

Radosław Kaluźny

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: radoslaw.kaluzny@ue.poznan.pl
ORCID: 0000-0001-7654-5400

Agnieszka Piechocka-Kaluźna

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: agnieszka.piechocka@ue.poznan.pl

KONCEPCJA PRAWDY W SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ WOBEC OCZEKIWAŃ WSPÓŁCZESNEJ GOSPODARKI

THE CONCEPT OF TRUTH IN FINANCIAL REPORTING AGAINST THE EXPECTATIONS OF CONTEMPORARY ECONOMY

DOI: 10.15611/pn.2018.522.13
JEL Classification: M40, M41, M48

Streszczenie: Jak dotychczas nie powstała jednoznaczna ostateczna definicja pojęcia prawdy, pomimo dokonywania wielu prób jej stworzenia w przeszłości. Z konsekwencjami braku powszechnie uznanej definicji prawdy zmagają się rzesza zarówno naukowców, jak i praktyków, związanych z rachunkowością, a szczególnie ze sprawozdawczością finansową. Trudno bowiem dostarczyć sprawozdania finansowe ukazujące prawdziwą sytuację ekonomiczno-finansową oraz wynik finansowy, skoro ciągle brakuje zgody, w jaki sposób określić ową prawdziwą kondycję przedsiębiorstwa. Celem artykułu jest próba ukazania sprawozdawczości finansowej we współczesnej gospodarce w świetle koncepcji prawdy znajdujących zastosowanie w innych niż ekonomia naukach społecznych. Tekst ten stanowić ma również próbę skłonienia do refleksji, w jakim kierunku powinny zmierzać prace nad rozwojem sprawozdawczości finansowej, aby nie zatrzymały się one, mając na horyzoncie utopijną, nieosiągalną wizję Shangri-La, lecz faktycznie pozwoliły osiągnąć stan bliski ideałowi. Zdaniem autorów stanem idealnym jest sprawozdawczość finansowa odzwierciedlająca prawdziwą kondycję podmiotu, będącą narracją historycznej rzeczywistości gospodarczej czyli jedynie „pamięcią” danego podmiotu zapewniającą, że określone zdarzenia w istocie wystąpiły.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, sprawozdanie finansowe, prawda, koncepcja prawdy w sprawozdawczości finansowej, prawda w rachunkowości.

Summary: There has been never one and only appropriate definition of truth, even though there were many attempts in the past. The masses of people, both researchers and practitioners related to accounting in general and financial reporting in particular, are struggling with the

consequences of lack of definition of truth. It is hardly possible to provide financial statements that present true financial standing and result for a certain period, if we still do not agree what such a true financial condition does mean. The aim of the paper is describing financial reporting role in contemporary economy basing on truth conceptions being applied in social sciences other than economics. The paper should make readers think about contemporary development of financial reporting, just to avoid reaching dead-end with a utopian vision of Shangri-La on horizon, but to give a chance to achieve an ideal that is true financial reporting instead. According to the authors, financial reporting is narrative of the historical economic reality of a particular entity. It should be just a “memory” of a given entity that ensures that certain events have really occurred.

Keywords: financial reporting, financial statement, truth, truth conception in financial reporting, truth in accounting.

1. Wstęp

Globalna gospodarka przechodzi aktualnie z fazy postindustrialnej w fazę opartą na wiedzy, w której niezwykle ważką rolę odgrywa dostarczanie informacji. Informacjami, które niemalże na co dzień wykorzystuje się przy podejmowaniu wszelakiego typu decyzji ekonomicznych, są z pewnością dane ilościowe i jakościowe (opisowe) zawarte w sprawozdaniach finansowych podmiotów gospodarczych. Dane te powodują więc znaczące skutki ekonomiczne dla odbiorców tychże sprawozdań. Istotnym jest zatem dostarczenie takich danych, które będą rzetelnym źródłem informacji pozwalających na podejmowanie racjonalnych decyzji przez różnego rodzaju odbiorców sprawozdań (tak zwanych interesariuszy). Współcześnie oczekuje się więc informacji odpowiednich. Aby móc działać, potrzebna jest bowiem informacja o środkach, stanowiąca pewien punkt wyjścia, jak również alternatywnych rozwiązań (por. [Gola 2016, s. 21-22]). Debaty na temat konieczności ukazywania prawdziwych sprawozdań finansowych nasilają się każdorazowo w okresie zawirowań gospodarczych. Przykładem były ożywione dyskusje na ten temat w trakcie kryzysu azjatyckiego 1997 roku, skandali rachunkowych, w tym zwłaszcza dotyczącym Enronu, z początku XXI wieku oraz w trakcie kryzysu finansowego 2008 roku [Leuz, Wysocki 2016, 1-2].

Jednym z fundamentalnych zagadnień, z jakimi zmaga się współczesna rachunkowość, jest z pewnością kwestia prezentowania prawdy w sprawozdaniach finansowych. Jak dotychczas, nie powstała jednoznaczna i ostateczna definicja pojęcia prawdy. Takiego konsensusu ciągle niestety nie ma, pomimo że próby zdefiniowania prawdy towarzyszą ludzkości już od tysięcy lat [Metzker 2003, s. 56]. Znaczenie terminu „prawda” jest rozważane w filozofii i religii od starożytności, co doprowadziło do powstania klasycznej i relatywistycznej (nieklasycznej) definicji prawdy. W podejściu pierwszym istotą jest zgodność myśli z rzeczywistością, w drugim zaś prawda jest uzależniona od jakiegoś ostatecznego kryterium [Piechocka-Kałużna 2014, s. 285].

Pytanie o to, czy sprawozdawczość finansowa winna dostarczać prawdy, w zasadzie wraca jak bumerang przy okazji odkrywania kolejnych skandali spowodowanych nieprawdziwym obrazem podmiotów (zwłaszcza dużych korporacji), nakreślonym w publikowanych przez nie sprawozdaniach finansowych. Znamienne jednak, że w samych aktach prawnych regulujących obszar rachunkowości, a szczególnie sprawozdawczości, sformułowania „prawda” czy „prawdziwie” zazwyczaj się nie używa. Co prawda, w dyrektywie regulującej rachunkowość w Unii Europejskiej w art. 4 ust. 3 polskiego jej tłumaczenia wskazuje się, że „roczne sprawozdanie finansowe przedstawia w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy (...)” (Dyrektywa UE 2013), co w języku angielskim określane jest jako „(...) *true and fair view* (...)”, jednak już w Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wskazuje się, że „celem sporządzania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jest dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, które są przydatne (*useful*) dla istniejących i przyszłych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli w podejmowaniu decyzji dotyczących dostarczania zasobów danej jednostki” [*Conceptual Framework* 2010, s. OB2].

Podobnie w polskiej ustawie o rachunkowości w art. 4 ust. 1 wskazuje, że „jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy” [Ustawa o rachunkowości 2018]. Ciekawy jest więc fakt, że w ustawie wprost nie odwołuje się do stwierdzenia, że jednostki mają po prostu prezentować prawdę. Oczywiście, wdraża się różne mechanizmy mające doprowadzić do tego, aby sprawozdawczość w sposób zgodny z prawem prezentowała kondycję danego podmiotu. Należy do nich zaliczyć zwłaszcza poddawanie sprawozdań finansowych (jakkolwiek nie wszystkich) obowiązkowemu zbadaniu przez certyfikowanych biegłych rewidentów. Nadal jednak kwestią otwartą jest nie tylko to, czy prawda w sprawozdawczości finansowej już faktycznie występuje, ale nawet to, czy w ogóle powinna występować. Może bowiem dojść do paradoksalnej sytuacji, w której nie będzie jednej i tylko jednej prawdy. Jeżeli bowiem przyjmie się założenie, że prawda w sprawozdawczości oznacza zgodność z regulacjami prawnymi to, biorąc pod uwagę, że w różnych krajach obowiązują mogą diametralnie różne przepisy sprawozdawczości, może się okazać, iż sprawozdanie, sporządzone zgodnie z takimi lokalnymi regulacjami, w jednym kraju będzie prawdziwe, lecz już w innych krajach – nie [Archer, McLeay 1990]. Stąd też płynie wniosek, że sprawozdawczość finansowa jest ściśle podatna na czynniki o charakterze krajowym, lokalnym, nie zaś uniwersalnym (por. [Radebaugh 1973; Belkaoui 1991]). Co więcej, często są to czynniki o charakterze przypadkowym, które ponadto mogą być w różny sposób interpretowane w sprawozdawczości finansowej.

2. Sprawozdawczość finansowa i prawda czy sprawozdawczość finansowa albo prawda

Rachunkowość oraz związana z nią profesja księgowego powstały kilkaset lat temu, jednak można stwierdzić, że prawdziwym impulsem przyczyniającym się do jej skokowego rozwoju był okres rewolucji przemysłowej, o czym pisze między innymi Jones (por. [Jones 1981]). Dzięki odgórnemu (państwowemu) zorganizowaniu zawodów księgowego i audytora oraz nadaniu im wewnętrznych statutów będących regulacjami wewnątrz korporacyjnymi, wskazującymi między innymi sposób dopuszczania do zawodu nowych osób, jednocześnie gwarantujących monopol na świadczenie tychże usług, doprowadzono również do wzrostu ich publicznego poważania. Jak wskazują Macintosh i Shearer przyczyną takiego wyróżniania tej grupy zawodowej było działanie w imię interesu ogółu społeczeństwa, które żywotnie zainteresowane jest uzyskaniem prawdziwych informacji o podmiotach gospodarczych. Wskazuje się wręcz, że nobilitacja księgowych jest efektem zawarcia przymierza pomiędzy nimi a społeczeństwem, przymierza, które zostało potwierdzone przez ogólnie obowiązujące standardy rachunkowości oraz rewizji (audytu), wprowadzone kodeksy etyki, a egzekwowane przez regulatorów rachunkowości [Macintosh, Shearer 2000, s. 609]. Niestety, w wyniku wielu nieprawidłowości spowodowanych przez księgowych sporządzających sprawozdania finansowe i audytorów je weryfikujących, profesja księgowego utraciła swoją estymę. Jedną z przyczyn takiego zachowania księgowych było lekceważenie roli odgrywanej przez nich względem społeczeństwa. Lista nieprawidłowości dotyczyła wielu obszarów sprawozdawczości finansowej, w tym zwłaszcza niezgodnych z prawem ujmowaniem, wyceną i prezentacją w obszarach wartości niematerialnych, konsolidacji, zapasów, a także prawidłowości stosowanych kursów walutowych, co w wielu przypadkach doprowadzało do zniekształcania (zwykle zawyżania) wartości składników majątkowych, co w nomenklaturze księgowej znane jest jako *windows dressing*. Odnosiło się to między innymi do niepoprawnego aktywowania kosztów błędnie kwalifikowanych jako wartość firmy i prezentowanych w wartościach niematerialnych, nieujmowania w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostek zależnych posiadających olbrzymie straty czy wręcz ujemne kapitały własne, niestosowania zasady ostrożnej wyceny przy wycenie zapasów wolnorotujących tracących swoją wartość, stosowania nieodpowiednich kursów wymiany walut czy w końcu zmiany metod wyceny aktywów bądź zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

Odwołując się do teorii symulacji sformułowanej przez Baudrillarda (por. [Baudrillard 1981]), można stwierdzić, że sprawozdawczość (będąca elementem rachunkowości) traktowana może być jako zestaw znaków (różnego typu) mających określone konotacje z rzeczywistością. Stąd też może ona przyjąć jeden z czterech typów:

1) być wiernym odzwierciedleniem tego, co ma przedstawiać (czyli według samego Baudrillarda stanowić tak zwany *symulakr*, będący w czystej postaci symulacją rzeczywistości),

- 2) być zniekształceniem rzeczywistości, w istocie ją przesłaniając,
- 3) być obrazem ukrywającym, że nie ma związku z rzeczywistością, którą ów znak ma reprezentować,
- 4) być w totalnym oderwaniu od jakiegokolwiek rzeczywistości.

W sprawozdawczości przykładem znaków pierwszego typu mogą być pozycje odzwierciedlające faktycznie posiadane składniki majątkowe, takie jak budynki czy też samochody. W tym przypadku sprawozdawczość (jako zestaw znaków) dokładnie ukazuje rzeczywistość, a więc posiadanie tychże budynków czy samochodów.

Przykładem znaków drugiego typu może być odejście od wykorzystania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych koncepcji wartości netto możliwej do uzyskania z likwidacji danego podmiotu na rzecz przyjęcia koncepcji trwałego zaangażowania i kontynuacji działalności. Wprowadzono wówczas konieczność dokonywania rozliczeń międzyokresowych kosztów, ich alokacji do różnych okresów, stworzono dochód netto, a więc coś, co ma symulować (ale już nie wiernie ukazywać) faktycznie uzyskany zysk z prowadzonej działalności. Można stwierdzić, że usankcjonowano w ten sposób ogólnie przyjęte fałszerstwo, ponieważ od tego momentu sprawozdawczość, jako system znaków, zaczęła zniekształcać rzeczywistość.

Trzecim typem znaków w przypadku rachunkowości jest zagadnienie podatku odroczonego. W tym przypadku rachunkowość wręcz ukrywa, że nie ma ani jednej faktycznej transakcji gospodarczej, która przyczyniłaby się do powstania aktywów lub rezerw związanych z podatkiem odroczonym. W istocie podatek odroczony wykazywany jako składnik pasywów nie jest zobowiązaniem (gdyż nic nie należy się urzędowi podatkowemu) ani też składnikiem kapitału własnego (gdyż jednostka nic z niego nie uzyskuje).

Jako ilustrację czwartego wymiaru rachunkowości, gdzie znaki ani nie przedstawiają prawdziwie, nie zniekształcają, ani też nie maskują braku rzeczywistości, lecz funkcjonują w pełnym od niej oderwaniu, można przywołać wycenę dla celów sprawozdawczych posiadanych instrumentów pochodnych. Wycena takich derywatów, bazująca na bieżącej cenie rynkowej (czyli podejściu *mark-to-market*), odwołuje się do oczekiwania wartości instrumentu bazowego (stanowiącego podstawę instrumentu pochodnego), którego cena z kolei opiera się na modelu finansowym, zazwyczaj oddziałując zwrotnie na cenę tegoż instrumentu bazowego. W efekcie stosowania wyceny *mark-to-market* powstaje składnik rozpoznawany aktualnie jako element skumulowanego całkowitego dochodu (w sprawozdawczości zgodnej z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej). Prowadzi to do powstania hiperrzeczywistości, w której znaki funkcjonują w oderwaniu od rzeczywistości, którą miały odzwierciedlać (por. [Macintosh, Shearer 2000, s. 614-615]).

Zdaniem Westa rachunkowość (*accounting*) związana jest z kontem, ale i relacją (*account*), która odzwierciedla zdarzenia, jakie zaszły wewnątrz danego podmiotu. Dlatego też w rachunkowości powinny znajdować się jedynie faktyczne obserwacje. O wiele bardziej wiarygodne jest bowiem zobrazowanie w sprawozdaniu finansowym fizycznie posiadanych składników majątkowych (takich jak przykładowo

budynki czy środki transportu) niż zawartych kontraktów na instrumenty pochodne, które w zasadzie wymagają przewidywania nieprzewidywalnego [West 2009, s. 16; Bayou i in. 2011, s. 116]. Stąd też współczesne podejście do rachunkowości, a w szczególności do sprawozdawczości, polegające na odwoływaniu się w wielu sytuacjach na osądzie księgowych na temat możliwych scenariuszy przyszłości, zamiast na „twardych” danych historycznych, oddala ją od imperatywu prezentowania prawdy.

McSweeney twierdzi, że koncepcja wiernej reprezentacji w sprawozdawczości finansowej (*faithful representation*) zasadza się na obiektywności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym [McSweeney 1997, s. 692]. Powstaje jednak pytanie, z czego wynika założenie, że wierna reprezentacja w sprawozdawczości jest niearbitralną prawdą. W literaturze można znaleźć przynajmniej dwie odpowiedzi na tak zadane pytanie. W pierwszym przypadku wskazuje się, że po prostu nie ma takiej prawdy. W drugim zaś, dowodzi się, że taka prawda owszem istnieje, ale może ona być dostrzeżona jedynie w oderwaniu od jakichkolwiek własnych doświadczeń oraz wpływów o charakterze kulturowym, historycznym czy jakichkolwiek innych [McSweeney 1997, s. 692]. Według McSweeney obiektywizm to „*regulative ideal*”, co można przetłumaczyć jako ideał jedynie regulującym, a obiektywizm wychodzący również poza regulacje. Według tego autora sprawozdawczość jest bowiem immanentnie naznaczona dwuznacznością przejawiającą się koniecznością przyjmowania niezliczonych założeń (szacunków), które księgowi muszą uwzględnić, aby przedstawić efekty zdarzeń gospodarczych w przygotowywanych sprawozdaniach finansowych.

Skoro możliwość uzyskania obiektywizmu jest „ideałem regulującym”, to taki ideał powinien decydować nie tylko o tym, w jaki sposób sprawozdawczość coś prezentuje, ale również co prezentuje [Bayou i in., s. 117]. W konsekwencji zjawiska gospodarcze, które nie mają szansy na obiektywne przedstawienie, nie powinny być w ogóle obejmowane systemem rachunkowości, a w szczególności sprawozdawczości. Jeżeli zaś możliwość osiągnięcia obiektywizmu przy prezentacji zjawisk gospodarczych w rachunkowości jest mało realna, to i możliwość weryfikacji informacji o tych zjawiskach jest również mało realna.

McCumber – językoznawca i filozof – zredefiniował kwestię prawdy w praktyce sprawozdawczości finansowej, podkreślając, że rozumienie możliwości osiągnięcia obiektywności jest użyteczniejsze i przyczynia się do zdobycia ideału, jakim jest prawda w sprawozdawczości. Jego zdaniem terażniejszość jest wynikiem sześciokierunkowych wzajemnych oddziaływań (*six-way interplay*). Sześciokierunkowych, gdyż każdy aspekt „czasowości” (określonej przez McCumbra w oryginalnym dziele słowem *temporality*), to jest przeszłość, terażniejszość oraz przyszłość, może występować w dwóch stanach (podejściach). W pierwszym z nich przeszłość obejmuje wszystkie zdarzenia, w tym te, z których zajścia nie zdajemy sobie nawet sprawy. Podobnie rzecz się ma w odniesieniu do terażniejszości, o której również nie wiemy wszystkiego, a zwłaszcza o przyszłości, która jest jedną wielką niewiadomą.

Z kolei w drugim podejściu (stanie) przeszłość, którą możemy opisać, jest tym, co na jej temat zostało stworzone w naszej psychice, pamięci. Sformułowanie „stworzone” nie jest tu bez znaczenia, gdyż zazwyczaj to, co pamiętamy (a więc widziane z naszej osobistej perspektywy), rzadko jest dokładnie tym, co się faktycznie obiektywnie zdarzyło. Przeżywana i doświadczana przez nas terażniejszość jest jedynie tym, o czym wiemy, że się w danym momencie zdarza. Zaś przewidywana przez nas przyszłość jest wynikiem ograniczonego kompilowania zdarzeń, jakie zaszły z naszym udziałem w przeszłości lub zdarzają się w terażniejszości. Zależności te zostały ukazane w tab. 1.

Tabela 1. Sześciokierunkowe wzajemne oddziaływanie McCumbera

Okres	Podejście pierwsze – obiektywne	Podejście drugie – subiektywne
Przeszłość	Wszystko, co się wydarzyło – z natury niepoznawalna w pełnym zakresie	Przydatna Osobista historia służąca do sytuowania siebie – to, co zapamiętane
Teraźniejszość	Wszystko, co się aktualnie dzieje – również niepoznawalna w pełnym zakresie	Możliwa do przedstawienia Zbiór zdarzeń, których wystąpienie właśnie sobie uświadamiamy
Przyszłość	Taka, o której nic nie wiadomo	Możliwa do przewidzenia To, co przewidywalne na podstawie podobieństwa do przeszłości i terażniejszości

Źródło: opracowanie własne na podstawie [McCumber 2005; Bayou i in. 2011].

Zdaniem McCumbera świat, w którym wszyscy żyjemy, opiera się na wielu różnorodnych zasadach i rządzi się swoim porządkiem. Zasady te nie mieszczą się jednak w wiernej replikacji prawdy, lecz tworzą pewien konstrukt, który określił słowem *situating* – sytuowanie. Dlatego też zagadnienia prawdy i fałszu powinny być stopniowalne i oceniane z perspektywy konkretnego odbiorcy. W takim samym więc stopniu, w jakim wszyscy jesteśmy w stanie ocenić, czy jedna rzecz jest większa od drugiej, bez konieczności wskazywania, co jest bezsprzecznie największe, można ocenić, iż jedno stwierdzenie jest prawdziwsze od innego, bez potrzeby określania, czy jest to prawda absolutna [McCumber 2005, s. 48].

Należy zatem zaprzestać poszukiwania rzeczy i stwierdzeń absolutnie prawdziwych na rzecz ustalenia stwierdzeń na tyle prawdziwych, na ile jest to możliwe. W sytuacji zaś, gdy w przyszłości okaże się, że uprzednie stwierdzenia nie są jednak prawdziwe, należy zobowiązać się do ponownego ich przeanalizowania. McCumber dowodzi też, że nie da się odzwierciedlać terażniejszości jako takiej, ale jedynie tę konkretną, którą osobiście mamy możliwość doświadczać. Dlatego też nie ma możliwości osiągnięcia stanu permanentnej i absolutnej prawdy. Prawdy danej raz na zawsze [McCumber 2005, s. 48-49].

Sytuowanie jako zdefiniowany wcześniej konstrukt odwołujący się do zasad, będzie się również odnosić do sfery działalności człowieka, jaką jest sprawozdawczość finansowa. Konieczność odnoszenia się do aspektu czasu w rachunkowości, w tym sprawozdawczości, jako systemie odzwierciedlenia rzeczywistości, jest wręcz oczywista. Samo księgowanie polega przecież na chronologicznym sytuowaniu skutków zajścia określonych zdarzeń (gospodarczych) „zapamiętanych” w danym podmiocie w różnych momentach od przeszłości do teraźniejszości. Z kolei w sprawozdaniach finansowych, będących efektem finalnym prowadzenia tejsze księgowości, wskazuje się, że w zależności od elementu, prezentuje się informacje „na określony moment (dzień)” lub też „za określony okres (rok)”. Rachunkowość powinna więc być swego rodzaju narracją zawierającą relację faktycznych działań danego podmiotu. Winna być jedynie „pamięcią” danego podmiotu, zapewniającą, że określone zdarzenia w istocie wystąpiły, zachowywaną w celu ustalenia ich rezultatów aż do teraźniejszości. Konsekwencje mogą zaś być różnego rodzaju – począwszy od wyliczenia wymiaru podatku, przez podjęcie decyzji o dodatkowym wynagrodzeniu dla określonej grupy pracowników, bądź przeciwnie o czymś zwolnieniu, a skończywszy chociażby na wykryciu działań stanowiących naruszenie prawa [Bayou i in. 2011, s. 118]. Podsumowując, można powiedzieć, że rachunkowość (a więc i sprawozdawczość będąca jej elementem składowym) powinna być postrzegana jako formalna pamięć dostarczająca informacji na temat użytecznej przeszłości danego podmiotu.

Idąc tym tropem, należy zatem wskazać, że prezentowana przez regulatorów rachunkowości tendencja, aby przyszłość sytuować (odzwierciedlać) w teraźniejszości, czego najjaskrawszym przykładem jest wprowadzanie w wielu obszarach konieczności stosowania wyceny opartej na wartości godziwej, jest pogwałceniem pierwotnej idei rachunkowości – odzwierciedlenia jedynie faktycznie zawartych zdarzeń. Cóż otrzymuje się w zamian? Odbiorca sprawozdania finansowego otrzymuje nieład, w którym przeszłość, teraźniejszość oraz przyszłość są splątane w jednym. Odwołując się do tab. 1, należy stwierdzić, że ów bałagan jest efektem próby przesunięcia funkcji rachunkowości z górnego prawego narożnika, do dolnego lewego, co ukazano w tab. 2.

Oczywiście, wszyscy zdają sobie sprawę, że rachunkowość, w tym również sprawozdawczość finansowa, a w zasadzie osoby z nią związane i wykonujące profesję księgowego, w ciągu ostatnich dekad zachowywały się w sposób nieodpowiedzialny (niektórzy wręcz twierdzą, że skandaliczny). A zatem, zanim będzie już na to za późno, należy ją (sprawozdawczość), czy też raczej go (zawód księgowego), oczyścić, zwłaszcza poprzez przywrócenie mu instytucji ładu moralnego. Jedynie dzięki temu możliwe będzie doczekanie czasów, w których księgowi dostarczają prawdę, prawdziwe i uczciwe informacje finansowe odzwierciedlające realne wydarzenia gospodarcze. Narzędzia wspomagające taki kierunek zmian, jakie można by zastosować, to przede wszystkim poddawanie sprawozdań finansowych kontroli (audytowi), nadzór ze strony regulatorów rynku, czy też dotkliwe i nieuchronne kary za niestosowanie się do nowych warunków [Leuz, Wysocki 2016, s. 106-107].

Tabela 2. Tendencje regulatorów współczesnej rachunkowości

Okres	Podejście pierwsze – obiektywne	Podejście drugie – subiektywne
Przeszłość	Wszystko, co się wydarzyło – z natury niepoznawalna w pełnym zakresie	Przydatna Osobista historia służąca do sytuowania siebie – to, co zapamiętane
Teraźniejszość	Wszystko, co się aktualnie dzieje – również niepoznawalna w pełnym zakresie	Możliwa do przedstawienia Zbiór zdarzeń, których wystąpienie właśnie sobie uświadamiamy
Przyszłość	Taka, o której nic nie wiadomo	Możliwa do przewidzenia To, co przewidywalne na podstawie podobieństwa do przeszłości i teraźniejszości

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Bayou i in. 2011].

3. Wnioski

Ze względu na aktualny sposób postrzegania sprawozdawczości finansowej i jej usytuowanie na gruncie koncepcji Baudillarda powstaje pytanie, może nawet retoryczne, czy nie powinno się wrócić do korzeni. Pytanie o to, czy księgi rachunkowe oraz powstające na ich podstawie sprawozdania finansowe nie powinny dokumentować jednak tylko tego, w jaki sposób przeszłość podmiotu stała się jego teraźniejszością. Czy nie powinno się prezentować tego, w jaki sposób przeprowadzone operacje gospodarcze stały się aktualną kondycją finansową podmiotu oraz jak przeszłe zdarzenia gospodarcze, które przecież faktycznie wystąpiły, wpłynęły na aktualną kondycję finansową podmiotu? Czy nie jest tak, że dopiero po spełnieniu tego podstawowego założenia, ponownie będzie można wrócić do korzeni (pierwszego stanu według Baudillarda) i osiągnąć prawdę *per se*? Prawdę, która niezależnie od tego, w jaki sposób ją definiujemy, stanowi podstawę do naszych ocen o stanie rzeczy. Wydaje się, że będzie to możliwe jedynie wówczas, gdy sprawozdawczość finansowa będzie reprezentowała (*re-present*) rzeczywistość gospodarczą wolną od jakiegokolwiek i czyjejkolwiek interpretacji [McSweeney 1997, s. 691], a po prostu odzwierciedli niczym nieskażone fakty. Nie będzie więc wystarczające odwołanie się do stwierdzenia, że sprawozdawczość finansowa prowadzona jest zgodnie z ogólnie przyjętymi regulacjami, jeżeli same regulacje nie będą reprezentowały prawdy. Przyjmując bowiem, że sprawozdawczość finansowa jest, a przynajmniej powinna być, narracją historycznej rzeczywistości gospodarczej konkretnego podmiotu, należy pamiętać, że, jak stwierdził McCumber, „im ważniejsze i bardziej istotne pomija się fakty, tym bardziej wadliwa jest narracja” [McCumber 2005, s. 81].

Jeżeli uzyska się zgodę, że właśnie w tym kierunku należy zmieniać rachunkowość, nie można pozostać obojętnym na wyzwania teraźniejszości, w tym zwłaszcza na aktualną postawę społeczeństwa, które w coraz mniejszym stopniu jest zainteresowane historią (nie tylko zresztą historią w odniesieniu do rachunkowości), lecz skupia się na „tu i teraz” bez oglądania się na to, co już minęło [Gomes i in. 2011, 389-390]. Jak bowiem stwierdził Warren: „(...) historia nie może dać nam programu na przyszłość, ale może dać nam pełniejsze zrozumienie nas samych i naszego wspólnego człowieczeństwa, tak abyśmy mogli lepiej stawić czoła przyszłości” [Warren 1961, s. 100]. W przypadku sprawozdawczości finansowej najważniejszym testem jej sprawności jest po prostu sprawdzenie, czy „relacjonuje” ona zdarzenia takimi, jakie one w istocie były [Solomons 1989, s. 8], a więc czy sprawozdania finansowe zaliczają się do pierwszego zestawu znaków w rozumieniu Baudrillarda.

Literatura

- Archer S., McLeay S., 1990, *Audit Reports on the Financial Statement of European Multinational Companies*, ICAEW, London.
- Baudrillard J., 1981, *Simulacra et Simulation*, Galilee, Paris.
- Bayou M.E., Reinstein A., Williams P.F., 2011, *To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting*, *Accounting, Organizations and Society*, 36, s.109-124.
- Belkaoui A., 1991, *Cultural studies and accounting research*. Report of the Cultural Studies and Accounting Research Committee, *Advances in International Accounting*.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. U. UE L 182/19 z 29.06.2013.
- Gola M., 2016, *Konotacje pojęcia ekonomia informacji*, *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów / Szkoła Główna Handlowa*, zeszyt 150, s. 9-30.
- Gomes D., Carnegie G.D., Napier C.J., Parker L.D., West B., 2011, *Does accounting history matter?* *Accounting History*, vol. 16, issue 4, s. 389-402.
- Jones E., 1981, *Accountancy and the British Economy: 1940-1980*, Batsford, London.
- Leuz C., Wysocki P., 2016, *The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research*, ECGI Working Paper Series in Law, Working Paper N°. 306/2016.
- Macintosh N., Shearer T., 2000, *The accounting profession today: A poststructuralist critique*, *Critical Perspective on Accounting*, 11, s. 607-626.
- McCumber J., 2005, *Reshaping Reason: Toward a New Philosophy*, Indiana University Press, Bloomington.
- McSweeney B., 1997, *The unbearable ambiguity of accounting*, *Accounting, Organizations, and Society*, 22(7), s. 691-712.
- Metzker C., 2003, *The truth, the who truth and nothing but the truth in financial reporting*, *AFP Exchange*; Bethesda, tom 23, nr 1, s. 56-58.
- Piechocka-Kałużna A., 2014, *Wykorzystanie metody teorii ugruntowanej w nauce rachunkowości na przykładzie badań na prawdą w sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

- Radebaugh R.H., 1973, *Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru*, The International Journal of Accounting: Education and Research, s. 39-56.
- Solomons D., 1989, *Guidelines for financial reporting: a paper prepared for the research board of the Institute of Chartered Accountants of England and Wales and address to the Accounting Standards Committee*, ICAEW, London.
- The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010, International Accounting Standards Board, London.
- The Unbearable Ambiguity of Accounting*. Available from: https://www.researchgate.net/publication/4877648_The_Unbearable_Ambiguity_of_Accounting [accessed Mar 24 2018].
- Ustawa z dnia 29.09.2018 roku o rachunkowości, Dz. U. z 2018 roku, poz. 395 z późniejszymi zmianami.
- Warren R.P., 1961, *The Legacy of the Civil War*, Random House, New York.
- West B., 2009, *What is accounting?*, Working paper University of Ballarat.