

*Mirosława Kwiecień*Instytut Rachunkowości
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Sprawozdawczość w XXI wieku – ewolucja czy rewolucja

Streszczenie

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie na potrzebę nowego pragmatyzmu rachunkowości, zwłaszcza sprawozdawczości. Sprawozdawczość jest „sposobem” nie tylko ujawniania i prezentowania przeszłości organizacji gospodarczej, lecz także odczytywania przyszłości, z tym, że w XXI w. przyszłość jest problemem złożonym, co wynika z faktu reformy globalizacji. Globalizacja gospodarcza – koniec XX w. – stawiała wartości materialne ponad innymi wartościami, zwłaszcza takimi jak troska o środowisko naturalne lub etyka biznesu. Liberalizacja rynków kapitałowych (lata 90. XX w.) rozumiana jako przepływ krótkoterminowego pieniądza spekulacyjnego to efekt Konsensusu Waszyngtońskiego. Opierał się on na teorii gospodarki rynkowej, która zakłada doskonałą informację, doskonałą konkurencję i doskonałe rynki. To zdeterminowało status rachunkowości w praktyce gospodarczej, zwłaszcza amerykańskiej.

Kryzys finansowy (przełom wieków XX i XXI) stanowił efekt błędnych założeń Konsensusu Waszyngtońskiego – nowy pragmatyzm globalizacji to zrównoważony rozwój, czyli trajektoria działalności, czyli długookresowy wzrost gospodarczy z zachowaniem dobrego stanu środowiska naturalnego oraz zasad etyki biznesu. Nowy pragmatyzm rachunkowości oznacza ograniczenie asymetrii informacji na rzecz informacji niefinansowych. Implikacje tych postulatów stanowią przedmiot badań, czyli rozpoznanie zmian w teorii ekonomii, zmian w sposobie działania gospodarki globalnej, nowych nurtów zarządzania. Stąd podmiotem badań były debaty na temat zmian w ww. zakresie, a zwłaszcza przyczyn kryzysu finansowego – „wynaturzeń” w sprawozdawczości finansowej. Analiza literatury ekonomicznej upoważnia do stwierdzenia, że nowy pragmatyzm rachunkowości to złożony problem w procesie reformy globalizacji.

Słowa kluczowe: pragmatyzm ekonomii, pragmatyzm rachunkowości, sprawozdanie zintegrowane, narracja sprawozdań zintegrowanych.

Kody klasyfikacji JEL: A13, M14

1. Wprowadzenie

Tytuł niniejszej publikacji ma częściowo charakter prowokacyjny. Nasuwają się bowiem różne pytania, m.in. czym się różni wiek XX od XXI? Koniec XX w. to przełom technologiczny, zmiana wzorca cywilizacyjnego. Przełom wieków to zjawiska kryzysowe i destrukcja starego ustroju społeczno-gospodarczego (neoliberalnego) na rzecz nowego (zrównoważonego rozwoju). Jest to model, który ma kształtować postęp ekonomiczny, społeczny i ekologiczny. Zrównoważony rozwój społeczno-gospodarczy oznacza:

- „wzrost zrównoważony ekonomicznie, czyli w odniesieniu do rynków towarów i kapitału oraz inwestycji i finansów, a także siły roboczej,
- wzrost zrównoważony społecznie, czyli w odniesieniu do sprawiedliwego, akceptowanego społecznie podziału dochodów oraz stosownego udziału podstawowych grup ludności w usługach publicznych, a także siły roboczej,
- wzrost zrównoważony ekologicznie, czyli w odniesieniu do zachowania odpowiednich relacji pomiędzy działalnością człowieka i naturą”¹.

Ostatnie ćwierćwiecze XX stulecia to neoliberalizm – według tej doktryny rynek powinien być podstawowym regulatorem życia gospodarczego i społecznego. Doktryna neoliberalna stanowi implikację twierdzenia A. Smitha – „w gospodarce wolnorynkowej każdy człowiek starający się realizować własne interesy, kierowany jest jak gdyby niewidzialną ręką w taki sposób, że jego działania służą jednocześnie dobru ogólnemu”². Polityka rządów oparta na tej doktrynie, w skali globalnej gospodarki sprzyjała komercjalizacji, rozwarstwieniu społecznemu, brakowi działań chroniących środowisko naturalne. Wszechładny rynek i liberalizacja przepływów kapitałów doprowadziły do niebywałej ekspansji rynków finansowych. Rosnące szybko obroty finansowe stały się nieporównywalnie większe od obrotów handlu światowego, nadały rynkom finansowym rolę dominującą w gospodarce światowej³. „Działania

¹ G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia i polityka dla przyszłości*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014, s. 19.

² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactw narodów*, PWN, Warszawa 1954, s. 19.

³ Por. m.in.: G.A. Akerlof, R.J. Shiller, *Złocić frajera. Ekonomia manipulacji i oszustwa. Nobliści z ekonomii*, PTE, Warszawa 2017; G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia...*, op.cit., a także liczne eseje polskich ekonomistów zebrane w publikacjach Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego z 2010 i 2014 r., w tym: J. Kleer, *Globalizacja i zmiana*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010; E. Mączyńska, *Ekonomia w warunkach nietrwałości*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010; K. Opolski, *Ograniczenia i ryzyko inwestowania wynikające z finansów behawioralnych. Perspektywa inwestorów*

tych rynków ostatecznie sprowadzało się do zaciągania i udzielania różnego rodzaju kredytów oraz tworzenia lokat inwestycyjnych. Transakcje te są związane ze znaczną niepewnością i ryzykiem, gdyż zależą od kształtowania się kursów walut i kursów giełdowych [...] udzielania przez banki tanich kredytów hipotecznych, a następnie ich sekurytyzacji, czyli nadawaniu formy atrakcyjnych funduszy inwestycyjnych. Tworzono w ten sposób nowy kapitał o cechach wyraźnie wirtualnych, gdyż jego wartość opierała się wyłącznie na oczekiwaniach dotyczących kształtowania się kursu akcji tych funduszy. Nagłe załamanie tego rynku oznaczało kolosalne straty [...] spadek popytu rynkowego i poważny kryzys gospodarki realnej⁴.

Finansyzacja globalnej gospodarki (bo takie zjawisko kształtowało ustrój społeczno-gospodarczy ostatniego ćwierćwiecza XX stulecia), czyli rosnąca rola sfery finansowej oraz kryteriów finansowych (aktywów finansowych, w tym instrumentów pochodnych) oznaczała zmianę strumieni dochodów, w których coraz większy udział miały dochody z działalności finansowej, a nie z tradycyjnie rozumianej działalności operacyjnej⁵. Na podstawie obserwacji praktyki gospodarczej, zwłaszcza amerykańskiej, należy zgodzić się ze stwierdzeniem J. Wilkina – „to wtedy – przyznam dość bezczelnie – powiedzieli, że mają w ręku narzędzia badawcze pozwalające wyjaśnić funkcjonowanie świata społecznego w różnych jego dziedzinach, znacznie lepiej niż przedstawiciele innych nauk”⁶. Takie narzędzie – mieli ekonomiści chicagowskiej szkoły ekonomii neoliberalnej. Przyjęli bowiem dwa założenia:

- 1) rynek kapitałowy jest efektywny, co oznacza, że natychmiast i obiektywnie ocenia pojawiającą się informację finansową, odzwierciedlając jej znaczenie w cenie papieru wartościowego,
- 2) model CAPM (Capital Asset Pricing Model) nadaje się do opisu rzeczywistości gospodarczej⁷.

i ich doradców, w: Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010; Z. Sadowski, Współczesna gospodarka rynkowa a nauka ekonomii, w: Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010; J. Hausner, Globalny kryzys, potrzeba nowej polityki gospodarczej w: Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014; A.K. Koźmiński, Przedsiębiorcze państwo, w: Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014; A. Wojtyna, Czy kryzys w teorii ekonomii jest głębszy niż w gospodarce, w: Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.

⁴ Z. Sadowski, *Współczesna gospodarka...*, op.cit., s. 49–50.

⁵ G.A. Akerlof, R.J. Shiller, *Złocić frajera...*, op.cit.; J.E. Stiglitz, *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007; J.E. Stiglitz, *Jazda bez trzymanki. Ameryka, wolne rynki i tonięcie gospodarki światowej*, PTE, Warszawa 2010; J.E. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej globalizacji. Propozycje uprawnień*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012.

⁶ J. Wilkin, *Ekonomia wolności i ekonomia zniewolenia. Kiedy ekonomia sprzyja poszerzeniu ludzkiej wolności, a kiedy ją ogranicza? w: Modele ustroju społeczno-gospodarczego. Kontrowersje i dylematy*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE Warszawa 2015, s. 20.

⁷ Por.: M. Cieślak, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2011, s. 70–150; E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 196–202; M. Smejda, *Teoretyczne kontrowersje wokół przedmiotu rachunko-*

Założenia te „przypieczerowała” hipoteza E. Famy o niezawodności i efektywności rynku – wspierająca neoliberalną ideę marginalizowania państwa. Hipoteza ta zmarginalizowała teorię i praktykę rachunkowości. Ekonomisci chicagowskiej szkoły ekonomii neoliberalnej (zwłaszcza E. Fama) twierdzili, że „na typowym doskonałym rynku, którego istnienie przyjmuje się we wszystkich podręcznikach ekonomii, nie ma miejsca dla rachunkowości”⁸. Nasuwa się pytanie, dlaczego? Wynikało to z przekonania, że „na dobrze rozwiniętych i stabilnych rynkach finansowych [...] wszystkie publicznie dostępne informacje są uwzględniane w warunkach zawierania kontraktów (czyli cenach papierów wartościowych) na rynkach kapitałowych”⁹. W ekonomii i 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 – decyduje cena akcji. Na podstawie literatury z zakresu ekonomii można zaryzykować stwierdzenie, że w latach sześćdziesiątych XX w. – «wyodrębniono» nową dyscyplinę naukową – finanse, a w praktyce nowy zawód – analityka finansowego. Finanse «wykreowały» swój własny świat, rządzący się własnymi regułami. To, co się dzieje w świecie finansów, powoduje jednak skutki dla świata realnego (produkcji, konsumpcji i sytuacji socjalnej ludzi)”¹⁰. Badania wielu noblistów, między innymi: G.A. Akerlofa, R.J. Shillera, zwłaszcza J.E. Stiglitz, nad ekonomiką informacji dowiodły, że kiedy tylko „informacja jest niedoskonała, a zwłaszcza gdy istnieje asymetria informacji, czyli gdy jedni wiedzą coś, czego inni nie wiedzą (inaczej mówiąc – zawsze), wówczas przyczyną tego, że tej «niewidzialnej ręki» nie widać, jest to, że jej po prostu nie ma”¹¹. Powstaje kolejne pytanie – czym jest asymetria informacji? Odpowiedź nie jest prosta. Praktyka gospodarcza udowodniła zjawisko asymetrii informacji – wartość rynku finansowego (w 2007 r.) przekraczała czterokrotnie wartość globalnego PKB¹². Należy zgodzić się z kolejnym stwierdzeniem J. Wilkina (udowodniła je praktyka gospodarcza): „sektor ten zatrudnia mnóstwo bardzo wysoko wykwalifikowanych ludzi, których zadaniem jest wytwarzanie nowych produktów finansowych (inżynieria finansowa) i «wciskanie» tych produktów, niekiedy o bardzo wątpliwej wartości i użyteczności, konsumentom i innym firmom [...] w ich ujęciu «wiedza o rynku» – to znajomość słabych stron innych ludzi [...] Ekonomia staje się dziedziną coraz bardziej zawiłą, produkującą długie, matematyczne traktaty o wątpliwej korzyści”¹³. Łowca klientów, działając w takim wcieleniu, stara się przekonać potencjalnych nabywców o zaletach oferowanych produktów finansowych, dostarczając im fałszywych informacji o danym produkcie; znakomity przykład z działania polskich banków: zaciąganie hipotecznego kredytu

wości w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2015, s. 404–405 i in.

⁸ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria...*, op.cit., s. 130.

⁹ M Cieślak, *Podejście etyczne...*, op.cit., s. 38.

¹⁰ J. Wilkin, *Ekonomia wolności...*, op.cit., s. 21.

¹¹ J.E. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej...*, op.cit., s. 11.

¹² J. Wilkin, *Ekonomia wolności...*, op.cit., s. 22.

¹³ *Ibidem*, s. 22–23.

bankowego we frankach szwajcarskich w przekonaniu klienta było nierzetelną informacją. Był to bowiem produkt bankowy – instrument finansowy.

Globalny kryzys przyczynił się do debaty w zakresie zmian paradygmatu teorii ekonomii. Trafnie (w moim przekonaniu) określił wynik dyskursu o zmianie paradygmatu ekonomii G.W. Kołodko – „potrzebna nam jest na przyszłość ekonomia umiaru, a nie ekscesów, niedoborów, nierównowagi i kryzysów. To wszystko jeszcze nie raz ludzkości i gospodarkom narodowym się przydarzy, ale mają to być wyjątki, a nie reguła. Regułą ma być umiarkowanie i dostosowanie się do realnych możliwości wzrostu gospodarczego. Regułą mają być umiarkowane różnice w dochodach [...] Regułą ma być umiar w marketingowych szaleństwach kreujących potrzeby zupełnie oderwane od realiów efektywnego popytu. Wreszcie regułą ma być umiar w przerabianiu kolejnych kawałków Matki Ziemi na towary, które mają być opłacalnie sprzedane przez ich producentów”¹⁴. Nowy ustrój społeczno-gospodarczy w XXI w. to ekonomia umiaru, czyli dostosowanie strumieni ludzkich, naturalnych i rzeczowych do wymogów zachowania dynamicznej równowagi, czyli zrównoważony rozwój – jest to pragmatyzm ekonomii – daleko posunięta tożsamość nadrzędnych wartości przyświecających społecznemu procesowi gospodarowania oraz jego ekonomicznym celom¹⁵. Niniejsze refleksje są wynikiem wielu debat, dyskursu „co dalej”, bowiem kryzys globalny obnażył słabości i niedostosowanie teorii ekonomii neoliberalizmu do realiów życia gospodarczego¹⁶ oraz wymogów harmonijnego rozwoju społeczno-gospodarczego.

Hipoteza badawcza artykułu sprowadza się do stwierdzenia, że zmiana w teorii ekonomii – nowy pragmatyzm ekonomii – ekonomia umiaru implikuje pragmatyzm rachunkowości, zwłaszcza sprawozdawczości. Przedmiotem badań jest problem ograniczenia asymetrii informacji – debaty w zakresie zmian głównego nurtu ekonomii, teorii nauk o zarządzaniu oraz rachunkowości. Podmiotem badań – sprawozdawczość korporacyjna polskich spółek zainteresowania społecznego. Metody badań: indukcja, dedukcja, wnioskowanie przez analogię.

2. Reforma globalizacji – nowy pragmatyzm rachunkowości

Gdy Konsensus Waszyngtoński (zalecenia dla polityki makroekonomicznej, zwłaszcza liberalizacja rynków finansowych – w celu ujednoczenia stóp procentowych utrzymanie jednolitego kursu walutowego na poziomie gwarantującym konkurencyjność, liberalizacja handlu, likwidacja barier dla zagranicznych inwestycji bezpośrednich itd.), czyli polityka liberalizacji nie przyniosła oczekiwanych wyników, wzrost gospodarczy – spektakularnie wyeksponował nierównowagę między realną sferą gospodarki (przemysł, handel) a sferą finansową (rynkami finansowe), ujawniając zarazem nierównowagę między perspektywą krótko- i długookresową

¹⁴ G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia...*, op.cit., s. 31.

¹⁵ Ibidem, s. 19.

¹⁶ G.A. Akerlof, R.J. Shiller, *Złowić frajera...*, op.cit.; J.E. Stiglitz, *Globalizacja...*, op.cit.; J.E. Stiglitz, *Jazda bez trzymanki...*, op.cit.; J.E. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej...*, op.cit.

oraz niedostosowania gospodarki do wyzwań przyszłości¹⁷. Nastąpił kryzys finansowy (i nie tylko), kryzys etyki gospodarczej, czyli kryzys globalny. Globalny kryzys gospodarki zeterminował dyskurs o polityce stabilizacyjnej wśród ekonomistów amerykańskich, bowiem funkcjonowanie gospodarki amerykańskiej jest „najbardziej zbliżone do istniejących modeli teoretycznych ekonomii i tam w największym stopniu – można dostrzec występowanie stylizowanych faktów, czyli regularności empirycznych tłumaczących zjawiska ekonomiczne będące celem analizy makroekonomicznej”¹⁸.

Na podkreślenie zasługuje również fakt, że zmiany w globalnej gospodarce determinują nowe nurty w teorii ekonomii. „Jednym z tych nurtów jest bazująca na ekonomii behawioralnej – psychoekonomii, ekonomia wiedzy niedoskonałej [...] Można to uznać za początki dokonującej się powoli zmiany paradygmatu ekonomii [...] Globalny kryzys zaognił spory na temat teorii ekonomii i jej adekwatności do rzeczywistości oraz użyteczności praktycznej podstawowych nurtów teorii ekonomii w długookresowym kształtowaniu gospodarki [...] ekonomia zaś jest nauką bazującą na badaniu pewnych regularności, prawidłowości. Natomiast w warunkach dynamizacji przemian narastają trudności ze zidentyfikowaniem tych prawidłowości. Dlatego też postulują zmianę podejścia w naukach ekonomicznych i przesunięcie akcentów z analizy ilościowej i modelowania matematycznego na rzecz analizy jakościowej”¹⁹.

Debaty ekonomiczne to próba odpowiedzi na złożoność ładu gospodarczego – na złożoność doktryn ekonomii, m.in. doktryny neoliberalnej oraz „odłamów” liberalizmu, czyli ordoliberalizmu. Truizmem jest stwierdzenie, że ład gospodarczy musi być wdrażany w rzeczywistość gospodarczą według jakichś zasad – konsensusu, czyli konstytucji ekonomicznej, np. zasad Euckena (niemiecki ordoliberalizm) albo Konsensusu Waszyngtońskiego (dziesięć zasad). Zasady Euckena to realizacja społecznej gospodarki rynkowej z przyjętymi w niej wartościami społecznymi. Ład gospodarczy jest kształtowany przez państwo – rozsądny poziom polityki makroekonomicznej²⁰. W przypadku Konsensusu Waszyngtońskiego zasady głoszą liberalizację i ograniczony udział państwa. Na podkreślenie zasługuje fakt, że zasady Euckena „przełożono na współczesny moment historyczny”²¹, czyli indeks nowoczesnej Społecznej Gospodarki Rynkowej opracowany przez Fundację Bertelsmanna. „Po odpowiednim przegrupowaniu zasad konstytucyjnych i regulujących oraz nadaniu im brzmienia zgodnego ze współczesnym stanem wiedzy ekonomicznej [...] zredukowano je do czterech głównych

¹⁷ J. Hausner, *Globalny kryzys...*, op.cit.; G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia...*, op.cit.; E. Mączyńska, *Ekonomia...*, op.cit.; J. Stiglitz, *Wizja sprawiedliwej...*, op.cit. i in.

¹⁸ G. Przesławska, *Pokryzysowa debata w amerykańskiej ekonomii – wybrane wątki dyskursu*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2015, s. 203–204.

¹⁹ E. Mączyńska, *Ekonomia...*, op.cit., s. 64–65.

²⁰ Szerzej: G.W. Kołodko, *Społeczna gospodarka rynkowa. Konstytucja i rzeczywistość* w: *Idee ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, red. E. Mączyńska, P. Pysz, Biblioteka Myśli Ekonomicznej, PTE, Warszawa 2010, s. 139–149; E. Mączyńska, P. Pysz, *Czym jest, a czym nie jest „społeczna gospodarka rynkowa”?* w: *Idee ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, red. E. Mączyńska, P. Pysz, Biblioteka Myśli Ekonomicznej, PTE, Warszawa 2010, s. 125–138 i in.

²¹ M. Moszyński, *Zasady liberalnego ładu gospodarczego – uniwersalizm czy specyficzność*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, PTE, Warszawa 2015, s. 196.

modułów: konkurencyjnej alokacji rynkowej, ram instytucjonalnych praw własności, ekonomicznego i ekologicznego zrównoważenia, inkluzji społecznej²².

Z dyskursu ekonomicznego różnych środowisk naukowych, instytucji międzynarodowych, a przede wszystkim Międzynarodowego Funduszu Walutowego, wynika konieczność „interpretacji” życia gospodarczego. Według M. Ratajczaka – „musimy się więc liczyć z tym, że teorie czy koncepcje ekonomiczne i budowane na ich podstawie narzędzia analizy i prognozowania nie mają bezwzględnego w wymiarze czasowo-przestrzennym waloru uniwersalizmu. Musimy się także liczyć z tym, że zjawiska występujące w rzeczywistości gospodarczej będą tłumaczone i opisywane za pomocą różnych koncepcji i narzędzi, a wyciągnięte na tej podstawie wnioski, także te o charakterze predykcyjnym będą niekiedy mocno zróżnicowane”²³.

Wiele wskazuje na to, że zachodzące zmiany w polityce makroekonomicznej wiodących gospodarek świata (amerykańskiej, niemieckiej, krajów skandynawskich według indeksów Bertelsmanna) mogą na dłuższą metę zrewolucjonizować nie tylko zakres (przedmiot) ekonomii, lecz także sposób jej uprawiania (metody), co wynika z faktu, że od nauki ekonomii nie można oczekiwać przezwyciężania zagrożeń, lecz wytworzenia nowych koncepcji, nowych interpretacji zmieniającej się rzeczywistości. Studia literatury ekonomicznej upoważniają do stwierdzenia, że „charakterystyczne dla współczesnego świata zmienność i «naruszona równowaga» zmuszają do poszukiwania nowych, przyszłościowych koncepcji i rozwiązań w kształtowaniu modelu ustroju gospodarczego, ukierunkowanych na symbiozę postępu ekonomicznego, społecznego i ekologicznego”²⁴. Wzorem takiego podejścia są idee zrównoważonego rozwoju. Według Z. Sadowskiego rozpoznane zmiany w sposobie działania gospodarki i zagrożenia z nich wynikające determinują potrzebę takiej nauki ekonomii, która połączy teorię działania mechanizmów rynkowych z analizą ich skutków ekologicznych i społecznych, stwarzając podstawy do syntezy umożliwiającej jednolite wnioskowanie²⁵.

Na podstawie powyższych rozważań można zaryzykować stwierdzenie, że są to fundamentalne wyzwania dla rachunkowości. Powstaje pytanie, czy rachunkowość może podjąć te wyzwania. Zanim odpowiem jednoznacznie na tak sformułowane pytanie, zacytuję stwierdzenie A. Karmańskiej „współczesna rachunkowość jest najbardziej oryginalnym i wymagającym profesjonalnym systemem informacyjnym ze wszystkich mi znanych, odnoszących się do działalności 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 i taką cechę, że korzysta z niego potężna grupa interesariuszy, których oddziaływanie w każdej perspektywie czasowej nie jest obojętne

²² Ibidem.

²³ M. Ratajczak, *Ekonomia i edukacja ekonomiczna w dobie finansyzacji gospodarki w: Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014, s. 56.

²⁴ E. Mączyńska, *Ekonomia...*, op.cit., s. 75.

²⁵ Szerzej: Z. Sadowski, *Współczesna gospodarka...*, op.cit., s. 47–56.

dla losów świata”²⁶. Dla rachunkowości jako systemu informacyjnego, którego fundamentalną cechą jest więc pomiar ekonomiczny – łączenie **teorii wartości** z **teorią interesariuszy** to **efekt ewolucji rachunkowości**²⁷, a nie rewolucji. Rewolucją będzie fakt, że rachunkowość powinna dokonywać syntezy zmian w gospodarowaniu organizacją gospodarczą (w rozumieniu mikro) oraz syntezy zmian (w rozumieniu makroekonomicznym). Synteza na poziomie mikro determinuje integrację rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą; efektem tej symbiozy jest zintegrowane sprawozdanie. Na poziomie makroekonomicznym niezbędna jest makroekonomiczna polityka rachunkowości. Jest to problem niezwykle złożony. Można zaryzykować stwierdzenie, że pomimo zmian w gospodarce globalnej – zmiana teorii neoliberalizmu na teorię zrównoważonego rozwoju – teoria ekonomii umiaru to złożoność problemów w skali makro, a tak naprawdę w skali globalnej – problem powierzenia decyzji ekonomicznych – decyzji instytucjonalnych (Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy itd). Wynika to z faktu, że decydent instytucjonalny będzie kreował makropolitykę, aby otrzymać korzystne wyniki ekonomiczne, odzwierciedlające jego interesy. Przykładem złożoności problemu – polityki makroekonomicznej – jest Konsensus Waszyngtoński (o czym we Wprowadzeniu). Powtórzę raz jeszcze: Międzynarodowy Fundusz Walutowy (jego doradca) powie określone mu rządowi, określonego kraju, jakie zalecenia powinien realizować, jaką politykę makroekonomiczną kraju, która determinuje politykę mikroekonomiczną (która wynika z regulacji prawnych). Konsensus Waszyngtoński zdeterminował istotę rachunkowości w praktyce gospodarczej, przede wszystkim na rynkach finansowych, zwłaszcza amerykańskich. Według Konsensusu rynek jest efektywny, bo: ma doskonałą informację – cenę akcji, doskonałą konkurencję i doskonałe rynki ryzyka – czyli taka idealizacja

²⁶ A. Karmańska, *Wprowadzenie*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 15.

²⁷ Szerzej: K. Bareja, M. Giedroyc, *Motywy wyboru wartości godziwej do wyceny środków trwałych w świetle pozytywnej teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, t. 87(143); E. Burzym, *Společná funkcia rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, t. 45(101); M. Giedroyc, *Relevantność informacji prawodawczych*, w: *Rachunkowość – polityka makroekonomiczna, globalizacja*, red. Z. Luty, M. Chmielowiec-Lewczuk, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2015; K. Grabiński, *Wpływ kryzysu gospodarczego na aktywne kształtowanie wyniku finansowego w europejskich spółkach giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, t. 87(143); J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 66(122); M. Gmytrasiewicz, *Dyskusyjne metody ustalania i prezentacji wartości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, t. 53(109); M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność z kreatywnością – rewolucja czy ewolucja? w: Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości*, red. K. Grabiński, M. Kędzior, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2017; M. Kwiecień, *Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016; M. Kwiecień, *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 87(143); Z. Luty, *Rachunkowość jako uniwersalne poznanie w: Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, M. Łada, *Od konsekwencji do antecedenencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 92(148); E. Walińska, J. Gad, *Kluczowe narzędzia raportowania korporacyjnego w praktyce polskiego rynku kapitałowego – analiza przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 92(148) i in.

rzeczywistości. Jak wykazała praktyka gospodarcza, założenia te były błędne. Mimo że E. Fama otrzymał Nagrodę Nobla, to jak to podkreślają w swoich publikacjach inni nobliści, np. J. Stiglitz, G. Akerlof, R.J. Shiller, P. Krugman, wskazują na konieczność integracji instytucjonalnej. Na podstawie debat ekonomicznych zarówno krajowych, jak i międzynarodowych można zaryzykować stwierdzenie, że integracja instytucjonalna jest „przedmiotem” reformy globalnej gospodarki, zwłaszcza w stanowieniu regulacji prawnych – ograniczenie ich liberalizacji w zakresie funkcjonowania rynków finansowych. Wynika to z forsowania przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy „fundamentalizmu rynkowego”, według którego rynek samoistnie zapewnia efektywność gospodarki – stąd między innymi liberalizacja regulacji rynków finansowych, co „zachwiało” równowagę między sferą finansową a sferą realną gospodarki, z dotkliwymi skutkami nierówności społecznej, dysproporcjami w podziale światowego bogactwa i dostępie do niego. To problemy nie tylko krajów słabo rozwiniętych, lecz także krajów najbardziej rozwiniętych, w tym Stanów Zjednoczonych. Inżynieria finansowa, liberalizacja regulacji prawnych uwidoczniła odizolowanie gospodarki globalnej od etyki. Podkreśla to J. Stiglitz, pisząc: „triumf chciwości nad rozważą, zaś ekonomia przemieniła się bardziej niż chcieliby sądzić ekonomiści, z dyscypliny naukowej – w najbardziej entuzjastyczną cheerleaderkę wolnorynkowego kapitalizmu”²⁸. Jak wynika z przeglądu literatury naukowej, debat ekonomicznych, konieczne jest kształtowanie nowego pragmatyzmu ekonomii²⁹. To koncepcja zorientowana na przywrócenie ekonomii jej społecznego i etycznego wymiaru, wymiaru normatywnego, ukierunkowanego na kształtowanie trwałego rozwoju społeczno-gospodarczego, na kształtowanie warunków poprawy jakości życia ludzi i przeciwdziałanie nierównościom społecznym, stanowiącym barierę rozwojową³⁰.

Dyskurs o reformie globalnej gospodarki zdeterminował konieczność integracji instytucjonalnej w „stanowieniu prawa” oraz przywróceniu roli państwa. Funkcja instytucji międzynarodowych podlega więc modyfikacji³¹, zasadom polityki stabilizacyjnej, a jednym ze sposobów wyjścia z kryzysu jest konsensus tzw. grupy interesu: silnie wspierająca się ponadnarodowa społeczność ekspertów z dziedziny finansów i rachunkowości. Uprawnione staje się twierdzenie, że MFW, dokonując analizy dotychczas wdrożonych programów stabilizacyjnych polityki makroekonomicznej, „wskazał” na konieczność stosowania nowego modelu raportowania korporacyjnego, czyli sprawozdania zintegrowanego. W 2010 r. powołano Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC). W założeniach conceptualnych określono istotę globalnej polityki rachunkowości rozumianej jako „wspólnie podzielony interes” globalnej koalicji wielu stron („koalicji”) w przyjęciu zintegrowanego raportowania (IR) na skalę międzynarodową jako środek:

²⁸ J. Stiglitz, *Jazda bez trzymanki...*, op.cit.

²⁹ G.W. Kołodko, *Społeczna gospodarka...*, op.cit.; G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia...*, op.cit.; M. Moszyński, *Zasady...*, op.cit.; E. Mączyńska, *Asymetria społeczno-gospodarcza w kontekście teorii ekonomii i etyki*, w: *Etyka i ekonomia w stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017; G. Przesławska, *Pokryzysowa debata...*, op.cit. i in.

³⁰ E. Mączyńska, *Asymetria...*, op.cit., s. 212 i in.

³¹ G. Przesławska, *Pokryzysowa debata...*, op.cit.

- poprawy komunikacji na temat wartości,
- przyspieszenia ewolucji raportowania korporacyjnego oraz
- budowy trwałego wpływu na stabilność finansową i zrównoważony rozwój³².

K. Kobiela-Pionnier przedstawiła zarys koncepcji globalnej polityki rachunkowości. To koncepcja zorientowana na **teorię społeczności epistemicznej**. Z „przeszukiwania literatury naukowej” dokonanego przez Kobielę-Pionnier wynika, że „społeczności epistemiczne wywierają wpływ poprzez: ograniczenie zakresu kontrowersji dotyczących danej kwestii (np. produkty inwestycyjne itp. – podkr. M.K.), zdefiniowanie interesów narodowych oraz tworzenie standardów, wytycznych i regulacji”³³. Stąd znaczenie i konieczność „ukierunkowania” przyszłości rachunkowości na konwergencję rachunkowości finansowej i zarządczej. Na podstawie krytycznej analizy literatury naukowej (z ekonomii, finansów, rachunkowości i zarządzania) można powiedzieć, że nigdy wcześniej dyskurs o nowym modelu sprawozdawczości nie miał tak globalnego znaczenia jak obecnie. Uprawnione staje się stwierdzenie, że jest to efekt **ewolucji raportowania**, a zarazem rewolucji – rozumianej jako efekt integracji instytucjonalnej – zmniejszenia asymetrii między interesami „grup władzy”, np. MSW, Banku Światowego a konsensusem ekonomistów (finansistów, rachunkowców, itp.). Asymetria przejawiała się np. w różnych podejściach do tworzenia bogactwa – kreowania rzeczywistości gospodarczej, koncepcji maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy itp.³⁴.

Tożsamość rachunkowości (a tym samym sprawozdawczości) jako nauki pozytywnej i normatywnej prezentuje wiele opracowań naukowych m.in. E. Burzym³⁵, M. Cieślak³⁶, J. Gierusz³⁷, E.A. Hendriksen, M.F. van Breda³⁸, A. Karmańska³⁹, M. Kwiecień⁴⁰, Z. Luty⁴¹, A. Szychta⁴². Rachunkowość zarówno jako teoria, jak i praktyka funkcjonuje oraz funkcjonowała w różnych warunkach społeczno-gospodarczych. Analiza ewolucji nauki i praktyki rachunkowości upoważnia do stwierdzenia, że jej rozwój przebiegał równoległe z rozwojem

³² K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdanie zintegrowane jako narzędzie konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w perspektywie teorii makropolityki i praktyki rachunkowości*, rozprawa doktorska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Warszawa 2017, s. 182.

³³ Ibidem, s. 197.

³⁴ Szerzej: M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Ekonomia umiaru a sprawozdanie ze społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze” 2017, nr 6; M. Kwiecień, *Nowe warunki...*, op.cit.; A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2008; E. Walińska, J. Gad, *Kluczowe...*, op.cit. i in.

³⁵ E. Burzym, *Społeczna funkcja...*, op.cit.

³⁶ M. Cieślak, *Podejście etyczne...*, op.cit.

³⁷ J. Gierusz, *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, t. 82(138).

³⁸ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria...*, op.cit.

³⁹ A. Karmańska, *Wprowadzenie...*, op.cit., a także: A. Karmańska, *Nauka o rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polska sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016; A. Karmańska, *Etyczny rollercoaster – wyniki pewnego badania*, w: *Etyka i ekonomia w stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017.

⁴⁰ M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność...*, op.cit.

⁴¹ Z. Luty, *Rachunkowość...*, op.cit.

⁴² A. Szychta, *Etapy ewolucji...*, op.cit.

gospodarczym, a sprzężenia zwrotne, które się pojawiały, były i są wyrazem wzajemnych uwarunkowań.

Marginalizacja rachunkowości to efekt Konsensusu Waszyngtońskiego, zwłaszcza liberalizacji regulacji prawnych na rynkach finansowych, jak również uwarunkowań etycznych, moralnych, kulturowych. Nasuwa się pytanie, na które w moim przekonaniu nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi: Jak nowe wyzwania i kierunki zmian w polityce społeczno-gospodarczej wyeliminują anomalie w pomiarze rzeczywistości gospodarczej, którą powinno zaprezentować sprawozdanie zintegrowane. To pytanie dotyczy nie tylko rachunkowości-sprawozdawczości. Jest ono kierowane również do teorii ekonomii, bowiem ona „kreuje” politykę społeczno-gospodarczą. Globalna makropolityka rachunkowości to przejaw zmian, które mogą być szansą dla jej rozwoju lub „gwoździem do trumny”. Bowiem sprawozdawczość musi pokonać dysfunkcje w polityce stosowania i egzekwowania prawa⁴³.

3. Konkluzja – nowe wyzwania i kierunki zmian

Według G.W. Kołodki nowy pragmatyzm ekonomii to **ekonomia umiaru** – „ekonomia uczciwa, domagająca się światowego interwencjonalizmu, co powinno być oczywiste w czasach, gdy uczciwości nie starcza nie tylko drobnym krętaczom, lecz nawet tak wielkim i uznanym firmom, jak Apple, Deutsche Bank, czy Volkswagen [...] Bez umiaru w gospodarce nie będzie w niej także równowagi, a mało co tak szkodzi rozwojowi, jak jej brak”⁴⁴.

Powtórzę jeszcze raz to, co jest najważniejsze, a co wynika z badań literatury naukowej, badań empirycznych sprawozdań, ze społecznej odpowiedzialności biznesu, ze „śledzenia” debat ekonomicznych, co upoważnia do sformułowania poniższych tez.

- **Nowy pragmatyzm rachunkowości** to zachowanie równowagi między informacjami finansowymi a informacjami niefinansowymi – narracje opisu rzeczywistości gospodarczej w kontekście modelu biznesowego – długoterminowego kreowania wartości organizacji gospodarczej.
- **Nowy pragmatyzm rachunkowości** to umiejętność wartościowania informacji; wartość informacji powinna być rozpatrywana z trzech punktów:
 - **syntaktyki**, dającej odpowiedź na pytanie, w jaki sposób informacja została formalnie opisana (jest to zagadnienie języka i kodu stosowanego do wyrażania informacji – zapis księgowy w systemie urządzeń księgowych – systemy komputerowe itp.);

⁴³ Szerzej: K. Bareja, M. Giedroyć, *Motywy wyboru...*, op.cit.; M. Cieślak, *Podejście etyczne...*, op.cit.; M. Giedroyć, *Relevantność...*, op.cit.; J. Gierusz, *Dylematy...*, op.cit.; J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia...*, op.cit.; M. Gmytrasiewicz, *Dyskusyjne metody...*, op.cit.; K. Grabiński, *Wpływ kryzysu...*, op.cit.; E.A. Henriksen, M.F. Van Breda, *Teoria...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Ekonomia umiaru...*, op.cit.; M. Łada, *Od konsekwencji...*, op.cit.; Z. Luty, *Rachunkowość...*, op.cit.; M. Smejda, *Teoretyczne kontrowersje...*, op.cit. i in.

⁴⁴ G.W. Kołodko, *Nowy pragmatyzm i jego znaczenie dla uczciwego gospodarowania*, w: *Etyka i ekonomia. W stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017, s. 67.

- **semantyki**, która pozwala stwierdzić, w jaki sposób i w jakim zakresie desygnaty formalnego opisu informacji (informacje niefinansowe – narracje) rzeczywiście wyrażają jej cechy; warto podkreślić istotę tego zagadnienia poprzez trywialny przykład – zdania „sklep jest otwarty tylko w dni robocze” oraz „sklep jest zamknięty tylko w niedzielę i święta” – mają taką samą wartość informacyjną;
- **pragmatycznego**, który dostarcza odpowiedzi na pytanie, jak informacja wpływa na zachowanie jej użytkownika⁴⁵.
- **Nowy pragmatyzm rachunkowości** to poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o znaczenie informacji w procesie rozwiązywania problemów decyzyjnych (model biznesu), co powinno skłaniać do zastanowienia nad ich funkcjami w procesie. W procesie decyzyjnym informacja zarówno finansowa, jak i niefinansowa – narracja pełni następujące funkcje:
 - eksploatacyjną (wyjaśniającą – faza kontrolna procesu decyzyjnego),
 - produktywną (prognostyczną – faza strategiczna procesu decyzyjnego),
 - pragmatyczną (praktyczną – faza rozpoznawcza, projektowa i kontrola procesu decyzyjnego).

Przyjmując, że „struktura decyzji” oznacza rozkład decyzji podejmowanych na poszczególnych szczeblach hierarchii organizacyjnej, np. korporacji, można wśród nich wyróżnić: **decyzje strategiczne** – informacje strategiczne – model biznesu – cele działania, **decyzje taktyczne** – informacje taktyczne – metody działania i środki działania, **decyzje operatywne** – informacje operatywne związane z bieżącymi decyzjami regulującymi działanie zgodne z przyjętymi celami strategicznymi (modelem biznesu).

Główną osią reformy gospodarki globalnej jest przewartościowanie paradygmatu ekonomii – ze wzrostu gospodarczego (Produktu Krajowego Brutto) na zrównoważony rozwój, co również przekłada się na przewartościowanie celów działania organizacji gospodarczych. W tradycyjnym podejściu najważniejsze cele to realizacja zysku oraz maksymalizacja wartości organizacji. W nowym podejściu muszą one ustąpić miejsca innym celom, a mianowicie korzyściom ekonomicznym, społecznym i ekologicznym w dłuższym horyzoncie czasowym. Jest to tak zwana „wiązka” celów, która jest znacznie „szersza” niż tylko cele finansowe.

Sprawozdawczość zintegrowana (nowe raportowanie korporacyjne) to integracja podejścia zarządczego ze sprawozdawczością finansową. Dylematem nauki, a zwłaszcza praktyki rachunkowości był i jest pomiar ekonomiczny, który musi umożliwić wielopłaszczyznowe ujęcie rzeczywistości gospodarczej. Jest to zrozumiałe, jeśli się zważy, że wzrost np. wartości organizacji gospodarczej jest odzwierciedleniem (nie tylko przyjętych metod wyceny np. zasobów majątkowych albo w wyniku finansowego) skuteczności określonego modelu biznesu – skuteczności decyzyjnej. Sprawozdawczość finansowa udziela odpowiedzi na pytanie, jak jest (funkcja „diagnostyczna” pomiaru ekonomicznego). Można powiedzieć na podstawie

⁴⁵ Szerzej: M. Kwiecień, *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania: system z bazą wiedzy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej” nr 566, Wrocław 1991, s. 20–83.

badania sprawozdań polskich korporacji (2012–2015), że to pytanie jest zorientowane na poszukiwanie prawidłowości determinujących wynik pomiaru.

Rozwój rachunkowości ma charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny, a tym samym stanowi rozwój sprawozdawczości. Rachunkowość-sprawozdawczość łączyła i łączy teorię (aksjomaty rachunkowości – metoda bilansowa – dualizm rachunkowości) z praktyką (paradygmaty rachunkowości uprawomocnione regulacjami prawnymi metody wyceny)⁴⁶.

Istotnym dla „osi” moich rozważań w zakresie zmian w sprawozdawczości jest stwierdzenie A. Karmańskiej „uzasadnione (...) w badaniach naukowych w obszarze rachunkowości było i jest dokonywanie symbolicznych uogólnień modeli ontologicznych i heurystycznych – wartości naukowych i wzorców, czyli podejścia prakseologicznego, a także celem naukowego rozpoznania roli człowieka w systemie informacyjnym rachunkowości jako stymulatora i nie tylko rozwoju tego systemu w kierunku bogatych w szczegóły opisów i prezentacji dokonań organizacji, ale także samouczenie, które wydaje się współcześnie konieczne”⁴⁷. Ponadto stwierdzenie wielu ekonomistów⁴⁸, że ekonomia nie może koncentrować się na „matematycznej” w formule ujmowania życia gospodarczego (m.in. model CAPM) – narzędzia poznania rzeczywistości gospodarczej, czy innego modelu – wszak nie jest ona nauką ścisłą, nie może prowadzić do gospodarczego relatywizmu – ekonomia musi służyć godności ludzkiej, podlegać prawu, a także wolnej konkurencji – szerzej o realistycznych założeniach w ekonomii Hardt⁴⁹. Tezy te w moim przekonaniu determinują nowe wyzwania dla rachunkowości-sprawozdawczości⁵⁰. Sprawozdawczość zintegrowana to rewolucja, ale w zakresie ujawniania informacji⁵¹ strategicznych może budzić zastrzeżenia.

Sprawozdawczość zintegrowana to zmiana modelu opisu rzeczywistości gospodarczej (jako efekt reformy gospodarki globalnej). Współczesna gospodarka wymaga, aby jej opis umożliwiał „holograficzne” odwzorowanie „całości” działalności (wynikającej ze zrównoważonego rozwoju – działalności ekonomicznej, społecznej, ekologicznej). Reforma gospodarki globalnej zdeterminowała stosowanie przez organizacje gospodarcze modelu syntetyczno-intuicyjnego (sprawozdanie zintegrowane) zamiast modelu analityczno-intelektualnego (sprawozdawczość np. ze społecznej odpowiedzialności biznesu). Model **syntetyczno-intuicyjny** w procesach poznawczych charakteryzuje się podejściem interdyscyplinarnym, prowadzącym do odwzorowania diachronicznej sieci relacji (model biznesu – koncepcja sześciu

⁴⁶ J. Gierusz, J. Gawrońska, *Ewolucja pojęcia...*, op.cit.; M. Gmytrasiewicz, *Dyskusyjne metody...*, op.cit.; M. Giedroyc, *Relevantność...*, op.cit.; K. Grabiński, *Wpływ kryzysu...*, op.cit.; M. Smejda, *Teoretyczne kontrowersje...*, op.cit.; E. Walińska, J. Gad, *Kluczowe...*, op.cit. i in.

⁴⁷ A. Karmańska, *Nauka o rachunkowości...*, op.cit., s. 115.

⁴⁸ Ibidem, a także: E. Mączyńska, *Ekonomia...*, op.cit.; J. Stiglitz, *Jazda bez trzymanki...*, op.cit.; J. Wilkin, *Ekonomia wolności...*, op.cit.; A. Wojtyna, *Czy kryzys...*, op.cit. i in.

⁴⁹ Ł. Hardt, *Studia z realistycznej filozofii ekonomii*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 72–146.

⁵⁰ Szerzej ten temat ujęto m.in. w pracach: M. Kwiecień, *Nowe warunki...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Sprawozdanie zintegrowane...*, op.cit.; E. Mączyńska, P. Pysz, *Czym jest...*, op.cit.; Z. Luty, *Rachunkowość...*, op.cit.; M. Ratajczak, *Ekonomia...*, op.cit. i in.

⁵¹ M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Ekonomia umiaru...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Sprawozdanie zintegrowane...*, op.cit.

kapitałów)⁵² pomiędzy zachodzącymi procesami, czyli „holograficznego” odwzorowania całości rzeczywistości gospodarczej.

Zmiany w regulacjach prawnych – zarówno krajowych, jak i międzynarodowych – makropolityka rachunkowości⁵³ determinują zmiany w edukacji ekonomicznej, m.in. w rachunkowości (co nie może być przedmiotem niniejszej publikacji z uwagi na ograniczenia wydawnicze), niemniej jednak wskażę na główne kierunki zmian, które nie są czymś nieuniknionym.

4. Podsumowanie

Powtórzę raz jeszcze to, co najważniejsze, co wynika z badań literatury przedmiotu i obserwacji praktyki gospodarczej. Otóż edukacja ekonomiczna zwłaszcza w zakresie rachunkowości zmienia się z biegiem czasu, na skutek regulacji prawnych, celów gospodarowania i wydarzeń globalnych, np. globalnego kryzysu finansowego i moralnego. W tej sytuacji idealne rozwiązanie polega na odrzuceniu wielowiekowych dokonań teoretycznych, jakim jest dualizm rachunkowości i pomiar ekonomiczny. W rzeczywistości rachunkowcy zawsze podejmowali próbę dostosowania rozwiązań (np. jednolity plan kont, wycena wg kosztu historycznego, wg wartości godziwej) do wymagań praktyki gospodarczej. To, co jest istotne dla rozważań zawartych w niniejszej publikacji, to stwierdzenie, które sformułował m.in. L. Csoba „można dziś zaobserwować, że dla ekonomii, podobnie jak dla innych nauk, kryzysy są okazją do testowania określonych teorii i do tworzenia nowych. W tej sytuacji jedną z często powracających kwestii jest odpowiedź na pytanie, dlaczego nawet najlepsze teorie i najbardziej znani badacze z najlepszych szkół ekonomii wciąż nie mogą znaleźć trwałych rozwiązań dzisiejszych problemów”⁵⁴. Podstawowym problemem współczesnej gospodarki są rozmaite niedostosowania i asymetrie rozwojowe, w tym asymetrie informacyjne. Zmiany w regulacjach prawnych rachunkowości w zakresie sprawozdawczości należy więc traktować jako podejście innowacyjne, którego celem jest głębsze zrozumienie i jakościowo lepsza analiza rzeczywistości gospodarczej. Otóż sprawozdawczość zintegrowana (co udowadnia praktyka rachunkowości) determinuje narrację informacji sprawozdawczych, zarówno informacji historycznych (retrospektywnych), jak i prognostycznych, czyli (prospektywnych). To stwierdzenie może budzić wątpliwości. Narracja to dawno stosowane narzędzia analityczne służące do oceny określonego przypadku, jakim w moim przekonaniu jest kondycja każdego podmiotu gospodarującego sporządzającego sprawozdanie zintegrowane. Wartością narracji jest fakt poklasyfikowania różnic i podobieństw, a przede wszystkim sformułowania wniosków, np. czy wszystkie kapitały można uznać za finansowe? Wielowiekowa ewolucja rachunkowości to zmiana klasyfikacji aktywów (stosowanej w tradycyjnej rachunkowości)

⁵² Szerzej: M. Kwiecień, *Nowe warunki...*, op.cit..

⁵³ Szerzej: K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdanie...*, op.cit., s. 60–160.

⁵⁴ L. Csoba, *Nieortodoksja, heterodoksja a ekonomia globalna*, w: *Ekonomia przyszłości. Wokół nowego paradygmatu* Grzegorza W. Kołodko, red. M. Bałtowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2016, s. 78.

na klasyfikację wynikającą z przesłanek społeczno-ekonomicznych, co determinuje wyodrębnienie, np. kapitału intelektualnego, ludzkiego, społeczno-relacyjnego. Tym samym aktywa są podzielone na dwie grupy: finansowe i niefinansowe. Zagadnienia te stanowią przedmiot rozważań publikacji M. Kwiecień ujętych w poniższej bibliografii⁵⁵.

Bibliografia

1. Akerlof G.A., Shiller R.J., *Złović frajera. Ekonomia manipulacji i oszustwa. Nobliści z ekonomii*, PTE, Warszawa 2017.
2. Bareja K., Giedroyć M., *Motywy wyboru wartości godziwej do wyceny środków trwałych w świetle pozytywnej teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, t. 87(143).
3. Burzym E., *Społeczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, t. 45(101).
4. Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2011.
5. Csoba L., *Nieortodoksja, heterodoksja a ekonomia globalna*, w: *Ekonomia przyszłości. Wokół nowego paradygmatu Grzegorza W. Kołodko*, red. M. Bałtowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2016.
6. Giedroyć M., *Relevantność informacji sprawozdawczych*, w: *Rachunkowość – polityka makroekonomiczna – globalizacja*, red. Z. Luty, M. Chmielowiec-Lewczuk, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2015.
7. Gierusz J., *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, t. 82(138).
8. Gierusz J., Gawrońska J., *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 66(122).
9. Gmytrasiewicz M., *Dyskusyjne metody ustalania i prezentacji wartości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, t. 53(109).
10. Grabiński K., *Wpływ kryzysu gospodarczego na aktywne kształtowanie wyniku finansowego w europejskich spółkach giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, t. 87(143).
11. Hardt Ł., *Studia z realistycznej filozofii ekonomii*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
12. Hausner J., *Globalny kryzys, potrzeba nowej polityki gospodarczej*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.
13. Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
14. Jackson C.W., *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.

⁵⁵ M. Kwiecień, *Rachunkowość a innowacyjność...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Ekonomia umiaru...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Nowe warunki...*, op.cit.; M. Kwiecień, *Sprawozdanie zintegrowane...*, op.cit.

15. Jajuga K., *Nauka o finansach – nowe wyzwania metodyczne*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2015.
16. Kaplan R.S., Norton D., *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, GWP, Gdańsk 2011.
17. Karmańska A., *Nauka o rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
18. Karmańska A., *Wprowadzenie*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
19. Karmańska A., *Etyczny rollercoaster – wyniki pewnego badania*, w: *Etyka i ekonomia w stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017.
20. Kleer J., *Globalizacja i zmiana*, w: *Ekonomia i ekonomiaści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010.
21. Kobiela-Pionnier K., *Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości*, w: *Rachunkowość – polityka makroekonomiczna, globalizacja*, red. Z. Luty, M. Chmielowiec-Lewczuk, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2015.
22. Kobiela-Pionnier K., *Sprawozdanie zintegrowane jako narzędzie konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w perspektywie teorii makropolityki i praktyki rachunkowości*, rozprawa doktorska SGH w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Warszawa 2017.
23. Kołodko G.W., *Spółeczna gospodarka rynkowa. Konstytucja i rzeczywistość*, w: *Idee ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, red. E. Mączyńska, P. Pysz, Biblioteka Myśli Ekonomicznej, PTE, Warszawa 2010.
24. Kołodko G.W., *Nowy pragmatyzm, czyli ekonomia i polityka dla przyszłości*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.
25. Kołodko G.W., *Nowy pragmatyzm i jego znaczenie dla uczciwego gospodarowania*, w: *Etyka i ekonomia. W stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017.
26. Koźmiński A.K., *Przedsiębiorcze państwo*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.
27. Kwiecień M., *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania: system z bazą wiedzy*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej” 1991, nr 566, Wrocław.
28. Kwiecień M., *Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
29. Kwiecień M., *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 87(143).
30. Kwiecień M., *Ekonomia umiaru a sprawozdanie ze społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze” 2017, nr 6.

31. Kwiecień M., *Rachunkowość a innowacyjność z kreatywnością – rewolucja czy ewolucja?*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości*, red. K. Grabiński, M. Kędzior, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2017.
32. Luty Z., *Rachunkowość jako uniwersalne poznanie*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016.
33. Łada M., *Od konsekwencji do antecedenencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 92(148).
34. Mączyńska E., *Ekonomia w warunkach nietrwałości*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010.
35. Mączyńska E., *Asymetria społeczno-gospodarcza w kontekście teorii ekonomii i etyki*, w: *Etyka i ekonomia w stronę nowego paradygmatu*, red. E. Mączyńska, J. Sójka, PTE, Warszawa 2017.
36. Mączyńska E., Pysz P., *Czym jest, a czym nie jest „społeczna gospodarka rynkowa?*, w: *Idee ordo i społeczna gospodarka rynkowa*, red. E. Mączyńska, P. Pysz, Biblioteka Myśli Ekonomicznej, PTE, Warszawa 2010.
37. Micherda B., *Aspekty etyczne współczesnej rachunkowości*, w: *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2013.
38. Moszyński M., *Zasady liberalnego ładu gospodarczego – uniwersalizm czy specyficzność*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, PTE, Warszawa 2015.
39. Opolski K., *Ograniczenia i ryzyko inwestowania wynikające z finansów behawioralnych. Perspektywa inwestorów i ich doradców*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010.
40. Przesławska G., *Pokryzysowa debata w amerykańskiej ekonomii – wybrane wątki dyskursu*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2015.
41. Ratajczak M., *Ekonomia i edukacja ekonomiczna w dobie finansyzacji gospodarki*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.
42. Sadowski Z., *Współczesna gospodarka rynkowa a nauka ekonomii*, w: *Ekonomia i ekonomiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE Warszawa 2010.
43. Smejda M., *Teoretyczne kontrowersje wokół przedmiotu rachunkowości*, w: *Nauki ekonomiczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności*, red. B. Fiedor, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2015.
44. Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactw narodów*, PWN, Warszawa 1954.
45. Stiglitz J.E., *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
46. Stiglitz J.E., *Jazda bez trzymanki. Ameryka, wolne rynki i tonięcie gospodarki światowej*, PTE, Warszawa 2010.
47. Stiglitz J.E., *Wizja sprawiedliwej globalizacji. Propozycje uprawnień*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012.

48. Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2008.
49. Walińska E., Gad J., *Kluczowe narzędzia raportowania korporacyjnego w praktyce polskiego rynku kapitałowego – analiza przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 92(148).
50. Wilkin J., *Czy ekonomistom potrzebna jest filozofia*, w: *Ekonomia i ekonomici w czasach przemocy. Kluczowe problemy gospodarki*, red. E. Mączyńska, J. Wilkin, PTE, Warszawa 2010.
51. Wilkin J., *Ekonomia wolności i ekonomia zniewolenia. Kiedy ekonomia sprzyja poszerzeniu ludzkiej wolności, a kiedy ją ogranicza?*, w: *Modele ustroju społeczno-gospodarczego. Kontrowersje i dylematy*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE Warszawa 2015.
52. Wojtyna A., *Czy kryzys w teorii ekonomii jest głębszy niż w gospodarce*, w: *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, red. E. Mączyńska, IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa 2014.

21st Century Reporting: Evolution or Revolution

Summary

The article is aimed at showing the need for a new accounting pragmatism, especially in reporting. Reporting is not only a “way” to disclose and present the past of a business organisation but also a “way” to see the future. However, the future in the 21st century is a complex issue, which results from the reform of globalisation. At the end of the 20th century, economic globalisation placed material values above other values, in particular those like care for the natural environment or business ethics. The liberalisation of capital markets in the 1990s saw a short-term flow of speculative capital as a result of the Washington Consensus. The Washington Consensus was based on the theory of market economy, which assumed perfect information, perfect competition and perfect markets. This determined the status of accounting in economy, especially in the American economy.

The financial crisis at the turn of the 21st century came as an effect of mistaken assumptions of the Washington Consensus – the sustainable development is a new pragmatism of globalisation, i.e. the trajectory of activities, i.e. a long-term economic growth with the maintenance of good state of the natural environment and respect for the principles of business ethics. A new accounting pragmatism means a reduction in the asymmetry of information in favour of non-financial information. The implications of these postulates are under research, i.e. the analysis of the changes in economy, the changes in the way the global economy works and new trends in management. Hence, the research was based on debates about these changes, in particular about the reasons behind the financial crisis – the “degeneration” of financial reporting. The analysis of the economic literature allows for the statement that the new accounting pragmatism is a complex problem in the process of reform of globalisation.

Keywords: pragmatism of economy, pragmatism of accounting, integrated report, integrated reporting narrative
