

Marek Masztalerz

<https://orcid.org/0000-0003-3122-2717>

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

marek.masztalerz@ue.poznan.pl

UCZESTNICY PROCESU KOMUNIKACJI W RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Głównym celem artykułu jest uporządkowanie nomenklatury dotyczącej uczestników procesu komunikacji w rachunkowości w jej polityce i praktyce, z uwzględnieniem sześciu kategorii uczestników, takich jak twórca, źródło, nadawca, odbiorca, adresat i użytkownik informacji. Artykuł ma charakter teoretyczno-koncepcyjny, a zastosowaną metodą badawczą jest analiza deskryptywna. W artykule objaśniono różnice znaczeniowe między terminami określającymi uczestników komunikacji w rachunkowości oraz wskazano, w odniesieniu do kogo lub czego powinno się te terminy stosować. Ustalono, że nie zawsze zachodzi zgodność semantyczna między twórcą, nadawcą i źródłem komunikatu oraz między adresatem, odbiorcą i użytkownikiem informacji. Wkład do nauki polega z jednej strony na uporządkowaniu nazewnictwa, którym posługuje się nauka rachunkowości przy opisywaniu procesów komunikacyjnych, a z drugiej – na identyfikacji nieoczywistych uczestników tych procesów.

Słowa kluczowe: rachunkowość, informacja, komunikacja.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M49.

PARTICIPANTS OF THE ACCOUNTING COMMUNICATION PROCESS

Abstract: The main purpose of the article is organize the nomenclature regarding the participants of the communication process in accounting in its policy and practice, including six categories of participants, such as the creator, source, address-

er (sender), recipient, addressee and user of information. The article is conceptual and the descriptive analysis is the main research method. The article explains the semantic differences between the participants of accounting communication and it is indicated in relation to who or what should be used. It is also showed that there is not always a semantic agreement between the creator, the sender and the source of the message, and between the addressee, the recipient and the user of the information. The contribution of the article is on the one hand an ordering of the nomenclature used by accounting science in describing communication processes, and on the other – on the identification of non-obvious participants in these processes.

Keywords: accounting, information, communication.

Wstęp

W transmisyjnych modelach komunikacji zakłada się, że istotą procesu komunikacji jest przekazywanie informacji, przy czym uczestników tego procesu różnie się określa w literaturze. Z jednej strony pojawia się m.in. twórca, źródło lub nadawca komunikatu (informacji), a z drugiej – adresat, odbiorca lub użytkownik komunikatu (informacji). Przedmiotem rozważań w niniejszym artykule jest próba odpowiedzi na pytanie, kim są (lub mogą być) uczestnicy procesu komunikacji w rachunkowości, zwłaszcza w jej praktyce i polityce¹. Temat ten autor uznaje za istotny, gdyż pojęcia odnoszące się do wskazanych uczestników komunikacji w rachunkowości są używane w literaturze naukowej (a także dydaktycznej i zawodowej) dość niefrasobliwie i – nierzadko – zamiennie, tak jakby były synonimami². Ponadto niektórzy potencjalni uczestnicy komunikacji w rachunkowości są w literaturze marginalizowani lub pomijani.

Celem niniejszego artykułu jest uporządkowanie nomenklatury dotyczącej uczestników procesu komunikacji w rachunkowości w jej polityce i praktyce, z uwzględnieniem sześciu kategorii uczestników, takich jak twórca, źródło, nadawca, odbiorca, adresat i użytkownik informacji. Arty-

¹ Rachunkowość zwykle rozpatruje się jako byt trójczłonowy, obejmujący teorię (naukę), politykę i praktykę (Remlein, 2014). W artykule autor świadomie pominął kwestię komunikacji w teorii rachunkowości, gdyż nie ma ona charakteru specyficznego.

² Nie jest zamierzeniem autora wskazywanie konkretnych źródeł bibliograficznych związanych z użyciem poszczególnych terminów, gdyż celem artykułu nie jest ustalenie frekwencji czy zasadności stosowania określonych pojęć odnośnie do uczestników komunikacji w rachunkowości przez różnych autorów.

kuł ma charakter teoretyczno-koncepcyjny, a główną metodą badawczą jest analiza deskryptywna. Trzeba wyraźnie nadmienić, że prowadzone w artykule rozważania zasadniczo nie wpisują się w naukę pozytywną (czyli nie służą odpowiedzi na pytanie „jak jest?”, tj. ustaleniu zakresu rozbieżności w stosowaniu określonych terminów przez różnych autorów), lecz mają charakter normatywny, tj. ich celem jest objaśnienie różnic znaczeniowych między terminami określającymi uczestników procesu komunikacji w rachunkowości oraz wskazanie, w odniesieniu do kogo lub czego powinno się te terminy stosować. Zamierzony przez autora wkład do nauki polega z jednej strony na uporządkowaniu nazewnictwa, którym posługuje się nauka rachunkowości przy opisywaniu procesów komunikacyjnych w rachunkowości, a z drugiej – na identyfikacji nieoczywistych (i zwykle ignorowanych w literaturze) uczestników tych procesów (jak np. tłumacze standardów rachunkowości, lobbyści w procesie tworzenia standardów).

Struktura dalszej części artykułu jest następująca: najpierw przedstawiona zostanie istota komunikacji w rachunkowości (sekcja 1), a następnie omówione zostaną kategorie uczestników procesu komunikacji w rachunkowości, tj. twórca, źródło i nadawca komunikatu (sekcja 2) oraz adresat, odbiorca i użytkownik komunikatu (sekcja 3). Syntezę dokonanych ustaleń przedstawiono w sekcji 5. Wnioski z przeprowadzonych badań i rozważań oraz kierunki dalszych badań ujęte są w zakończeniu.

1. Istota komunikacji w rachunkowości

Komunikacja ma wiele znaczeń, chociaż, jak twierdzi Fiske (2008), jest ona takim rodzajem ludzkiej aktywności, z której wszyscy sobie zdają sprawę, lecz tylko nieliczni potrafią ją zdefiniować w sposób zadowalający. Kulczycki (2012) dokonał wnikliwej analizy sposobów definiowania komunikacji i uznał, że mimo iż podejmowano liczne próby ujęcia komunikacji w jedną definicję, nie jest to możliwe, a przede wszystkim nie byłoby to owocne. Zdaniem Kulczyckiego (2012) dwa główne znaczenia komunikacji to transmisja (komunikacja jako proces służący porozumieniu lub przekazywaniu informacji, wiedzy, idei, uczuć) oraz interakcja (komunikacja jako praktyka społeczna, tworzenie lub poczucie wspólnoty, utrzymywanie relacji społecznych i społeczne tworzenie znaczeń).

Zważywszy na fakt, że przedmiotem rozważań jest komunikacja w rachunkowości, która w jednym z najbardziej popularnych ujęć jest określana mianem systemu informacyjnego, trzeba się zastanowić nad związkiem

między komunikowaniem a przekazywaniem informacji. W potocznym rozumieniu informacja jest zwykle utożsamiana z wiadomością (komunikatem, przekazem), treścią i sensem wiadomości, a nawet wiedzą o czymś. Teoria informacji definiuje informację jako uporządkowany (według składni właściwej dla danego systemu, kodu lub języka) zbiór danych mający znaczenie dla jej twórcy lub nadawcy oraz adresata lub odbiorcy (Masztalerz, 2018). Proces przekazywania informacji od nadawcy do adresata³ jest powszechnie określany mianem komunikacji. W ostatnich latach pogląd ten jednak bywa podważany przez badaczy i teoretyków zajmujących się komunikacją. Jak twierdzi Ollivier (2010), przy obecnym stanie nauki komunikacja nie powinna być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach wysyłania przekazu od nadawcy do odbiorcy, gdyż komunikaty podlegają ciągłej (re)interpretacji przez ich użytkowników. Wendland (2012) uważa, że działania komunikacyjne nie mogą być redukowane do przekazywania informacji. Zwraca uwagę na to, że często błędnie zakłada się tożsamość (albo nierozzerwalny związek) procesów komunikacyjnych i informacyjnych, co znajduje swoje odzwierciedlenie w definiowaniu komunikacji jako przekazywanie informacji oraz traktowanie „informacji” jako „treści” komunikatu. Pomimo powyższych zastrzeżeń na potrzeby dalszych rozważań autor przyjmuje, że komunikacja to proces przekazywania informacji i znaczenia (*meaning*). Zgodnie z tą prostą (lecz wystarczającą w kontekście celu artykułu) definicją komunikacja zachodzi wówczas, gdy dochodzi do transmisji określonych informacji, a także zachodzi transfer określonego znaczenia zawartego w przekazywanym komunikacie.

Związek rachunkowości (zwłaszcza w jej wymiarze praktycznym) z komunikacją wydaje się oczywisty, gdyż rachunkowość zajmuje się przede wszystkim dostarczaniem informacji. Transmisyjne podejście do komunikacji do dziś dominuje w rozważaniach naukowych nad istotą komunikacji w rachunkowości⁴ (Masztalerz, 2018). Podejście to jest osadzone nie tylko w teorii komunikacji, lecz również teorii informacji, w świetle której rachunkowość postrzega się jako system informacyjny (Nowak, 2018).

W ujęciu transmisyjnym proces komunikacji zachodzi pomiędzy dwiema stronami. Jednym z pierwszych modeli transmisyjnych był model aktu

³ W tym miejscu dokonano świadomego skrótu myślowego – w dalszej części artykułu zostaną omówione różne kategorie uczestników procesu komunikacji.

⁴ Masztalerz (2018) analizuje procesy komunikacyjne w rachunkowości (w ramach jej praktyki, teorii i polityki) i wskazuje na różnorodność ich ujmowania w zależności od postrzegania wzajemnych relacji między komunikacją a rachunkowością, które mogą mieć charakter relacji równorzędności, podrzędności oraz nadrzędności.

perswazyjnego Lasswella (1948), który się opiera na triadzie komunikowania Arystotelesa (mówca – treść – słuchacz). Zgodnie z tym modelem, żeby opisać proces komunikacji, należy odpowiedzieć na pytanie, kto i co mówi, za pomocą jakiego kanału, do kogo oraz z jakim skutkiem. Shannon i Weaver (1949) zaproponowali model transmisji sygnałów, zgodnie z którym wiadomość jest przekazywana od źródła do adresata za pośrednictwem nadajnika i odbiornika. Model ten ilustruje techniczną stronę procesu komunikacji, której istotą jest dostarczenie informacji od nadawcy za pośrednictwem medium do finalnego odbiorcy. Transmisyjny model Shannona-Weavera stał się podstawą wielu kolejnych modeli komunikacji. Jednym z nich jest model SMCR (*source-message-channel-receiver*) zaproponowany przez Berlo (1960). Autor modelu stoi na stanowisku, że komunikacja nie polega na przekazywaniu znaczenia (*transmission of meaning*). Znaczenia nie są przekazywalne (*transmittable*) ani transferowalne (*transferable*). Tylko komunikaty (*messages*) są przekazywalne, a „znaczenia nie znajdują się w komunikacie, lecz w jego użytkownikach” (Berlo, 1960, s. 175). Proces komunikacji w tym modelu (podobnie jak w większości modeli transmisyjnych) jest linearny i jednokierunkowy. Z tym problemem radzi sobie kolisty model komunikacji interpersonalnej Schramma (1954), który uwzględnia sprzężenie zwrotne między uczestnikami procesu komunikacji. Problem semantyczny związany ze znaczeniem komunikatu (informacji) jest silnie akcentowany w semiotycznych modelach komunikacji. Jednym z najbardziej znanych jest model komunikacji językowej Jakobsona (1960), zgodnie z którym komunikacja wymaga sześciu czynników, tj. nadawcy (1), który

Tabela 1. Uczestnicy procesu komunikacji

Model komunikacji	Uczestnicy komunikacji
Model aktu perswazyjnego (Laswell, 1948)	Nadawca (<i>communicator</i>) i odbiorca (<i>audience</i>)
Model transmisji sygnałów (Shannon i Weaver, 1949)	Źródło informacji (<i>information source</i>) i adresat (<i>destination</i>)
Model SMCR (Berlo, 1960)	Źródło (<i>source</i>) i odbiorca (<i>receiver</i>)
Kolisty model komunikacji (Schramm, 1954)	Każdy uczestnik komunikacji jest jednocześnie kodującym (<i>encoder</i>), interpretującym (<i>interpreter</i>) i dekodującym (<i>decoder</i>).
Model komunikacji językowej (Jakobson, 1960)	Nadawca (<i>addresser</i>) i adresat (<i>addressee</i>)

Źródło: Opracowanie własne.

kieruje komunikat (2) do adresata (3) w drodze kontaktu (4) za pomocą wspólnego dla nadawcy i odbiorcy kodu (5) oraz w ramach określonego kontekstu (6) uchwytne dla odbiorcy (Masztalerz, 2013).

W przywołanych modelach obie strony procesu komunikacji są określane różnymi terminami, których pola semantyczne się nie pokrywają. Zestawienie ogólnych modeli komunikacji wraz ze wskazaniem ujmowanych w ich ramach uczestników przedstawiono w tabeli 1. Wymienione modele były opracowane po angielsku, dlatego w każdym przypadku podano też oryginalne określenia angielskie.

W literaturze naukowej, dydaktycznej i zawodowej z zakresu rachunkowości (gdzie ujmuje się komunikację w ujęciu transmisyjnym) także pojawiają się różne określenia dotyczące uczestników procesu komunikacji: na „wejściu” wskazywane są takie podmioty jak twórca lub nadawca informacji (co zostanie uzupełnione przez autora o „źródło informacji”), a na „wyjściu” – odbiorca czy użytkownik⁵ informacji (co zostanie uzupełnione przez autora o „adresata informacji”), przy czym, jak już wspomniano, nie dokonuje się rozróżnienia wymienionych kategorii i uczestników po obu stronach procesu komunikacji, dlatego – zdaniem autora – konieczne jest semantyczne uporządkowanie tych pojęć⁶.

2. Twórca, źródło i nadawca komunikatu

W kontekście rozważań nad komunikacją w rachunkowości (zwłaszcza w jej praktyce i polityce) pojawia się zasadnicze pytanie: czy można utożsamiać nadawcę z twórcą lub źródłem informacji? W literaturze z zakresu rachunkowości zazwyczaj przyjmuje się (niekoniecznie *explicite*), że nadawca jest jednocześnie twórcą informacji i źródłem, i nie dokonuje się rozróżnienia tych kategorii. Zdaniem autora, jest to jednak założenie dyskusyjne. Z językowego punktu widzenia należy, zdaniem autora, przyjąć, że:

- **twórcą** jest podmiot, który tworzy (przygotowuje) komunikat (informację), jest faktycznym autorem lub współautorem jego treści, formy lub znaczenia;

⁵ Termin „użytkownik” w zasadzie nie występuje w literaturze z zakresu komunikologii, został jednak włączony do rozważań, gdyż na gruncie rachunkowości (a zwłaszcza sprawozdawczości finansowej) jest to pojęcie kluczowe.

⁶ W tabeli 1 pojawiają się też takie terminy, jak „kodujący” (*encoder*) i „dekodujący” (*decoder*), związane z kolistym modelem komunikacji Schramma (1954), jednak nie będą one rozpatrywane w artykule. Zdaniem autora, można je – przynajmniej na gruncie rachunkowości – utożsamiać z twórcą i odbiorcą informacji.

- **nadawcą** jest podmiot, który nadaje, kieruje lub przekazuje komunikat (informację o określonym znaczeniu) do adresatów;
- **źródłem** jest podmiot, od którego odbiorca dostaje, uzyskuje, otrzymuje lub pobiera komunikat (informację).

W zależności od rozpatrywanego członu rachunkowości nadawcami, twórcami czy źródłami informacji mogą być różne podmioty. W praktyce rachunkowości komunikaty (takie jak np. sprawozdania finansowe, zeznania podatkowe, raporty i analizy wewnętrzne) zasadniczo są przygotowywane przez księgowych (wspieranych czasem przez audytora) oraz controllerów. Warto jednak dodać, że w przypadku niektórych komunikatów, szczególnie o charakterze narracyjnym (jak np. raport niefinansowy, raport ze społecznej odpowiedzialności biznesu, raport zintegrowany, raport ze zrównoważonego rozwoju), w proces tworzenia informacji włączeni są również inni członkowie organizacji (np. zarząd oraz menedżerowie i pracownicy działów marketingu, PR, HR, produkcji czy logistyki), a nawet podmioty zewnętrzne (np. firmy doradcze). Ponadto we współczesnej praktyce rachunkowości twórcą komunikatu może być nie tylko człowiek, ale również komputer. Można to zaobserwować choćby w przypadku systemów informatycznych klasy BI (*business intelligence*), które są zdolne do generowania takich informacji i takich raportów w ramach rachunkowości zarządczej, których przygotowanie i stworzenie przez człowieka, ze względu na złożoność wymaganych do przeprowadzenia operacji logicznych i obliczeniowych, jest praktycznie niemożliwe.

Trzeba zauważyć, że w praktyce rachunkowości w wielu przypadkach twórca informacji nie jest jej nadawcą – ma to miejsce zwłaszcza w przypadku komunikacji zewnętrznej. Przykładowo, faktycznym twórcą sprawozdania finansowego (a przynajmniej jego zasadniczej części) jest księgowy, natomiast formalnym nadawcą komunikatu, czyli podmiotem przekazującym informację, jest zarząd (zgodnie z polskim prawem bilansowym – kierownik jednostki). Zarząd jest również nadawcą innych komunikatów rachunkowych skierowanych do odbiorców i użytkowników zewnętrznych, niezależnie od tego, kto jest rzeczywistym twórcą informacji. Zbieżność między twórcą a nadawcą komunikatu w praktyce rachunkowości występuje natomiast często w komunikacji wewnętrznej, czyli w transferze informacji na linii księgowy – controller – menedżer, czego przykładem mogą być raporty i zestawienia przygotowywane przez księgowych lub controllerów na zlecenie zarządu i menedżerów. W organizacjach z informatyzowanych jednoczesnym twórcą i nadawcą komunikatu może być też system informatyczny, który autonomicznie (choć zgodnie

z tym, jak został zaprogramowany) generuje i wysyła komunikaty do określonych adresatów.

W polityce rachunkowości, której istotą jest tworzenie różnych regulacji dla praktyki rachunkowości (akty prawne, standardy, wytyczne, dyrektywy, kodeksy zawodowe itp.), kwestia relacji między twórcą informacji i jej nadawcą trochę się komplikuje. Generalnie zakłada się, że jeśli jakaś instytucja (np. Komitet Standardów Rachunkowości) wydaje komunikat (np. nowy standard), to jest ona jednocześnie twórcą i nadawcą informacji. Niemniej, należy zwrócić uwagę na fakt, że różnego rodzaju standardy, wytyczne i inne wytwory szeroko pojętej polityki rachunkowości nie są tworzone autonomicznie przez instytucje, powstają bowiem najczęściej jako efekt „zbiorowej inteligencji” jednostek i grup aktywnie zaangażowanych w dyskusję nad kształtem regulacji, jakkolwiek ostateczny komunikat jest formułowany i nadawany przez daną instytucję. W procesie tworzenia nowych regulacji dochodzi do komunikacji między instytucją przygotowującą te regulacje a podmiotami zainteresowanymi kształtem tych regulacji, które włączają się w ten proces poprzez formułowanie zapytań, propozycji, sugestii itp. Twórcą zatem jest nie tylko instytucja kreująca politykę rachunkowości, lecz również każdy podmiot uczestniczący w procesie tworzenia regulacji.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na kwestię **tłumaczenia** wszelkich regulacji międzynarodowych (np. MSSF) tworzonych zazwyczaj w wersji pierwotnej w języku angielskim. Zważywszy na fakt, że w procesie translacji dochodzi nierzadko do „przesuwania znaczeń” (rozszerzania lub zawężania) oraz innych (często niezamierzonych przez tłumacza) wypażeń intencji twórcy regulacji, czy nie należałoby przyjąć, że w pewnym sensie twórcą informacji (a ściślej: jej znaczenia) jest również tłumacz? Przykładowo, w polskiej wersji językowej MSSF termin „*current cost*” jest tłumaczony jako „aktualna cena nabycia” a termin „*present value*” jako „wartość bieżąca” i są to, zdaniem autora, translacje udane i zrozumiałe. W literaturze można jednak znaleźć tłumaczenie terminu „*current cost*” jako „koszt bieżący”, co wprowadza (zbędny) chaos terminologiczny. W języku ogólnym przymiotnik „*current*” jak najbardziej tłumaczy się jako „bieżący”, jednak w języku rachunkowości (a także finansów) przyjęło się przymiotnikiem „bieżący” określać nie wielkości „aktualne”, lecz w zależności od kontekstu albo wielkości krótkookresowe, np. aktywa obrotowe (*current assets*) lub zobowiązania krótkoterminowe (*current liabilities*), albo wielkości „zaktualizowane”, np. „wartość bieżąca” (*present value*), która oznacza zaktualizowaną (na dzień wyceny) wartość przyszłych przepły-

wów pieniężnych. Innym przykładem może być termin „*income method*”, powszechnie tłumaczony jako „metoda dochodowa” (np. w odniesieniu do wyceny spółek). Tymczasem w polskiej wersji MSSF 13 w części dotyczącej metod ustalania wartości godziwej z nieznanych autorowi przyczyn zastosowano nietypowe określenie „metoda przychodów”. Kolejny przykład to angielski termin „*cost of sales*”, oznaczający koszt sprzedanych dóbr (*cost of goods sold*), czyli wartość sprzedanych produktów, towarów, materiałów i usług, który jest tłumaczony (w polskiej wersji MSSF jak również w sprawozdaniach finansowych polskich spółek stosujących MSSF) jako „koszt własny sprzedaży”. Jest to tłumaczenie, które należy uznać za co najmniej wątpliwe, gdyż w polskiej tradycji rachunkowości koszt własny sprzedaży jest definiowany zgodnie jako suma kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży – innymi słowy jest to suma kosztów działalności operacyjnej związanych z osiągnięciem przychodów ze sprzedaży.

Z innym problemem wiąże się translacja terminu „*comprehensive income*”. Bogactwo tłumaczeń jest imponujące. W oficjalnym tłumaczeniu MSSF stosowane jest określenie „całkowite dochody”, niemniej w literaturze, jak również w sprawozdaniach finansowych spółek, można spotkać inne terminy, np.: „dochód całościowy”, „dochód całkowity”, „zysk całościowy”, „wynik całkowity”, „wynik globalny”, „wynik całościowy”, „zysk wszechstronny” czy „zysk ogólny”. Swoją drogą, termin „*income*” zawarty w MSSF zdefiniowano jako coś, co obejmuje swoim zakresem „*revenue*” (przychody) i „*gains*” („zyski”) i przetłumaczono oficjalnie jako „dochody”. Wspomniana definicja zasadniczo jest zbieżna z definicją „przychodów i zysków” zawartą w ustawie o rachunkowości, jednak zastosowanie terminu „dochody” w świetle polskiej tradycji językowej w rachunkowości należy uznać za absurdalne. Doszło bowiem do sytuacji, w której w wyniku tego tłumaczenia uznano „dochody” za pojęcie szersze semantycznie od „przychodów”, co stoi w sprzeczności z powszechnym rozumieniem tych terminów na gruncie polskiej rachunkowości.

Kolejny przykład na to, że tłumacz w pewnym sensie jest twórcą komunikatu, stanowi (współ)twórcę komunikatu, może być przymiotnik „*relevant*”, który można – w języku ogólnym – tłumaczyć jako „przydatny”, „stosowny”, „odpowiedni”, „istotny”, „adekwatny” czy „relewantny”. W rachunkowości termin „*relevance*” bywa tłumaczony albo jako „istotność”, albo jako „przydatność”, przy czym warto zauważyć, że nawet w oficjalnych tłumaczeniach MSSF najpierw używano terminu „istotność”, a potem (od 2010 r.) terminu „przydatność” (jednocześnie polski termin „istotność”

wykorzystano do tłumaczenia angielskiego pojęcia „materiality”). Zdaniem autora, problem translacji terminu „relevance” jest nierozstrzygalny, gdyż każde możliwe tłumaczenie (w tym dotąd nieużywane, ale teoretycznie możliwe, jak np. „stosowność” czy „odpowiedniość”) jest zasadne i w jakimś stopniu oddaje sens pojęcia „relevance”.

W dotychczasowym rozważaniach nie poruszono kategorii uczestnika komunikacji określanego jako „**źródło**”. Przyjęto, że źródłem informacji jest podmiot, od którego odbiorca dostaje, uzyskuje, otrzymuje lub pobiera komunikat. Innymi słowy, źródło informacji jest tutaj rozumiane nie tyle jako swoisty „magazyn danych”, lecz jako uczestnik komunikacji (twórca lub nadawca), postrzegany z perspektywy odbiorcy informacji. W komunikacji w praktyce i polityce rachunkowości źródłem może być zarówno nadawca, jak i odbiorca, w zależności od okoliczności rozpatrywanego aktu komunikacji.

3. Adresat, odbiorca i użytkownik komunikatu

Termin „adresat” w kontekście komunikacji w rachunkowości zazwyczaj nie jest używany w literaturze. Zwykle przyjmuje się, że informacje są przekazywane do odbiorców lub użytkowników, przy czym kategorii tych raczej się nie rozróżnia i zakłada się, że podmiot, do którego kierowany jest komunikat (czyli adresat), jest jego odbiorcą oraz użytkownikiem. Przykładowo, w praktyce rachunkowości przyjmuje się, że sprawozdania finansowe są przygotowywane dla pewnych grup, którzy wykorzystują informacje zawarte w raporcie do podejmowania określonych decyzji, a zatem są użytkownikami tych informacji. Podkreśla się to, że najważniejszym atrybutem informacji sprawozdawczej jest jej użyteczność – a o tej kategorii może być mowa wyłącznie wtedy, gdy informacja zawarta w raporcie jest przez kogoś „użytkowana” (wykorzystywana).

Dla zachowania precyzji w badaniach nad komunikacją w rachunkowości konieczne jest jednak, zdaniem autora, dokonanie wyraźnego rozróżnienia wskazanych trzech kategorii uczestników znajdujących się na „wyjściu” aktu komunikacji. Z językowego punktu widzenia należy przyjąć, że:

- **adresatem** jest podmiot, do którego skierowany jest komunikat, zgodnie z intencją nadawcy informacji lub jej twórcy;
- **odbiorcą** jest podmiot, który faktycznie odbiera komunikat, niezależnie od woli nadawcy lub twórcy oraz niezależnie od faktu „użytkowania” (lub nie) odebranej informacji;

- **użytkownikiem** jest każdy odbiorca, który wykorzystuje otrzymaną od nadawcy informację w jakimś celu (niekoniecznie zgodnie z intencją nadawcy lub twórcy).

W rachunkowości nie zawsze zachodzi pełna zgodność podmiotowa między wymienionymi kategoriami uczestników aktu komunikacji. W zakresie sprawozdawczości finansowej adresatami komunikatu są – zgodnie z krajowymi lub międzynarodowymi standardami rachunkowości – użytkownicy informacji (zwłaszcza aktualni i potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i inni wierzyciele), jednak możliwe jest, że faktycznym odbiorcą informacji przekazywanej przez nadawcę może być również podmiot, który nie jest zamierzonym przez twórcę lub nadawcę komunikatu adresatem ani użytkownikiem. W zakresie różnych form raportowania niefinansowego adresatami informacji są z założenia interesariusze (*stakeholders*), czyli podmioty, które ze względu na mniej lub bardziej bezpośrednie relacje z jednostką raportującą są (lub powinny być) zainteresowane różnymi aspektami działalności tej jednostki, ale faktycznymi odbiorcami lub użytkownikami informacji mogą być również podmioty, które nie należą do żadnej grupy interesariuszy.

W ramach polityki rachunkowości tworzone są standardy i inne regulacje, których adresatem są podmioty zobowiązane (lub w przypadku niektórych norm zachęcane) do ich stosowania w praktyce, jednak odbiorcami lub użytkownikami tych standardów mogą być dowolne osoby zainteresowane ich treścią, w tym np. badacze, naukowcy, analitycy czy sędziowie. Regulacje zwykle są skierowane do określonych jednostek lub grup, jednak mogą być wykorzystywane przez innych, niezamierzonych przez nadawcę użytkowników, np. ustawa o rachunkowości ma ściśle określonych adresatów (ze względu na przyjęte w niej kryteria decydujące o tym, kto jest zobowiązany ją stosować), nie ma jednak przeszkód, by zawarte w niej rozwiązania były wykorzystywane przez podmioty, które nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W rozważaniach nad komunikacją w polityce rachunkowości warto jeszcze zwrócić uwagę na ustalenia Kłodawskiego (2012), który analizując komunikację w aktach prawnych, dokonuje dystynkcji między adresatem i odbiorcą przepisu prawnego (komunikatu) oraz adresatem i odbiorcą normy prawnej (zawartości komunikatu). Czynnikiem różnicującym adresata i odbiorcę jest intencja, którą przypisuje się prawodawcy, bo dzięki niej dana grupa podmiotów jest uznana za adresatów, czyli świadomie wybrane jednostki ze względu na jakiś stan, w którym się one znajdują, lub ze względu na posiadanie przez nie określonej cechy. Odbiorcą natomiast jest

podmiot, którego dotyczy przepis lub norma. Kłodawski (2012) zauważa, że tylko w szczególnych przypadkach adresatem lub odbiorcą przepisu i adresatem lub odbiorcą normy prawej mogą być różne podmioty (np. akty prawne dotyczące małych dzieci, gdzie odbiorcą jest dziecko, a adresatem – opiekun prawny). Odnosząc te ustalenia do aktów prawnych w rachunkowości, można stwierdzić, że w tak zarysowanej perspektywie nie ma różnicy między adresatem i odbiorcą normy lub przepisu prawnego.

4. Porównanie uczestników procesu komunikacji w rachunkowości

Przeprowadzone rozważania pozwoliły, zdaniem autora, uporządkować nomenklaturę dotyczącą uczestników procesu komunikacji w rachunkowości w jej polityce i praktyce. Zidentyfikowano i opisano sześć kategorii uczestników tego procesu, tj. twórcę, źródło, nadawcę, odbiorcę, adresata i użytkownika komunikatu (informacji). Syntetyczne zestawienie zaprezentowanych w artykule uczestników komunikacji w polityce i praktyce rachunkowości przedstawiono w tabeli 2.

W nauce rachunkowości szczególne znaczenie, zdaniem autora, ma odróżnienie twórcy, czyli tego, kto rzeczywiście przygotowuje informację, nadając jej określoną formę, treść i znaczenie (w sposób bezpośredni lub pośredni), od nadawcy informacji, czyli tego, kto formalnie przekazuje (nadaje) komunikat. Dystynkcja ta jest niezbędna zwłaszcza w badaniach (szczególnie w ramach paradygmatu krytycznego) nad raportowaniem finansowym i niefinansowym (praktyka rachunkowości) oraz nad standardami i innymi regulacjami (polityka rachunkowości), gdyż to właśnie w tym obszarze może dochodzić do istotnych rozbieżności pomiędzy tym, kto faktycznie tworzy, a tym, kto przekazuje komunikat. Jeśli chodzi o źródło informacji, to – jak wskazano w tabeli 2 – może to być nadawca lub twórca, ale postrzegany z perspektywy odbiorcy informacji.

Z kolei na wyjściu procesu komunikacji ważne jest, by w badaniach tego zjawiska dokładnie określać, o którego z trzech wymienionych uczestników chodzi. Precyzję tę zachowują np. twórcy MSSE, którzy konsekwentnie w tekście standardów odwołują się do użytkowników informacji (a także użyteczności informacji), nie stosując zamiennie (choćby ze względów czysto stylistycznych czy retorycznych) innych pojęć.

Tabela 2. Uczestnicy komunikacji w polityce i praktyce rachunkowości

Uczestnik komunikacji	Przyjęta definicja	Polityka rachunkowości	Praktyka rachunkowości
Twórca	podmiot, który tworzy (przygotowuje) komunikat (informację), jest faktycznym autorem lub współautorem jego treści, formy lub znaczenia	podmiot zaangażowany w proces tworzenia polityki rachunkowości, nie tylko nadawca, lecz również konsultanci, tłumacze, lobbyści	podmiot przygotowujący komunikat, np. księgowy, controller, menedżer lub pracownik innych działów, konsultant zewnętrzny, system informatyczny
Nadawca	podmiot, który nadaje, kieruje lub przekazuje komunikat (informację o określonym znaczeniu) do adresatów	podmiot, który formalnie wydaje akty prawne, standardy, kodeksy, wytyczne, dyrektywy, np. instytucja standaryzacyjna, organizacja zawodowa,	zarząd jednostki (sprawozdanie finansowe, raporty giełdowe) a także księgowy, controller czy menedżer (komunikacja wewnątrzorganizacyjna)
Źródło	podmiot, od którego odbiorca dostaje, uzyskuje, otrzymuje lub pobiera komunikat (informację)	twórca lub nadawca komunikatu postrzegany z perspektywy odbiorcy informacji	twórca lub nadawca komunikatu postrzegany z perspektywy odbiorcy informacji
Adresat	podmiot, do którego skierowany jest komunikat, zgodnie z intencją nadawcy informacji lub jej twórcy	podmiot, do którego regulacje skierowane są przez twórcę lub nadawcę tych regulacji	podmioty, do którego komunikaty skierowane są przez twórcę lub nadawcę, np. inwestor, pożyczkodawca lub inny wierzyciel (sprawozdanie finansowe), akcjonariusz (komunikat giełdowy), interesariusz (raport niefinansowy)
Odbiorca	podmiot, który faktycznie odbiera komunikat, niezależnie od woli nadawcy lub twórcy, oraz niezależnie od faktu „użytkowania” lub nie odebranej informacji	podmiot, który odbiera regulacje, niezależnie od woli twórcy lub nadawcy	podmiot, który odbiera komunikat, niezależnie od woli twórcy lub nadawcy

cd. tabeli 2

Uczestnik komunikacji	Przyjęta definicja	Polityka rachunkowości	Praktyka rachunkowości
Użytkownik	każdy odbiorca, który wykorzystuje otrzymaną od nadawcy informację w jakimś celu (niekoniecznie zgodny z intencją nadawcy lub twórcy)	każdy odbiorca, który wykorzystuje regulacje, niezależnie od tego czy jest do tego zobowiązany	każdy odbiorca, który wykorzystuje komunikat w jakimś celu, np. do podjęcia decyzji

Źródło: Opracowanie własne.

Zakończenie

W artykule podjęto próbę uporządkowania terminologii związanej z uczestnikami procesu komunikacji w rachunkowości. Objąsnilo (istotne zdaniem autora) różnice znaczeniowe między terminami określającymi uczestników komunikacji w rachunkowości oraz wskazano, w odniesieniu do kogo lub czego powinno się te terminy stosować. Uzasadniono, że nie można utożsamiać twórcy z nadawcą czy źródłem, a także podano liczne przykłady na to, że w przypadku translacji (współ)twórcą komunikatu staje się tłumacz, co szczególnie jest widoczne w przypadku MSSF. Rozróżniono również uczestników będących na „wyjściu” procesu komunikacji, czyli adresatów, odbiorców i użytkowników informacji, wskazując, że nie zawsze są to podmioty tożsame.

Przeprowadzone rozważania i dokonane ustalenia mogą być przydatne dla badaczy zajmujących się analizowaniem procesów komunikacyjnych w rachunkowości. Zdaniem autora do potencjalnych kierunków dalszych badań na gruncie nauki rachunkowości, ściśle związanych z kwestią uczestników komunikacji, można zaliczyć przede wszystkim określenie (w toku badań empirycznych z wykorzystaniem ankiet, wywiadów czy metod etnograficznych), czy występują rozbieżności pomiędzy tym, co przygotowuje twórca, a tym, co komunikuje nadawca. Tego typu badania są już zresztą prowadzone, zwłaszcza w ramach „alternatywnych” wobec głównego nurtu paradygmatów, tj. interpretacyjnego i krytycznego. Interesującym kierunkiem badawczym byłoby również ustalenie frekwencji użycia poszczególnych terminów w różnych źródłach bibliograficznych z zakresu teorii, praktyki i polityki rachunkowości.

Ponadto ciekawe mogłoby być znaczne pogłębienie badań nad rolą tłumacza w procesie tworzenia standardów rachunkowości. W artykule zasygnalizowano i zilustrowano przykładami z zakresu MSSF, że problem ten istnieje, jednak warto byłoby kwestię tę poddać kompleksowej analizie, aby odpowiedzieć na pytanie, czy (a jeśli tak, to w jakim stopniu) translacja oddziałuje na proces tworzenia znaczeń w rachunkowości. Jak bowiem wspomniano na początku artykułu, komunikacja jest współcześnie rozumiana nie tylko jako przekazywanie informacji, lecz również jako transfer znaczenia.

Bibliografia

- Berlo, D. K. (1960). *The process of communication. An introduction to theory and practice*. New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Fiske, J. (2008). *Wprowadzenie do badań nad komunikowaniem*. Wrocław: Wydawnictwo Astrum.
- Jakobson, R. (1960). Linguistics and poetics. W: T. Sebeok (Ed.), *Style in language*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology Press.
- Kłodawski, M. (2012). Przepis prawny jako komunikat. Uwagi o refleksji nad komunikacją w polskim prawoznawstwie. W: E. Kulczycki i M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji* (s. 205–222). Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Kulczycki, E. (2012). *Teoretyzowanie komunikacji*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Lasswell, H. (1948). The structure and function of communication in society. W: L. Bryson (Ed.), *The communication of ideas* (s. 117–129). New York: Harper.
- Masztalerz, M. (2013). Semiotyczne aspekty rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1(8), 32–42.
- Masztalerz, M. (2018). *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Nowak, E. (2018). *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Ollivier, B. (2010). *Nauki o komunikacji. Teoria i praktyka*. Warszawa: Oficyna Naukowa.
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 120–134.
- Schramm, W. (1954). How communication works. W: W. Schramm (Ed.), *The process and effects of mass communication* (s. 3–28). Urbana: University of Illinois Press.

-
- Shannon, C. E. i Weaver, W. (1949). *The mathematical theory of communication*. Urbana: University of Illinois Press.
- Wendland, M. (2012). Działanie komunikacyjne a przekazywanie informacji. W: E. Kulczycki i M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji* (s. 137–148). Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.