując, znaleźli bowiem niszę dla swej kreatywności i innych cech, które nie ulegają z łatwością cyfrowemu zastąpieniu. Inni – niekoniecznie. Mając ograniczone możliwości opierania się cyfryzacji, objęła ona ich swoją władzą i przymusiła do poszukiwania dla siebie nowego miejsca w systemie rachunkowości, do określenia siebie na nowo. Sama rachunkowość została przeniknięta dogłębnie przez nowoczesne technologie, które zmieniły rolę ludzi zajmujących się rachunkowością. Wydaje się jednak, że to, jak rachunkowość rozumiemy, pozostało niezmiennie.

Mając na uwadze powyższe, dogłębne przeniknięcie cyfryzacji praktycznie przez wszystkie warstwy prac wykonywanych w rachunkowości, wydaje się uprawnione

określić cyfryzację jako tę domenę aktywności i kreatywności człowieka, która skolonizowała wiele, w tym istotnie, czynności wykonywanych w rachunkowości. Twierdzę jednak, że cyfryzacja nie skolonizowała rachunkowości jako systemu informacyjnego. Nie przestaje być ona bowiem rachunkowością, z rozumieniem jej istoty sprzed okresu cyfryzacji. Wynika to z faktu, że – jak uznaję – rachunkowość na skutek cyfrowej kolonizacji czynności w niej wykonywanych nie przestaje spełniać zadań i funkcji ani stosować zasad, które spełniała i stosowała przed tą kolonizacją. Innymi słowy miejsce skolonizowane nie traci swej istoty na skutek kolonizacji.

Powyższe rozważania prowadzą mnie do konstatacji, że w odniesieniu do rachunkowości nie jest łatwo posłużyć się analogią do stepu, który na skutek kolonizacji wydaje się tracić cechy lub funkcje charakterystyczne dla siebie. Nie jestem biologiem, botanikiem, geologiem lub geografem. Jednakże czuję, że skolonizowany step jest przede wszystkim przekształcany na różne sposoby, w efekcie czego przestaje spełniać swoje wcześniejsze cele i funkcje. Kolonizacja odbiera mu jego istotę.

Jeszcze trudniejsza wydaje mi się analogia do kolonizacji Marsa przez ludzi. Prowadzi mnie ona raczej do pytania natury filozoficznej, czy na skutek kolonizacji pozostałby on tym samym, czym był przed kolonizacją. Bo czym on w istocie jest i dla kogo jest tym czymś? W powieści *science fiction* Philipa K. Dicka *Marsjański poślizg w czasie* autor przedstawia wizję, w świetle której Mars został skolonizowany przez ludzi, choć był miejscem diametralnie innym niż Ziemia. Nie dawał się łatwo ujarzmić, ale jednak dążenie ludzi do zyskiwania przewagi i ich umiejętność odnajdywania swoich przewag wzięło górę nad kolonizowanym. To była fantazja pisarza XX w. Jak byłoby naprawdę możemy wyłącznie spekulować. Na tym tle możemy zadać pytanie, które również będzie spekulacją co do przyszłości, tylko w odniesieniu do rachunkowości: czy cyfryzacja może w przyszłości zmienić naturę rachunkowości, czy może mieć takie władztwo, aby zdefiniować inaczej jej cele i funkcje, zasady merytoryczne? To, że obecnie nie zmienia natury rachunkowości, tylko sposób jej technicznego funkcjonowania, przedstawiłam powyżej, ale co do przyszłości takiej pewności mieć nie mogę, ponieważ trudno jest przyszłość przewidywać. Gdyby jednak tak się stało, że wyróżniające rachunkowość jej cele, funkcje i zasady zostałyby utracone na skutek jedynie technologii (cyfryzacji) i można byłoby mówić o kolonizacji rachunkowości przez cyfryzację, to wyrażam przekonanie, że byłoby to przejawem słabości rachunkowości.

Wyrażam jednak nadzieję, że ten scenariusz nie ziści się z dwóch powodów. Rachunkowość jest bowiem systemem informacyjnym elastycznym, niemal plastycznym, co sprawia, że dostosowując się do zmieniających się warunków, nie zatracą swej istoty i pozostaje nadal rachunkowością. *Summa summarum* uważam, że można mówić o kolonizacji działań w rachunkowości dokonanej przez cyfryzację, ale nie

o kolonizacji rachunkowości w znaczeniu, w jakim my – akademicy – ją rozumiemy. Rachunkowość – w przeciwieństwie do stepów lub Marsa – jest człowiekowi przychylna, otwarta na jego potrzeby (to drugi powód). Człowiek racjonalny powinien to wiedzieć i korzystać z jej potencjału. Twierdzą tak, ponieważ dziś jestem przekonana, że rachunkowości nie da się skolonizować.

Rachunkowość i ludzie. Przemijanie i trwanie

dr Andrzej Jakubowicz

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
<https://orcid.org/0009-0003-9586-9883>

powrót do przeszłości, szefowie – podwładni, mistrz – uczeń,
marzenie: elegancki biegły księgowy, dwa rowery i liczydła,
profesorowie – docenci – magistry, w służbie dla kraju, model
dydaktyczny, przemijanie i trwanie: postęp techniczny – niezmiennie
od 100 lat, a człowiek w rachunkowości – od wieków

„Przemijamy. Stare ustępuje miejsce nowemu,
w ten sposób świat posuwa się naprzód.
Ale pamiętajmy o tych, którzy odchodzą –
ta pamięć daje im nieśmiertelność”.

Rafał Kosik

„Cóż z tego, że umieramy?
Życia jest wciąż tak dużo. (...)
Wszystko mija, a nic się, nic się nie zmienia”.

Maria Dąbrowska

P Początek powstania tego tekstu to telefon prof. Anny Karmańskiej do mnie 11 października 2022 r. z propozycją napisania refleksji o czasach, w których byłem pracownikiem etatowym Katedry Rachunkowości SGH (lata 1965–1985 z kilkuletnią przerwą). Czasy dla mnie odległe, dawni pracownicy w większości już nie żyją. Teraz zajmuję się zupełnie innymi problemami, mam przed sobą inne zadania do wykonania. Propozycja jest jednak kusząca; uznałem ją za pewnego

rodzaju wyróżnienie. Odczucia były jednak ambiwalentne: czy warto zagłębiać się w tak odległą przeszłość, po co wywoływać duchy nie zawsze dobre. Czasy były trudne, nie tylko z powodu otaczającej rzeczywistości, ale wiadomo, że młodość to również kształtowanie podwalin dla całego życia. I stąd mój telefon do pani Anny następnego dnia z wydźwiękiem raczej odmownym.

A jednak... Odżyły wspomnienia, osoby niemal zapomniane nabrały wyrazistości. Myśli zapłodnione wspomnieniami usunęły w cień bieżące sprawy. Usiadłem i zacząłem pisać. A jak mówił prof. Kotarbiński, nasz wielki filozof: „Początek jest połową całości”.

Od czego zacząć? Tu muszę czytelnika uprzedzić: ten tekst będzie subiektywny, nierzadko będę pisał o sobie, będą to moje wrażenia, reminiscencje, subiektywne opinie o ludziach i wydarzeniach. Będzie to coś w rodzaju gawędy.

To był wstęp do tekstu sprzed kilku miesięcy. Pani Anna powtórzyła swoją propozycję w marcu bieżącego roku z pewną korektą: tekst powinien nawiązywać do tematyki Jubileuszowego 70. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości – „Kolonizacja rachunkowości”. Postanowiłem połączyć te dwa obszary, z akcentem jednak na propozycję pierwotną – stąd tytuł tekstu.

Przed wszystkim będę pisał o ludziach rachunkowości, z którymi zetknąłem się na swojej drodze zawodowej, a była to długa droga z towarzyszącą mi rachunkowością. Czasem tylko robiłem wypadki na boczne ścieżki, po czym wracałem do głównego traktu. Przed wszystkim napiszę o pracownikach Katedry Rachunkowości SGH, w której przepracowałem łącznie ponad 20 lat. Moi szefowie, koleżanki i koledzy mieli wpływ na ukształtowanie mojej zawodowej osobowości. Katedra Rachunkowości to nie jedyne środowisko, w którym funkcjonowałem. Praca przed studiami, tuż po ukończeniu szkoły średniej, dała mi dojrzałość w praktycznym wykonywaniu zawodu i łatwość studiowania przedmiotów związanych z rachunkowością. Mogłem rozwijać inne zainteresowania. Czymkolwiek zajmujemy się w życiu, może okazać się przydatne; przekonałem się o tym wielokrotnie. Niech mi wybaczą ci, których nie wymieniłem; ramy tego tekstu są ograniczone. Ale pamiętam o wszystkich, z którymi współpracowałem zawodowo i organizacyjnie. Szczególnie mam na myśli koleżanki i kolegów biegłych rewidentów. Przecież byliśmy razem ponad 20 lat! Odbyliśmy razem dziesiątki, a może setki konferencji, szkoleń, spotkań okolicznościowych, wyjazdów – również zagranicznych. Wdzięczna pamięć to wszystko zarejestrowała.

Jest jeszcze jedna grupa osób rachunkowości, o której czuję się w obowiązku wspomnieć. To rzesza pracowników rachunkowości, z którymi zetknąłem się w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta – zatrudnionych w firmach, których

księgi badałem. Byłem dla nich autorytetem, ale też od nich się uczyłem. Z przyjemnością i satysfakcją wspominam te kontakty.

* * *

Z rachunkowością zetknąłem się na początku mojej drogi życiowej – szkołę średnią rozpocząłem jako uczeń Technikum Finansowego w Rozwadowie, k. Stalowej Woli, na początku lat 50. ubiegłego wieku. Miałem świetnego wykładowcę, Józefa Raka, który wówczas rozpoczynał swoją karierę wykładowcy. A że podobał się naszym koleżankom, zdarzało mu się „spiec raka”. Nie miało to jednak wpływu na poziom wykładów. „Rachunkowość” – to był nasz przedmiot podstawowy. Nie pamiętam, żeby ktokolwiek z nas narzekał na trudności z przyswajaniem materiału. Plan kont znaleźliśmy na pamięć (jeszcze teraz pamiętam: 214 „Straty i zyski”).

Po ukończeniu (tylko) trzyletniego technikum („kadry były potrzebne gospodarce”) postanowiłem rozpocząć pracę zawodową, odłożyłem studia na później ze względu na sytuację rodzinną. Wcale nie było tak łatwo o pracę. Rozpocząłem ją dopiero 15 grudnia, a maturę uzyskałem w maju (nie mając ukończonych 16 lat). W tej pierwszej pracy okazało się, że byłem dobrze wykształcony – od razu musiałem korygować błędy popełnione przez moją poprzedniczkę po przejęciu jej „działki” (pamiętam że chodziło o prezentację dwóch sald na jednym koncie – wtajemniczeni wiedzą o co chodzi).

Pierwsze dwa lata pracy wspominam z wielką sympatią. Dzięki mojej protekcji zatrudniony też został mój kolega ze szkolnej ławy – Edek Chamera. W dziale księgowości Oddziału Zaopatrzenia Robotniczego Zjednoczenia Budownictwa Mieszkaniowego (OZR ZBM – prowadzenie stołówek i bufetów) w Stalowej Woli, gdzie pracowaliśmy, były też zatrudnione dwie sympatyczne, starsze od nas koleżanki: Stefania Lemiech – zastępca głównego księgowego (pamiętam jej regularne pismo i takież podpis) i Maria Chwalińska. Była też Danusia Krasowska, która przekładając kartoteki (system przebitkowy), wyśpiewywała głośno popularne wówczas piosenki o Warszawie. Z punktu widzenia dzisiejszych stosunków w pracy wydaje się to nieprawdopodobne.

Atmosfera była iście zabawowa, co oczywiście odbijało się na naszej wydajności. Nic dziwnego, że główny księgowy Michał Pieńczewski, dobrotliwy starszy pan, często przychodził zażenowany pod koniec dnia pracy z prośbą, żebyśmy zostali pracować dłużej, bo są zaległości. Nie potrafił nas jednak zdyscyplinować i w sposób właściwy zorganizować pracy naszego działu. Charakteryzował się tym, że za jedyne narzędzie techniczne uznawał liczydło.

Mój zakres pracy to prowadzenie księgowości Gospodarstwa Rolnego „Sopoty”, położonego kilkanaście kilometrów od Stalowej Woli, co wiązało się z moimi wizytami

w tym gospodarstwie. Do mojego zakresu pracy należała nie tylko ewidencja księgową. Dyrektor OZR, Olszewski, wypytywał mnie zawsze o stan prac polowych – musiałem dbać o to, żebym był poinformowany na ten temat, chociaż niewiele mnie to interesowało. Często moje wizyty były nieefektywne, bo magazynier Ziarkowski był człowiekiem niesłownym i na ogół nie miał przygotowanych dokumentów – co oznaczało, że tworzył je hurtowo, a nie w momencie wydawania towaru.

Dyrektor Olszewski miał niewładną prawą rękę po wojennych wydarzeniach, więc obszernie uzasadnienia dotyczące ubytków naturalnych lub niedoborów towarów w stołówkach i bufetach pisał lewą ręką, pismem charakterystycznie nachylnym, którym nadawał tytuł: „Decyzja”.

Pewnego razu przybył do naszego oddziału biegły księgowy na kontrolę ksiąg. W moich oczach był wielkim autorytetem – poważny, dystyngowany, elegancki, miał chyba niewiele ponad 30 lat, ale dla mnie był starym, doświadczonym, autorytatywnym fachowcem. Oczywiście myślałem, że może kiedyś ja będę takim specjalistą (co istotnie spełniło się). Pamiętam jego rozmowy z panią Stefanią, w których odnosił się krytycznie do dyrekcji oddziału. Badanie ksiąg przebiegło jednak pozytywnie i dyrekcja nie miała kłopotów.

Pewnego rodzaju wydarzeniem był zakup przez szefa zaopatrzenia pana Ostrowskiego dwóch lśniących nowością w niebieskim odcieniu rowerów dla celów służbowych. Od razu z kolegą Edwardem wypróbowaliśmy je, jadąc do pobliskiego Ozetu. Rowery zdały egzamin, my mniej, bo przy zawracaniu było drzewo i jeden z rowerów został „podbity” – nie na tyle jednak, żebyśmy ponieśli jakieś konsekwencje.

Ta idylla skończyła się ku naszemu ubolewaniu po dwóch latach pracy. Oddział w Stalowej Woli został zlikwidowany a jego zadania przejęła Centrala w Rzeszowie. Pamiętam pewne wydarzenie, które charakteryzuje stan ówczesnych rozliczeń finansowych. Był to okres likwidacji naszego oddziału – jeszcze pracowaliśmy, ale rozliczenia finansowe były już przekazane do Rzeszowa. Pewnego razu zostałem wysłany po wypłatę wynagrodzeń dla pracowników. Przewiozłem wówczas z Rzeszowa do Stalowej Woli pociągiem ponad sto tysięcy złotych w gotówce¹ – dla „bezpieczeństwa” upchanych w kieszeniach marynarki i spodni. Rozglądając się po współpasażerach myślałem: „Nikt nie wie jaki ja majątek mam przy sobie”. Było to bardzo – mówiąc eufemistycznie – nierozważne zarówno z mojej strony, jak i przede wszystkim ze strony moich przełożonych. Niemniej jednak świadczyło o ich wielkim zaufaniu do mnie.

Następna moja praca to zdecydowany kontrast do opisanej wyżej. Miałem wówczas dwie propozycje, z których nie skorzystałem. Pierwsza to stanowisko

¹ Siła nabywcza ówczesnych stu tysięcy złotych była ok. dwukrotnie większa niż obecnych.

głównego księgowego w Stalowowolskich Zakładach Gastronomicznych. Mogło mi imponować, że w wieku 18 lat otrzymuję taką propozycję. Uznałem jednak, że to niebezpieczna praca przy ówczesnych problemach związanych z ochroną mienia państwowego. Groziło mi, że będę stałym bywalcem na rozprawach sądowych, biorąc pod uwagę mnogość występujących wówczas przypadków niedoborów w handlu i gastronomii. Druga propozycja od dyrektora Oddziału NBP w Stalowej Woli – pana Muszyńskiego – w dziale kredytów była bardzo dobra merytorycznie, ale niezbyt satysfakcjonująca finansowo. Wybrałem więc lepszą płacowo w Spółdzielni Pracy Usług Różnych. Początkowo prowadziłem dział zaopatrzenia („niewypał”), później pracowałem w księgowości, ale bez entuzjazmu. Dwie panie, główny księgowy bez poczucia humoru i ja – w jednym pokoju. Z tego marazmu wyrwało mnie powołanie do służby wojskowej w Warszawie. Zaczął się nowy rozdział w moim życiu².

Pod koniec służby wojskowej „sprężyłem się” i zdałem egzamin wstępny do SGH (wówczas SGPiS) po sześcioletniej przerwie od ukończenia Technikum Finansowego. Byłem studentem pierwszego roku utworzonego właśnie nowego kierunku studiów w zakresie rachunkowości, co było wówczas dla mnie oczywistością. Ćwiczenia z rachunkowości miał z naszą grupą Jerzy Wróblewski, wówczas jeszcze magister. Koleżanki i koledzy z grupy, na ogół tuż po maturze narzekali, że był bardzo wymagający. Dla mnie nie było to nic dziwnego, czasem próbowałem go usprawiedliwiać. Program studiów był naszpikowany wszystkimi możliwymi branżowymi rodzajami rachunkowości.

Na początku drugiego roku studiów zdarzyło mi się przebywać przez dwa miesiące w szpitalu. Po powrocie na uczelnię pan Wróblewski wyrażał wątpliwość, czy zdołam uzupełnić zaległości. Jakież było jego zdziwienie, kiedy okazało się, że jestem po prostu na bieżąco z materiałem. A to dzięki temu, że w czasie pobytu w szpitalu przerabiałem zadania z rachunku kosztów z podręcznika autorstwa prof. Skrzywana i dr. Fedaka *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*. Podręcznik był dla mnie piekielnie trudny, ale efekty – wymierne. Często powtarzane przez pana Wróblewskiego chińskie powiedzenie to: „Korzenie nauki są gorzkie, ale owoce słodkie”.

Studia ukończyłem w 1964 r. i jako człowiek „zaprogramowany” od młodości na rachunkowość zostałem pracownikiem Katedry Rachunkowości SGH (pewną rolę w tym odegrał prof. Konferowicz, ówczesny prodziekan Wydziału Finansów i Statystyki). Dzięki tej pracy mogłem uzyskać zameldowanie w Warszawie (która była wówczas miastem zamkniętym), jak też zwolnienie z odpracowania stypendium

² Piszę o tym w: *Kwestionariusz ekonomisty*, „Biuletyn PTE” 2022, nr 4.

fundowanego z PZU, w którym szykowano mnie na szefa Ośrodka Obliczeniowego. Technika mnie jednak nie interesowała. Praca w Katedrze Rachunkowości była poza tym prestiżowa, aczkolwiek nie pod względem finansowym. Jak mawiał jeden z kolegów: „Jak daleko zaszedłeś, zupełnie bez wysiłku”. Nie bardzo wiedział, o czym mówi. Wysiłek właśnie się rozpoczynał.

Kierownikiem Katedry Rachunkowości był prof. Stanisław Skrzywan. Owiany legendą jeszcze przedwojennych sukcesów zawodowych i ważną rolą w odbudowie budynków uczelni po wojennej zawierusze. Jak wynika z publikacji *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*³ formalne utworzenie Katedry Rachunkowości w SGH miało miejsce w 1951 r. Profesor pełnił tę funkcję nieprzerwanie aż do śmierci w 1971 r. Warto więc zauważyć, a właściwie podkreślić, że Katedra, a obecnie już Instytut Rachunkowości ma już 72-letnią historię.

Profesor Skrzywan był wówczas autorytetem z dziedziny rachunkowości w Polsce. Wśród licznych funkcji, które pełnił, należy wymienić: utworzenie i kierowanie Biurem Organizacji Rachunkowości, kierowanie Departamentem Księgowości w Ministerstwie Finansów, obejmowanie stanowiska redaktora naczelnego miesięcznika „Rachunkowość”. Był twórcą planu kont i autorem dydaktycznego modelu rachunkowości opartego na metodzie bilansowej. Ten model nauczania rozprzestrzenił się w całej Polsce i uzyskał nazwę „Skrzywanowskiej szkoły nauczania rachunkowości”⁴.

Zasługą profesora Skrzywana było też stworzenie silnego zespołu pracowników etatowych Katedry Rachunkowości SGH o zdecydowanej przewadze mężczyzn⁵. W moim ówczesnym spojrzeniu byli to giganci rachunkowości: Tadeusz Peche, Jan Matuszewicz, Mieczysław Klimas, Zbigniew Abramowicz, Józef Górski, Albin Nowicki, Jerzy Wróblewski, Stanisław Surma, Jerzy Doraczyński, Władysław Gorczycki, Ryszard Łukasik, panie: Izabella Surmowa, Anna Sulikowska, Zofia Menet, Magdalena Szaniawska⁶. Sekretarką w Katedrze była pani Halina Bittnerowa, starsza pani w stylu przedwojennej arystokratki, już samą swoją osobowością tworzyła instytucję.

³ S. Sojak (red.), *Historia Katedr Rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

⁴ Pismo o niej Małgorzata Klonowska w: *Materiałach na Konferencję poświęconą pamięci prof. zw. dr. hab. Stanisława Skrzywana*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny i Rada Naukowa, Warszawa 2003.

⁵ Profesor wypowiadał się żartobliwie, że u kobiet cała nauka zamienia się w mleko. Nie sadzę jednak, żeby ta opinia była powodem męskiej przewagi w obsadzie katedry. Wkrótce proporcje diametralnie się odwróciły i w ciągu kilku lat nastąpiło zdecydowane sfeminizowanie Katedry Rachunkowości SGH. Wynikało to przede wszystkim z powodu braku męskich kandydatów do tej pracy.

⁶ Nie wymieniam stopni naukowych, w okresie mojej pracy w katedrze osoby te były bowiem w trakcie ich zdobywania.

Przed moim przyjściem do katedry pracowali w niej: prof. Zygmunt Kossut, zastępca profesora Jan Dzięgielewski,⁷ prof. Witold Bień i obecny nestor rachunkowości w naszym kraju, dr Zdzisław Fedak.⁸

Profesor Zygmunt Kossut jest znany w kręgach osób związanych z rachunkowością z autorstwa książki *Rachunkowość jako nauka*⁹. Każda publikacja dotycząca żywej swego czasu dyskusji na temat przedmiotu rachunkowości powołuje się na tę książkę. Profesor Witold Bień jest nie tylko niekwestionowanym autorytetem w dziedzinie finansów o zasięgu makroekonomicznym, czemu dał wyraz w licznych publikacjach, ale zrobił również znaczącą karierę administracyjną na najwyższych szczeblach władzy państwowej. W latach 1973–1980 był prezesem Narodowego Banku Polskiego, a później, do 1986 r., był Pierwszym Zastępcą Ministra Finansów. Pełniąc te zaszczytne stanowiska odegrał znaczącą rolę w negocjacjach Polski z krajami będącymi wierzycielami zadłużenia zaciągniętego przez nasz kraj w „epoce gierkowskiej”. W czasie pełnienia tych funkcji państwowych był wśród nielicznej grupy osób, które ostrzegały decydentów, czym grozi nadmierne zadłużenie kraju. Niestety ostrzeżenia nie spotkały się ze zrozumieniem. Profesor Bień opisał ten proces w publikacji: *Jak doszło do zadłużenia Polski za granicą w latach 1970–1985*¹⁰. Samorząd biegłych rewidentów może poszczycić się tym, że prof. Bień ma tytuł biegłego rewidenta i jest członkiem Łoży Seniorów. Doktor Zdzisław Fedak, po odejściu z Katedry Rachunkowości SGH, był długoletnim dyrektorem Departamentu Księgowości w Ministerstwie Finansów. Jest legendą rachunkowości w Polsce, wykładowcą i merytorycznym przewodnikiem rzesz księgowych i biegłych rewidentów. Pierwszy w Polsce podręcznik dotyczący badania sprawozdań finansowych z początkowych lat 90. jest właśnie jego autorstwa. Jego zasługi dla polskiej rachunkowości są dostrzegane i podkreślane. Jest człowiekiem instytucją o wybitnej inteligencji. Jego swoiste poczucie humoru jest powszechnie znane i podziwiane. Każdą merytoryczną wypowiedź potrafi okraszyć finezyjnym dowcipnym zwrotem, zawsze przyjętym burzliwymi oklaskami. Dzięki staraniom prof. Anny Karmańskiej w dniu inauguracji roku akademickiego 2020/2021 w SGH miała miejsce uroczystość odnowienia doktoratu dr. Zdzisława Fedaka. Z tej okazji została wydana

⁷ Profesorów Kossuta i Dzięgielewskiego nie znałem osobiście. Pamiętam, że Jan Dzięgielewski zmarł w czasie moich studiów; jako grupa o specjalności rachunkowość byliśmy na jego pogrzebie. Był on kolegą z młodości Marcina R. Wyczałkowskiego, który był wykładowcą prof. Tadeusza Pechego. Pisałem o tym w artykule: *Urok zapomnianych lektur... Refleksje na tle autobiograficznej książki Marcina R. Wyczałkowskiego: Życie człowieka kontrowersyjnego* opublikowanym w „Biuletynie PTE” 1/2021.

⁸ Kiedy piszę ten tekst, spośród wymienionych wyżej osób żyje tylko Iza Surmowa, która skończyła 93 lata, i dr Zdzisław Fedak, który w grudniu 2023 r. będzie obchodził setną rocznicę urodzin.

⁹ Z. Kossut, *Rachunkowość jako nauka*, PWWG, Warszawa 1959.

¹⁰ W. Bień, *Jak doszło do zadłużenia Polski za granicą w latach 1970–1985. Wspomnienia uczestnika wydarzeń*, Difin, Warszawa 2017.

publikacja: *Rachunkowość w nurcie ekonomiczno-finansowo-zarządczym*¹¹. Oczywiście jest on biegłym rewidentem i członkiem Łoży Seniorów.

Miałem przyjemność być w jego towarzystwie (przez przypadek) na wycieczce w Norwegii w 2003 r., którą odbywał z żoną. W grudniu 2023 r. będzie obchodził setną rocznicę urodzin. Wszyscy oczekujemy na wielkie jubileuszowe obchody.

Czas na charakterystykę pozostałych osób, które były członkami Katedry Rachunkowości podczas mojej pracy.

Profesor Tadeusz Peche stworzył oryginalny system dydaktyczny oparty na pięciu podstawowych kontaktach. Piszę „system dydaktyczny”, nigdy bowiem nie miał on zastosowania w praktyce, aczkolwiek porównawczy rachunek wyników – wprowadzony reformą planu kont z 1976 r. – opiera się o jego koncepcję. Chodzi o pozycję „zmiana stanu produktów”. Mogę pochwalić się tym, że wniosłem małą cegiełkę w nazewnictwo tego modelu, co profesor lojalnie podkreślił w referacie na jednym ze Zjazdów Katedr Rachunkowości. Pamiętam, że chodzi o słowo „płatności”, które zaproponowałem na jednym z zebrań katedry w latach 80. ubiegłego wieku. Słowo to zastąpiło długą i wyszukaną nazwę w pierwotnej wersji.

W czasie moich studiów prof. Peche wprowadzał swój system do dydaktyki. Nasza grupa była tym „królikiem doświadczalnym”. Profesor pytał nas, czy podobają się nam jego rozwiązania. Odpowiadałem w imieniu całej grupy, że owszem, bardzo. Było to całkowicie zgodne z moimi odczuciami, fascynował mnie bowiem fakt, że na podstawie rachunkowości przy pomocy odpowiedniego systemu kont księgowych można uzyskać wielkość dochodu narodowego.

Model prof. Pechego miał dla mnie fundamentalne znaczenie, na nim bowiem była oparta moja praca doktorska pt. *Rachunek kosztów jako źródło informacji makroekonomicznej*. Praca ta zajęła I miejsce w Ogólnopolskim Konkursie na najlepsze prace doktorskie z rachunkowości. Ze względu na przetasowania organizacyjne (podział katedry) prof. Peche nie był jednak formalnym promotorem mojej pracy doktorskiej, tylko prof. Matuszewicz, który pastwił się nad treścią rozdziału wstępnego, najmniej istotnego dla całości wyводу. Nie była to dla mnie sytuacja komfortowa. Zawsze uważałem i nadal uważam, że prawdziwym, duchowym i merytorycznym promotorem mojej pracy doktorskiej był prof. Peche.

Model dydaktyczny prof. Pechego konkurował w katedrze z podejściem tradycyjnym, bliższym praktyki, modelem „szkoły Skrzywanowskiej”. Obydwa one funkcjonowały obok siebie w zależności od tego, kto prowadził zajęcia dydaktyczne i na którym z czterech funkcjonujących wówczas w SGH wydziałów. Wiel-

¹¹ A. Karmańska (red.), *Rachunkowość w nurcie ekonomiczno-finansowo-zarządczym: złota księga dla dr. Zdzisława Fedaka z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2020.

kim entuzjastą modelu prof. Pechego była prof. Maria Gmytrasiewicz, która przejęła kierownictwo katedry po jego śmierci (była doktorantką profesora) – do tego stopnia, że postawiła mi swego czasu warunek zatrudnienia: że będę prowadził zajęcia według tego modelu.

Po śmierci prof. Pechego w dniu 8.02.1989 r. jego model dydaktyczny przestał być stosowany w nauczaniu studentów i praktycznie popadł w zapomnienie. Z przypadkowo odkrytej przeze mnie autobiograficznej książki Marcina Wyczałkowskiego dowiadujemy się, że prof. Peche był jego najzdolniejszym studentem¹².

Z moich spostrzeżeń wynika, że z chwilą objęcia kierownictwa katedry przez prof. Pechego nastąpiła gwałtowna feminizacja Katedry Rachunkowości; widocznie profesor miał inny pogląd na sprawę płci w nauce niż prof. Skrzywan¹³.

Chyba byłem ostatnim spośród członków katedry, który widział się z profesorem, spotkaliśmy się bowiem w szpitalu kilka tygodni przed jego śmiercią¹⁴.

Profesor Jan Matuszewicz był wybitnym specjalistą w zakresie rachunkowości przedsiębiorstw przemysłowych i rachunku kosztów. Prowadził wykłady na Wydziale Ekonomiki Produkcji SGH; kilka lat byłem w jego zespole dydaktycznym, prowadząc ćwiczenia do jego wykładu. Był kierownikiem Katedry Rachunkowości po wydzieleniu Zakładu Organizacji Przetwarzania Danych kierowanego przez prof. Pechego. Po powtórny połączeniu tych dwóch jednostek prof. Matuszewicz odszedł do Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i był tam wieloletnim kierownikiem Katedry Rachunkowości.

Był człowiekiem pryncypialnym, raczej nieprzystępnym; chociaż lubił opowiadać dowcipy, rzadko się uśmiechał. Miał opinię, że w każdej chwili, niezależnie od okoliczności i nastroju, może ciężko pracować.

Pan Jerzy Doraczyński był pracownikiem Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów na stanowisku doradcy ministra i wykłady w SGH prowadził na zlecenie. Już w czasie studiów słyszałem legendy o jego wymaganiach wobec studentów; granica oceny dostatecznej postawiona była bardzo wysoko. Jego wykłady były na bardzo wysokim poziomie, a szczegółowość rozważań niespotykana u innych

¹² Jakubowicz A., *Urok zapomnianych lektur... Refleksje na tle autobiograficznej książki Marcina R. Wyczałkowskiego: Życie człowieka kontrowersyjnego*, „Biuletyn PTE” 2021, nr 1.

¹³ Miałem wrażenie, że profesor tak sterował sprawami personalnymi, że wkrótce „pozbył się” (brzydkie słowo, ale nie znajduję lepszego) niemal wszystkich mężczyzn, łącznie ze mną. Trzeba jednak przyznać, że nikt nie został „na lodzie”. Np. profesorowi Abramowiczowi zaproponował kierownictwo Katedry w Akademii Wojskowej, mnie zaprotegował dwukrotnie: do Ministerstwa Finansów i do Głównego Urzędu Statystycznego.

¹⁴ Tu mała dygresja. W tymże szpitalu przebywał wówczas na leczeniu długoletni premier rządu polskiego, Józef Cyrankiewicz. Ku mojemu zdumieniu zobaczyłem, że ma bujne włosy. Ponieważ leżał sam w izolatce, przez otwarte drzwi przywoływał gestem osoby spacerujące po korytarzu. Zdarzyło mi się z nim porozmawiać. Podobno był nieznośnym pacjentem.

wykładowców. Na zakończenie każdego wykładu zadawał studentom problem do przemyślenia, który wynikał z pogłębienia tematyki wykładu – jak się wyrażał – „na niedzielne popołudnie”. Niewysokiego wzrostu, poruszał się przy tablicy jak aktor na scenie. Miał duży autorytet. Prof. Matuszewicz – wówczas doktor – zwracał się do niego – magistra – *per* „panie profesorze”. Z powodu charakterystycznej urody twarzy – podobieństwa do znanego i popularnego w tamtym okresie aktora filmowego – miał przydomek Fernandel.

Do studentów Wydziału Ekonomiki Produkcji, na którym prowadził wykłady – którzy mieli inne preferencje – mawiał: „I tak skończycie wszyscy w księgowości”. Trzeba przyznać, że w dużym stopniu miał rację; życie weryfikowało zamierzenia studentów. Z kolei absolwenci – już pracujący – mieli opinię, że jedyny przedmiot, który jest im przydatny w pracy zawodowej niezależnie od pełnionych funkcji, to właśnie rachunkowość.

Jedną z indywidualności w Katedrze była Iza Surmowa. Doskonały dydaktyk, lubiana przez studentów, pogodna i elokwentna. Kiedy pojawiała się w towarzystwie, natychmiast następowało ożywienie. Dla pani Izy miałem szczególną estymę, wprowadzała mnie bowiem w arkana sztuki dydaktycznej na początku mojej pracy w katedrze; była obecna na pierwszych zajęciach ze studentami, które prowadziłem.

Pewien drobny przypadek związany z panią Izą być może zadecydował, że sfinalizowałem swój doktorat. W momencie odejścia z uczelni treść dysertacji doktorskiej była na ukończeniu – wymagała jednak dopracowania; sytuacja była dla mnie kryzysowa, bo już zacząłem pracować w Ministerstwie Finansów. Pani Iza wyraziła publicznie opinię, że „pewnie Andrzej wkrótce skończy doktorat”. Powtórzono mi to i sprawę potraktowałem ambitnie – nie mogłem sprawić zawodu. W ciągu kilku tygodni, śpiąc normalnie co drugą noc, złożyłem tekst do dalszej procedury. Piszę o tym, bo było kilka przypadków w katedrze, że „rozgrzebany” doktorat pozostał w takim stanie.

Prof. Mieczysławowi Klimasowi, którego dobrym przyjacielem był redaktor Jan Baliński z Państwowego Wydawnictwa Ekonomicznego, oraz profesorowi Tadeuszowi Walczakowi, wiceprezesowi GUS, zawdzięczam książkowe wydanie mojego doktoratu¹⁵. Prof. Zbigniew Abramowicz – znacznej postury, otwarty, przyjacielski. Spotkałem się z nim po latach w Prywatnej Wyższej Szkole Biznesu i Administracji, w której był Kierownikiem Katedry Rachunkowości; przekazał mi kierownictwo.

¹⁵ A. Jakubowicz, *Rachunek kosztów w hierarchicznym systemie informacji*, PWE, Warszawa 1979, seria „Informatyka w praktyce”. Tu muszę zaznaczyć, że w tamtych latach bardzo trudno było wydać książkę. Moja nie miała nic wspólnego z informatyką, ale do tej serii był „dostęp”. Redaktor Jan Baliński był uczestnikiem każdego Zjazdu Katedr Rachunkowości. Miał zdolności poetyckie; zawsze po każdym zjeździe układał okolicznościowe, dowcipne „poematy”.

Doc. dr Józef Górski charakteryzował się tym, że w swoich publikacjach potrafił dzielić włos na czworo. Słuchaczy mógł jednak zanudzić na śmierć – wykładał, siedząc i nie wysilając głosu. Doc. dr Albin Nowicki był opiekunem naszej grupy studenckiej, zajmował się rachunkowością budżetową. Uosabiał życzliwość i ciepło.

Ponadto w katedrze pracowali: st. wykł. Stanisław Surma, dr Władysław Gorczycki, doc. dr Jerzy Wróblewski, dr Anna Sulikowska – sumienni, wymagający, zasadniczy – dr Magdalena Szaniawska i dr Henryka Egeman, które zajmowały się informatyką, i Zofia Menet – maszynami Ascota. Wnosiły technologię do rachunkowości.

W połowie lat 60. ubiegłego wieku skład Katedry Rachunkowości został uzupełniony młodymi pracownikami. Oprócz mnie w tym czasie rozpoczynali pracę: Barbara Misiak, Maria Gmytrasiewicz, Gertruda Świdowska, Irena Olchowicz. Po kilku latach doszli: Małgorzata Klonowska, Bożena Lisiecka-Zajac, Emil Łuczkiw, Jan Rejent, Henryk Chmielak, Krzysztof Szymański, Zdzisława Łuczkiwicz, Ewa Hellich, Grażyna Ślifierz, Antoni Kwasiborski, Stefan Górecki, Henryka Egeman.

Różnie potoczyły się losy osób tego pokolenia. Tytuły profesorskie uzyskały panie: Maria Gmytrasiewicz, Gertruda Świdowska, Irena Olchowicz. Ewa Hellich została profesorem uczelnianym.

Profesor Maria Gmytrasiewicz została po śmierci prof. Pechego kierownikiem katedry. Jej cechą była systematyczność w pracy. Doktorat napisała między godziną 4.00 a 8.00 rano, pracując systematycznie. Była też wybitnie skoncentrowana na pracy na uczelni. Żadna inna aktywność nie była w orbicie jej zainteresowań. Nic dziwnego, że miała wyniki. Stworzyła zespół złożony z młodszych od siebie pracowników – w zdecydowanej większości z młodych kobiet. Taki sfeminizowany stan osobowy Instytutu Rachunkowości utrzymuje się do tej pory. Pani Profesor jest już na emeryturze. Profesor Gertruda Świdowska utworzyła odrębną Katedrę Rachunkowości Menedżerskiej. Oprócz pracy na uczelni prowadziła równocześnie firmę audytorską; jest też aktywna w samorządzie biegłych rewidentów. Profesor Irena Olchowicz przeniosła się do Instytutu Finansów w SGH. Pamiętam ją jako minimalnie angażującą się w życie towarzyskie Katedry. Profesor Ewę Hellich poznałem przy okazji wyjazdów do Punktu Konsultacyjnego w Olsztynie, w którym również jak ja prowadziła zajęcia ze studentami. Zajmując się rachunkowością budżetową ma ponadto zainteresowania makroekonomiczne. Zawsze pogodna i uśmiechnięta, świetny „kumpel”. Obserwując z zewnątrz – powiedziałbym, że w zespole jest osobą „do specjalnych poruczeń”. Pracuje aktualnie w Instytucie Rachunkowości i ma w nim silną pozycję.

W tym czasie poznałem też Antoniego Kwasiborskiego, z którym nasze losy zawodowe przeplatały się aż do jego śmierci w 2018 r. Cały czas mieliśmy z sobą przyjacielski kontakt. Miał barwną osobowość, duże poczucie humoru, błyskotliwą

inteligencję i rozliczne talenty, w szczególności organizacyjne, ale również merytoryczne. Na Uczelni zajmował się organizacją przetwarzania danych. Był dyrektorem Ośrodka Obliczeniowego, dyrektorem administracyjnym, organizował też huczne, ogólnodostępne zabawy sylwestrowe. Później był m.in. dyrektorem Departamentu Kontroli w Głównym Urzędzie Statystycznym, założył firmę audytorską Rewiks, prowadził szkolenia dla biegłych rewidentów, pisząc też podręczniki. Był członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów i „etatowym” przewodniczącym walnych zgromadzeń. Doskonale miał opanowane wszystkie kruczki prawne związane z tą procedurą. Bożena Lisiecka-Zajac zrobiła karierę administracyjną. Była długoletnim dyrektorem Departamentu Rachunkowości w Ministerstwie Finansów. Ale nie tylko. Była doskonałym dydaktykiem, prowadziła obowiązkowe dla biegłych rewidentów szkolenia. Jej wykłady były bardzo cenne dla biegłych rewidentów, bo przecież była na pierwszej linii tworzenia nowych przepisów. Jej wczesna śmierć jest wielką szkodą dla praktyki rachunkowości, Ministerstwa Finansów i biegłych rewidentów. Pozostałe wymienione wyżej osoby po kilkuletniej pracy w Katedrze Rachunkowości przeszły do praktyki. Dr Henryk Chmielak został wiceprezesem Centralnego Urzędu Planowania w tym czasie, kiedy byłem tam dyrektorem Departamentu Analiz i Prognoz Gospodarczych, później był szefem jednego z funduszy inwestycyjnych. Dr Emil Łuczkiw był dyrektorem finansowym w firmie Gastrading.

Ja od końca lat 70. do połowy lat 80. byłem pracownikiem Katedry Rachunkowości na pół etatu, prowadząc zajęcia w Punkcie Konsultacyjnym SGH w Olsztynie – od podstaw rachunkowości do prac magisterskich włącznie¹⁶. Po odejściu z uczelni (z powodu nieukończonego w terminie doktoratu) pracowałem kolejno: w Ośrodku Informatyki Ministerstwa Finansów, byłem dyrektorem finansowym i głównym księgowym w Związku Zakładów Doskonalenia Zawodowego, gdzie wprowadzałem nowy plan kont (1976 r.), w Głównym Urzędzie Statystycznym jako wicedyrektor Departamentu Koordynacji i doradca prezesa w obszarze rachunków narodowych. W 1987 r. zostałem doradcą Prezesa Rady Ministrów, po dwóch latach Centralny Urząd Planowania (o czym pisałem wyżej). Jako że nie zgadzałem się z koncepcją szerokiego otwarcia na zagranicę w ramach transformacji naszej gospodarki – co zostało zauważone – zostałem zwolniony. Potem był jeden rok w Instytucie Finansów i wróciłem do swojej „macierzystej” specjalności, zakładając w 1993 r. własną

¹⁶ Praca dydaktyczna zawsze dawała mi dużą satysfakcję. Najlepsze prace magisterskie i dyplomowe zgłaszałem do konkursów organizowanych przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Był taki rok, kiedy połowa nagrodzonych prac napisanych w Katedrze Rachunkowości przypadła na mój „połówekowy” etat. W Katedrze pracowało wówczas 15 osób („Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”). Cóż... widocznie w Olsztynie studenci byli pilniejsi niż w Warszawie.

jednoosobową firmę audytorską, którą prowadziłem 20 lat, równocześnie pracując w wyższych uczelniach prywatnych¹⁷.

Czas na charakterystykę najmłodszego pokolenia – mam na myśli osoby, które zaczęły pracować w Katedrze Rachunkowości po moim odejściu z uczelni. Niektóre osoby poznałem tylko przelotnie, nie na tyle, żebym mógł o nich pisać. Wiem tylko, że jest to świetny merytorycznie i sympatyczny zespół, prawie wyłącznie złożony z kobiet. Bliżej los zetknął mnie z prof. Anną Karmańską i dr hab. Joanną Wielgórską-Leszczyńską. Znam też dr Agnieszkę Cichą, która obecnie jest aktywna w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce, pełniąc funkcję wiceprezesa Oddziału Okręgowego w Warszawie, Elżbietę Kidę (talent dydaktyczny), która prowadziła zajęcia w Wyższej Szkole Biznesu i Administracji, gdzie byłem kierownikiem Katedry Rachunkowości.

Niewątpliwie najlepiej znaną mi osobą z całego obecnego Zespołu Instytutu Rachunkowości w SGH jest profesor Anna Karmańska. Wyróżniała się, co znalazło swój wyraz np. w tym, że prof. Gmytrasiewicz – kierownik katedry – wybrała ją kilkakrotnie na współautorkę tworzonych opracowań.

Kiedy cofam się w czasie, widzę, jak wiele prof. Anna Karmańska na przestrzeni kolejnych dekad swojej działalności osiągnęła. Nie lubi o tym mówić, ale fakty, w tym funkcje administracyjne na uczelni, które są w opinii akademickiej miarą sukcesu, mówią za nią. Prof. Karmańska była prorektorem SGH. Trzeba też podkreślić, że na to stanowisko została wysunięta przez studentów i właśnie dzięki nim została prorektorem. Zawdzięcza to cechom swojego charakteru: otwartości, przyjaznemu nastawieniu do otoczenia, pogodnemu usposobieniu, wysokiemu poziomowi wiedzy, rzetelności, obiektywizmowi, prawości. Bardzo zaangażowana we wszystko, czym się zajmuje, nie ma nic z wyniosłości mimo niewątpliwych sukcesów. Kiedy pewnego razu zaprosiła mnie na kawę, w jej gabinecie na biurku pięła się stosik 40 teczek – były to sprawy do załatwienia, istotne dla studentów. Każda teczka to człowiek i jego życie. Należało więc każdą z nich zająć się z należytą rozważą i troską. Okres jej uczestnictwa we władzach rektorskich wspominam z satysfakcją, bo mój kuzyn, Piotr Mądry, był wówczas przewodniczącym Samorządu SGH. Blisko ze sobą współpracowali.

Po przejściu prof. Gmytrasiewicz na emeryturę objęła stanowisko kierownika Katedry. Doprowadziła do uzyskania wyższej rangi dla jednostki organizacyjnej rachunkowości; Katedra Rachunkowości została przemianowana na Instytut Rachunkowości. Prof. Karmańska rozwinęła również współpracę katedry, a później instytutu z zagranicznymi jednostkami; uczestniczyła w międzynarodowych

¹⁷ Zanim objąłem stanowisko dziekana w WSUiB, przez sześć lat pracowałem w Wyższej Szkole Biznesu i Administracji na stanowisku kierownika Katedry Rachunkowości, a po odejściu z WSUiB przez pięć lat w Wyższej Szkole Hotelarstwa i Gastronomii na stanowisku kierownika zakładu.

konferencjach, m.in. w Stanach Zjednoczonych. Zainicjowała problematykę etyki w rachunkowości; współpracuje w tym zakresie ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce; jest przewodniczącą Komisji Etyki.

Mogę poszczycić się tym, że kiedy zaproponowano mi zorganizowanie i objęcie funkcji dziekana Wydziału Rachunkowości w Wyższej Szkole Ubezpieczeń i Bankowości. Pani Anna zgodziła się na objęcie stanowiska prodziekana wydziału. Kierowniczką Katedry Rachunkowości została na moją propozycję prof. Ewa Walińska z Uniwersytetu Łódzkiego. Wspaniale wspominam okres naszej wspólnej pracy.

Dr hab. Joannę Wielgórską-Leszczyńską poznałem w Samorządzie biegłych rewidentów, w którym aktywnie uczestniczyła. Po Antonim Kwasiborskim przejęła funkcję przewodniczenia walnym zgromadzeniom. Na uczelni pełni aktualnie funkcję dziekana Kolegium Zarządzania i Finansów.

Kiedy piszę o „ludziach rachunkowości”, nie sposób pominąć tych osób, które wprawdzie nie były związane z SGH, ale z którymi zetknąłem się i współpracowałem. Ważną postacią dla polskiej rachunkowości jest profesor Zbigniew Messner. Nikt z grona „rachunkowców” nie osiągnął tak wysokiego stanowiska państwowego. Był w latach 1985–1988 premierem polskiego rządu, przedtem sprawując przez dwa lata funkcję wicepremiera ds. gospodarki w rządzie gen. Wojciecha Jaruzelskiego. Jego premierostwo przypadło na trudny dla naszego kraju okres – lata 80., tzw. straconą dekadę: zagraniczne sankcje, w kraju strajki i niepokoje. Rząd prof. Messnera działał na zasadzie „gaszenia pożarów”. Mimo tych trudności rząd pracował nad zreformowaniem polskiej gospodarki, która wykazywała się coraz mniejszą wydajnością. Ustrój socjalistyczny osiągał kres swoich możliwości. Trudno przecenić zasługi rządu prof. Messnera dla naszej gospodarki. Sukcesy naszej transformacji gospodarczej zawdzięczamy w dużym stopniu działaniom tego rządu. Podwaliny gospodarki rynkowej zostały przygotowane właśnie przez rząd prof. Messnera. Jak śpiewa Andrzej Rosiewicz, „wiosna przyszła ze wschodu”. Prof. Messner podejmował Michała Gorbaczowa w lipcu 1988 r.

Byłem bezpośrednim świadkiem tych wydarzeń, pracowałem bowiem w Gabinetie Premiera w latach 1987–1989 na stanowisku doradcy. Prof. Messner ubolewał, że jego poczynania w gospodarce są korygowane przez Biuro Polityczne PZPR. Swoje odczucia z okresu kiedy był premierem, profesor opisał w książce *Kuglarze i księgowi*, która stanowi doskonałą wivisekcję atmosfery politycznej i meandrów władzy w tym okresie. Otrzymałem tę książkę z sympatyczną dedykacją profesora¹⁸.

Po odejściu z funkcji premiera profesor był wieloletnim Prezesem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Zmarł 10.01.2014 r.

¹⁸ Z. Messner, *Kuglarze i księgowi*, Polska Oficyna Wydawnicza „BGW”, Warszawa 1993.

W tym miejscu chciałbym zatrzymać się i skomentować sytuację, w której ludzie rachunkowości osiągają honory władzy państwowej. Od czasów młodości interesowałem się polityką i ludźmi władzy państwowej. Niejednokrotnie miałem krytyczny stosunek do ich poczynań. Wielokrotnie wypowiadałem opinię, że premierem powinien być człowiek doskonale znający rachunkowość, ktoś o mentalności głównego księgowego, dbający o równowagę finansową organizacji (czyli państwa), człowiek rzetelny i odpowiedzialny. I doczekałem się. Profesor Messner spełniał te kryteria. Czy spełnił moje oczekiwania? W dużym stopniu tak. Ale nie do końca. Nie miał pełnej decyzyjności. W systemie tamtych czasów prawdziwy ośrodek decyzyjny był gdzie indziej. Premier był uwikłany w wielowątkowe zależności. Piszę o tym we wspomnianej już przeze mnie książce *Kuglarze i księgowi*. Ponadto czasy były wyjątkowo trudne. Ale czy są dobre czasy dla funkcji premiera?

Chciałbym podkreślić coś innego. „Ludzie rachunkowości” – profesor Messner, profesor Bień, Stanisław Nieckarz (o którym piszę niżej) – będąc na szczytach funkcji państwowych wykazali się odpowiedzialnością, profesjonalizmem, rozsądkiem i dobrze zasłużyli się krajowi.

Nie tylko w naszym kraju specjaliści rachunkowości pełnili funkcje państwowe. Przykładem jest Robert McNamara, który był sekretarzem obrony USA (lata 1961–1968), później prezesem Banku Światowego (lata 1968–1981). Był też prezesem firmy Ford, w której również zajmował się analizą statystyczną i kontrolą. Był wykształcony w zakresie rachunkowości, początkowo pracował w publicznej firmie księgowej; otrzymał nawet propozycję nauczania rachunkowości w Harvard Business School¹⁹.

Znaczącą pozycję wśród ludzi rachunkowości w Polsce ma Franciszek Wala – mój kolega ze średniej szkoły, z Technikum Finansowego. Kończąc tę szkołę w latach 50. ubiegłego wieku w małym miasteczku na Podkarpaciu, nie zdawaliśmy sobie sprawy, że nasze drogi życiowe spotkają się kiedyś w stolicy Polski w okolicznościach, o których nawet nie marzyliśmy. Droga życiowa Franciszka związana była przede wszystkim ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce. Przez 14 lat był wiceprezesem Zarządu Głównego, a po śmierci profesora Messnera przez pięć lat – do 2019 r. – sprawował funkcję Prezesa Zarządu Głównego. Obecnie jest jego członkiem. Franciszek sprawował m.in. funkcje: prezesa firmy ubezpieczeniowej Samopomoc, prezesa firmy audytorskiej Finans Service, przez wiele lat był członkiem Komisji Egzaminacyjnej dla biegłych rewidentów, a obecnie jest wiceprzewodniczącym Komisji Etyki w SKwP.

Zawsze pogodny, z poczuciem humoru, niekonfliktowy, powszechnie lubiany i szanowany.

¹⁹ <https://www.cairn.info> (dostęp: maj 2023).

Ryszard Pamuła to mój drugi kolega ze średniej szkoły, którego okoliczności wywindowały na szczyty osiągnięć w rachunkowości. Po latach spotkaliśmy się w Warszawie, gdy pełnił obowiązki głównego księgowego Polskiej Telewizji w czasie kadencji Roberta Kwiatkowskiego. Przedtem był głównym księgowym w Polkolorze, a jeszcze wcześniej dyrektorem naczelnym przedsiębiorstwa, zatrudniającego 6 tys. pracowników. Pryncypialny, pracowity, dobry menedżer. Gdy go odwiedziłem w pracy, miał „czyste” biurko, czym mi zaimponował.

Człowiekiem rachunkowości był również Stanisław Nieckarz, mój młodszy o rok na studiach kolega. Również jak ja ukończył kierunek rachunkowości. Po studiach zaczął pracować w Departamencie Księgowości Ministerstwa Finansów. W tym czasie wspólnie prowadziliśmy kursy dotyczące obsługi maszyn do księgowania Ascota. Powiedziano mu, że pracując w Departamencie Księgowości, kariery nie zrobi. Szybko więc odszedł do Departamentu Przemysłu i równie szybko został naczelnikiem wydziału. Potem jego kariera potoczyła się wartko. Był wiceprezesem Narodowego Banku Polskiego w okresie, kiedy prezesem był prof. Witold Bień. W tym czasie w rozmowie ze mną przyznał, że znajomość rachunkowości bardzo pomaga mu w pracy; stosuje zespół kont do bilansowania procesów finansowych w skali kraju. W październiku 1982 r. został ministrem finansów i sprawował tę funkcję do połowy 1986 r. Jak pisze prof. Messner: „...został odwołany z powodów pozamerytorycznych...”²⁰. Był to bardzo trudny okres dla sprawowania funkcji państwowych; prawdopodobnie Stanisław nie wytrzymał „ciśnienia”. W trakcie X Zjazdu PZPR opuścił salę kongresową i zniknął na 2–3 dni. Prof. Bień, który blisko z nim współpracował, wypowiada się o kompetencjach Stanisława Nieckarza w słowach pełnych superlatyw²¹. W latach 1987–1992 był radcą ekonomiczno-finansowym w ambasadzie Polski w Budapeszcie, a w latach 2004–2010 wyróżniającym się członkiem Rady Polityki Pieniężnej. Zmarł 27.10.2014 r.

„Rzeczpospolita” opublikowała artykuł pt. *Zmarł dobry finansista*.

Na rozszerzoną notkę niewątpliwie zasługuje Tadeusz Naumiuk, biegły rewident, bliski współpracownik Antoniego Kwasiborskiego. Obydwaj mają duże zasługi w szkoleniu biegłych rewidentów. Przez kilka lat stanowili *trio* – uwzględniając Antoniego Kalińskiego. Tadeusz, świetny wykładowca, ma też duże osiągnięcia publikacyjne, i to z dziedzin odległych od siebie. Jedyna w swoim rodzaju publikacja to: *Dowody księgowe, obieg i kontrola* (Infor 2000 i 2003), ponadto: *Rachunek kosztów* – wydanie ogólnopolskie. Ostatnio obdarował mnie dwoma tomami jego autorstwa: *Wojaze śródziemnomorskie i bliskowschodnie* – wyd. 2021 r. – każdy tom liczy

²⁰ Z. Messner, *Kuglarze...*, dz. cyt., s. 75.

²¹ W. Bień, *Jak doszło...*, dz. cyt.

ponad 400 stron. *Wojaze* są bogato ilustrowane zdjęciami, w istocie stanowią dobre przewodniki turystyczne.

To nie koniec jego talentów. Jego hobby to malarstwo. Otrzymałem kilkadziesiąt kopii kolorowych ilustracji, które namalował. Bez nadzwyczajnej pracowitości to wszystko byłoby niemożliwe. Jest członkiem Łoży Honorowej biegłych rewidentów. Pisałem dla niego laudację.

Wybitnych ludzi rachunkowości w Polsce jest wielu. Wielu poznałem osobiście. O kilku chcę wspomnieć. Zainteresowanych odsyłam do publikacji *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*²², który nie wyczerpuje ważnych nazwisk, zwłaszcza ujawnionych w ostatnich latach.

Moje przyjacielskie relacje z prof. Ignacym Dziedziczakiem datują się z początków mojej pracy na uczelni. Całe lata otrzymywałem od niego informacje o zagranicznych wyjazdach organizowanych w środowisku szczecińskim. Z kilku skorzystałem. Wyrazistą osobowością jest prof. Aldona Kamela-Sowińska ze środowiska poznańskiego. Kto ją poznał, już nie zapomni. Poznałem ją w Krakowie w sytuacji towarzyskiej z Franciszkiem Gaikiem, późniejszym moim szefem w Centralnym Urzędzie Planowania. Jest świetnym mówcą. Gdybym miał do przeforsowania sprawę wymagającą przekonującego wystąpienia, jej powierzyłbym to zadanie. Jej referat na II Kongresie Rachunkowości to w istocie wizja księgowego przyszłości. Pani Aldona miała zadatki na polityka. Założyła nawet partię Inicjatywa Polska, ale wycofała się z tej drogi. Była ministrem Skarbu Państwa w okresie od 28.02 do 19.10.2001 r.

W swojej audytorskiej działalności współpracowałem z osobami: Krystyną Krzysztofik-Pogodą, Olą Gwiazdowską, Niną Broniecką, Janiną Milczarek, Barbarą Karską, Elżbietą Kaczorowską, Ewą Sobińską, Teresą Putowską. Z kolei organizacyjne sprawy i działalność w Samorządzie biegłych rewidentów łączyły mnie z gronem, w którym byli: Albin Bombik (wieloletni prezes Regionalnego Oddziału w Warszawie), Leszek Stanisław, Agnieszka Gajewska i Jadwiga Godlewska – prezesi Regionalnego Oddziału w Warszawie, Jerzy Koniecki – b. prezes Zarządu Głównego SKwP, Adam Kęsik – b. prezes KRBR, Barbara Mistowska-Dragan – prezes KRBR, w latach 2001–2003 podsekretarz stanu w Ministerstwie Skarbu Państwa, Włodzimierz Naumiuk – inicjator i realizator Benefisu Biegłego Rewidenta, Ewa Jakubczyk-Cały – szefowa czołowej firmy audytorskiej (razem z Elą Chabowską pływaliśmy w Morzu Jońskim), Jan Adamczyk, Józef Kuszneruk, Michał Drewniak,

²² S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007. Bogatą prezentację osób zasłużonych w rozwoju polskiej rachunkowości zawierają również książki: W. Bień, *Stulecie warszawskich organizacji księgowych*, SKwP, Oddział Okręgowy w Warszawie, 2007; A. Żor, *Trzy pokolenia*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Józef Dudek (wspomnienia z Czarnogóry), Alicja Gess, Danuta Brzozowska i Bogdan Broniewski – członkowie Komisji ds. wsparcia biegłych rewidentów, którą kierowałem.

Chcę też wspomnieć o niektórych szefach rachunkowości w firmach, które badałem jako audytor. Są wśród nich: Zbigniew Ryczko, Teresa Białek, Marian Mońka – wieloletni główny księgowy Polskiej Akademii Nauk, Małgorzata Otmianowska – moja świetna studentka, Teresa Rymsza – koleżanka z mojej grupy studenckiej, Janusz Mazurowski, z którym łączą mnie przyjacielskie relacje.

Sprawy dydaktyki na wyższych uczelniach już nie mieszczą się w konwencji tego tekstu. Chciałbym jednak wymienić dwie entuzjastki tej pracy z młodszego pokolenia; jeżeli będziemy mieli takich zaangażowanych wykładowców, to możemy być spokojni o poziom na studiach. Są to: Ewa Kulińska-Sadłocha z Uniwersytetu Łódzkiego oraz Irena Błaszczuk z Wszechnicy Polskiej Akademii Nauk Stosowanych w Warszawie.

* * *

Kiedy się żyje dostatecznie długo, widzi się jak na dłoni zjawisko przemijania. Nie ma już „gigantów rachunkowości”, nie ma prof. Skrzywana, nie ma prof. Pechego... Ale dziedzina trwa. Może nawet w lepszym wydaniu? Ale jeśli nawet tak jest, to właśnie dzięki nim. Zawsze uczeń przerasta mistrza. Takie jest prawo rozwoju. Dziedzina rachunkowości trwa i będzie trwać. Dzieło rozpoczęte przez Lucę Paciolięgo nie zginie. Nie zginie dlatego, że jest niezbędne. Dzięki żmudnej pracy tysięcy księgowych znany jest obraz gospodarki narodowej danego kraju. Dane publikowane przez Eurostat jego prognozy opierają się na wysiłku właśnie tych szeregowych, anonimowych pracowników księgowości (oczywiście w zdecydowanej większości pracownic, bo jest to zawód sfeminizowany – ale język polski ma swoją specyfikę). Zapewne nie doczekamy tego, żeby słowo „księgowy” brzmiało dumnie, ale żadne pozy, żadne okazywanie wyższości nie umniejszą prawdziwej wartości kryjącej się za tą nazwą. A nazwa ta oznacza precyzję, logikę, oparcie na faktach, na dokumentach – po prostu oznacza prawdę o zjawiskach gospodarczych²³.

Jak będzie się rozwijać rachunkowość w przyszłości? Prof. Karmańska zadała pytanie: Czy sztuczna inteligencja będzie konkwestadorem rachunkowości? Przed odpowiedzią na to pytanie kilka zdań dygresji.

²³ Tu przypomniałem sobie film o tytule *Księgowy*. Główny bohater miał te cechy i wygrał. Amerykański dramat sensacyjny w reżyserii Gavina O'Connora. Premiera 10.10.2016 r. w Granman's Chinese Theatre w Hollywood. Główny bohater (księgowy) ujawnia – zakamuflowany dotychczas – prawdziwy obraz sytuacji finansowej organizacji.

Spośród wszystkich dziedzin ekonomicznych rachunkowość ma tę specyficzną cechę, że jej bazą jest ogromna liczba danych jednostkowych, które trzeba scalić, żeby stworzyć większe agregaty liczbowe, które trzeba przetworzyć w różnych konfiguracjach. Kalecki, Keynes, Lange, a tym bardziej Smith nie potrzebowali środków technicznych, żeby stworzyć swoje wiekopomne teorie. Ale luminarze rachunkowości już nie mogli tej specyfiki zignorować. Ostatnich kilkadziesiąt lat (ok. 70) to gwałtowny rozwój środków technicznych do przetwarzania danych księgowych – od liczydła i prymitywnych maszyn do liczenia poprzez maszyny średniej mechanizacji „Ascota”, maszyny systemu kart dziurkowanych, elektroniczne maszyny liczące aż do komputerów osobistych PC (*personal computers*).

Ta rewolucja techniczna spowodowała wiele zamieszania. Nie od razu nastąpiło rozróżnienie między rachunkowością a organizacją przetwarzania danych – a przecież ta ostatnia to odrębna dziedzina. Obserwowałem to zjawisko i ten proces u swoich szefów Katedry Rachunkowości.

Postępu technicznego nic nie powstrzyma. Zauważył to już 100 lat temu Keynes²⁴. Dotyczy to również rachunkowości. Sztuczna inteligencja będzie miała wpływ na rachunkowość. Ale tylko taki jak w przeszłości kolejne, coraz bardziej wyszukane i doskonalone środki techniczne. Człowieka nic nie zastąpi.

Bibliografia

- Bień W., *Jak doszło do zadłużenia Polski za granicą w latach 1970–1985. Wspomnienia uczestnika wydarzeń*, Difin, Warszawa 2017.
- Bień W., *Stulecie warszawskich organizacji księgowych*, SKwP, Oddział Okręgowy w Warszawie, 2007.
- Jakubowicz A., *Urok zapomnianych lektur... Refleksje na tle autobiograficznej książki Marcina R. Wyczałkowskiego: Życie człowieka kontrowersyjnego*, „Biuletyn PTE” 2021, nr 1.
- Jakubowicz A., *Marzenia Keynesa a rzeczywistość*, „Biuletyn PTE” 2021, nr 2.
- Jakubowicz A., *Rachunek kosztów w hierarchicznym systemie informacji*, PWE, Warszawa 1979.
- Karmańska A. (red.), *Rachunkowość w nurcie ekonomiczno-finansowo-zarządczym: złota księga dla dr. Zdzisława Fedaka z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2020.
- Kossut Z., *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa 1959.
- Kwestionariusz ekonomisty*, „Biuletyn PTE” 2022, nr 4.
- Materiały na Konferencję poświęconą pamięci prof. zw. dr. hab. Stanisława Skrzywana, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny i Rada Naukowa, Warszawa 2003.

²⁴ A. Jakubowicz, *Marzenia Keynesa a rzeczywistość*, „Biuletyn PTE” 2021, nr 2.

- Messner Z., *Kuglarze i księgowi*, Polska Oficyna Wydawnicza „BGW”, Warszawa 1993.
- Sojak S. (red.), *Historia Katedr Rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Sojak S. (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Żor A., *Trzy pokolenia*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- <https://www.cairn.info> (dostęp: maj 2023).

Zakończenie

prof. dr hab. Anna Karmańska

Z*akończenie* jest efektem podjętej przeze mnie próby zaprezentowania syntetycznego obrazu tytułowego w tej monografii problemu *kolonizacji rachunkowości*, który wyłania się z licznych autorskich podejść do dostrzegania, postrzegania i komentowania zagadnień i aspektów zakotwiczonych w tym haśle. Chociaż obraz ten jest moim subiektywnym odczytem intencji, które dostrzegam studiując autorskie teksty, nie jest sprzeczny z autorskim przekazem, który – jako redaktor naukowy – według własnej wizji koncepcyjnej niniejszego dzieła, jedynie wpisuję w jego ramy tytułowe. Obraz ten składa się z tryptyku obejmującego: (1) obecne cechy rzeczywistości, w których rachunkowość musi się odnaleźć, (2) obszary szczególnie wrażliwe na problem kolonizowania i narzędzia, które mogą w nim być wykorzystywane, (3) perspektywy kolonizacji/rozwoju rachunkowości. Struktura każdej części nie jest dziełem przypadku, co mam nadzieję uwypuklę charakteryzując z osobna kolejne elementy tegoż tryptyku.

Pierwszy element tryptyku

W odniesieniu do pierwszej kwestii można zauważyć między innymi, co następuje.

- 1) Patrząc holistycznie na kwestie związane z nauką i szkolnictwem wyższym w skali daleko wykraczającej poza Polskę, ale Polski także dotyczącej, można dostrzec coraz wyraźniej zjawisko „kolonializmu w nauce i szkolnictwie wyższym”, które Tomasz Szapiro określa autorsko mianem kolonializmu akademickiego. Zauważa przy tym, iż kolonializm akademicki występuje w postaci formalnie zinstytucjonalizowanej (z takimi atrybutami jak złożoność, dominacja silniejszych, eksploatacja słabszych) i niesformalizowanej (w której ważna jest tożsamość grupy naukowej, określona przez wspólne pojmowanie przedmiotu badań i potrzebę instytucjonalizacji).

- 2) Warunkiem wartościowych badań naukowych podejmowanych w niesformalizowanej grupie akademików nad rachunkowością, w tym np. nad tytułową *kolonizacją rachunkowości*, jest refleksja nad tym, czym obecnie jest rachunkowość. Ustawianie perspektywy jej rozumienia z zastosowaniem systemowego podejścia, proponowane przez Wojciecha Nowaka, rozwija metafizykę rachunkowości, prowadzi do wydobywania i objaśniania istoty rachunkowości i jej funkcji, do dostrzegania jej oryginalnych cech i potencjałów, w obecnych warunkach ważnych dla gospodarczego wykorzystania.
- 3) Warto zauważyć, że niezależnie od tego, w jakiej perspektywie (np. nauk społecznych) i przy jakim podejściu (np. systemowym) bada się istotę współczesnej rachunkowości, ważna jest świadomość silnego – niezmiennie w przestrzeni historii rachunkowości i jej teraźniejszości – związku rachunkowości z ekonomią (pojęciem kapitału). Rozważania dotyczące kapitału (przeprowadzone przez Mieczysława Dobiję na kilku poziomach kognitywnych) prowadzą nie tylko do pogłębionego zrozumienia istoty kapitału, ale także do potwierdzenia, że rachunkowość spełnia wszelkie warunki naukowego programu badawczego, co legitymizuje pracę naukową w jej obszarze. Dodatkowo podkreśla, iż użyteczność tworzonych w rachunkowości informacji jest absolutna. Ta informacja jest bowiem podstawą ładu ekonomicznego w państwie.
- 4) Mając na uwadze powyższe, obecnie odnotować należy intensyfikację zgłaszania propozycji rozszerzenia zakresu rachunkowości o nowe obszary praktyk informacyjnych. Ich analiza prowadzi Monikę Ładę do sformułowania autorskiej definicji współczesnej rachunkowości. Z kolei tocząca się w świecie dyskusja na temat potrzeby zmiany obecnego wzorca rachunkowości (a w konsekwencji badań naukowych, kanonu wiedzy, edukacji itd.), skłania do obserwacji, że – w czasie tak przełomowym, jak to jest aktualnie – rachunkowość wymaga ciągłych wysiłków środowiska wokół niej skupionego. Zachowawcze podejście do wyzwań przyszłości może uruchomić z gruntu niepożądany scenariusz przyszłości rachunkowości.
- 5) Bez względu na to, jak koncepcyjnie i definicyjnie postrzegana będzie rachunkowość, w jaki sposób i przez kogo określane będą jej ramy jako systemu informacyjnego, kluczowe w jej obecnym (także przyszłym) funkcjonowaniu jest dbanie o prawdę ekonomiczną, z którą wiąże się należyta staranność przeprowadzanych wycen, w tym wyboru stosowanych algorytmów i wykorzystywanych w nich wartości. Tomasz Berent podkreśla niekwestionowaną rolę współczesnej rachunkowości jako źródła wiedzy ważnej dla rozpoznania tejszy prawdy. Stwierdza, że rachunkowość dla analityka finansowego często jest krytycznie

ważna. Ocenia też (subiektywnie, z perspektywy potrzeb finansisty) przydatność wyceny po koszcie historycznym oraz wycenę w wartości godziwej.

- 6) W doskonaleniu funkcji informacyjnych rachunkowości, w tym w dbaniu o przywołaną tu prawdę ekonomiczną, istotną rolę odgrywają badania naukowe prowadzone w ramach dyscyplin naukowych albo też interdyscyplinarnie. W aspekcie kolonizacji – niejako w naturalny sposób – pojawia się kwestia granic. Chociaż może być tak, że dyscypliny naukowe formalnie nie będą bez kontrowersyjnie wyodrębnione, to jednak każda z nich powinna mieć jasno określony przedmiot badań naukowych. Dotyczy to także rachunkowości. Przemysław Kabałski wykazuje, że chociaż współczesna nam rachunkowość zmienia się, to jako nauka ma jasno określony i specyficzny przedmiot badań. Podkreśla także, że charakter przedmiotu badań jest uprzedni względem podejścia badawczego. Inaczej rzecz ujmując, to że badacze naukowci rachunkowości korzystają z teorii, pojęć i metod innych gałęzi nauki, wynika z tego, jaka jest rachunkowość. Interdyscyplinarność podejścia badawczego nie ma i nie powinna mieć wpływu na granice rachunkowości.
- 7) W nurcie rozważań nad cechami obecnej rzeczywistości ważnymi dla rachunkowości, Ewa Walińska zwraca uwagę na dwie perspektywy kolonizacji rachunkowości: rachunkowości jako nauki i rachunkowości jako praktyki. Przedstawia warunek konieczny zachowania tożsamości rachunkowości, identyfikuje istniejące bariery i szanse w jej rozwoju, nakreśla konieczne działania mające na celu przywrócenie rangi rachunkowości, zarówno jako nauki, jak i praktyki. Wskazuje na konieczność wypracowania przez środowiska rachunkowców, aktualnej mapy drogowej i konsekwentnego realizowania zadań wyznaczonych na tej mapie, a odnoszących się do sfery nauki, kształcenia i szeroko rozumianej praktyki.
- 8) Termin *kolonizacja* zwykle budzi raczej negatywne skojarzenia (jako podbijanie, zawłaszczanie, zagarnianie cudzych obszarów, a potem ustanawianie tam własnego porządku), może jednak być również zjawiskiem pozytywnym (lub co najmniej neutralnym). Marek Masztalerz to zagadnienie analizuje trójtorowo. Zauważa, że rachunkowość jest przedmiotem kolonizacji w obszarze dyscyplin naukowych, polityki i wreszcie – praktyki rachunkowości. Dostrzega także, iż rachunkowość może być uznana za podmiot kolonizujący, w szczególności gdy – w pewnym sensie – zawłaszcza pola z pogranicza różnych dyscyplin, które mogłyby sobie rościć prawo (mniej lub bardziej słusznie) do nadawania – w dyskursie na tym polu – wiodącego tonu. Analizuje także przejawy auto kolonizacji rachunkowości i podkreśla, że występuje ona we wszystkich trzech członach rachunkowości (nauce, polityce i praktyce), choć ma różną intensywność.

- 9) Obrazu wybiórczych uwarunkowań dostrzeganych w rzeczywistości i odnoszących się istotnie do współczesnej rachunkowości i jej kolonizacji dopełnia holistyczne spojrzenie Anny Karmańskiej na kwestię rozumienia granic *sensu largo* oraz rozróżnienie kolonizacji kompetencyjnej (której głównym aktorem jest tu sama rachunkowość) i kolonizacji mentalnej (która jest zjawiskiem dla rachunkowości krzywdzącym). Stwierdza ona, iż obecna specyfikacja formalna dyscyplin naukowych w obszarze nauk społecznych (aktualnie: ekonomia i finanse oraz nauki o zarządzaniu i jakości) jest dla nauki o rachunkowości, której przedmiot badań naukowych przebiega przez obie dyscypliny szczegółowe nie tylko destrukcyjna, ale także wielce krzywdząca.

Drugi element tryptyku

Druga część tryptyku, składającego się na obraz dostrzegania i rozumienia kolonizacji rachunkowości przez polskie środowisko naukowe związane z rachunkowością, obejmuje wskazania, które można uznać za specyfikację z poszerzonym omówieniem obszarów i narzędzi szczególnie podatnych na problem kolonizowania, takich w których kolonizowanie zmienia pewne funkcjonalności w rachunkowości, ale także i takich, które na kolonizację powinny pozostać wręcz niewrażliwe. Charakterystyka tej części obrazu obejmuje poniższe spostrzeżenia.

- 1) Rozpoznawanie obszarów, narzędzi i podmiotów występujących w zjawisku kolonizowania rachunkowości wymaga bardzo dobrego rozumienia, czym ta kolonizacja w gruncie rzeczy jest i jakie mogą być jej przesłanki. To ustalenie jest ważne tym bardziej, że – historycznie rzecz biorąc – tworzenie imperiów kolonialnych służyło celom ekonomicznym, politycznym oraz strategicznym, a obecnie termin *kolonizacja* używany jest w odniesieniu do m.in.: kolonizacji nauki i świata przez kapitał, kolonizacji w filozofii, kolonizacji muzyki, kolonizacji mediów, kolonizacji bakterii, kolonizacji przez język angielski. Magdalena Giedroyc przeprowadza więc pogłębione studia lingwistyczne (definicyjno-słownikowe) w tym zakresie. Bada zasadność użycia określenia *kolonizacja* w odniesieniu do rachunkowości. Wskazuje na aktorów i zauważa ich agresywność w tym zjawisku. Specyfikuje obszary, w których może być ona obserwowana.
- 2) Spojrzenie na obszary rachunkowości wrażliwe na różne przesłanki zmian, znacznie wykraczające poza myślenie o tym, czym definicyjnie może być kolonizacja rachunkowości i jak identyfikować jej atrybuty, pozwala dostrzegać analogie nawet do podboju kosmosu. Refleksja w tym duchu uświadamia, że

- są one tylko z pozoru odległe od rachunkowości. Mirosława Kwiecień przeprowadza intelektualną analizę, która zwraca uwagę na możliwości oryginalnego obserwowania zjawisk kolonizacyjnych w różnych obszarach rachunkowości, dzięki czemu dostrzegać można koncepcyjną wspólnotę różnych zjawisk i działań. Taka perspektywa patrzenia i myślenia może prowadzić do otwartości na nowe podejścia do badań naukowych i wyzwalać odwagę badawczą.
- 3) Kolonizacja rachunkowości nie dzieje się sama z siebie. Wywołują ją pewne czynniki, których rozpoznanie jest dla rachunkowości ważne. Aldona Kamela-Sowińska rozpoznaje czynniki kolonizacji rachunkowości: pierwotny i złożony (kilkelementowy). Wskazuje między innymi, że kolonizacja rachunkowości dokonywała się na skutek błędów i nieprawidłowych założeń, w tym w odniesieniu do myślenia o istnieniu informacji doskonałej. Podkreśla jednocześnie, że także pozytywne czynniki (takie jak etyka, zmiany w technologii) dokonywały kolonizacji rachunkowości, budując w niej pozytywne atrybuty, a niedocenianym jeszcze czynnikiem, który zauważalnie i konsekwentnie skolonizuje rachunkowość będzie nowy pieniądz, pieniądz przyszłości.
 - 4) Rachunkowość nie pozostaje obojętna wobec flagowej obecnie idei zrównoważonego rozwoju i podejmowanych w tym zakresie inicjatyw, w tym polegających na reorientacji sprawozdawczości z dokonań gospodarczych. Katarzyna Kobiela-Pionnier i Mariusz Karwowski wskazują na narzędziowość rozwijanego właśnie prawa bilansowego, które nie tylko wzmocni znaczenie informacyjne rachunkowości, ale również finalnie wpłynie na wieloaspektowy jej rozwój. W tym duchu dostrzegają zjawisko, które określić można mianem dwukierunkowej kolonizacji rachunkowości, a za jej zasadniczą przyczynę uznają zrównanie w prawie bilansowym statusu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze sprawozdawczością finansową. Stwierdzają, że na naszych oczach dokonuje się swego rodzaju wzajemna kolonizacja dotychczas oddzielnych aspektów sprawozdawczości, która wymaga dalszych obserwacji i badań.
 - 5) Użyteczność sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstwa uwarunkowana jest jej komunikatywnością, dla której z kolei konstrukcja stosowanego języka jest kluczowa. Edyta Łazarowicz koncentruje uwagę na tej kwestii, w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej. Przywołuje argumentację instytucji globalnie ważnych dla rachunkowości, i uświadamia, że doskonalenie języka wykorzystywanego w prezentacji produktów informacyjnych rachunkowości jest warunkiem zapobiegania kolonizacji rachunkowości przez inne praktyki informacyjne.
 - 6) Z punktu widzenia interesariuszy rachunkowości ważna jest łatwość dostępu do informacji sprawozdawczych przygotowywanych w systemie informacyjnym

rachunkowości. Istotną rolę – obok wcześniej wspomnianej komunikatywności języka – odgrywa tu format techniczny, w jakim ten przekaz językowy jest kodowany i łatwość techniczna korzystania z kodowanych informacji. Katarzyna Klimczak omawia najnowszą technologię (XBRL) z tym związaną. Wskazuje tym samym na pilną potrzebę adekwatnego doskonalenia kompetencji osób związanych z rachunkowością jako odpowiedzi na technologiczną kolonizację rachunkowości.

- 7) Za szczególny i skuteczny instrument kolonizowania można uznać standaryzowanie procesów i działań w obszarze, w którym jest pilna potrzeba porządkowania lub wprowadzania nowych rozwiązań. Standaryzowanie wykorzystywane może być w rachunkowości z inicjatywy samej rachunkowości (wykonawczo poprzez wprowadzanie zmian w prawie odnoszącym się do rachunkowości), tak jak ma to miejsce w odniesieniu na przykład do obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej i niefinansowej, w odniesieniu do kwestii wspomnianego wcześniej zakresu informacyjnego, języka i formatu sprawozdawczego. Nie mniej jednak wprowadzanie standaryzowanych rozwiązań jako dobrych praktyk, w obszarach rachunkowości, których prowadzenie pozostaje w zindywidualizowanej z natury, zarządczej polityce podmiotów, jest prawdziwym wyzwaniem, ale nie jest niemożliwe. Zwraca na to uwagę Jolanta Chluska, która przedstawiając ten problem w sektorze podmiotów wrażliwych społecznie, wskazuje na trudności i korzyści społeczne wynikające z auto kolonizacji rachunkowości, ze standaryzowania funkcji informacyjnych rachunkowości o wybitnie zarządczym charakterze.
- 8) Godząc się na wprowadzanie do rachunkowości rozwiązań koncepcyjnie nowych, stosowanych dla innych celów niż przygotowywanie sprawozdań finansowych, ale jednak według kanonu stosownej rzetelności i wiarygodności, konieczna jest uprzednia uważna ocena konsekwencji takiego kroku. Dostrzegając tu negatywne skutki kolonizacji metodycznej Halina Buk na przykładzie wybranego obszaru merytorycznego rachunkowości wskazuje na zagrożenia wynikające z nieprzemyślanego do końca godzenia się na implementowanie w rachunkowości nowych rozwiązań. Szeroki zasięg stosowania takich rozwiązań zmieniać może oblicze rachunkowości, sprzyjać uprawianiu rachunkowości kreatywnej w złym znaczeniu i – generalnie – system informacyjny rachunkowości stawiać w niezasłużenie niekorzystnym świetle, prowadząc w przyszłości do dalszego umniejszania znaczenia jej funkcji informacyjnych.
- 9) Rachunkowość kryje w swoim praktycznym wydaniu wielość zawodów realizowanych w związku z jej funkcjami informacyjnymi. Szczególne atrybuty rachunkowości i oczekiwania kierowane pod jej adresem sprawiają, że praca

- w niej wykonywana wymaga także szczególnych cech. Specyfikę rachunkowości w aspekcie cech personalnych osób z nią związanych można badać na wiele sposobów. Adam Zadroga nie podejmuje tego zadania, ale w to miejsce koncentruje uwagę na potrzebie samoświadomości sumienia zawodowego osób związanych z rachunkowością. Podkreśla, że nie ma tu znaczenia, na skutek jakich działań kolonizacyjnych praca zawodowa w rachunkowości jest wykonywana. Ważne są natomiast godność i wartość osoby ludzkiej i społecznych wspólnot, w skład których wchodzi zawodowo człowiek, także ten związany z rachunkowością.
- 10) Szczególnym zawodem w obszarze rachunkowości jest zawód biegłego rewidenta. Profesjonalizm zawodowy i sumienie zawodowe są w nim kluczowe, ponieważ przekładają się na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego w szerokim rozumieniu. Józef Pfaff przedstawia rozwój tego zawodu, jako konsekwencję zmian w gospodarce polskiej. Zmiany te można postrzegać jako przejawy swoistej gospodarczo-systemowej kolonizacji w znaczeniu zmiany ustroju państwowego, przekładającej się następnie na kolonizację rachunkowości przez inny wzorzec rachunkowości, obcy dotychczasowemu ustrojowi. W następstwie tych zmian silnie zmienia się spektrum kompetencyjne biegłych rewidentów. Zauważa, że kolonizacja rachunkowości zawsze oddziałuje na profesjonalizm zawodowy, niezależnie od tego jak jest ona rozumiana i pod wpływem jakich przesłanek się dzieje. Świadomość tej relacji jest ważna w podejmowanych badaniach nad rachunkowością.
 - 11) Ponadczasowość kwestii sumienia zawodowego i zasady profesjonalizmu zawodowego, moralności i etyki zawodowej zwraca uwagę na potrzebę podejmowania badań nad czynnikami mającymi znaczenie dla utrwalania w człowieku prawnego i godnego zachowania. Rafał Grabowski wskazuje, że badania w tym obszarze mogą służyć rozwojowi nie tylko nauki o rachunkowości, ale także jej praktyki. Swoje przekonanie argumentuje przedstawiając rozważania nad – będącą w istocie rzeczą gospodarczą – praktyką rachunkowości w kanonie nurtu badawczego całkowicie odmiennego od zwykle prowadzonych badań naukowych nad rachunkowością. Dowodzi, że pewne atrybuty rachunkowości nie powinny być wrażliwe na zjawiska wynikające z jej kolonizacji, ponieważ w ten sposób rachunkowość ciągle wzmacniać powinna swoją tożsamość, dając tym samym odpór negatywnym skutkom kolonizacyjnym w jej obszarze.
 - 12) Tożsamość rachunkowości oraz etyka z nią związana nie są czczymi hasłami. Mają znaczenie gospodarcze, które szczególnie podkreśla Michał Kaczmarcki zwracając uwagę na synergię wynikającą ze skolonizowania przez wiedzę z obszaru rachunkowości aktywności różnych gremiów oceniających/

sądzących w kontekście prawa gospodarczego, które jest ważne w procesach karnych. Ten kierunek przenikania wiedzy z dziedziny rachunkowości jest zjawiskiem z gruntu pozytywnym i społecznie dobrze ocenianym. Nie można tu więc mówić o kolonizacji rachunkowości negatywnie. Wręcz odwrotnie – ten przykład wzmacnia użyteczność kolonizacyjnych wpływów rachunkowości jako narzędzia rozpoznawania zjawisk z gruntu społecznie szkodliwych.

- 13) Na koniec specyfikacji zagadnień charakteryzujących ustalenia sondażowe w odniesieniu do różnych obszarów i aspektów badań na problemem kolonizacji rachunkowości warto podać, że – w ocenie Ireny Sobańskiej i Jana Michalaka – badania w tym nurcie mają w Polsce duży potencjał. Dla użyteczności przeprowadzania tych badań specyfikują sektor, który w szczególności tymi badaniami powinien być objęty oraz warunki leżące u podstaw ich efektywnego przebiegu. Cenne jest to, iż skierowanie uwagi na kolonizację rachunkowości, u fundamentu której leży podmiotowy punkt widzenia, może mieć także znaczenie makroekonomiczne. Zauważają bowiem, że zjawisko kolonizacji rachunkowości może być użyteczne w mitygowaniu dysproporcji między potrzebami społecznymi a dostępnymi zasobami.

Trzeci element tryptyku

Trzecia część tryptyku w obrazie kolonizacji rachunkowości stworzonym w tej monografii odnosi się do przyszłości rachunkowości i tytułowego fenomenu. Obejmuje wyjątkowo szerokie spektrum aspektów, które uczestnicy sondażu dostrzegli myśląc o kolonizacji rachunkowości. Uwypuklić można je następująco.

- 1) Ramy przyszłości obecnej rachunkowości silnie osadzone są – podobnie jak przyszłość całego świata – na fundamencie antropocenu (nowej epoki geologicznej, epoki człowieka) i paradygmatu zrównoważonego rozwoju. Anna Szychta wskazuje na zasadność i konieczność diagnozowania, w jaki sposób koncepcje antropocenu i zrównoważonego rozwoju ukierunkowują rozważania o roli rachunkowości jako praktyki i nauki społecznej. Analizy te powinny być prowadzone nawet wbrew kontrowersjom na temat powiązania rachunkowości z antropocenem, a podejmowane prace badawcze dotyczące – w tych warunkach – kolonizacji rachunkowości będą rozwijać alternatywny nurt badawczy w nauce o rachunkowości.
- 2) Służba dobru wspólnemu, szczególnie uwypuklana w idei zrównoważonego rozwoju, zakotwiczona jest głęboko w misji dyscypliny nauki o rachunkowości, chociaż ta formalnie jest w Polsce ciągle niespecyfikowana oraz w funkcji gospo-

darczej rachunkowości. Misja nauki o rachunkowości wynika z imperatywu szerokiego postrzegania i wnikliwego poznawania kwestii ważnych gospodarczo. Jan Komorowski przedstawia refleksje, które uświadamiają zagrożenia we współczesnej gospodarce, wobec których rachunkowość nie może pozostawać obojętna, a które powinny być obiektem pogłębionego naukowego badania, jeśli pragnie się, aby rachunkowość odgrywała nadal istotną rolę w rozwoju gospodarczym świata, którego jedną z cech jest rzeczywisty neokolonializm.

- 3) Powyższe – oraz obraz zakreślony w pierwszej i drugiej części tryptyku – uświadamia, wobec jakich wyzwań stoją dziś badacze z tego obszaru. Stanisław Flejterski stwierdza, iż dla badań naukowych nad rachunkowością nie jest ważne formalne odnotowanie miejsca nauki o rachunkowości w „naukowym łańdź”. Istotna jest natomiast konstatacja-przesłanie, iż skoro „czystość klasyfikacji” dyscyplin naukowych z reguły jest efektem ustawicznych kolonizacji, emancypacji i dekolonizacji naukowych, to pełne poznanie kwestii odnoszących do gospodarki wymaga od badaczy rachunkowości zintegrowanego (interdyscyplinarnego) podejścia, bez względu na obecny w danym okresie kształt „ładu naukowego” formalnie prezentowanego.
- 4) Wiemy, że nauki będące w strukturze dziedziny nauk społecznych badają i opisują prawa kształtowane poprzez działalność człowieka w różnych aspektach, w tym zarządczych i ekonomicznych. Wybiegając w przód i podejmując próbę wskazania cech, które mogą charakteryzować rachunkowość i naukę z nią związaną w przyszłości, Zbigniew Luty formułuje kilka pytań, które centralnie w polu naukowej obserwacji umieszczają rachunkowość. Prowokacyjnie wręcz przedstawia m.in. scenariusz przyszłości rachunkowości, w której naukowa kolonizacja rachunkowości może doprowadzić do całkowitej redukcji rachunkowości w świetle nauki – do naukowego kanibalizmu. Wzmacnia tym samym lodowatość wody, którą od lat jako środowisko naukowe rachunkowości na siebie wylewamy, walcząc o swoją formalną naukową tożsamość, i którą powinniśmy wylewać, aż do momentu stworzenia „ładu naukowego w obszarze nauk społecznych”, merytorycznie satysfakcjonującego cały polski świat nauki, a nie tylko niektóre jego segmenty.
- 5) Środowisko rachunkowców nie akceptuje wizji kolonializmu i – w dalszej perspektywie – kanibalizmu naukowego, o czym wiemy i czego jesteśmy wszyscy świadomi, a niniejsza monografia jest jednym z instrumentów wykorzystywanych w naszych środowiskowych działaniach. Podejmujemy je na rzecz alternatywnej wizji przyszłości nauki. Widzimy w niej kolejne badania naukowe. Stanisław Hońko dostrzega różne szanse i zagrożenia wynikające z faktu, iż rachunkowość może nadal (w przyszłości) występować raz jako obszar kolo-

nizowany, a innym razem jako kolonizator. Zauważa przy tym, że rachunkowość powinna być wyłącznie „przyjaznym kolonizatorem”. To pozytywne zjawisko świadczyć będzie o rozwoju naszej dyscypliny, ale może wiązać się z zagrożeniem ryzykiem „rozwodnienia rachunkowości”, którego symptomy wynikać będą z zaniedbywania procesów typowych dla rachunkowości, a osadzonych na metodzie bilansowej.

- 6) Naukowcy prowadząc badania nad rachunkowością i dzieląc się osiągniętymi wynikami, krok po kroku przyczyniają się do jej rozwoju. Praktycy rachunkowości swoją pracą zapewniają możliwość prawidłowego funkcjonowania jednostek gospodarczych oraz innych podmiotów w gospodarce. Dydaktycy mają swój wkład w przekazywanie wiedzy i umiejętności nowym adeptom sztuki rachunkowości. I chociaż każdy członek środowiska związanego z rachunkowością ma jasno określone pole swojej aktywności zawodowej, to może te pola przenikać, służąc rozwojowi rachunkowości w najlepszym rozumieniu. Ta obserwacja oraz intensyfikacja procesów automatyzacji i robotyzacji w realizowaniu funkcji rachunkowości, skłania Marzenę Remlein do podkreślenia potrzeby – jako pilnej – zwrócenia naukowej uwagi w kierunku ludzi związanych z rachunkowością. Konieczność badań z tym związanych wynika z obserwacji, iż dobrzy praktycy rachunkowości muszą potrafić odnaleźć się w rzeczywistości, której częścią będzie (Ro) bot.
- 7) Człowiek, ale także informacja, którą tworzy, to niewątpliwie kluczowe ogniwa systemu informacyjnego rachunkowości. Remigiusz Napieček wyraża przekonanie, że rachunkowość powinna kolonizować pod względem informacyjnym inne obszary działania podmiotu gospodarczego, i to wymaga – również pilnie – naukowego zainteresowania. Argumentuje ten pogląd przywołując „rachunkowość partycypacyjną”, o której jeszcze kilka lat temu pisano jako o potencjalnym kierunku rozwoju rachunkowości, a która obecnie staje się faktem. Zauważa, że chociaż wyzwaniem dla współtworzenia ksiąg rachunkowych przez interesariuszy danego podmiotu gospodarczego jest wielowymiarowość obserwacji, to problem ten jest obecnie do stosunkowo łatwego pokonania.
- 8) Podejmowanie badań naukowych – rachunkowość nie jest tu wyjątkiem – wymaga dobrego rozpoznania obszaru, w którym powinno być ulokowane zaciekawienie naukowe, teza lub hipoteza badawcza. Jak stwierdza Waldemar Gos, nie ma tu znaczenia fakt, że nie można wyznaczyć precyzyjnych granic rachunkowości, a kolonizacja rachunkowości i kolonizacja innych subdyscyplin przez rachunkowość trwa i wydaje się być nieunikniona. Coraz bardziej jest bowiem zauważalne w rachunkowości podejście interdyscyplinarne, które będzie się rozwijało. Podejmując takie badania i działania w praktyce

rachunkowości trzeba pamiętać o należytej naukowej i praktycznej staranności, ponieważ wiele subdyscyplin z zakresu dyscypliny „ekonomia i finanse” oraz dyscypliny „nauki o zarządzaniu i jakości”, korzysta z informacji przygotowywanych przez rachunkowość.

- 9) Będąc w terażniejszości rachunkowości tylko czasami (zbyt rzadko) odwracamy się za siebie zastanawiając się jaką drogę ona już pokonała i jaką rolę (o ile w ogóle) spełnialiśmy dotychczas funkcjonując w jej świecie. Dziś zatrzymujemy się aby dostrzec i przewidzieć kierunki rozwoju zjawiska kolonizacji rachunkowości. Przykład Waldemara Dotkusia pokazuje, w jakich okolicznościach człowiek związany z rachunkowością nabywał kompetencje pozwalające mu dziś na naukowy dystans i autorską ocenę zmian zachodzących w rachunkowości kolonizowanej i kolonizującej przez minionych kilka dziesięcioleci. Umysławia także – w zderzeniu z perspektywą przyszłości rachunkowości – że to zjawisko ma charakter permanentny, a jego czynniki sprawcze są różnorodne i zmienne w czasie. Jak Dotkuś zauważa, w przyszłości rachunkowości, która każdego dnia jest tuż za progiem, konieczne dla jej „zdrowia” jest między innymi rozpoznawanie i stygmatyzacja kategorii niematerialnych (narzędzia odwróconej kolonizacji rachunkowości) i obiektywne eksponowanie ewentualnej ich toksyczności.
- 10) Kontynuując wątek okoliczności i doświadczeń zbieranych przez każdego z nas w czasie naszej życiowej drogi, Wioletta Baran zwraca uwagę na subtelny problem swoistego kolonizowania człowieka (pragnącego dołączyć do środowiska rachunkowców) przez człowieka (z tym środowiskiem już związanego). Podejmując ten problem, pokazuje jak trwałe mogą być „wdrukowania” w umysł tego pierwszego negatywne efekty takiej kolonizacji i jak długo nie pozwalają się zatrzeć, usunąć. W ten sposób uświadamia wszystkim akademikom (naukowcom i dydaktykom) w obszarze rachunkowości oddziaływanie ich postawy na życie osób, które w przyszłości dołączą do grona osób zajmujących się rachunkowością. Dla dobra jej rozwoju, zgłasza postulat zakazu wzajemnego kolonizowania się ludzi z tego grona, zarówno dziś, jak i w każdym kolejnym dniu.
- 11) Ocena stanu spraw związanych z rachunkowością i tych odnoszących się do jej przyszłości, staje się zdecydowanie pełniejsza, jeśli dokonywana jest przez osoby posiadające duże doświadczenie zarówno akademickie, jak i praktyczne. Wiktor Gabrusewicz wyraża niepokój o renomę rachunkowości, dobitnie podkreślając przy tym znaczenie odpowiedzialności zawodowej i porządku kompetencyjnego, ważnego dla profesjonalizmu w jej obszarze. Wskazuje na konieczność nasilenia kontynuowania badań wynikających z faktu, że rachunkowość coraz bardziej staje się retro-prospektywna. Podkreśla, że doznając w przyszłości skutków zjawiska kolonizacji rachunkowości (w różnych aspektach i z różnych

- powodów), konieczne jest przy tym odpowiedzialne zachowanie, niezależnie od tego, czy mówimy o niwie naukowej, czy praktyce rachunkowości.
- 12) Myśląc o rachunkowości w kategoriach przeszłości – teraźniejszości – przyszłości nie sposób nie dostrzegać roli technologii wspomagających przetwarzanie danych, jaką odegrały one w rozwoju sprawności jej funkcjonowania. Małgorzata Białas wskazuje na kolejne technologiczne zmiany w rachunkowości. Zwraca uwagę na korzyści i ryzyka z nimi związane. Dostrzegając pozytywne strony technologicznej kolonizacji rachunkowości, zachęca do myślenia o przyszłości i doskonalenia jej funkcji gospodarczych już dziś. Sugeruje systemowe, uzasadnione społecznie i możliwe technologicznie, wprowadzenie potrójnego zapisu w systemie ewidencyjnym rachunkowości.
 - 13) Kontynuacja wątku kolonizacji rachunkowości zdeterminowanej zmianami technologicznymi zwraca uwagę na mnogość kwestii, które powinny być w już w najbliższej przyszłości poddane wnikliwej diagnozie naukowej. Małgorzata Mierzejewska zwraca uwagę na intrygujące zagadnienie uzależnienia technologicznego rachunkowości, jako konsekwencji niekontrolowanej kolonizacji technologicznej. Przestrzega przed ryzykiem, które to uzależnienie wyzwała. Wskazuje jednocześnie na współzależność technologii informatycznych i rachunkowości. Podkreśla konieczność rozwoju w obszarze rachunkowości kompetencji technologicznych, dostrzegając w tym korzystne dla rachunkowości efekty synergii wiedzy z dwóch różnych obszarów.
 - 14) Szczególnie współcześnie, cechą profesjonalnego funkcjonowania w obszarze rachunkowości jest ciągle rozwijanie kompetencji zawodowych. Nie ma potrzeby przedstawiania w tym miejscu przyczyn tej konieczności. Gertruda K. Świdowska i Monika Raulinajtys-Grzybek zauważają silną zależność edukacji w obszarze rachunkowości od identyfikowania – z wyprzedzeniem – zmian w niej zachodzących, w tym wynikających z różnych przejawów jej kolonizacji. Wskazują na uwarunkowania, w których edukacja ta może być uznana za skuteczną i cenną dla rozwoju całego gremium osób w nią zaangażowanych, a w konsekwencji – dla przyszłego wzmocnienia pozycji rachunkowości w biznesie.
 - 15) Kolonizacja, w szczególności jeśli skierowana jest na rachunkowość, a nie w odwrotnym kierunku, wyzwałać może zachowania obronne, prowadzić do odpierania narzucanych/proponowanych zmian. Zagadnienie to Ewa Hellich określa mianem asertywności „uosobionej” rachunkowości wobec kolonizacyjnych intencji wypływających z jej otoczenia. Wskazuje – dostrzegając negatywne i pozytywne skutki kolonizacji rachunkowości – na potrzebę tejże asertywności, ale w ramach kulturowych uwarunkowań, które trzeba znać/poznać i rozumieć. Asertywność „uosobionej” rachunkowości pozwoli w przy-

szości zachować jej tożsamość, szczególnie w interdyscyplinarnym podejściu do badań nad gospodarką.

- 16) Trzy ostatnie w tym *Zakończeniu* spostrzeżenia odnoszą się do nauki o rachunkowości, istoty kolonizacji rachunkowości i ludzi, którzy w niej są lub byli aktorami. Chociaż zahaczone w przeszłości są finalnie ukierunkowane na przyszłość rachunkowości. Henryk Lelusz syntetycznie diagnozuje mocne i słabe strony rachunkowości jako dyscypliny naukowej. Dostrzega jednocześnie szanse i zagrożenia. Specyfikuje identyfikowane przez siebie perspektywy jej rozwoju, w tym potrzebę wzmacniania powiązań naukowych.
- 17) W dalszym – mam nadzieję – wzmożonym podejmowaniu lub kontynuowaniu badań naukowych, termin *kolonizacja rachunkowości* będzie zapewne wykorzystywany, co jest pożądane, i co przyczyni się do rozwoju w Polsce alternatywnego nurtu badań nad rachunkowością. Z tego powodu ważna jest świadomość, iż *kolonizacja* w tym nurcie badań powinna być traktowana jako metafora zasiedlania „czegoś” przez „coś”, co wcześniej w tym „czymś” nie zamieszkiwało. Katarzyna Bareja w odniesieniu do wziętego w cudzysłów „coś” formułuje pytanie kardynalnej wagi: kto lub co może kolonizować rachunkowość? Zauważa, że skoro „kolonizacja” jest tu metaforą, to również kolonizator nie musi być człowiekiem/ludźmi, może być rzeczą, może być procesem, zjawiskiem. Summa summarum – tytułowa w tej monografii – *kolonizacja rachunkowości* otwiera nowe perspektywy badawcze, prowokuje i może być driverem oryginalnych, odkrywczych obserwacji naukowych czynionych na dostrzeganych w inny sposób płaszczyznach badawczych, co dla rozwoju nauki może być ożywcze.
- 18) Obraz trzeciego elementu tryptyku zamyka głęboka refleksja nad rolą człowieka w rachunkowości, w jej trwaniu i rozwoju. Andrzej Jakubowicz, przez pryzmat swoich zawodowych relacji w środowisku osób związanych z rachunkowością, uzmysławia kluczowe znaczenie profesjonalnych kompetencji, zarówno naukowych, jak i praktycznych. Wskazuje na konieczność profesjonalnej pielęgnacji profesjonalnych relacji występujących w każdym działaniu, jeśli w jego efekcie pragnie się czuć satysfakcję wynikającą z pracy zawodowej. To przesłanie pięknie – w moim odczuciu – zamyka rozważania na temat kolonizacji rachunkowości ujęte w trzech dyskursach przedstawionych w niniejszej monografii.

Wyrażam nadzieję, że *Zakończenie* zredagowane w powyższej konwencji utrwali obraz *kolonizacji rachunkowości* stworzony dzięki zaangażowaniu dużej grupy polskich akademików i wyzwoli chęć komentowania, dyskusowania, nawiązywania do przedstawionych w monografii myśli, w dalszych publikacjach naukowych, wzbogacając tym samym dorobek naukowy naszej nieistniejącej – póki co tylko formalnie – dyscypliny naukowej: NAUKI O RACHUNKOWOŚCI.



„Nie mam racji” – to podobno najtrudniejsze do wypowiedzenia słowa. Może jednak nie mam racji, wywołując problem „kolonizacji rachunkowości”. Może nie mam racji, kiedy na wielu płaszczyznach dostrzegam zmiany, które o niej świadczą. Może nie mam racji, że nie przewiduję końca rachunkowości, a wręcz przeciwnie – ciągle widzę w jej ponadczasowej, fundamentalnej teorii ogromny potencjał informacyjny. Może nie mam racji... Przyznanie się do tego, że rzeczywiście nie ma się racji wymaga zaakceptowania przekonujących argumentów. Takich jednak – póki co – nie identyfikuję.

W tej monografii – poprzez jej tytuł – wyrażam intuicję, która poruszyła środowisko. Wielu akademików z bogatym bagażem naukowych obserwacji i przemyśleń zabrało głos w tej sprawie. Przedstawili oni argumenty i wyjaśnienia, które – ze względu na mnogość form, wątków i poglądów – można położyć na różnych szalach. Pociąg ruszył... Dyskusja się rozpoczęła. Jej dalszy ciąg może być bardzo ciekawy. Mam nadzieję, że przyczyni się do zmian w sposobie myślenia o tym, co w swoich dyscyplinach naukowych robimy, i skłoni do refleksji, dlaczego jest nam w ich gorsetach bardzo niewygodnie. Monografia, którą Czytelnikowi przedstawiam, w dużej mierze będzie pomocna w zrozumieniu, dlaczego tak się dzieje.

Pozycja Kolonizacja rachunkowości. Obszary – narzędzia – perspektywy jest unikatowa z kilku powodów. Po pierwsze, zawiera opracowania autorskie szerokiego grona naukowców, którzy zaintrygowani tytułowym problemem, ujawniając swoje postrzeganie spraw wpisujących się w pojemne hasło, odważnie zakomunikowali to, co im w duszy gra. Po drugie, jest swoistym sondażem środowiskowym grupy akademików wywodzących się z tych samych ekonomicznych i kulturowych uwarunkowań. Taka grupa osób dyskutujących o sprawie jest wartością samą w sobie, jeśli dąży się do rozpoznawania poglądów naukowców na temat nowego problemu i sformułowania opinii środowiskowej *in gremio*. Po trzecie, tytułowy obszar sondażu oraz konstrukcja przekazu nie mają pierwowzoru. Mogą budzić kontrowersje, ale są oryginalne. Po czwarte, mnogość podjętych wątków może dostarczać inspiracji do dalszych badań i dyskusji, czego nie można nie zauważać. Po piąte, tekst tej monografii, jej indywidualne fragmenty, świadczą o naszym środowisku akademickim, o jego wrażliwości na różne problemy i o sposobach odnoszenia się do podejmowanych zagadnień.

Wyrażam nadzieję, że tymi słowami zachęciłam Czytelnika do zapoznania się z zawartością tego nietypowego i – ufam – intrygującego opracowania.

prof. dr hab. Anna Karmańska

OFICyna WYDAWNICZA SGH
SZKOŁA GŁÓWNA HANDLOWA W WARSZAWIE
www.wydawnictwo.sgh.waw.pl

