

Katarzyna Czajkowska

<https://orcid.org/0000-0002-5118-9021>

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Instytut Rachunkowości i Zarządzania
Finansami, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

katarzyna.czajkowska@ue.poznan.pl

NARRACJE W RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie istoty i genezy narracji w rachunkowości oraz ocenę jej rozwoju. Dla realizacji tak sformułowanego celu wykorzystano metodę krytycznej analizy opisowej oraz metodę syntezy. Następnie zwrócono uwagę na terminologię związaną z występowaniem narracji w rachunkowości oraz zaproponowano pojęcie „narracyjne formy sprawozdawcze”. Punkt kulminacyjny przeprowadzonych rozważań stanowi ocena rozwoju narracji w rachunkowości.

Słowa kluczowe: narracje, rachunkowość, sprawozdawczość narracyjna, narracyjne formy sprawozdawcze.

Klasyfikacja JEL: M41.

NARRATIVES IN ACCOUNTING

Abstract: The aim of the article is to present the essence and the origin of narratives in accounting as well as opinions about the development of the use of narrative forms in accounting. In order to achieve the purpose formulated in this way a critical descriptive analysis and the synthesis method were adopted. In this article the essence of narration and its place in accounting were presented. The further part outlines the origin and the factors determining the development of narratives in accounting. The consecutive point concerns the terminology connected with narratives in accounting. The author of the article suggests the term “narrative reporting forms”. In the final part, strengths and critical opinions about the development of narratives in accounting were shown and discussed.

Keywords: narratives, accounting, narrative reporting, narrative reporting forms.

Wstęp

Rachunkowość jest systemem informacyjnym określanym często jako język biznesu, ponieważ stanowi narzędzie komunikacji pomiędzy jednostkami gospodarczymi dostarczającymi informacji na temat własnej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego a użytkownikami informacji. W powszechnym rozumieniu celem rachunkowości jest przedstawianie sytuacji i wyników jednostek gospodarczych za pomocą liczb. Rachunkowość jednak zawsze była, choć w mniejszym stopniu, związana z językiem czy narracją. Wcześniej wykorzystywanie języka naturalnego w rachunkowości było ograniczone do wyjaśniania przyjętych przez jednostki zasad (polityki) rachunkowości oraz dodatkowych objaśnień do sprawozdań finansowych zamieszczanych w informacji dodatkowej. Udział słowa w sprawozdawczości systematycznie wzrastał. Obecne raporty roczne w znacznej części składają się z opisu słownego.

W ostatnim czasie jest obserwowany silny rozwój narracji w rachunkowości. W związku z obecnym kierunkiem rozwoju i zachodzącymi zmianami rachunkowość nie może być nadal traktowana jedynie jako dziedzina posługująca się liczbami.

Narracje nadal zajmują niewiele miejsca w badaniach naukowych, chociaż opis słowny staje się w rachunkowości coraz bardziej powszechny. Problematyka narracji jest aktualna i bardzo ważna z punktu widzenia współczesnej teorii, polityki oraz praktyki rachunkowości.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty i genezy narracji w rachunkowości oraz ocena jej rozwoju. Dla realizacji celu wykorzystano metodę krytycznej analizy opisowej oraz metodę syntezy.

1. Istota narracji i jej miejsce w rachunkowości

Zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku języka polskiego PWN* (Szymczak, 2002, s. 270) narracja to „wypowiedź mająca na celu przedstawienie zdarzeń w określonym porządku czasowym i przyczynowo-skutkowym, informująca zwykle o faktach minionych”.

Inne wydanie *Słownika języka polskiego PWN* (Sobol, 2005, s. 507) definiuje narrację jako „sposób lub czynność opowiadania; opowiadanie”. Podobne rozumienie narracji przedstawia *Słownik wyrazów obcych* (Sobol, 2002, s. 757), według którego narracja to „opowiadanie, relacjonowanie”.

Odnosząc przytoczone definicje do narracji w rachunkowości, należy wskazać, że wymienione w nich cechy są i w tym przypadku spełnione. W sprawozdaniach dostarczanych przez system rachunkowości posługujących się narracją zdarzenia gospodarcze są prezentowane zazwyczaj w pewnym porządku chronologicznym oraz przyczynowo-skutkowym. Raporty dostarczają przede wszystkim informacji o charakterze retrospektywnym, choć oczywiście zdarzają się odniesienia do przyszłości, na przykład w kontekście prezentowanych prognoz. Posługiwanie się tekstem w rachunkowości służy pewnego rodzaju opowiedzeniu o sytuacji i działalności jednostki, a przede wszystkim ich bardziej szczegółowemu wyjaśnieniu.

Jednym z pierwszych naukowców, który zastosował przymiotnik „narracyjny” w kontekście sprawozdawczości, był A. H. Adelberg (Kobiela-Pionier 2018, s. 102). W artykule „Narrative disclosures contained in financial reports: means of communication or manipulation?” wskazał, że spółki publiczne często wywierają wpływ na inwestorów czy nawet manipulują ich reakcjami w celu utrzymania cen akcji na zadowalającym poziomie lub pozyskania kapitału po niższej cenie albo na bardziej korzystnych warunkach. W swojej pracy powołał się na badania z lat 60. i 70. XX wieku dotyczące czytelności oraz zrozumiałości sprawozdań (Adelberg, s. 179).

Rachunkowość była i jest nierozzerwalnie związana z językiem. Z jednej strony można mówić o „języku rachunkowości”, a z drugiej – o „języku w rachunkowości” (Masztalerz, 2018a, s. 88–89). W pierwszym rozumieniu rachunkowość może być uznawana za język będący systemem znaków, służący do opisywania zjawisk gospodarczych. Z kolei pojęcie języka w rachunkowości odnosi się do obecności i stosowania języka naturalnego. Język naturalny jest wykorzystywany w rachunkowości właśnie w postaci narracji.

Na początku rozważań należy wyjaśnić, czym są narracje w rachunkowości. W większości publikacji na temat tego zagadnienia występowanie tekstu w rachunkowości jest kojarzone z raportami dostarczonymi przez praktykę (m.in. sprawozdania finansowe, raporty zintegrowane). Ilościowe wyniki finansowe rzadko są komunikowane osobno. Informacje przekazywane inwestorom przez jednostki gospodarcze są kombinacją informacji ilościowych (liczb) i jakościowych (narracji). Raporty roczne spółek, które zawierają sprawozdania finansowe prezentujące informacje przede wszystkim w postaci liczb, obejmują również sprawozdania zarządu podsumowujące najważniejsze wydarzenia w minionym roku (Riley i Yen, 2019, s. 2).

Narracje w rachunkowości dotyczą jednak szerszego kontekstu, gdyż występują również w teorii rachunkowości (publikacje w czasopismach,

monografiach naukowych, podręcznikach) oraz polityce rachunkowości (akty prawne, standardy, wytyczne profesjonalnych instytucji). Narracje występują we wszystkich trzech częściach systemu rachunkowości: w teorii, praktyce oraz polityce.

Przedmiotem większości badań naukowych nad narracjami są teksty tworzone w ramach praktyki rachunkowości. Obecność tekstu w teorii czy polityce rachunkowości jest bowiem oczywista i nie ulega wątpliwości konieczność wykorzystywania tam słów. Natomiast zjawisko stosowania języka naturalnego i narracji w praktyce rachunkowości jest stosunkowo nowe i nadal niewystarczająco zbadane. W związku z tym przedmiotem zainteresowania w dalszej części artykułu są narracje występujące w praktyce rachunkowości.

M. Masztalerz (2018a, s. 97) wskazuje dwa najważniejsze problemy funkcjonowania języka naturalnego w rachunkowości: problem języka specjalistycznego oraz problem narracji w rachunkowości. Pierwszy problem dotyczy definiowania za pomocą języka naturalnego pojęć, którymi posługuje się rachunkowość. Drugi problem zyskuje coraz większe znaczenie z powodu rosnącego wykorzystania narracji w rachunkowości.

Język naturalny w rachunkowości może być rozważany między innymi w podejściu funkcjonalnym lub semiotycznym (Masztalerz, 2018a, s. 98). Zgodnie z podejściem funkcjonalnym rachunkowość wykorzystuje język naturalny (w tym narracje) do przekazywania informacji oraz komunikacji, na przykład pomiędzy księgowymi a inwestorami czy osobami zarządzającymi. Natomiast w podejściu semiotycznym rachunkowość jest wykorzystywana do wyjaśniania, interpretowania czy tworzenia obrazu rzeczywistości oraz zarządzania wrażeniem, czyli wpływania na odbiór tego obrazu przez adresatów informacji.

W podejściu funkcjonalnym narracje są wykorzystywane, po pierwsze, w praktyce rachunkowości w sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach z działalności, raportach rocznych oraz innych raportach zewnętrznych i wewnętrznych. Po drugie, język jest stosowany w polityce rachunkowości w tekstach standardów rachunkowości oraz do opisywania przez jednostki gospodarcze przyjętej polityki rachunkowości. Z kolei w teorii rachunkowości narracja jest wykorzystywana w tekstach naukowych.

Związki rachunkowości z językiem są obecnie coraz silniejsze. Wynika to ze zwiększającego się zastosowania narracji w rachunkowości. W tym miejscu należy się zastanowić nad przyczynami wzrostu znaczenia narracji w rachunkowości.

2. Geneza narracji w rachunkowości

Rachunkowość przez lata opierała się na sprawozdaniach posługujących się liczbami. W sprawozdawczości narracje występowały jedynie w informacji dodatkowej. Obecnie rachunkowość coraz częściej wykorzystuje opis słowny.

Wiele z tak zwanych „nowych” informacji przekazywanych przez system rachunkowości jest „miękkich”, to znaczy niekwalifikowanych i niewymiernych (Beattie, McInnes i Fearnley 2004, s. 2). Obecnie nie funkcjonuje bowiem jedna obowiązująca klasyfikacja informacji prezentowanych za pomocą narracji, a proces opracowywania metod właściwych do ich badania nadal trwa.

V. Beattie (2014, s. 120–121) zidentyfikowała trzy czynniki zewnętrzne wywierające wpływ na rozwój narracji w raportach rocznych: zmieniająca się natura biznesu, zmieniające się podejście społeczne w obszarze społecznej odpowiedzialności biznesu oraz „szoki”, takie jak kryzysy finansowe. Po pierwsze, biznes stał się bardziej oparty na wiedzy, co doprowadziło do wzrostu asymetrii informacji pomiędzy spółką a zewnętrznymi odbiorcami informacji. Tradycyjny model rachunkowości zorientowanej na przeszłość zaczął być oceniany jako nieadekwatny do nowych realiów i wymagań rynku. W odpowiedzi na rosnącą potrzebę zmniejszenia luki informacyjnej pojawiły się propozycje nowego raportowania biznesowego obejmującego informacje niefinansowe, informacje na temat strategii czy ryzyka, również dotyczące przyszłości. Drugim czynnikiem rozwoju narracji jest wzrost znaczenia społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju, co wiązało się z powstawaniem raportów posługujących się narracją. W końcu, podczas ostatniego kryzysu finansowego, została zauważona zbyt daleko idąca złożoność i objętość sprawozdań finansowych.

Zdaniem M. Masztalerza (2018b, s. 115) determinantami rozwoju wykorzystywania narracji w rachunkowości są rosnąca złożoność zjawisk gospodarczych oraz zastępowanie przekazywania informacji komunikacją. Wzrost skomplikowania zjawisk gospodarczych ma bezpośredni wpływ na coraz większe potrzeby informacyjne użytkowników, wymagających wyjaśnień sytuacji jednostek gospodarczych. Sprostanie tym oczekiwaniom wymusza zastosowanie opisu słownego w sprawozdawczości. Sprawozdawczość narracyjna stanowi odpowiedź na lukę informacyjną pomiędzy dostarczającymi informacjami a potrzebami ich odbiorców. Zapotrzebowanie na informacje spowodowało zmiany nie tylko w zawartości informacyjnej sprawozdań i raportów, ale również w formie przekazywania informacji.

Komunikacja w rachunkowości jest coraz bardziej akcentowana przez profesjonalne instytucje z dziedziny rachunkowości. Zwrot w stronę komunikacji wiąże się z odchodzeniem od traktowania rachunkowości jedynie jako systemu, którego zadaniem jest dostarczanie informacji. Wzrost znaczenia komunikowania ma związek z większym zastosowaniem narracji (Masztalerz, 2018b, s. 115).

Użytkownicy informacji zdają sobie sprawę z pogłębiającej się złożoności rzeczywistości gospodarczej, zatem przejawiają coraz szersze potrzeby informacyjne. Dotychczasowe informacje nie są dla nich wystarczające do właściwego zrozumienia sytuacji i wyników podmiotów gospodarczych i podejmowania na ich podstawie decyzji. Z jednej strony oczekują większego zakresu ujawnień, w tym w obszarach dotychczas nieraportowanych, dotyczących między innymi kwestii pozafinansowych. Z drugiej strony są zainteresowani komentarzami objaśniającymi prezentowane dane. Dodatkowe wyjaśnienia wymagają zastosowania opisu słownego. Odbiorcy informacji oczekują rozszerzenia zakresu prezentowanych informacji oraz uzupełniania liczb informacjami opisowymi, a także ujawniania informacji niefinansowych (Samelak, 2013, s. 110).

Przedmiot zainteresowań rachunkowości, jakim są zjawiska gospodarcze, staje się coraz bardziej złożony (Masztalerz, 2016, s. 19). Syntetyczne informacje przedstawiane za pomocą liczb w sprawozdaniu finansowym są coraz częściej niewystarczające. W celu zapewnienia zrozumiałości informacji dostarczanych przez rachunkowość konieczne staje się zamieszczanie dodatkowych komentarzy słownych, które pozwalają na przykład na wyjaśnianie przyjętych założeń, zasad czy metod. M. Macuda (2015, s. 108) wskazuje, że w warunkach rynkowych podlegających nieustannym zmianom standardy i modele sprawozdawczości powinny być dostosowane do tych zmian, a poza tym do potrzeb interesariuszy oraz z uwzględnieniem technologii informacyjnych.

Obserwując wzrost potrzeb informacyjnych, wiele organizacji wydaje się wytyczne wpływające na zwiększenie zastosowania narracji w praktyce rachunkowości. Najważniejszym przykładem są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. MSSF zobowiązują jednostki do coraz większych ujawnień w notach objaśniających. Poza tym odnoszą się do sporządzania komentarza zarządu stanowiącego opis słowny na temat sytuacji i działań jednostki.

Również rozwój społecznej odpowiedzialności biznesu oraz kwestii zrównoważonego rozwoju doprowadził do powstania różnych wytycznych w zakresie raportowania w tych obszarach. Sprawozdania dotyczące tych kwestii opierają się w znacznej mierze na opisie słownym.

M. Masztalerz (2016, s. 20) zauważył kolejny czynnik wzrostu znaczenia narracji w rachunkowości, jakim jest zwrot w kierunku rachunkowości opartej na zasadach przy jednoczesnym odchodzeniu od rachunkowości opartej na regułach. W tym podejściu standardy rachunkowości wskazują ogólne zasady ukierunkowane na realizację celów rachunkowości, a nie konkretne sposoby postępowania w przypadku zaistnienia zdarzeń gospodarczych. Stosowanie zasad wymaga wykorzystywania profesjonalnego osądu (Masztalerz, 2012, s. 130). Takie podejście wymusza dostarczenie użytkownikom informacji wyjaśnień i uzasadnień dokonanych wyborów w ramach polityki rachunkowości w procesie przygotowywania sprawozdań i raportów.

Podsumowując, do najważniejszych czynników rosnącego znaczenia i stosowania narracji w rachunkowości zalicza się:

- wzrost skomplikowania zjawisk gospodarczych i zmieniającą się naturę biznesu,
- wzrost znaczenia komunikacji w rachunkowości,
- rosnące potrzeby informacyjne użytkowników informacji dostarczanych przez system rachunkowości,
- wytyczne profesjonalnych organizacji,
- rozwój koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju,
- ukierunkowanie rachunkowości na zasady zamiast reguły.

3. Narracyjne formy sprawozdawcze

Początkowo opis słowny w rachunkowości był wykorzystywany jedynie w informacji dodatkowej, będącej częścią sprawozdania finansowego. Z czasem zaczęły powstawać sprawozdania i raporty posługujące się narracją, towarzyszące tradycyjnemu produktowi systemu rachunkowości, jakim jest sprawozdanie finansowe. Obecnie rośnie różnorodność opracowywanych i publikowanych form oraz zakres ujawnianych w nich informacji.

Do najczęściej występujących w praktyce gospodarczej raportów dodatkowych towarzyszących rocznemu sprawozdaniu finansowemu J. Samelak (2013, s. 118) zalicza:

- sprawozdanie z działalności,
- sprawozdanie z ryzyka gospodarczego,
- sprawozdanie o wpływie działalności na środowisko naturalne,
- sprawozdanie o kapitale intelektualnym.

Natomiast M. Kubicka i M. Kaczówka (2016, s. 36) do najpopularniejszych sposobów ujawniania informacji niefinansowych, które w swej istocie opierają się na wykorzystaniu narracji, zaliczają:

- komentarz zarządu,
- list prezesa zarządu,
- raport zintegrowany.

Znacząca grupa informacji narracyjnych jest związana z raportowaniem społecznym i środowiskowym, znanym jako społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR). Typowymi tematami, które obejmują raporty społeczne i środowiskowe, są kwestie działań związanych z ochroną środowiska, zdrowie i bezpieczeństwo pracowników, równość płci w zatrudnieniu, uczciwe praktyki biznesowe czy inicjatywy na rzecz społeczności (Riley i Yen, 2019, s. 10). Sprawozdawczość ta może być częścią raportu rocznego jednostki lub stanowić oddzielny raport.

Możliwości stosowania narracji w rachunkowości są wykorzystywane w znacznym stopniu przez spółki notowane na Głównym Rynku Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie i zaliczane do RESPECT Index, czyli indeksu spółek odpowiedzialnych. Zgodnie z ideą RESPECT Index spółki wchodzące w jego skład są zarządzane w sposób odpowiedzialny i zrównoważony. Spółki te ujawniają szereg informacji niefinansowych dotyczących kwestii społecznych, środowiskowych, pracowniczych, przeciwdziałania korupcji oraz ryzyka. Informacje te są prezentowane w znacznej części za pomocą narracji w raportach zintegrowanych.

Zarówno w polskiej, jak i zagranicznej teorii i praktyce rachunkowości funkcjonują różne terminy służące określeniu zjawiska wykorzystywania narracji w rachunkowości oraz sprawozdań zawierających opis słowny. W polskich publikacjach naukowych stosowane są takie pojęcia, jak: „narracje w rachunkowości”, „rachunkowość narracyjna”, „sprawozdawczość narracyjna”, „raportowanie narracyjne”. Natomiast w literaturze anglojęzycznej powszechnie pojawiają się następujące pojęcia: „*narratives in accounting*”, „*accounting narratives*”, „*narrative accounting*”, „*narrative reporting*”.

W literaturze brak jednoznacznej definicji sprawozdawczości narracyjnej (Mazurowska, 2014, s. 246). Jedną z definicji prezentuje PWC (2007, s. 4), rozumiejąc sprawozdawczość narracyjną jako kompleksowe informacje przekazywane razem z informacjami finansowymi (sprawozdaniem finansowym) w celu zapewnienia lepszego zrozumienia działalności jednostki, jej pozycji rynkowej, strategii, wyników oraz perspektyw na przyszłość. Sprawozdawczość narracyjną należałoby zatem rozumieć jako informacje uzupełniające roczne sprawozdanie finansowe.

W niniejszym artykule autorka proponuje termin „narracyjne formy sprawozdawcze” dla określania sprawozdań dostarczanych przez system rachunkowości, w których informacje są prezentowane za pomocą narracji. Katalog narracyjnych form sprawozdawczych jest otwarty. Można zaliczyć do nich wszystkie sprawozdania opracowywane i publikowane przez system rachunkowości jednostek, w których środkiem przekazywania informacji jest słowo. Wśród najczęściej publikowanych obecnie narracyjnych form sprawozdawczych można wyróżnić sprawozdanie z działalności, do którego sporządzania zobowiązuje Ustawa o rachunkowości. J. Błażyńska (2015, s. 15) pozytywnie ocenia ideę sporządzania tego raportu, którego celem jest dostarczenie kontekstu dla interpretacji informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Poza tym coraz częściej spotyka się sprawozdanie ze społecznej odpowiedzialności.

Liczba oraz różnorodność form sprawozdawczych, a także zakres informacji ujawnianych w nich przez jednostki gospodarcze, nie są identyczne. Zakres informacyjny oraz forma prezentacji wynikają z regulacji prawnych, wytycznych profesjonalnych organizacji, a także z potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdań i raportów oraz przyjętej polityki informacyjnej wobec interesariuszy. Różne mogą być zatem cele stosowania narracji w rachunkowości.

Narracje są wykorzystywane głównie do rozszerzania i objaśniania informacji zaprezentowanych za pomocą liczb. Opis słowny pozwala w bardziej szczegółowy sposób wyjaśnić sytuację oraz wyniki działalności jednostek gospodarczych. Narracje umożliwiają również raportowanie w takich obszarach, jak oddziaływanie na środowisko naturalne, ryzyko gospodarcze czy społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw.

Opis słowny może służyć także zarządzaniu wrażeniem (*impression management*), czyli w skrócie kreowaniu pożądanego wizerunku jednostki raportującej. Zarządzanie wrażeniem dotyczy prezentacji informacji. Nie wpływa na wycenę aktywów i pasywów ani na wysokość wyniku finansowego. Za jego pomocą kształtuje się obraz jednostek gospodarczych dostarczany użytkownikom informacji. Jednostki gospodarcze mogą być zainteresowane kształtowaniem własnego obrazu prezentowanego w raportach dostarczanych przez system rachunkowości, aby odpowiadał przyjętym celom i skłaniał interesariuszy do podejmowania korzystnych z ich punktu widzenia decyzji.

W związku z tym, że zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniach narracyjnych nie jest jednoznacznie określony, jednostki mogą go zmieniać według własnego uznania. Z jednej strony mogą pomijać obszary, w których

informacje są negatywne z ich punktu widzenia. Z drugiej strony natomiast mogą eksponować informacje, którymi chcą się pochwalić przed interesariuszami.

N. M. Brennan i D. M. Merkl-Davies (2011, s. 4) przedstawiają cztery sposoby wyjaśnienia stosowania uznaniowych ujawnień narracyjnych. Pierwsze opiera się na perspektywie ekonomicznej. Zgodnie z tym podejściem ujawnienia narracyjne są traktowane jako oportunistyczne zarządzanie wrażeniem. Zakłada się, że osoby zarządzające manipulują prezentacją i ujawnianiem informacji w dokumentach posługujących się narracjami, co skutkuje sposobem raportowania mającym na celu wprowadzenia inwestorów w błąd.

Drugie podejście opiera się na założeniu racjonalności inwestora i silnej efektywności rynku, na której na podstawie można stwierdzić, że zasadniczo rynek jest w stanie ocenić stronniczość w sprawozdawczości. Trzecie wyjaśnienie dotyczy „pychy menedżerskiej”, która sprawia, że zarządzanie wrażeniem stanowi oportunistyczne zachowanie zarządcze ukierunkowane na zmanipulowanie tego, jak jest postrzegana jednostka. Zgodnie z czwartym podejściem menedżerowie w sposób retrospektywny przypisują przyczyny do działań i wydarzeń, które miały miejsce w jednostce (ang. *sense-making*) (Brennan i Merkl-Davies, 2011, s. 5).

Podstawowym i bardzo prozaicznym celem wykorzystywania narracji przez jednostki gospodarcze i publikowania narracyjnych form sprawozdawczych może być chęć wypełnienia obowiązków wynikających z przepisów prawa lub dostosowania się do wytycznych. Jednostki zazwyczaj zdają sobie jednak sprawę z tego, że opis słowny nie pozostaje bez znaczenia dla odbiorców informacji. Co więcej, tekst bywa bardziej zrozumiały i niekiedy siła jego wyrazu jest nawet silniejsza niż liczb.

4. Ocena rozwoju narracji w rachunkowości

Stosowanie narracji w rachunkowości pozwala w większym stopniu zaspokajać potrzeby użytkowników informacji. Dzięki opisowi słownemu informacje te mogą być szczegółowo wyjaśniane, a przez to bardziej zrozumiałe. Dostarczanie objaśnień może powodować wzrost zaufania odbiorców do otrzymywanych informacji. Poszerzenie zakresu informacji oraz większa różnorodność form ich przekazywania sprawia, że interesariusze z większym prawdopodobieństwem mogą znaleźć interesujące ich informacje.

Prezentacja informacji, nie tylko finansowych, ale również niefinansowych, jest uważana za warunek konieczny dla dostarczenia interesariuszom pełnego obrazu działalności jednostek gospodarczych w danym okresie (Iwasieczko, 2017, s. 31). Użytkownicy informacji oczekują zwiększenia zakresu ujawnień o informacje niefinansowe, ale jednocześnie akcentują konieczność zapewnienia ich jakości (Iwasieczko, 2017, s. 47).

G. K. Świdarska (2007, s. 330) zauważa korzyści płynące ze zwiększenia zakresu ujawnień w raportach spółek nie tylko dla interesariuszy, ale także dla całej gospodarki. Korzyści te są związane z bardziej efektywną alokacją kapitału, większą płynnością rynków kapitałowych oraz użytkowaniem kapitału pozyskanego po niższym koszcie.

Narracje umożliwiają dostarczenie interesariuszom szczegółowych informacji i objaśnień sytuacji jednostek, wyników finansowych oraz planów i prognoz. Takie wykorzystanie narracji jest oceniane pozytywnie. Sprawozdawczość narracyjna bywa jednak krytykowana za zbyt daleko idącą swobodę wykorzystywania i pozostawanie praktycznie poza kontrolą oraz stosowanie jej do celów marketingowych.

Praktyczne stosowanie idei sprawozdawczości narracyjnej budzi pewne wątpliwości czy nawet powoduje zarzuty kierowane pod jej adresem. A. Karmańska (2013, s. 125) zwróciła uwagę na to, że informacje dostarczane w raportach rocznych mogą być wykorzystywane jako narzędzie osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. W ten sposób informacja dostarczana przez system rachunkowości przestaje być rzetelnym komunikatem, a staje się sposobem oddziaływania na zachowania odbiorców informacji.

W przypadku sprawozdań narracyjnych istotnym problemem jest ich porównywalność. Brak jednoznacznych wymogów odnoszących się do raportów posługujących się opisem słownym, dowolność ich tworzenia, powszechna obszerność sprawiają, że jakakolwiek próba porównania jest zadaniem niezwykle trudnym. Porównywalność natomiast jest jedną z cech sprawozdań finansowych. W tym miejscu należałoby zadać pytanie, czy narracyjne formy sprawozdawcze, będące również produktem systemu rachunkowości, powinny także spełniać wymóg porównywalności.

Informacja przekazywana za pomocą opisu słownego jest co do zasady bardziej zrozumiała niż liczby, w szczególności dla użytkowników nieposiadających wystarczającej wiedzy w zakresie danych finansowych. W związku z tym narracja może być z jednej strony bardzo dobrym sposobem komunikacji pomiędzy jednostką a interesariuszami, ale z drugiej może się stać atrakcyjnym narzędziem manipulacji informacjami.

W praktyce gospodarczej istotne zagrożenie stanowią, co nie ulega wątpliwości, informacje nieprawdziwe czy zmanipulowane. Niekorzystne działania mogą mieć jednak również informacje przekazywane w nadmiarze. Na ten problem zwraca uwagę B. Hysa (2012, s. 2), wskazując, że decydenci otrzymują często nadmiar informacji nieistotnych i bezużytecznych, co może spowodować przeoczenie przez nich naprawdę ważnych z punktu widzenia podejmowanych przez nich decyzji kwestii.

Badania narracji w rachunkowości sięgają 1952 r., kiedy koncentrowały się na cechach narracji i tym, jak te cechy wpływają na odbiorców sprawozdań. Najwcześniejsze badania skupiały się na czytelności narracji w rachunkowości poprzez przeprowadzanie syntaktycznej analizy w celu oceny trudności ze zrozumieniem fragmentów opisowych sprawozdań. Ten kierunek badań wykazywał, że w rachunkowości występuje składowe skomplikowanie, a informacje przekazywane w formie narracji są trudne do odczytania. Zarządzający natomiast celowo przekazują niekorzystne z nich punktu widzenia wiadomości w sposób mniej czytelny, aby doprowadzić do obniżenia ich zrozumienia. (Riley i Yen, 2019, s. 1).

Wraz ze wzrostem stosowania narracji w rachunkowości rośnie ryzyko jej wykorzystywania do manipulowania obrazem jednostek gospodarczych. W związku z tym pojawiają się pytania o konieczność standaryzacji narracyjnych form sprawozdawczych czy poddawania sprawozdawczości narracyjnej badaniu. Dostrzegana jest potrzeba badania audytowego polegającego na sprzężonej weryfikacji danych finansowych oraz niefinansowych, ponieważ dopiero takie połączenie dostarcza pełen obraz jednostki (Zyznarska-Dworczak, 2016, s. 528).

A. Kamela-Sowińska (2014, s. 107) przewiduje koniec tradycyjnej rachunkowości rozumianej jako system ewidencji i sprawozdawczości finansowej, twierdząc, że „będzie ona tracić swój dotychczasowy charakter i będzie się przekształcać w naukę uniwersalnego opisu gospodarczego, gdzie rachunkowość narracyjna zastępuje wartości liczbowe”. Zaprezentowany kierunek zmian we współczesnej rachunkowości polegający na coraz częstszym i szerszym wykorzystywaniu narracji stawia nowe wyzwania przed teoretykami i praktykami rachunkowości.

Autorka ocenia pozytywnie zjawisko stosowania w rachunkowości narracji pozwalającej na dostarczanie ważnych informacji, których przekazanie jest możliwe właśnie za pomocą słów. Należy być jednak świadomym występowania zjawiska zarządzania wrażeniem oraz różnych celów i sposobów wykorzystywania narracji przez jednostki gospodarcze.

Zakończenie

Rachunkowość podlega nieustannym zmianom. Jedną z nich jest rosnące znaczenie języka i narracji, przede wszystkim w praktyce rachunkowości. Narracji w rachunkowości nie można ignorować, gdyż produkty systemu rachunkowości wykorzystują i będą wykorzystywały w coraz większym zakresie opis słowny. Niezbędne jest zrozumienie istoty narracji, sposobów posługiwania się i celów jej stosowania.

W artykule przedstawiono definicję narracji i odniesiono ją do narracji w rachunkowości, omawiając wykorzystywanie języka naturalnego w rachunkowości. Na podstawie studiów literaturowych zbadano i przedstawiono genezę narracji w rachunkowości. Przeanalizowano cele stosowania narracji w rachunkowości. Zaproponowano stosowanie terminu „narracyjne formy sprawozdawcze” dla sprawozdań dostarczanych przez system rachunkowości, w których informacje są prezentowane za pomocą narracji. Na koniec dokonano oceny rozwoju narracji w rachunkowości.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że rosnący zakres wykorzystywania narracji w sprawozdawczości przynosi niewątpliwie korzyści dla jednostek dostarczających informacji, jak również dla użytkowników informacji. Jednostki mogą przekazać interesariuszom informacje, które uznają za stosowne, w przystępnej formie. Odbiorcy z kolei otrzymują kompleksowe objaśnienia sytuacji i działań jednostki oraz perspektyw dotyczących przyszłości. Jednak z drugiej strony, mimo niewątpliwych zalet wykorzystywania narracji w rachunkowości, należy być świadomym niedoskonałości takiego sposobu przedstawiania informacji oraz ryzyka związanego z możliwościami manipulacji informacjami.

W rachunkowości pozostaje wiele obszarów do dalszych badań nad narracjami. Jednym z nich jest kwestia zapewnienia wiarygodności informacji przekazywanych przez system rachunkowości w formie opisowej. Istotnym zagadnieniem jest sposób badania narracji. Niezbędne jest opracowanie metod badania narracji w rachunkowości oraz oceny jakości informacji przekazywanych w postaci narracyjnej. W badaniach dotyczących języka naturalnego wykorzystywanego w rachunkowości niezbędna będzie interdyscyplinarność i zastosowanie metod badawczych właściwych dla nauk społecznych i humanistycznych.

Bibliografia

- Adelberg, A. H. (1979). Narrative disclosures contained in financial reports: Means of communication or manipulation?. *Accounting & Business Research*, 9, 179–190. <https://doi.org/10.1080/00014788.1979.9729157>
- Beattie, V. (2014). Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, 46, 111–134. doi: 10.1016/j.bar.2014.05.001
- Beattie, V., McInnes, B. i 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*, 28, 205–236. doi: 10.1016/j.accfor.2004.07.001
- Błażyńska, J. (2015). Atrybuty jakościowe współczesnych sprawozdań finansowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3, 1, 5–17. Pobrane z http://soep.ue.poznan.pl/jdownloads/Wszystkie%20numery/Rok%202015/soep_1_2015_calosc.pdf
- Brennan, N. M. i Merkl-Davies, D. M. (2011). A conceptual framework of impression management: New insights from psychology, sociology, and critical perspectives. *Accounting and Business Research*, 41(5), 415–437. doi: 10.1080/00014788.2011.574222
- Hysa, B. (2012). Zapewnienie jakości informacji w procesach informacyjno-decyzyjnych urzędów administracji publicznej. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, seria „Organizacja i Zarządzanie”*, 61.
- Iwasieczko, B. (2017). Wizualizacja danych i informacji w raportowaniu danych niefinansowych. W: K. Grabiński i M. Kędzior (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości* (s. 41–49). Kraków: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Kamela-Sowińska, A. (2014). Od rachunkowości do opisu gospodarczego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 77, 107–115.
- Karmańska, A. (2013). Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 125–146.
- Kobiela-Pionnier, K. (2018). Opowiedzieć historię. Rola narracji w sprawozdaniu zintegrowanym – studium przypadku Novo Nordisk A/S. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyty Naukowe*, 163, 99–126. Pobrane z http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/163_06_Kobiela.pdf
- Kubicka, M. i Kaczówka, M. (2016). Zmiany w raportowaniu biznesowym na przestrzeni ostatnich lat. W: E. Śnieżek, F. Czechowski i S. Doroba (red.), *Ewolucja rachunkowości w teorii i praktyce gospodarczej* (s. 34–41). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Macuda, M. (2015). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3, 1,

- 97–111. Pobrane z http://soep.ue.poznan.pl/jdownloads/Wszystkie%20numery/Rok%202015/soep_1_2015_calosc.pdf
- Masztalerz, M. (2012). O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122). Warszawa.
- Masztalerz, M. (2016). O narracjach w rachunkowości, czyli jak zarządzać wrażeniem. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 274, 17–25.
- Masztalerz, M. (2018a). *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Masztalerz, M. (2018b). O badaniu narracji w rachunkowości. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyty Naukowe*, 160, 113–122. Pobrane z http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/07_Masztalerz.pdf
- Mazurowska, M. (2014). Idea sprawozdawczości narracyjnej. *Studia Prawno-Ekonomiczne, XCI/2*, 241–257. Pobrane z <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-c875f32a-94ed-42ab-919c-b08fd7f08bbc>
- PWC. (2007). *Narrative reporting. Give yourself a head start*. Pobrane z <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/assets/pdfs/narrative-reporting.pdf>
- Riley, T. J. i Yen, A. (2019). Accounting narratives. W: *Oxford research encyclopedia of business and management*. doi: 10.1093/acrefore/9780190224851.013.169.
- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sobol, E. (red.). (2002). *Słownik wyrazów obcych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sobol, E. (2005). *Słownik języka polskiego PWN*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Szymczak, M. (red.). (2002). *Słownik języka polskiego PWN*, tom L–P. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Świdarska, G. K. (2007). Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania. W: T. Cebrowska, A. Kowalik i R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro* (s. 321–332). Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016). Weryfikacja danych pozafinansowych w raportowaniu osiągnięć jednostek odpowiedzialnych społecznie. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 2/2(80), 525–532. doi: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-56