



## Marek Masztalerz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Wydział Zarządzania  
Katedra Rachunkowości  
marek.masztalerz@ue.poznan.pl

# O NARRACJACH W RACHUNKOWOŚCI, CZYLI JAK ZARZĄDZAĆ WRAŻENIEM

**Streszczenie:** Punktem wyjścia artykułu jest obserwacja, że komunikacja w rachunkowości staje się coraz bardziej narracyjna, co rodzi pytanie o przyczyny i możliwe skutki. Najpierw omówiono związki między językiem a rachunkowością. Relacje te przedstawiono w dwóch aspektach: z jednej strony rachunkowość jako język (biznesu), a z drugiej – język (naturalny) w rachunkowości. Następnie poddano analizie zjawisko rosnącego znaczenia języka i narracji w rachunkowości oraz zidentyfikowano siedem czynników rozwoju. Uznawszy, że narracje odgrywają coraz ważniejszą rolę w komunikacji w rachunkowości, przedstawiono sposoby wykorzystania narracji do kreowania obrazu jednostki i zarządzania wrażeniem. Na koniec sformułowano wnioski z przeprowadzonych rozważań i wskazano kierunki dalszych badań.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, sprawozdawczość, narracja, zarządzanie wrażeniem.

## Wprowadzenie

W powszechnym odbiorze rachunkowość jest z reguły traktowana jako dziedzina „ściśła i techniczna” ze względu na fakt, że jednym z jej podstawowych zadań jest gromadzenie oraz przetwarzanie informacji o sytuacji finansowej jednostki gospodarczej. Nie da się jednak zignorować faktu, że w swej historii rachunkowość zawsze była mniej lub bardziej bezpośrednio związana również z językiem i narracją, chociaż przez długi czas dominował model raportowania głównie za pomocą zestawień liczbowych (np. sprawozdania finansowe, raporty kontrolno-wynikowe z wykonania budżetu). Ewentualne narracje ograniczały się do informacji dodatkowych, umieszczanych w sprawozdaniach finansowych, tj. not objaśniających czy opisu przyjętej polityki (zasad) rachun-

kowości. W ostatnich dekadach obserwuje się „zwrot narracyjny” w komunikacji w rachunkowości, która zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym nie może być, zdaniem autora, dłużej postrzegana tylko w kategoriach „twardej” i „ściśle technicznej” dziedziny opartej wyłącznie na liczbach<sup>1</sup>. W rachunkowości coraz częściej i chętniej posługuje się językiem i opisem słownym z różnych powodów (omówionych w dalszej części artykułu).

Narracje są obecne w każdym z trzech członów rachunkowości, tj. teorii, polityce i praktyce: w raportach wewnętrznych i zarządczych, sprawozdaniach finansowych, raportach odpowiedzialności społecznej, sprawozdaniach zintegrowanych, tekstach aktów prawnych normujących rachunkowość, standardach i wytycznych wydawanych przez organizacje profesjonalne czy wreszcie w podręcznikach rachunkowości, czasopismach i monografiach. W dalszej części artykułu przedmiotem zainteresowania będą przede wszystkim narracje obecne w praktyce rachunkowości, szczególnie w raportach (różnego typu) będących nośnikiem informacji generowanych w systemie rachunkowości dla różnych grup użytkowników.

Celem artykułu jest z jednej strony identyfikacja czynników rozwoju narracji w komunikacji w rachunkowości, a z drugiej przedstawienie możliwości i sposobów wykorzystania narracji w zarządzaniu wrażeniem (*impression management*), w tym w kreowaniu wizerunku, budowaniu reputacji oraz legitymizacji organizacji. Do realizacji tak sformułowanego celu wykorzystano głównie metodę analizy opisowej różnych źródeł bibliograficznych, a także metodę syntezy do zaprezentowania wniosków z przeprowadzonych badań i rozważań.

## 1. O języku (w) rachunkowości

Rachunkowość, jak już wspomniano, od wieków była (i nadal jest) związana z językiem. Relacje te można, zdaniem autora, rozpatrywać na dwa różne sposoby, tzn. mówić o „języku rachunkowości” (*per se*) lub o „języku (naturalnym) w rachunkowości”. W pierwszym przypadku chodzi o postrzeganie rachunkowości jako systemu znaków konwencjonalnych oraz narzędzia komunikacji (w myśl powszechnie akceptowanej tezy, że rachunkowość jest językiem biznesu). Drugi przypadek dotyczy wykorzystania języka (a w szczególności narracji) w rachunkowości (na podstawie teorii, polityki i praktyki). Pierwszy

---

<sup>1</sup> Oprócz wykorzystywania coraz dłuższych opisów, szczególnie w raportach generowanych przez system rachunkowości, obserwuje się także coraz szersze zastosowanie wizualnych środków komunikacji, takich jak: wykresy, grafy, schematy, rysunki i fotografie.

wymieniony aspekt został przeanalizowany przez autora tego artykułu, który zidentyfikował cztery podejścia do rachunkowości jako języka:

- 1) podejście strukturalne, w którym rachunkowość rozpatruje się jako język, gdyż jest systemem znaków konwencjonalnych, ma podobną budowę („słownik i gramatyka”) oraz umożliwia – jako system uniwersalny – wyrażanie (prawie) dowolnej treści;
- 2) podejście funkcjonalne, w którym rachunkowość traktuje się (podobnie jak język naturalny) jako narzędzie komunikacji pomiędzy nadawcą a odbiorcą;
- 3) podejście semiotyczne, wedle którego rachunkowość jest systemem znaków, które można analizować w wymiarze semantycznym (sens i znaczenie), syntaktycznym (składnia i logika) oraz pragmatycznym (oddziaływanie na odbiorcę);
- 4) podejście społeczne, w którym rachunkowość można postrzegać z perspektywy filozofii lub socjologii języka jako zjawisko oraz produkt społeczny i kulturowy, w tym m.in. jako narzędzie kreowania (konstruowania) obrazu rzeczywistości oraz jego komunikowania [Masztalerz, 2013].

Drugi aspekt lingwistyczny („język w rachunkowości”) dotyczy kwestii wykorzystania języka naturalnego (w szczególności narracji) w teorii, polityce i praktyce rachunkowości. Posługując się przedstawioną wyżej typologią podejść do badania rachunkowości jako języka, kwestie stosowania języka naturalnego w rachunkowości (niezależnie od tego, czy przedmiotem analizy jest jej teoria, polityka czy praktyka) można rozpatrywać, *per analogiam*, również w czterech podejściach:

- 1) podejście strukturalne, zgodnie z którym celem stosowania języka w rachunkowości jest nazywanie i definiowanie pojęć i metod oraz opis rzeczywistości gospodarczej, w tym transakcji i innych zdarzeń, których skutki odzwierciedla rachunkowość;
- 2) podejście funkcjonalne, w którym rachunkowość wykorzystuje język naturalny (w tym narracje) w celu przekazywania informacji oraz komunikacji z użytkownikami, np. między twórcą standardów rachunkowości a księgowym, czy między księgowym a inwestorem, menedżerem lub innym odbiorcą raportu;
- 3) podejście semiotyczne, w którym język i narracje w rachunkowości służą do tworzenia znaczeń, konstruowania obrazu rzeczywistości, a także zarządzania wrażeniem, tj. wywierania wpływu na sposób postrzegania opisywanej rzeczywistości przez odbiorcę komunikatu;
- 4) podejście społeczne, w którym język w rachunkowości jest z jednej strony narzędziem gromadzenia wiedzy i doświadczeń oraz integrowania danej spo-

łeczności (np. w ramach organizacji czy środowiska naukowego lub zawodowego), lecz z drugiej strony jest narzędziem społecznego konstruowania rzeczywistości w celu zdobycia, potwierdzenia lub utrzymania dominacji w wymiarze ekonomicznym, politycznym, kulturowym lub społecznym.

## **2. O rozwoju narracji w rachunkowości**

Kluczowymi kwestiami, pojawiającymi się w rozważaniach o wykorzystaniu języka w rachunkowości, są przesłanki i przyczyny rosnącego znaczenia narracji w procesie komunikacji w rachunkowości. Zdaniem autora można wyróżnić tutaj co najmniej siedem czynników:

- 1) wzrost złożoności zjawisk gospodarczych,
- 2) rosnące potrzeby informacyjne użytkowników,
- 3) postępujący rozwój standardów rachunkowości,
- 4) odchodzenie od reguł na rzecz zasad,
- 5) regulacje i wytyczne organizacji zawodowych,
- 6) wzrost znaczenia raportowania zintegrowanego,
- 7) odchodzenie od przekazywania informacji na rzecz komunikacji.

Zjawiska gospodarcze, będące przedmiotem zainteresowania w rachunkowości, stają się z czasem coraz bardziej złożone. Aby zapewnić zrozumiałość informacji przekazywanych użytkownikom, konieczne jest zatem umieszczanie w raportach dodatkowych wyjaśnień słownych. Sami użytkownicy informacji, mając świadomość rosnącej złożoności otaczającej ich rzeczywistości ekonomicznej, istotnie rozszerzają zakres swoich potrzeb informacyjnych, by móc kompleksowo zrozumieć i właściwie ocenić sytuację ekonomiczną jednostki. W tym celu oczekują ze strony jednostki raportującej nie tylko szerszego zakresu ujawnień, lecz również dodatkowych objaśnień, umożliwiających poprawną interpretację. W odpowiedzi na rosnące potrzeby informacyjne użytkowników informacji wiele organizacji profesjonalnych wydaje standardy i wytyczne, które mają wpływ na wzrost wykorzystania narracji w praktyce rachunkowości. Najbardziej jaskrawym przykładem jest rozwój standardów rachunkowości, w szczególności MSSF. Od 2001 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydawała przeciętnie jeden nowy standard rocznie, nie wspominając o aktualizacjach wydawanych wcześniej MSR. Aktualny oficjalny tekst MSSF, wraz z uzasadnieniami wniosków, wytycznymi stosowania i przykładami ilustrującymi, liczy ponad 3500 stron i niewątpliwie liczba ta będzie rosła w przyszłości. Wpływ MSSF na wzrost znaczenia narracji w sprawozdaniach finansowych jest dwutorowy: z jednej strony standardy nakładają na jednostki ra-

portujące coraz więcej obowiązków w zakresie ujawnień w notach objaśniających (np. w zakresie stosowanych zasad rachunkowości, przyjętych założeń przy szacowaniu wartości, stosowania profesjonalnego osądu), a z drugiej strony zachęcają jednostki do sporządzania (nieobowiązkowego) komentarza zarządu, będącego opisowym (narracyjnym) raportem na temat sytuacji i dokonań jednostki oraz jej rozwoju [IASB, 2010].

Kolejnym czynnikiem determinującym wzrost znaczenia opisu słownego w rachunkowości jest zauważalne w procesie standaryzacji rachunkowości odchodzić od rachunkowości opartej na regułach (*rules-based accounting*) w kierunku rachunkowości opartej na zasadach (*principles-based accounting*). Zgodnie z tym drugim podejściem standardy rachunkowości nie mają na celu uregulowania ujęcia księgowego i sprawozdawczego wszystkich możliwych zjawisk lub zdarzeń gospodarczych, lecz raczej wskazywanie ogólnych zasad skoncentrowanych na osiągnięciu celu rachunkowości [Masztalerz, 2012]. Stosowanie standardów rachunkowości opartych na zasadach wymaga wykorzystania profesjonalnego osądu, a co za tym idzie, użycia słownego opisu w celu wyjaśnienia i uzasadnienia zastosowanej polityki rachunkowości oraz wszelkich założeń i szacunków przyjętych w procesie przygotowywania informacji dla ich użytkowników.

Rosnące znaczenie narracji w procesie komunikacji w rachunkowości jest widoczne nie tylko w obszarze sprawozdawczości finansowej. Istotnym czynnikiem są również różnego rodzaju regulacje oraz wytyczne wydawane przez organizacje zawodowe, czego doskonałym przykładem są *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej*, opublikowane w 2014 r. wspólnie przez dwie międzynarodowe instytucje, tj. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) i American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Zgodnie z tym dokumentem liczby zazwyczaj wymagają objaśnienia, dlatego rachunkowość zarządcza ma za zadanie przełożyć liczby na zrozumiałą dla użytkownika analizę opisową [CIMA i AICPA, 2014]. Innym przykładem są regulacje odnoszące się do raportowania w przedsiębiorstwach zrównoważonych i odpowiedzialnych społecznie, w tym w szczególności (ale nie tylko) raportowania zintegrowanego, promowanego przez International Integrated Reporting Committee (IIRC). Tego typu raporty zawierają zarówno informacje o charakterze ilościowym, jak i jakościowym, ponieważ liczby oraz wskaźniki wymagają słownego opisu (dla zapewnienia efektywnej komunikacji), a z kolei narracja potrzebuje liczb dla wsparcia i uzasadnienia komentarza słownego.

Wspólnym mianownikiem wielu powstających w ostatnich latach regulacji wydawanych przez organizacje zawodowe jest koncentracja na komunikacji, rozumianej szerzej niż tylko jako przekazywanie informacji [Masztalerz, 2015]. Przykładowo, najnowsza definicja sformułowana przez American Institute of Management Accountants (IMA) odchodzi od rozumienia rachunkowości zarządczej jako procesu dostarczania informacji i kładzie nacisk na aktywną rolę specjalistów z rachunkowości zarządczej jako partnerów w podejmowaniu decyzji [IMA, 2008]. Z kolei CIMA i AICPA [2014] mocno podkreślają kluczowe znaczenie dwustronnej komunikacji w rachunkowości zarządczej, jak również wskazują, że niezbędnym elementem tego procesu są teksty (narracje) objaśniające, umożliwiające głęboki wgląd w finansowe i niefinansowe dokonania jednostki oraz jej perspektywy na przyszłość.

### 3. O narracyjnym kreowaniu obrazu w rachunkowości

Kreowanie obrazu w rachunkowości, a w szczególności w raportach finansowych skierowanych do zewnętrznych użytkowników, kojarzy się najczęściej z tzw. kreatywną rachunkowością<sup>2</sup>, której istota polega na takim zastosowaniu zasad i metod ujmowania, pomiaru, wyceny oraz prezentacji transakcji i zdarzeń, aby w sprawozdaniu finansowym przedstawić pożądaną (z punktu widzenia celów jednostki) sytuację ekonomiczną. Tego typu zabiegi zmierzające do kreowania obrazu jednostki mogą być (i są) analizowane w ramach podejść: strukturalnego, funkcjonalnego, semiotycznego czy społecznego do „rachunkowości jako języka (biznesu)”.

Znacznie mniej uwagi poświęca się w badaniach naukowych kwestii kreowania obrazu w rachunkowości za pomocą języka naturalnego. Mniejsze zainteresowanie problematyką wykorzystania języka (jak również innych, np. wizualnych środków komunikacji) w rachunkowości wynika najprawdopodobniej z tego, że badania takie z założenia muszą mieć charakter interdyscyplinarny i wymagają znajomości podstaw teoretycznych oraz metod badawczych właściwych dla innych nauk (społecznych i humanistycznych), takich jak np. semiotyka czy lingwistyka.

---

<sup>2</sup> Ze względu na cel artykułu pominięto w tym miejscu kwestię relacji pomiędzy kreatywną a agresywną rachunkowością. W kolejnych akapitach „kreowanie obrazu” (oraz wszelkie pochodne sformułowania) są używane w sensie tworzenia obrazu sytuacji jednostki niezależnie od tego, czy „kreowanie obrazu” ma wymiar pozytywny (zwiększenie przejrzystości, zrozumiałości, przydatności, użyteczności), czy też negatywny (manipulacja, wprowadzanie w błąd, kłamstwo lub oszustwo).

Narracje w rachunkowości są wciąż otwartym (i szerokim) polem do badań naukowych, co podkreślają badacze, którzy w ostatnich latach aktywnie zajmowali się tym obszarem. V. Beattie, B. McInnes i S. Fearnley [2004] podjęli (udaną) próbę opracowania metodologii analizy i oceny narracji w rachunkowości oraz przedstawili koncepcję wspomaganą komputerowo analizy jakościowej (za pomocą kodowania) dobrowolnych ujawnień narracyjnych w raportach rocznych spółek w czterech wymiarach: przeszłość – przyszłość, dane finansowe – dane niefinansowe, informacje ilościowe (pomiar lub zmiana) – informacje nieilościowe (fakt lub opinia) oraz „temat” ujawnień (np. finanse, analiza zarządcza, strategia i cele)<sup>3</sup>.

Nieco odmienny charakter rozważań przyjęli N.M. Brennan i D.M. Merkl-Davies [2011, 2013], którzy skupili się na kwestii możliwości wykorzystania (jak również badania) narracji w „zarządzaniu wrażeniem” (*impression management*), tj. w budowaniu pożądanego obrazu jednostki raportującej. Wyszli oni z założenia, że narracje (a także ich brak) mogą być wykorzystane w rachunkowości w celu zarządzania wrażeniem, co w konsekwencji może prowadzić z jednej strony do obniżenia jakości sprawozdawczości, a z drugiej – do błędnych alokacji kapitałowych (jeśli użytkownicy informacji są podatni na zarządzanie wrażeniem). Do obszarów zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości zaliczyli budowanie reputacji (czy stabilnego w czasie osądu organizacji), kreowanie wizerunku (czyli dynamicznego postrzegania określonych aspektów organizacji, jak np. wizerunek rynkowy czy finansowy) oraz legitymizację (czyli osąd, czy organizacja działa zgodnie z powszechnie przyjętymi w społeczeństwie normami i zasadami). N.M. Brennan i D.M. Merkl-Davies [2013] przedstawili oraz przeanalizowali cztery perspektywy badań nad zarządzaniem wrażeniem, tj. ekonomiczną, psychologiczną, socjologiczną i krytyczną. Zidentyfikowali i zilustrowali przykładami siedem zabiegów komunikacyjnych, ułatwiających zarządzanie wrażeniem w sprawozdawczości finansowej:

- 1) manipulowanie czytelnością, polegające na tym, że w raportach używa się skomplikowanego języka w celu zaciemnienia obrazu, szczególnie w przypadku złych wyników działalności jednostki,
- 2) manipulowanie retoryczne w celu zwiększania wiarygodności jednostki oraz podnoszenia zaufania ze strony użytkowników,

---

<sup>3</sup> Proponowana metodologia mieści się w pozytywistycznym paradygmacie „głównego nurtu”, zorientowanym na badanie obiektywnie istniejącej społecznej rzeczywistości [Masztalerz, 2011]. W kolejnych latach V. Beattie [2014] zasugerowała potrzebę podjęcia badań nad narracjami w sprawozdawczości również w ramach paradygmatów „alternatywnych” (tj. interpretacyjnego i krytycznego).

- 3) manipulowanie tematyczne, związane z eksponowaniem w raportach wiadomości „dobrych” i bagatelizowaniem wiadomości „złych”,
- 4) manipulowanie wizualne i strukturalne, polegające na wykorzystaniu odpowiednich środków graficznych (jak np. krój, wielkość i kolor pisma, aranżacja tekstu) w celu skupienia lub odwrócenia uwagi,
- 5) porównywanie dokonań (wyników), którego istotą jest dobór takich okresów porównawczych (rok lub więcej), aby przedstawić jednostkę w jak najlepszym świetle,
- 6) selektywność wyników finansowych, sprowadzająca się do koncentrowania się w narracji na wybranych (najkorzystniejszych dla prezentacji sytuacji jednostki) poziomach zysku,
- 7) przypisywanie dokonań, tj. przedstawianie pozytywnych rezultatów jako zasług jednostki, a negatywnych – jako skutku czynników zewnętrznych niezależnych od jednostki.

Przedstawiony katalog środków wspomagających zarządzanie wrażeniem nie wyczerpuje, zdaniem autora, wszystkich możliwości i powinien być w przyszłości rozwijany na podstawie wyników badań empirycznych.

## **Podsumowanie**

Relacje między językiem a rachunkowością są bliskie, lecz skomplikowane. Z jednej strony rachunkowość jest językiem biznesu (tj. tak jak język, służy np. komunikacji), a z drugiej strony język (naturalny) zyskuje na znaczeniu w komunikacji w teorii, polityce i praktyce rachunkowości. Rozwój narracji w rachunkowości wynika z wielu przyczyn, których pierwotnym źródłem jest wzrost złożoności rzeczywistości ekonomicznej, implikujący wzrost oczekiwań informacyjnych użytkowników oraz przyspieszenie tempa rozwoju standardów i wytycznych.

Coraz szersze wykorzystywanie narracji w sprawozdawczości (finansowej, zarządczej czy zintegrowanej) wiąże się niewątpliwie z korzyściami dla twórców i użytkowników informacji, narracje bowiem dają możliwość kompleksowego objaśnienia sytuacji finansowej jednostki, jej dokonań oraz perspektyw na przyszłość. Narracje mogą zostać jednak wykorzystane w zupełnie innym celu, tj. jako narzędzie manipulacji oraz zarządzania wrażeniem. Szczególnie, że np. w praktyce rachunkowości (głównie w raportach rocznych) narracje są „wygodniejsze” i „bezpieczniejsze” z punktu widzenia twórcy informacji, niż stosowanie technik kreatywnej lub agresywnej rachunkowości.



Postępujący rozwój zastosowania narracji w rachunkowości oraz ryzyko ich wykorzystania w nieetyczny sposób powinny zachęcać do podejmowania badań w tym obszarze. Szczególnie potrzebne, zdaniem autora, będą interdyscyplinarne badania umiejscowione w paradygmacie krytycznym i interpretacyjnym, skoncentrowane na identyfikowaniu metod wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w rachunkowości, zarówno na podstawie praktyki, jak i w obszarze polityki i teorii, w których narracje również mogą służyć ukrytym celom.

## Literatura

- Beattie V. (2014), *Accounting Narratives and the Narrative Turn in Accounting Research: Issues, Theory, Methodology and a Research Framework*, "The British Accounting Review", Vol. 46, No. 2.
- Beattie V., McInnes B., Fearnley S. (2004), *A Methodology for Analysing and Evaluating Narratives in Annual Reports: A Comprehensive Descriptive Profile and Metrics for Disclosure Quality Attributes*, "Accounting Forum", No. 28.
- Brennan N.M., Merkl-Davies D.M. (2011), *A Conceptual Framework of Impression Management: New Insights from Psychology, Sociology, and Critical Perspective*, "Accounting and Business Research", Vol. 41, No. 5.
- Brennan N.M., Merkl-Davies D.M. (2013), *Accounting Narratives and Impression Management* [w:] L. Jack, J. Davison, R. Craig (eds.), *The Routledge Companion to Accounting Communication*, Routledge, Londyn.
- CIMA, AICPA (2014), *Global Management Accounting Principles*, Chartered Institute of Management Accountants.
- IMA (2008), *Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants.
- IASB (2010), International Accounting Standards Board.
- Masztalerz M. (2011), *Typologie paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu”, nr 191.
- Masztalerz M. (2012), *O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66.
- Masztalerz M. (2013), *Rachunkowość w świetle językoznawstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71.
- Masztalerz M. (2015), *Komunikacja w rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 399.

## **ON ACCOUNTING NARRATIVES OR HOW TO MANAGE IMPRESSION**

**Summary:** Accounting communication has been becoming more and more narrative, which raises the question about the causes and consequences. Firstly, the relations between language and accounting are discussed. Two aspects of these relations are shown: accounting as a language (of business), and (natural) language in accounting. Then the phenomenon of the increasing importance of language and narratives in accounting is analysed, and seven factors of this development are identified. Considering that narratives play an increasingly important role in the accounting communication, methods of how to use narratives in image creation and impression management are presented. Finally, synthetic conclusions are made and possible directions for future research are indicated.

**Keywords:** accounting, reporting, narratives, impression management.