

Katarzyna Czajkowska

NARRACJE W RACHUNKOWOŚCI JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA WRAŻENIEM

rozwój

obawy

wzrost

spadek

poprawa

zagrożenie

niepewny

zysk

problemy

wyższy

koszty

szanse



WYDAWNICTWO UEP



UNIwersytet
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Katarzyna Czajkowska

**NARRACJE W RACHUNKOWOŚCI
JAKO NARZĘDZIE
ZARZĄDZANIA WRAŻENIEM**

Katarzyna Czajkowska

NARRACJE W RACHUNKOWOŚCI JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA WRAŻENIEM



WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań 2024

Komitet Redakcyjny

*Barbara Borusiak, Szymon Cyfert, Bazyli Czyżewski,
Aleksandra Gawel (przewodnicząca), Tadeusz Kowalski, Piotr Lis,
Krzysztof Malaga, Marzena Remlein, Eliza Szybowski (sekretarz), Daria Wieczorek*

Recenzja


Małgorzata Rówińska-Król

Projekt okładki i wnętrza

Piotr Gołębniak

Redakcja i korekta

Halina Jankowska-Fejnas

 *Katarzyna Czajkowska*

Projekt dofinansowany ze środków budżetu państwa, przyznanych przez Ministra Edukacji i Nauki w ramach Programu „Doskonała nauka II. Moduł: Wsparcie monografii naukowych”.



Ministerstwo
Edukacji i Nauki



**Doskonała
Nauka**

Sugerowane cytowanie: Czajkowska, K. (2024). *Narracje w rachunkowości jako narzędzie zarządzania wrażeniem*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-205-4>

ISBN 978-83-8211-204-7

eISBN 978-83-8211-205-4

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-205-4>

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-205-4-summary>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Poznań 2024



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIwersYTETU EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

www.wydawnictwo.ue.poznan.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.poznan.pl

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Grupa Wydawnicza FNCE Sp. z o. o.

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań, tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

Spis treści

Wykaz skrótów	8
Wstęp.....	10
ROZDZIAŁ I. Narracje w rachunkowości.....	20
1.1. Rachunkowość jako system informacyjny i narzędzie komunikacji	21
1.2. Język a rachunkowość	32
1.3. Istota i rozwój narracji w rachunkowości	43
1.4. Sprawozdawczość narracyjna	50
ROZDZIAŁ II. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości.....	58
2.1. Istota zarządzania wrażeniem	59
2.2. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości za pomocą narracji	63
2.3. Sposoby zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości....	90
2.4. Sprawozdanie z działalności jako przedmiot zarządzania wrażeniem	98
ROZDZIAŁ III. Narracje i zarządzanie wrażeniem w naukach społecznych i humanistycznych.....	112
3.1. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk społecznych.....	113
3.2. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk humanistycznych.....	121
3.3. Zewnętrzna weryfikacja sprawozdawczości narracyjnej	127
3.4. Sposoby badania narracji w sprawozdawczości	137
3.5. Metody wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych	142
ROZDZIAŁ IV. Narracje i zarządzanie wrażeniem w polskiej praktyce gospodarczej – badanie empiryczne	152
4.1. Cele badania empirycznego	153
4.2. Próba badawcza	154
4.3. Opis badania empirycznego.....	160
4.4. Wyniki badania empirycznego.....	163
4.5. Wnioski z przeprowadzonego badania	199

ROZDZIAŁ V. Propozycja badania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych	208
5.1. Klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości	209
5.2. Klasyfikacja metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych.....	227
5.3. Wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej	243
5.4. Przykład zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.....	259
Zakończenie.....	266
Załącznik.....	282
Listy do akcjonariuszy jako przykład zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.....	283
Bibliografia	300
Strony internetowe.....	321
Sprawozdania z działalności (wykorzystane w rozdziale IV).....	321
Narratives in accounting as an impression management tool. Summary.....	324

WYKAZ SKRÓTÓW



- CSR – społeczna odpowiedzialność biznesu (*Corporate Social Responsibility*)
- FOG – wskaźnik (indeks) mglistości tekstu (*FOG Index*)
- GPW – Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie
- GRI – *Global Reporting Initiative*
- IAASB – Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Zapewnienia Jakości (*International Auditing and Assurance Standards Board*)
- IMNR – wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej (*impression management in narrative reporting index*)
- IPPF – Międzynarodowe Ramowe Zasady Praktyki Zawodowej (*International Professional Practices Framework*)
- KSR – Krajowe Standardy Rachunkowości
- MSR – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (*International Accounting Standards*)
- MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (*International Financial Reporting Standards*)
- SF – sprawozdanie finansowe
- SzD – sprawozdanie z działalności
- UoR – Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2023 poz. 120 z późn. zm.)

WSTĘP



Rachunkowość dostarcza informacji na temat sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników finansowych jednostek gospodarczych. Informacje wygenerowane w systemie rachunkowości są przekazywane interesariuszom nie tylko za pomocą liczb, lecz także narracji oraz w postaci graficznej. Produkty systemu rachunkowości nie ograniczają się jedynie do sprawozdania finansowego. Informacje uzupełniające tradycyjne sprawozdanie finansowe składają się na coraz szerszą i bardziej urozmaiconą sprawozdawczość narracyjną. Narracje pojawiają się również w samym sprawozdaniu finansowym, tzn. w informacji dodatkowej będącej jednym z jego elementów.

Obecnie można zaobserwować szczególnie intensywny przyrost sprawozdań narracyjnych. Rozwój form sprawozdawczych posługujących się narracją przejawia się zarówno w liczbie różnorodnych sprawozdań i raportów, jak i ich objętości oraz zawartości informacyjnej. Powoduje to znaczące zwiększanie się obszaru zainteresowań naukowych w ramach rachunkowości.

Częste kojarzenie rachunkowości wyłącznie ze sposobem przedstawiania informacji za pomocą liczb, szczególnie w praktyce rachunkowości, pomimo szerokiego zastosowania języka naturalnego, powoduje konieczność przedstawienia rozważań na temat istoty i rozwoju narracji w rachunkowości. Dla przeprowadzenia rozważań nad narracją w rachunkowości konieczne jest również poznanie i zrozumienie istoty związków rachunkowości z językiem.

Na podstawie analizy literatury zidentyfikowano problem narracji w rachunkowości, których znaczenie w praktyce wzrasta. Narracje nadal zajmują niewiele miejsca w badaniach naukowych nad rachunkowością. Zainteresowanie problematyką narracji w rachunkowości wymaga postawienia pytania: Czy rachunkowość oraz dyscypliny naukowe, z którymi jest związana, posiadają wystarczające metody do prowadzenia badań w tym zakresie? Konieczne wydaje się wyjście poza ramy rachunkowości i poszukiwanie nowych rozwiązań w obszarze innych dyscyplin czy nawet dziedzin. Mniejsze zainteresowanie badaczy narracjami i wykorzystywaniem języka naturalnego w rachunkowości wynika zapewne z tego, że badania naukowe dotyczące tej tematyki wymagają odwołania do dorobku innych nauk i zastosowania właściwych im metod badawczych, zatem powinny mieć charakter interdyscyplinarny. Analiza narracji jest skomplikowana i potrzebuje znacznych nakładów pracy. Ponadto istotny problem stanowi niedostatek narzędzi mogących służyć weryfikacji narracji w rachunkowości.

Problematyka narracji jest bardzo aktualna i niezmiernie ważna zarówno dla teorii, polityki, jak i praktyki rachunkowości. Wynika to przede wszystkim z rozwoju i rosnącego znaczenia sprawozdawczości narracyjnej.

Opinie środowiska rachunkowców na temat sprawozdawczości narracyjnej prezentowane w dostępnych publikacjach są podzielone¹. Dostrzega się zarówno jej zalety, jak i wady. Sprawozdawczość narracyjna bywa przedmiotem krytyki głównie z powodu znacznego pozostawiania poza kontrolą oraz zarzutu wykorzystywania jej do celów marketingowych. Różne opinie oraz kontrowersje związane ze sprawozdaniami narracyjnymi uzasadniają konieczność kontynuowania rozważań na temat sprawozdawczości narracyjnej. Kolejnym argumentem jest również brak jednoznacznej i powszechnie akceptowanej definicji sprawozdawczości narracyjnej. Rosnące znaczenie narracji w rachunkowości oraz znaczny przyrost form posługujących się opisem słownym powodują konieczność poddawania sprawozdań narracyjnych weryfikacji zewnętrznej.

W związku z rosnącym znaczeniem narracji w rachunkowości konieczne jest również zidentyfikowanie sposobów jej wykorzystywania. Narracje umożliwiają dostarczenie użytkownikom informacji generowanych przez system rachunkowości szczegółowych objaśnień wyników finansowych, sytuacji oraz planów i przewidywań dotyczących przyszłości. Mogą być również wykorzystywane w celu wywarcia pożądanego z punktu widzenia jednostki czy osób zarządzających wrażenia na temat podmiotu lub nawet manipulacji informacjami.

Jednostki mogą być zainteresowane aktywnym kształtowaniem własnego obrazu prezentowanego przez system rachunkowości, aby odpowiadał on założonym celom i skłaniał interesariuszy do podejmowania korzystnych dla podmiotu raportującego decyzji. Tworzenie obrazu w rachunkowości jest kojarzone głównie z kreatywną, względnie agresywną rachunkowością. Tym zagadnieniom poświęcono sporo miejsca w publikacjach naukowych (między innymi Gut, 2006; Hołda i Nowak, 2003; Stępień, 2014; Wąsowski, 2010). Znacznie mniej zbadanym obszarem rachunkowości pozostaje temat kreowania obrazu w rachunkowości poprzez wykorzystanie narracji i języka naturalnego.

Badania, których wyniki są prezentowane w literaturze, wskazują, że jednostki gospodarcze stosują różnorodne narracje, aby w sposób pozytywny i atrakcyjny dla odbiorcy przedstawić informacje finansowe i niefinansowe w publikowanych raportach². Wykorzystywanie raportowania do kreowania pożądanego wizerunku jednostki może się odbywać za pomocą zarządzania wrażeniem.

Zagadnienie zarządzania wrażeniem jest nadal stosunkowo nowe i niezbadane w wystarczającym stopniu. Podobnie jak tematyka narracji w rachunkowości wy-

¹ Na temat sprawozdawczości narracyjnej pisali między innymi: Beattie (2014), Beattie i Davison (2016), Karmańska (2013), Mazurowska (2014b), Mućko (2018).

² Wskazany temat zajmowali się między innymi Henry (2008), Merkl-Davies i Koller (2012), Sandberg i Holmlund (2015), Schleicher i Walker (2010).

maga odwołania do dorobku innych dyscyplin naukowych, szczególnie tych związanych z językiem czy do psychologii. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości za pomocą narracji stanowi obszar wymagający dogłębnego zbadania. Konieczne jest całościowe spojrzenie na przeprowadzone dotychczas badania oraz podsumowanie wynikających z nich wniosków.

Wyniki badań raportów i sprawozdań z praktyki gospodarczej różnych krajów przeprowadzonych przez zagranicznych badaczy dowodzą, że jednostki raportujące kształtują ujawniane informacje w taki sposób, aby przedstawiany za ich pomocą obraz sytuacji i działalności był korzystny³. Wykorzystują w tym celu narracje. Nie zostały jednak do tej pory dostarczone wystarczające dowody na obecność strategii zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej w języku polskim.

Analiza literatury pozwala stwierdzić, że zarządzanie wrażeniem w rachunkowości jest nadal niewystarczająco zbadanym obszarem. Argumentem potwierdzającym aktualność i istotność zagadnienia zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości jest rosnąca liczba publikacji, w tym przede wszystkim w ostatnich latach. Świadczy to o wzroście znaczenia badań tym zagadnieniem. Natomiast rosnąca liczba raportów i sprawozdań generowanych przez system rachunkowości wraz ze wzrostem ich objętości oraz zakresu ujawnień sprawia, że badania w zakresie narracji oraz zarządzania wrażeniem stają się coraz bardziej zasadne zarówno dla nauki, jak i praktyki rachunkowości.

Autorka zidentyfikowała lukę badawczą w badaniu sprawozdawczości narracyjnej w języku polskim w zakresie zarządzania wrażeniem. Nieliczne badania przeprowadzane przez polskich badaczy na formach sprawozdawczych sporządzonych w języku polskim dotyczyły głównie krótkiej formy, jaką jest list do akcjonariuszy, albo ograniczały się do kilku sprawozdań. Niedobór badań dłuższych form sprawozdawczych na większych próbach jest zapewne spowodowany znaczną czasochłonnością i pracochłonnością analizy tego typu dokumentów. Polscy badacze zajmują się tematem zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości polskich spółek stosunkowo od niedawna, zatem pozostająca luka badawcza jest rozległa. W związku z tym istnieje potrzeba zbadania form dłuższych niż listy do akcjonariuszy oraz przeprowadzenia badań na większych próbach badawczych.

Większość dotychczasowych badań nad zarządzaniem wrażeniem w rachunkowości dotyczyła jedynie kilku wybranych sposobów tego zarządzania. Niezbędne jest więc kompleksowe podejście do tematu i przeprowadzenia badania dotyczącego szerokiego zakresu różnorodnych sposobów zarządzania wrażeniem.

Istotną kwestią jest również potrzeba odniesienia dorobku zagranicznych badaczy dotyczącego form sprawozdawczych w innych językach, głównie w języku angielskim, do tekstów w języku polskim dostarczanych przez polskie jednostki

³ Wyniki badań potwierdzające zarządzanie wrażeniem w analizowanych dokumentach przedstawili między innymi Beattie i Jones (2000), Brennan i in. (2009), Clatworthy i Jones (2003), Melloni i in. (2016).

gospodarcze. Pojawiła się konieczność sprawdzenia narzędzi, które z powodzeniem są wykorzystywane do badania sprawozdań anglojęzycznych, i udzielenia odpowiedzi na pytanie o możliwości ich zastosowania w analizie narracji w języku polskim.

W dotychczasowych badaniach i publikacjach badacze wykazywali niewielkie liczby strategii zarządzania wrażeniem zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktycznym. Zjawisko zarządzania wrażeniem było najczęściej rozważane w ograniczeniu do wybranego jednego lub kilku sposobów⁴. Próby wyróżnienia grup czy rodzajów zarządzania wrażeniem w rachunkowości były raczej zawężane i sprowadzały się do kilku strategii. Autorka dostrzega potrzebę opracowania kompleksowego zestawienia strategii zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej oraz odpowiadających im narzędzi.

Na podstawie analizy literatury zauważono, że badacze skupiają się najczęściej na wybranych metodach badania sprawozdań narracyjnych pod kątem wykrywania zarządzania wrażeniem⁵. W jednym badaniu przeprowadzają zazwyczaj analizę danej strategii zarządzania wrażeniem z wykorzystaniem wybranej metody badania. Ewentualnie decydują się na wyjaśnienie grupy powiązanych metod. Dostrzeżono potrzebę kompleksowego podejścia do zagadnienia metod wykrywania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej i opracowania zbiorczej klasyfikacji.

Ponadto autorka zidentyfikowała potrzebę ilościowego podejścia do zarządzania wrażeniem w rachunkowości, które umożliwiłoby porównywanie form sprawozdawczych danej jednostki za różne okresy oraz sprawozdań różnych podmiotów. Ujęcie ilościowe mogłoby zostać zapewnione przez wskaźnik, na który składałyby się odniesienia do rozmaitych sposobów zarządzania wrażeniem. Powstaje więc potrzeba opracowania kompleksowych sposobów określania stopnia zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach narracyjnych.

Zarówno w badaniach naukowych, jak i w ewentualnych badaniach w ramach praktyki gospodarczej niezbędne są odpowiednie narzędzia. Wprawdzie w pracach naukowych jest omawiane zastosowanie różnego rodzaju metod badania, jednak brakuje kompleksowego narzędzia do badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej w ujęciu całościowym. Zarządzanie wrażeniem powinno być mierzone w sposób holistyczny (Brennan i in., 2009, s. 818–819). Jednostki wykorzystują bowiem wiele różnorodnych sposobów *impression management* równocześnie. Szczególna potrzeba dotyczy odpowiedniego syntetycznego narzędzia

⁴ Badaniem pojedynczych wybranych strategii zarządzania wrażeniem zajmowali się na przykład Aerts (2005) (atrybucje), du Toit (2017) (czytelność), Melloni i in. (2016) (manipulowanie tonem), Schleicher i Walker (2010) (ton narracji).

⁵ Jako przykłady można wskazać następujące badania: Keusch i in. (2012) (analiza treści); Oliveira i in. (2016) (indeks Flescha dotyczący czytelności); Talbot i Boiral (2018) (jakościowa analiza treści).

badania zarządzania wrażeniem w formach sprawozdawczych sporządzonych w języku polskim.

Wskazane przesłanki doprowadziły do zidentyfikowania w ramach obszaru badawczego, jakim jest rachunkowość jednostek gospodarczych obejmująca sprawozdawczość narracyjną, problemu badawczego wymagającego ustalenia:

- istoty, celu i sposobów zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości,
- metod wykrywania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

Celem głównym monografii jest ocena związków pomiędzy narracją w rachunkowości a zarządzaniem wrażeniem oraz opracowanie kompleksowej metody badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

Dążenie do osiągnięcia celu głównego wymaga wyznaczenia i realizacji następujących **celów szczegółowych**:

- wyjaśnienia związków rachunkowości z językiem oraz znaczenia i rozwoju narracji w rachunkowości,
- przeglądu definicji zarządzania wrażeniem oraz sposobów zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości,
- przeglądu dorobku i metod właściwych dla nauk społecznych oraz humanistycznych pod kątem wykorzystania do badania narracji w sprawozdawczości,
- identyfikacji sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na GPW w Warszawie,
- dokonania klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości,
- opracowania klasyfikacji metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych.

Wstępna analiza problemu badawczego doprowadziła do sformułowania następujących pytań badawczych:

1. Jakie sposoby zarządzania wrażeniem identyfikowane w sprawozdaniach narracyjnych w innych językach i opisywane w literaturze zagranicznej występują w sprawozdaniach narracyjnych sporządzonych w języku polskim?
2. Jakie sposoby zarządzania wrażeniem są stosowane w sprawozdaniach z działalności w języku polskim spółek notowanych na GPW w Warszawie?
3. Jakie metody badania zarządzania wrażeniem mogą być wykorzystywane do analizy i oceny sprawozdań narracyjnych w języku polskim?

Przedmiotem badań są narracje w rachunkowości oraz zarządzanie wrażeniem. Podmiot badawczy w części teoretycznej stanowią jednostki gospodarcze prowadzące księgi rachunkowe. Natomiast w części empirycznej podmiotem badawczym są spółki notowane na GPW w Warszawie wchodzące w skład indeksu WIG-ESG lub indeksu sWIG80.

Zakres czasowy pracy w części teoretycznej nie został jednoznacznie określony. Z kolei zakres czasowy badań empirycznych obejmuje lata 2008–2009 oraz 2018–2019.

Źródła badawcze obejmują:

- polsko- i anglojęzyczne prace naukowe z zakresu rachunkowości oraz innych dyscyplin, w tym językoznawstwa, w formie artykułów naukowych, monografii naukowych i materiałów konferencyjnych,
- polskie i międzynarodowe regulacje prawne w zakresie rachunkowości oraz standardy rachunkowości,
- wyniki badania empirycznego przeprowadzone we własnym zakresie w formie badania sprawozdań z działalności.

Realizacja celu głównego oraz celów szczegółowych zdeterminowały wybór **metod badawczych**. W części teoretycznej, w rozważaniach dotyczących obszaru badawczego i przedmiotu badań, wykorzystano głównie metodę krytycznej analizy literatury, metodę analizy krytyczno-porównawczej oraz metodę deskryptywną. Posłużono się również metodą analogii przy odnoszeniu ogólnego znaczenia pojęć do rachunkowości. Wnioski opracowano przy zastosowaniu metody syntezy oraz metody dedukcji. W części empirycznej zastosowano analizę treści i metodę analizy porównawczej w odniesieniu do badanych sprawozdań z działalności oraz posłużono się oprogramowaniem komputerowym, tj. aplikacją Jasnopis.

Badanie empiryczne miało charakter badania sprawozdań z działalności przeprowadzonego za pomocą analizy treści oraz z wykorzystaniem aplikacji Jasnopis.

Wyznaczonemu celowi głównemu oraz celom szczegółowym podporządkowano strukturę pracy. Opracowanie zostało podzielone na pięć rozdziałów, poprzedzone wstępem i podsumowane w zakończeniu. Na końcu zamieszczono bibliografię, spis tabel i spis rysunków oraz załącznik zawierający listy do akcjonariuszy jako przykład wykorzystany do przedstawienia zastosowania opracowanej kompleksowej metody badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

Rozdział pierwszy monografii poświęcono obszarowi badawczemu oraz pierwszemu przedmiotowi badań, tj. narracjom w rachunkowości. Rozważania przeprowadzono w czterech podrozdziałach. Pierwszą część poświęcono rachunkowości jako systemowi informacyjnemu oraz narzędziu komunikacji. Przybliżono różne definicje rachunkowości jako systemu informacyjnego prezentowane w literaturze. Przedstawiono istotę procesu komunikacji oraz zanalizowano rachunkowość jako narzędzie komunikacji pomiędzy nadawcami i odbiorcami, czyli twórcami informacji i ich użytkownikami. Następnie skoncentrowano się na związkach rachunkowości z językiem, wykazując, że rachunkowość posługuje się językiem naturalnym oraz sama w sobie stanowi język. Uzasadniono uznanie rachunkowości za język, porównano elementy języka naturalnego i języka rachunkowości oraz wskazano różnice pomiędzy nimi. Rozważono funkcje rachunkowości jako języka. Dokonano oceny

możliwości przeprowadzania badań lingwistycznych języka rachunkowości. Kolejny etap rozważań dotyczył istoty narracji i jej miejsca w rachunkowości. Omówiono rozwój narracji w rachunkowości oraz zaprezentowano powodujące ją czynniki. Zaproponowano własną definicję narracji w rachunkowości. Ostatnia część rozdziału koncentruje się na sprawozdawczości narracyjnej. Skupiono się w niej na zakresie sprawozdawczości narracyjnej, celach jej stosowania oraz zaletach i wadach. Dokonano oceny sprawozdawczości narracyjnej w kontekście cech jakościowych informacji oraz wskazano kierunki jej doskonalenia. W tej części zaproponowano autorską definicję pojęcia „sprawozdawczość narracyjna”. Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym doprowadziły do zrealizowania pierwszego celu szczegółowego.

W rozdziale drugim skupiono uwagę na drugim przedmiocie opracowania, tj. zarządzaniu wrażeniem. Rozdział ten został podzielony na cztery części. Pierwsza część, w której wyjaśniono pojęcie wrażenia i związki tego terminu z wizerunkiem, została poświęcona istocie zarządzania wrażeniem. Przedstawiono występujące w literaturze jego definicje. Rozważono słuszność stosowania pojęcia zarządzania w odniesieniu do wizerunku i wrażenia. Zdefiniowano narzędzie zarządzania wrażeniem. W dalszej kolejności podjęto rozważania na temat zarządzania wrażeniem w rachunkowości z uwzględnieniem jego narzędzi oraz celów. Szczególną uwagę zwrócono na zarządzanie wrażeniem za pomocą narracji. Wskazano zależność pomiędzy pojęciami wizerunku i wrażenia. W odniesieniu do ogólnych definicji wizerunku zdefiniowano pojęcie „wizerunek” na potrzeby rachunkowości. Następnie porównano narzędzia kształtowania wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości, w tym zarządzania wrażeniem. Przedstawiono wnioski z przeprowadzonych studiów literaturowych nad publikacjami dotyczącymi badania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. W trzeciej części rozdziału skoncentrowano się na przedstawianych w literaturze sposobach zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości oraz klasyfikacjach technik tego zarządzania. Ostatnia część rozdziału dotyczyła sprawozdania z działalności stanowiącego potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem. Przedstawiono rozważania na temat cech jakościowych sprawozdania z działalności w kontekście zarządzania wrażeniem. Porównano sprawozdanie z działalności ze sprawozdaniem finansowym. Na końcu wyjaśniono, dlaczego sprawozdanie z działalności jest traktowane jako potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem. Rozważania zawarte w rozdziale drugim pozwoliły na realizację drugiego celu szczegółowego monografii. Refleksje pojawiające się w tym rozdziale w odniesieniu do rozważań z rozdziału pierwszego pozwoliły na realizację pierwszej części celu głównego, czyli ocenę związków pomiędzy narracją w rachunkowości a zarządzaniem wrażeniem.

Rozdział trzeci poświęcono poszukiwaniu sposobów badania narracji w rachunkowości oraz metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych w kontekście dorobku nauk społecznych i humanistycznych. Rozdział ten został podzielony na pięć podrozdziałów. Pierwszy podrozdział dotyczył

narracji i zarządzania wrażeniem w świetle nauk społecznych. Wskazano w nim na aspekty behawioralne i psychologiczne. Rozważono znaczenie człowieka i jego zachowań dla rachunkowości oraz zależność pomiędzy informacjami pochodzącymi z systemu rachunkowości a ich odbiorcami. Zwrócono uwagę na procesy poznawcze człowieka i ich znaczenie w kontekście przygotowywania sprawozdań ze szczególnym uwzględnieniem błędów poznawczych stwarzających możliwości wykorzystania do manipulacji informacjami. W drugim podrozdziale przeprowadzono rozważania na temat narracji i zarządzania wrażeniem w świetle nauk humanistycznych. Rozpatrzono możliwość i potrzebę badania rachunkowości z perspektywy nauk o języku. Następnie przedstawiono rozważania na temat zewnętrznej weryfikacji sprawozdawczości narracyjnej. Przeprowadzono analizę stanu prawnego w zakresie badania sprawozdań posługujących się narracją. Dokonano oceny potrzeby poddania narracyjnych form sprawozdawczych audytowi zewnętrznemu. Wskazano możliwe i najkorzystniejsze kierunki zmian oraz wiążące się z tym problemy. Rozważania doprowadziły do zaproponowania pojęcia i definicji audytu sprawozdań narracyjnych. W kolejnej części zaprezentowano sposoby badania narracji wykazywane w literaturze, które są już z powodzeniem wykorzystywane do badań w obszarze narracji lub które mogłyby zostać zaadaptowane do badania tekstów sprawozdań i raportów powstających w systemie rachunkowości. Zanalizowano metody badania narracji oraz możliwości ich wykorzystania w rachunkowości. W ostatniej części przedstawiono metody wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Zwrócono również uwagę na nieliczne przykłady prób syntetycznego podejścia do badania zarządzania wrażeniem w rachunkowości. Rozważania zaprezentowane w rozdziale trzecim umożliwiły realizację trzeciego celu szczegółowego monografii.

Rozdział czwarty ma charakter empiryczny i zawiera wnioski z badania empirycznego dotyczącego narracji i zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności. Rozdział ten został podzielony na pięć podrozdziałów. W pierwszym podrozdziale zaprezentowano cele badania empirycznego. Określenie tych celów doprowadziło do ustalenia próby badawczej. Ostatecznie w próbie badawczej znalazło się 336 sprawozdań z działalności za lata 2008, 2009, 2018 oraz 2019 spółek notowanych na GPW w Warszawie i wchodzących w skład indeksu WIG-ESG lub sWIG80. W kolejnej części rozdziału przedstawiono opis badania empirycznego. Następnie zaprezentowano wyniki badania na poszczególnych jego etapach. W ostatniej części przedstawiono wnioski. Badanie to i wysunięte na jego podstawie wnioski pozwoliły na realizację czwartego celu szczegółowego.

Rozdział piąty zawiera autorską odpowiedź na zidentyfikowaną potrzebę opracowania kompleksowej klasyfikacji sposobów zarządzania wrażeniem w rachunkowości oraz gruntownej klasyfikacji metod wykrywania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej, a także kompleksowej metody badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. Na rozdział piąty składają się

cztery części. W pierwszej przedstawiono autorskie definicje strategii zarządzania wrażeniem w rachunkowości oraz zarządzania wrażeniem w rachunkowości. Zaproponowano określenia „ekonomiczne zarządzanie wrażeniem”, „sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem” oraz „narracyjne zarządzanie wrażeniem”. Opracowano własną klasyfikację strategii zarządzania wrażeniem na podstawie przedmiotu podlegającego zarządzaniu wrażeniem. W następnej kolejności zaproponowano również uzupełniające podziały jego strategii. Drugi podrozdział dotyczył autorskiej klasyfikacji metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Zaprezentowano w nim proponowany podział metod wraz z wyjaśnieniami. Metody podzielono według kryterium strategii zarządzania wrażeniem, których obecność podlega badaniu. Poza tym zaproponowano własną definicję „metody wykrywania zarządzania wrażeniem”. W trzeciej części zaprezentowano opracowany autorski wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej (*impression management in narrative reporting index* – IMNR), będący kompleksową metodą badania *impression management*. Wskazano przesłanki jego powstania, cele, konstrukcję, elementy i miary wraz z opisem oraz wagi. Zaprezentowano sposoby punktacji poszczególnych elementów oraz obliczania wskaźnika. Wyjaśniono interpretację wskaźnika IMNR oraz możliwości jego zastosowania i kierunki dalszego rozwoju. W ostatniej części przedstawiono przykład zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej wraz ze szczegółowym wyjaśnieniem. Na przykładzie przygotowanego listu do akcjonariuszy pokazano kolejne etapy badania tekstu i obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. W piątym rozdziale zrealizowano piąty i szósty cel szczegółowy monografii. Ostatni rozdział opracowania pozwolił również na dopełnienie realizacji celu głównego, czyli opracowanie kompleksowej metody badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

Zakończenie stanowi podsumowanie rozważań zawartych w monografii. Przedstawiono w nim w sposób syntetyczny wnioski wypracowane w poszczególnych rozdziałach pracy w wyniku przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych. Zaprezentowano również ocenę autorki dotyczącą walorów poznawczych opracowania oraz wskazano kierunki dalszych badań.

ROZDZIAŁ I



NARRACJE W RACHUNKOWOŚCI

1.1. Rachunkowość jako system informacyjny i narzędzie komunikacji

W literaturze funkcjonuje wiele definicji rachunkowości. Nie sposób odszukać jednej, powszechnie akceptowanej. Różnorodność definiowania rachunkowości występowała na wcześniejszych etapach jej rozwoju i jest obecna także współcześnie.

Istota rachunkowości jest postrzegana w dwojaki sposób. Po pierwsze w ujęciu narzędziowym, a po drugie jako system mający wspólne relacje z otoczeniem społecznym i organizacyjnym. W ujęciu narzędziowym rachunkowość jest systemem pomiaru, ewidencji i przetwarzania informacji na temat sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowego podmiotów gospodarczych, a także dostarczania tych informacji w formie sprawozdań zewnętrznych i wewnętrznych. W drugim ujęciu rachunkowość jest systemem utrzymania porządku społecznego i ekonomicznego w danej społeczności (Szychta, 2015b, s. 24).

Niezwykłe trafna wydaje się opinia Szychty (1996, s. 22), że bogata różnorodność określeń istoty rachunkowości jest wyrazem jej ewolucji i rozszerzania zakresu badań w jej ramach. Rachunkowość nie jest ani wynalazkiem dokonany przez jednego człowieka, ani wytworem jednego systemu społeczno-gospodarczego. Rachunkowość jest bowiem efektem nieustannej ewolucji (Kwiecień, 2011, s. 231).

Wielu autorów rozgranicza w swoich pracach naukę i praktykę rachunkowości (na przykład Brzezina, 1994; Burzym, 2008; Szychta, 2015a). Burzym (2008, s. 33) definiuje rachunkowość jako „teorię naukową pomiaru ekonomicznego i system tego pomiaru w podmiotach gospodarujących”. Natomiast Brzezina (1994, s. 17) traktuje rachunkowość jako wiedzę naukową o zasadach funkcjonowania, organizowania i projektowania systemów rachunkowości w praktyce. Na współczesne dualne rozumienie pojęcia rachunkowości wskazuje Szychta (2015b, s. 17), wyjaśniając, że praktyka rachunkowości to „celowy, określony rodzaj czynności i procedur wykonywanych w podmiotach gospodarczych oraz ich wytworów”, a wiedza naukowa na ten temat mieści się w ramach nauki rachunkowości.

Jarugowa (1991, s. 12–13) stwierdziła nawet, że rachunkowość „nie jest ani sztuką, ani czystą teorią”. Według Mattessicha (1964, s. 19–20) „rachunkowość jest nauką teoretyczną, ponieważ zajmuje się wykrywaniem praw naukowych, jak i praktyczną, służącą celom pragmatycznym”.

Rachunkowość jest względnie młodą nauką, gdyż została wyodrębniona około 200 lat temu (Szychta, 1996, s. 23). Nauka rachunkowości stanowi naukę społeczną i empiryczną. Przynależność do nauk społecznych wynika z tego, że teorie rachunkowości nie są oparte na prawdach uniwersalnych czy prawach przyrody. Dotyczą natomiast działalności ludzi w podmiotach gospodarczych (Szychta, 2015b, s. 20). Przed 1 października 2018 roku rachunkowość należała do dziedziny nauk ekonomicznych. Natomiast po wejściu w życie Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkol-

nictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych znalazła się wraz z innymi dyscyplinami i ich specjalnościami, należącymi dotychczas do dziedziny nauk ekonomicznych, w obrębie dziedziny nauk społecznych. Rachunkowość jest zaliczana do nauk empirycznych, ponieważ rezultaty badań prowadzonych w ramach nauki rachunkowości są przedstawiane w formie twierdzeń empirycznych, które świadczą o rzeczywistości gospodarczej danej obserwacji (Szymański, 1988, s. 23).

Rachunkowość zarówno w poprzednim, jak i obecnym porządku prawnym nie została formalnie wyróżniona jako odrębna, samodzielna dyscyplina naukowa. W związku z tym musi funkcjonować w ramach innych wyodrębnionych dyscyplin. Naukowcy zajmujący się rachunkowością wskazują jednak argumenty świadczące o tym, że jest ona dyscypliną naukową i jako taka może, a nawet powinna, być traktowana (między innymi Bąk, 2013; Czapła i Walińska, 2021; Remlein, 2014). Remlein (2014, s. 126) zwraca uwagę, że rachunkowość jest społecznie zorganizowaną działalnością zajmującą się badaniem zdarzeń oraz sytuacji o charakterze społecznym, wytwarza i prezentuje informacje, które są wykorzystywane przez ich odbiorców w działaniach wywołujących skutki o charakterze społecznym, a rezultaty badań prowadzonych w ramach nauki rachunkowości są przydatne w praktyce gospodarczej. Argumenty te przemawiają za tym, że rachunkowość jest dyscypliną naukową w kontekście definicji zaproponowanej przez Bąk (2013, s. 56), zgodnie z którą dyscyplina naukowa stanowi część dziedziny naukowej i jest społecznie zorganizowaną działalnością badawczą ukierunkowaną na generowanie informacji oraz stosowanie efektów tej działalności w praktyce.

Rachunkowość ze względu na zorientowanie na jej cel jest nauką stosowaną (Jarugowa, 1991, s. 12–13). Nauki stosowane to nauki, które zajmują się problemami pochodzącymi z praktyki. O przedmiocie ich zainteresowań decydują stawiane przez ludzi cele. Nauki te poszukują środków, za pomocą których owe cele mogłyby zostać zrealizowane (Ajdukiewicz, 1985, s. 314). Ogólnym celem rachunkowości jest służba potrzebom stosowania rachunkowości w praktyce w jednostkach gospodarczych (Szychta, 2015b, s. 21).

Rachunkowość jest bardzo często definiowana jako system informacyjny. Takie rozumienie rachunkowości ma kluczowe znaczenie dla niniejszego opracowania, zatem niezbędne jest w tym miejscu zaprezentowanie definicji rachunkowości traktujących ją jako system informacyjny (tabela 1.1).

Rachunkowość jest źródłem informacji ekonomicznych na temat działalności gospodarczej (Gmytrasiewicz i Karmańska, 2004, s. 10). Od stuleci jest uważana za „najważniejsze źródło mikroinformacji ekonomicznej” (Gmytrasiewicz, 2006, s. 87). Dostarcza informacji potrzebnych do podejmowania decyzji przez menedżerów.

System rachunkowości jest uważany za fundament systemu informacyjnego przedsiębiorstwa (Jarugowa, 1986, s. 52). Rachunkowość jest instrumentem za-

Tabela 1.1. Definicje rachunkowości jako systemu informacyjnego

Autor i źródło	Definicja
Brzezina, 2005, s. 642	Rachunkowość jest to szczególny system informacyjny organizacji gospodarczych o charakterze retrospektywnym i prospektywnym, który ma własny algorytm ustalania, planowania i analizy wyniku finansowego w rozpatrywanym okresie oraz określania kondycji finansowej w ściśle wyznaczonym momencie.
Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz, 1996, s. 20	Rachunkowość – jako system informacyjny – jest podstawową bazą informacji dla decyzji ekonomicznych podejmowanych przez jednostkę gospodarczą. Różnorodność tych decyzji wymaga naturalnie różnych informacji dostarczanych przez rachunkowość; terminów rachunkowość finansowa, rachunkowość dla zarządzania, rachunkowość podatkowa używa się często do określenia danych szeroko wykorzystywanych informacji ekonomicznych jednostki gospodarczej.
Hońko, 2013, s. 66–69	Rachunkowość jest systemem informacyjnym przedsiębiorstwa, rejestrującym zmiany wartości zasobów i zobowiązań oraz wpływ tych zmian na kapitał własny w celu prezentacji informacji przydatnych jej użytkownikom przy podejmowaniu decyzji.
Jaruga, 1992, s. 8	Rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem.
Messner, 2006, s. 7	Rachunkowość jest powszechnie uznawana za system informacyjny przedsiębiorstwa, który stanowi skomplikowany układ czynników rzeczowych, finansowych, organizacyjnych i ludzi oraz działań w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu.
Turyna, 1997, s. 63	Rachunkowość we współczesnej organizacji gospodarczej jest przede wszystkim systemem informacyjnym, w którym zasadniczą rolę odgrywa informacja ekonomiczna (w szerszym kontekście) lub informacja finansowa (w węższym kontekście) oraz którego podstawowym przeznaczeniem jest zaspokajanie potrzeb użytkowników (zarówno organizacji, jak i wewnątrz niej).

Źródło: na podstawie danych w tabeli.

rzędzenia. System informacyjny rachunkowości jest określany jako trzon systemu zarządzania jednostkami gospodarczymi (Kurek i Zielińska, 2000, s. 141).

Według Karmańskiej (2016, s. 15): „współczesna rachunkowość jest najbardziej oryginalnym i wymagającym profesjonalnym systemem informacyjnym” odnoszącym się do działalności człowieka. Uzasadniając swój pogląd, Karmańska wskazuje, że rachunkowość posiada unikatową zdolność jednoczesnego informowania o przeszłości i przyszłości podmiotu gospodarczego. Poza tym z systemu rachunkowości korzysta bardzo duża grupa wpływowych interesariuszy.

Oleński (1997, s. 18) wyraża pogląd, że pojęcie systemu jest związane w sposób nierozzerwalny z pojęciem informacji, a analizowanie pojęcia informacji powinno się odbywać każdorazowo w kontekście trzech systemów:

- systemu opisywanego przez informację;
- systemu będącego miejscem, w którym powstaje informacja; w nim informacja jest również gromadzona, przetwarzana, przechowywana oraz przekazywana;
- systemu wyrażania informacji (język lub kod).

W odniesieniu do rachunkowości jako systemu zdaniem autorki można wskazać po pierwsze, że system rachunkowości danej jednostki jest systemem opisywanym przez informację w dokumencie nazywanym polityką rachunkowości. Po drugie system rachunkowości jest miejscem, w którym informacja powstaje, jest gromadzona (na przykład w postaci zapisów księgowych w księgach), przetwarzana, przechowywana i przekazywana za pomocą różnego rodzaju raportów, sprawozdań zarówno użytkownikom zewnętrznym, jak i wewnętrznym. Po trzecie rachunkowość będąca językiem stanowi system wyrażania informacji.

Przedmiot nauki rachunkowości jest określany w różny sposób. Kossut (1959, s. 71) oraz Terebucha (1960, s. 28) jako przedmiot nauki rachunkowości określali sposoby ewidencji procesów gospodarczych. Skrzywan (1971, s. 14) jako przedmiot nauki rachunkowości, a jednocześnie praktyki rachunkowości, traktował zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarczych. Bardziej ogólne podejście reprezentował Górski (1975, s. 40), który wskazywał, że przedmiotem nauki rachunkowości jest działalność gospodarcza. Rachunkowość zawsze była traktowana jako specyficzna nauka, która łączy w sobie elementy teorii i praktyki (Wielgórska-Leszczyńska, 2014, s. 136).

Przedmiot praktyki rachunkowości stanowią zdarzenia i procesy gospodarcze, stany majątkowe oraz wyniki działalności podmiotów gospodarczych. Celem rachunkowości z praktycznego punktu widzenia są: pomiar wskazanego przedmiotu, przetwarzanie danych oraz dostarczanie informacji interesariuszom (Szychta, 2015b, s. 22).

Praktyka rachunkowości jest z jednej strony swego rodzaju produktem otoczenia społeczno-gospodarczego, a z drugiej przyczyną zmian w tym otoczeniu (Jarugowa, 1989, s. 3; Szychta, 2015b, s. 20). Rachunkowość nie może funkcjonować w oderwaniu od praktyki gospodarczej. J. Górski (1975, s. 7, 159) wskazywał, że rachunkowość jako nauka praktyczna nie istnieje bez praktyki.

Zwracając uwagę na wcześniejsze rozważania, można stwierdzić, że przedmiot zainteresowania rachunkowości jest bardzo szeroki. Może być on postrzegany przez pryzmat badań naukowych oraz działalności praktycznej, a także odnosić się do pojedynczego podmiotu gospodarczego lub całej gospodarki.

Rachunkowość pełni w jednostkach gospodarczych wiele różnych funkcji. Ich rodzaje oraz znaczenie ulegały zmianom w czasie trwającego nieustannie rozwoju rachunkowości.

W Polsce Ludowej w gospodarce centralnie planowanej nacisk był położony na funkcje kontrolne rachunkowości, tzn. ochronę mienia, kontrolę wykonania zadań oraz kontrolę efektywności alokacji zasobów i ich wykorzystywania (Jarugowa

i Marcinkowski, 1989, s. 19). Autorzy podkreślali w roku przemian w Polsce, tj. 1989, wzrost znaczenia funkcji informacyjnej w skali makro (statystyki społeczne) oraz mikro (dla podejmowania decyzji gospodarczych w podmiocie).

Współcześnie do najczęściej wskazywanych funkcji rachunkowości zalicza się następujące funkcje: informacyjną, dowodową, ewidencyjną, rozliczeniową, sprawozdawczą, analityczną, kontrolną. We wskazanych funkcjach zawierają się takie zadania rachunkowości jak rejestracja zasobów i zdarzeń zachodzących w jednostce gospodarczej, sporządzanie sprawozdań pozwalających na analizę i wykorzystanie zawartych w nich informacji oraz ocenę sytuacji. Rachunkowość zapewnia również ochronę majątku oraz kontrolę działań osób zarządzających.

Z przeprowadzonej analizy literatury wynika, że najczęściej wyróżnianą funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna, co pozwala sformułować wniosek, że podstawowym celem rachunkowości jest dostarczanie informacji. Znaczenie funkcji informacyjnej rachunkowości często podkreślają definicje rachunkowości.

Z kolei we wczesnych definicjach rachunkowości podkreślany był jej wymiar ewidencyjny. Wraz ze wzrostem znaczenia sprawozdawczości na potrzeby podejmowania decyzji i zarządzania przedsiębiorstwami bardziej akcentowany stał się informacyjny aspekt rachunkowości.

Według Sawickiego (1996, s. 137) funkcja informacyjna rachunkowości polega na „tworzeniu określonych zbiorów informacji przekazywanych ich odbiorcom lub stworzeniu warunków dostępu do tych zbiorów”. Micherda (2013, s. 14) wyjaśnia, że funkcja informacyjna rachunkowości polega na dostarczaniu informacji potrzebnych do podejmowania decyzji przez zarządzających jednostką.

Funkcję informacyjną rachunkowości można podzielić na:

- wewnętrzną funkcję informacyjną – polega ona na dostarczaniu informacji na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem na różnych szczeblach hierarchii organizacyjnej,
- zewnętrzną funkcję informacyjną – funkcja ta obejmuje dostarczanie informacji jednostkom z otoczenia przedsiębiorstwa (E. Nowak, 2008, s. 16–17).

Funkcje pełnione przez rachunkowość, w tym funkcja informacyjna, ewoluowały w miarę jej rozwoju. Proces ten jest cały czas widoczny. Pierwotnie informacyjna funkcja rachunkowości polegała jedynie na dostarczaniu ograniczonych informacji właścicielom. Informacje te dotyczyły głównie rozrachunków z kontrahentami lub stanu składników majątku, a następnie również czynników wpływających na wynik finansowy. Początkowo funkcja informacyjna obejmowała zaspokajanie wewnętrznych potrzeb właścicieli. Dopiero później, wraz z rozwojem gospodarki i wymogów prawnych, nastąpiło jej poszerzenie o aspekt zewnętrzny (Kołaczyk, 1997, s. 27).

Realizacja funkcji informacyjnej wpływała i nadal wpływa na rozwój rachunkowości, który z kolei jest konsekwencją zwiększającego się zapotrzebowania na informacje finansowe w miarę postępującego rozwoju gospodarczego (Kurek i Zie-

lińska, 2000, s. 144). Funkcja informacyjna inspirowała rozwój sprawozdawczości finansowej, w tym nieustanne doskonalenie metod, form i technik prezentacji (Śnieżek i Wiatr, 2011).

Realizacja funkcji informacyjnej jest uzależniona od jakości sprawozdań dostarczanych przez system rachunkowości. Na ich zawartość ma wpływ między innymi polityka rachunkowości⁶ i inne działania podmiotów, których celem jest kształtowanie informacji w nich zawartych. Jakość informacji zależy nie tylko od procesu jej pozyskiwania i przetwarzania, lecz także od sposobu przekazywania jej użytkownikowi (Kurek i Zielińska, 2000, s. 139).

Informacja sprawozdawcza, generowana przez system rachunkowości, powinna charakteryzować się określonymi cechami jakościowymi. Polskie regulacje nie wskazują wprost cech jakościowych informacji sprawozdawczych. Takie wytyczne zostały zamieszczone natomiast w założeniach koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (cechy jakościowe informacji według MSSF). Cechy jakościowe zamieszczone w założeniach koncepcyjnych MSSF dotyczą informacji finansowych, jednak niektórzy autorzy uważają, że można je przypisać także informacjom o charakterze niefinansowym (na przykład Remlein, 2019, s. 84).

Założenia koncepcyjne MSSF szczególne znaczenie przypisują użyteczności informacji. Informacja, aby została uznana za użyteczną, musi spełnić kryterium przydatności oraz wiernej prezentacji. Wskazane cechy jakościowe są określane jako fundamentalne. Przydatność informacji jest definiowana jako możliwość wpływu na decyzje podejmowane przez użytkowników (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ6). Natomiast wierność prezentacji oznacza, że raporty finansowe wiernie prezentują zjawiska ekonomiczne zarówno w formie słownej, jak i liczbowej (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ12). W pełni wierną prezentację charakteryzują trzy cechy: kompletność, neutralność, brak błędów.

Rozumienie tych cech zostało wyjaśnione w *Założeniach koncepcyjnych*. Kompletność oznacza przedstawienie wszystkich informacji, które są niezbędne, „aby użytkownik zrozumiał prezentowane zjawisko, w tym wszystkie niezbędne opisy i objaśnienia” (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ13). Neutralność jest rozumiana jako brak stronniczości przy wyborze i prezentacji informacji. „Neutralne przedstawienie nie charakteryzuje się subiektywnym spojrzeniem, wyważaniem, podkreśleniem i ignorowaniem lub w inny sposób manipulowaniem w celu zwiększenia prawdopodobieństwa tego, że informacja finansowa będzie przyjęta korzystnie lub niekorzystnie przez użytkowników” (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ14). Niezawieranie błędów przez informację jest rozumiane w ten sposób, że „nie ma błędów lub pominięć w opisie zjawiska oraz że proces zastosowany do opracowania przed-

⁶ Głównym celem polityki rachunkowości jest wywieranie wpływu na odbiorców sprawozdań finansowych i powodowanie podejmowania przez nich działań, które są korzystne z punktu widzenia jednostki (Remlein, 2013, s. 70).

stawianych informacji został dobrany i użyty bezbłędnie” (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ4–CJ15).

Założenia koncepcyjne wskazują również dodatkowe cechy jakościowe wpływające na poprawę użyteczności informacji, którymi są: porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość. Porównywalność pozwala użytkownikom informacji zidentyfikować oraz zrozumieć podobieństwa i różnice między pozycjami wykazywanymi w sprawozdaniach, zarówno w raportach danej jednostki za różne okresy sprawozdawcze, jak i pomiędzy raportami różnych jednostek (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ20–CJ21). Sprawdzalność pozwala na zapewnienie użytkowników, że informacja wiernie prezentuje dane zjawisko ekonomiczne (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ26). Terminowość oznacza, że użytkownicy mają na czas dostęp do informacji, które mogą wpłynąć na ich decyzje (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ29). Informacje zrozumiałe to takie, które są klasyfikowane, charakteryzowane i prezentowane w sposób jasny i zwięzły. Zaznacza się jednak, że wyłączenie z raportów informacji złożonych i takich, które nie byłyby łatwe w rozumieniu, mogłoby co prawda przyczynić się do zrozumiałości informacji, jednak uczyniłoby raporty niekompletnymi i potencjalnie wprowadzającymi w błąd (*Założenia koncepcyjne*, 2010, CJ19, CJ30–CJ31).

Wielu autorów podkreśla znaczenie użyteczności informacji dla odbiorców (na przykład Galland, 1982; Wierzbicki, 1981). Informacje muszą być ważne dla osoby podejmującej decyzję w konkretnej sytuacji, w konkretnym czasie.

Obecna hierarchia cech jakościowych jest silnie zorientowana na zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdawczości (Kaczmarczyk, 2016, s. 129). Interesariusze mają różne potrzeby informacyjne, które bywają niekiedy rozbieżne. Nie jest możliwe dostarczanie informacji użytecznych w równym stopniu dla wszystkich użytkowników w raportach adresowanych dla ogółu interesariuszy.

Informacje dostarczane przez system rachunkowości mają na celu zaspokojenie potrzeb wielu użytkowników. Dostosowywanie informacji na potrzeby użytkowników w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych jest uznawane za główny cel rachunkowości (Jarugowa, 1993, s. 6). W literaturze występuje podział użytkowników systemu rachunkowości na użytkowników wewnętrznych oraz zewnętrznych (Gabrusewicz i Remlein, 2011; Luty, 1995, s. 14; Sawicki, 2005, s. 14). Kryterium tego podziału stanowi dostęp do informacji generowanych przez system rachunkowości (Gad, 2014, s. 117). Inni autorzy jako kryterium tego podziału wskazują również usytuowanie użytkowników informacji wobec organizacji (wewnątrz niej lub poza nią) (Turyna, 1997, s. 119).

Użytkownicy wewnętrzni stanowią część jednostki gospodarczej dostarczającej informacje. Natomiast użytkownicy zewnętrzni jedynie korzystają z informacji generowanych przez system rachunkowości. Pod tym względem pozycja użytkowników wewnętrznych jest uprzywilejowana, gdyż są oni zaangażowani w funkcjonowanie

systemu rachunkowości i uczestniczą w przygotowywaniu informacji. Użytkownicy wewnętrzni mają wpływ na rozwiązania przyjmowane w systemie rachunkowości (na przykład politykę rachunkowości) oraz możliwość dostępu do wszystkich generowanych informacji. Z drugiej strony dostęp użytkowników zewnętrznych jest limitowany zakresem publikowanych raportów (Gad, 2014, s. 115–118). Dodatkowym ograniczeniem dla użytkowników zewnętrznych jest sporządzanie sprawozdań z określoną częstotliwością. Otrzymują oni informacje w czasie publikacji raportu, a nie dokładnie wtedy, kiedy ich potrzebują.

Użytkownicy oczekują, że będą uzyskiwać z systemu rachunkowości informacje o odpowiedniej treści, we właściwej formie oraz w odpowiednim czasie (Olechowicz, 1997, s. 12–13). Przekazywane informacje powinny odpowiadać wewnętrznym potrzebom jednostki oraz jej otoczenia pod względem czasu, treści oraz szczególności (Sawicki, 1996, s. 137).

Wielu autorów podkreśla, że informacje generowane przez system rachunkowości powinny zaspokajać przede wszystkim potrzeby wewnętrzne danego podmiotu. Luty (1995, s. 13) wskazuje, że informacja pochodząca z systemu rachunkowości powinna nade wszystko odpowiadać potrzebom decyzyjnym podmiotów gospodarczych. Natomiast Kołaczyk (1995, s. 27) stwierdza, że „rachunkowość powinna przede wszystkim dostarczać informacji właścicielom i kierownictwu”.

Gad (2014, s. 119) wskazuje, że zakres systemu informacyjnego rachunkowości jest dopasowany przede wszystkim do potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych. Przy sporządzaniu sprawozdań adresowanych głównie do użytkowników zewnętrznych nie są brane pod uwagę potrzeby informacyjne indywidualnych osób i podmiotów. Zakres informacji zawieranych w produktach systemu rachunkowości wynika w znacznym stopniu z regulacji. W długim okresie sprawozdawczość uwzględnia potrzeby informacyjne użytkowników zewnętrznych i dopasowuje się do nich. Na potrzeby zbiorowości składają się potrzeby jednostkowe.

Zakres oraz liczba odbiorców informacji dostarczanych przez system rachunkowości mogą się różnić dla różnych podmiotów gospodarujących, jednak można wyróżnić głównych użytkowników informacji oraz określić ich standardowe potrzeby informacyjne (tabela 1.2).

Spełnianie potrzeb oraz oczekiwań wszystkich zainteresowanych stron powinno być wyważone. Generowanie wartości dla właścicieli jest możliwe jedynie wtedy, gdy potrzeby pozostałych grup interesariuszy są spełnione w wystarczającym stopniu (Marcinkowska, 2011, s. 860–861).

Rachunkowość dostarcza z jednej strony informacje retrospektywne, które pozwalają dokonać oceny sytuacji i działalności jednostki gospodarczej, a z drugiej strony informacje prospektywne, pozwalające wnioskować na temat przyszłości podmiotu. Rachunkowość jest systemem pomiaru i komunikowania informacji o działaniach przeszłych, bieżących i zamierzonych (Jarugowa, 1996, s. 7). Pozytkowanie informacji odbywa się poprzez różne procesy komunikacji gospodarczej

Tabela 1.2. Użytkownicy informacji dostarczanych przez system rachunkowości i ich potrzeby informacyjne

Użytkownicy	Wybrane potrzeby informacyjne
Użytkownicy wewnętrzni	
Zarząd	<ul style="list-style-type: none"> - informacje niezbędne przy podejmowaniu decyzji bieżących oraz długoterminowych - ocena obecnej sytuacji przedsiębiorstwa - ocena decyzji podjętych w przeszłości
Pracownicy	<ul style="list-style-type: none"> - wypłacalność przedsiębiorstwa - ocena stabilności zatrudnienia - ocena sytuacji przedsiębiorstwa mającej wpływ na wysokość ich wynagrodzeń – perspektywy wzrostu lub obniżki wynagrodzeń
Użytkownicy zewnętrzni	
Właściciele kapitału i inwestorzy (obecni oraz potencjalni)	<ul style="list-style-type: none"> - wynik finansowy - możliwy zysk z zainwestowanego kapitału - ryzyko działalności przedsiębiorstwa - ryzyko inwestycji - płynność finansowa - perspektywy zyskowności w przyszłości
Wierzyciele (w tym kredytodawcy, pożyczkodawcy)	<ul style="list-style-type: none"> - ocena możliwości spłaty zaciągniętych przez jednostkę zobowiązań - informacje konieczne do oceny zdolności kredytowej - płynność i wypłacalność przedsiębiorstwa - perspektywy rozwoju jednostki
Kontrahenci	<ul style="list-style-type: none"> - wypłacalność - plany i efektywność działania w przyszłości - perspektywy dalszej współpracy - informacje do podjęcia decyzji o sprzedaży z odroczonym terminem płatności - płynność i wypłacalność przedsiębiorstwa - podaż, cena, jakość produktów
Konkurenci	<ul style="list-style-type: none"> - słabe i mocne strony przedsiębiorstwa jako konkurenta - ocena możliwości konkurowania z daną jednostką - informacje dla ustalenia strategii konkurencyjnej - wypłacalność i płynność przedsiębiorstwa - plany dotyczące rozwoju
Organy podatkowe	<ul style="list-style-type: none"> - podstawa opodatkowania - ocena prawidłowości obliczenia i odprowadzenia podatków
Institucje i organizacje administracji państwowej	<ul style="list-style-type: none"> - informacje dla statystyki gospodarczej (na przykład GUS) oraz prognoz gospodarczych - ocena zgodności przedstawianych informacji z regulacjami prawnymi - spełnianie wymogów ochrony środowiska
Władza lokalna	<ul style="list-style-type: none"> - ocena jednostki jako pracodawcy dla miejscowej ludności - informacje dotyczące podatków lokalnych

Źródło: na podstawie (Gos, 2014b, s. 13; Kurek i Zielińska, 2000, s. 145; Świdzka, 2016, s. 54–56; Walińska, 2010, s. 28).

(Ziemba i Minich, 2005, s. 23). W zarządzaniu relacjami z grupami interesów konieczna jest stała komunikacja.

Komunikacja jest definiowana jako „porozumiewanie się, przekazywanie myśli, udzielanie wiadomości” (Szymczak, 2002, s. 919). Jako narzędzie komunikacji między ludźmi został wskazany język. Rachunkowość również pełni funkcję narzędzia komunikacji pomiędzy twórcami informacji oraz ich użytkownikami (Masztalerz, 2013a, s. 180).

Komunikacja oraz proces przekazywania informacji są często uważane za tożsame albo co najmniej związane ze sobą w sposób nierozzerwalny (Wendland, 2012, s. 137)⁷. Komunikacja jest często sprowadzana do przekazywania informacji⁸. Utożsamianie komunikacji z informacją jest obecne również w polskiej literaturze. Reprezentatywną definicją komunikacji jest ta zaproponowana przez Pisarka (2008, s. 17), zgodnie z którą „komunikowanie lub informowanie to przekazywanie treści psychicznej, w tym intelektualnej oraz emocjonalnej (...) przez osobnika (lub osobników) A osobnikowi (lub osobnikom) B. W literaturze nie brak jednak opinii podających w wątpliwość ujmowania komunikacji jako przekazywanie informacji (na przykład Ollivier, 2010, s. 368).

Spośród licznych modeli komunikacji warto zwrócić uwagę na model Jakobsona, który podkreśla kontekst. Jakobson (1989, t. 2, s. 81) wyróżnia sześć czynników komunikacji: nadawca, odbiorca, komunikat, kontakt, kod, kontekst. Zgodnie z tym modelem proces komunikacji polega na przekazywaniu komunikatu przez nadawcę do odbiorcy w drodze kontaktu za pomocą kodu w ramach pewnego kontekstu.

Brzezin (1998, s. 11–12) wskazuje, że teoria rachunkowości pełni funkcję komunikatywną, która sprowadza się do dostarczania informacji w języku zrozumiałym w jednakowy sposób przez specjalistów. Hronsky (1998, s. 3) uważa rachunkowość za kod służący do komunikacji pomiędzy członkami pewnej subkultury posiadającej wykształcenie w dziedzinie finansów. Jarugowa (1993, s. 4) nazywa komunikowanie rozumiane jako dostarczanie informacji do podejmowania decyzji (obok pomiaru) kwintesencją rachunkowości. Rachunkowość jest wykorzystywana do komunikacji. Pozwala organizować, komunikować i koordynować informacje, przede wszystkim ekonomiczne (Masztalerz, 2013a, s. 188).

Komunikowanie dotyczy rachunkowości w gospodarce rynkowej. W takim przypadku jest ono głównym celem rachunkowości i polega na dostarczaniu informacji na temat wyników finansowych, sytuacji finansowej oraz zmian, które już zaszły i które są przewidywane. Natomiast w gospodarce centralnie planowanej podstawowym zadaniem rachunkowości jest kontrola oraz zapewnienie dyscypliny finansowej, monitorowanie wykonania ustalonego planu i ochrona mienia. Rachunkowość

⁷ Szerzej o komunikacji pisali między innymi: Apel (1990), Fiske (2003), Wendland (2008, 2012).

⁸ Takie podejście występuje między innymi w pracach Wienera (1961, s. 16), Newcomba (1966, s. 66), Berelsona i Steinera (1964, s. 254).

sprowadza się w tym przypadku głównie do ewidencji gospodarczej (Jarugowa, 1993, s. 5–6).

Haried (1972) wyróżnia dwa rodzaje komunikacji w rachunkowości:

- komunikację pomiędzy profesjonalistami, do których zalicza się wykładowców, księgowych, biegłych rewidentów,
- komunikację pomiędzy księgowymi a użytkownikami informacji, zarówno wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi.

Celem komunikacji pierwszego rodzaju jest przekazywanie wiedzy w zakresie rachunkowości, natomiast druga komunikacja ma za zadanie przekazywać informacje o sytuacji jednostek gospodarczych.

System rachunkowości finansowej, a przede wszystkim sprawozdawczości finansowej, łączy różne formy komunikacji. Przy wykorzystaniu słowa oraz grafiki wiąże przekazywane informacje finansowe i niefinansowe. Odbiorcą informacji dostarczanych przez rachunkowość jest szeroka i zróżnicowana grupa interesariuszy. Komunikat powinien być atrakcyjny dla odbiorcy. Ta atrakcyjność powinna być rozumiana jako informacja użyteczna dla różnych użytkowników sprawozdawczości (Śnieżek i Wiatr, 2017, s. 118). Celem sprawozdawczości finansowej jest odwzorowywanie rzeczywistości gospodarczej i przekazywanie tego odwzorowania interesariuszom z otoczenia (Śnieżek i Wiatr, 2017, s. 124).

Wyzwaniem dla współczesnej rachunkowości jest poszukiwanie odpowiedniej formy i zakresu informacji przekazywanej interesariuszom. Komunikat powinien być zrozumiały dla odbiorców i odpowiadać aktualnym standardom porozumiewania się. Rachunkowość podlega zmianom, rozwojowi i ulepszeniom, aby w sposób skuteczny i efektywny odgrywać rolę komunikacyjnego medium (Dobija, 1999, s. 11).

Uwzględniając zaprezentowane rozważania dotyczące rachunkowości, można podsumować, że rachunkowość jest systemem informacyjnym stanowiącym źródło informacji potrzebnych ich użytkownikom do podejmowania decyzji. Zakres rachunkowości jako systemu informacyjnego powinien odpowiadać na potrzeby informacyjne interesariuszy. Dążenie do zaspokajania tych potrzeb, które ulegają zmianom w czasie, stanowi czynnik rozwoju rachunkowości. Dotychczasowe rozważania wskazują również, że rachunkowość jest jednocześnie narzędziem komunikacji pomiędzy nadawcami informacji, czyli ich twórcami oraz odbiorcami informacji, czyli ich użytkownikami. Za narzędzie komunikacji między ludźmi jest uważany język. Ponieważ zarówno wobec języka, jak i rachunkowości jest stosowane określenie „narzędzie komunikacji”, należy się zastanowić nad związkami rachunkowości z językiem.

1.2. Język a rachunkowość

„Język” to pojęcie wieloznaczne i definiowane w różny sposób. W ujęciu naturalnym jest z jednej strony narzędziem opisywania, przedstawiania oraz konstruowania obrazu rzeczywistości, a z drugiej strony narzędziem komunikacji pomiędzy tworzącymi informacje a ich użytkownikami. Język może być rozumiany jako system znaków, które są wykorzystywane do porozumiewania się (Grzegorzczkova, 2008, s. 12). Definicja ta, łącząc aspekt strukturalny i funkcjonalny, zostaje przyjęta jako obowiązująca w rozważaniach w niniejszym opracowaniu.

Grzegorzczkova (2008, s. 13) wyróżnia następujące podstawowe cechy języka:

- system znaków konwencjonalnych oparty na społecznej praktyce, który jest znany nadawcy i odbiorcy,
- dwustopniowa budowa,
- charakter abstrakcyjny znaków – brak określenia konkretnego obiektu, ale odniesienie do całej klasy obiektów,
- polisemiczność – twórcze przesunięcia znaczeń za pomocą metafory i metonimii,
- uniwersalność – możliwość wyrażenia przez użytkownika języka wszystkiego, co chce wyrazić,
- system otwarty – możliwość nieograniczonego tworzenia nowych wypowiedzi.

Język charakteryzuje się dwuklasowością (Bühler, 2004, s. 20), ponieważ każdy komunikat w systemie typu językowego jest budowany po pierwsze przez dobór wyrazów, tj. słownik, a po drugie budowę wypowiedzi, tj. gramatykę.

Język jest definiowany jako „zasób wyrazów, zwrotów i form określanych przez reguły gramatyczne, funkcjonujący jako narzędzie porozumiewania się przez członków jednego narodu, społeczeństwa” oraz „zasób wyrazów, zwrotów i form, używanych w celu porozumiewania się przez ludzi pewnego środowiska, zawodu, regionu” (Szymczak, 2002, s. 792). Można zatem stwierdzić, że język stanowi narzędzie komunikacji.

We wszystkich trzech wymiarach rachunkowości: teorii, polityce i praktyce język jest obecny i odgrywa bardzo ważną rolę. Służy do opisu rzeczywistości, ale jednocześnie sam ją tworzy. Rachunkowość w ramach teorii i polityki wykorzystuje język do opracowywania zasad opisu, a w praktyce rachunkowości do opisywania rzeczywistości gospodarczej. Język pełni również funkcję narzędzia komunikacji zarówno w teorii, polityce, jak i praktyce rachunkowości (Masztalerz, 2014, s. 74).

Rachunkowość ma bardzo silne związki z językiem. Z jednej strony wykorzystuje ona język naturalny do opisu zdarzeń i sytuacji, a z drugiej sama w sobie stanowi język. Masztalerz (2018a, s. 187) stosuje wyrażenie „język (w) rachunkowości”, które stanowi połączenie terminów „język rachunkowości” oraz „język w rachunkowości”. „Język rachunkowości” oznacza system znaków rachunkowości, w tym język

specjalistyczny, służący do opisywania zjawisk gospodarczych. Z kolei „język w rachunkowości” jest rozumiany jako język naturalny występujący w rachunkowości (Masztalerz, 2018a, s. 188).

Język naturalny jest stosowany w rachunkowości w postaci narracji. Nie sposób wskazać wyraźnej granicy pomiędzy „językiem rachunkowości” a „językiem w rachunkowości”, ponieważ rachunkowość nie jest systemem znaków całkowicie niezależnym od języka naturalnego.

Punktem wyjścia do rozważań na temat związków języka z rachunkowością jest powszechna, ale rozumiana w różny sposób teza, że rachunkowość jest językiem biznesu. Rachunkowość jest powszechnie uznawana za język biznesu. To sformułowanie z jednej strony jest hasłem podkreślającym znaczenie rachunkowości dla biznesu, ale z drugiej strony wskazuje na bardzo ważny aspekt rachunkowości.

Śnieżek i Wiatr (2017, s. 119) zakładają, że pojęcie „język biznesu” powinno być rozumiane jako sprawozdawczość finansowa obejmująca sprawozdanie finansowe. Zdaniem tych autorów z uwagi na współczesne trendy dotyczące komunikowania się powinno nastąpić ponowne zdefiniowanie sprawozdawczości finansowej. Według ich opinii nowa definicja powinna obejmować raporty biznesowe uzupełnione wizualizacją danych finansowych oraz niefinansowych.

Stwierdzenie „rachunkowość jest językiem biznesu” traktowane jest nawet jak aksjomat (Masztalerz, 2018a, s. 187). Pojęcie to jest używane w podręcznikach, artykułach, podczas wykładów i konferencji. Zdanie to może być jednak rozumiane w różny sposób. Z jednej strony rachunkowość jest rozumiana jako język, ponieważ wykazuje podobieństwo do języka naturalnego. Taki sposób rozumienia reprezentują na przykład Jain (1973), Tanaka (1982). Z drugiej strony nazywanie rachunkowości językiem jest argumentowane tym, że jako narzędzie opisu jest jednocześnie narzędziem komunikacji (na przykład Haried, 1972; Rogozina, 2015b).

Rogozina (2015b, s. 539) zauważa, że stwierdzenie „rachunkowość jest językiem biznesu” w przeszłości było używane raczej jako metafora lub hasło reklamowe, głównie w podręcznikach czy materiałach promujących szkoły. Natomiast obecnie coraz częściej rachunkowość jest traktowana dosłownie jako język, nie tylko za granicą (na przykład Bloomfield, 2008; McClure, 1983), ale również w Polsce (Masztalerz, 2013a).

Rachunkowość jako język bywa rozumiana jako język naturalny stosujący fachową, specyficzną terminologię. W innym rozumieniu stanowi system znaków. Zdaniem Masztalerza (2018a, s. 187) na różnorodność rozumienia rachunkowości jako języka ma wpływ bogactwo semantyczne pojęcia „język” oraz różnorodność sposobów postrzegania i badania języka w zależności od nauki i dyscypliny.

Obecnie rachunkowość pełni funkcję nie tylko języka biznesu w ogóle, lecz także międzynarodowego języka biznesu. Co więcej – rola rachunkowości jako międzynarodowego języka biznesu wzrosła w ostatnich latach (Biadacz, 2016, s. 23). Z uwagi na temat niniejszej monografii należy się zastanowić, czy język rachunkowości

może być dosłownie traktowany jako język, nie tylko w metaforycznym znaczeniu określenia „język biznesu”.

Za Masztalerzem (2013a, s. 178) rachunkowość można uznać za system znaków konwencjonalnych umożliwiający kodowanie i dekodowanie informacji. System rachunkowości ma charakter otwarty i charakteryzuje się dwuklasowością, ponieważ posiada własny słownik i właściwą sobie gramatykę. Rachunkowość jest systemem uniwersalnym i pozwala na wyrażanie nieograniczonych treści, chociaż, co oczywiste, jedynie w kręgu jej zainteresowań.

Zdaniem Rogoziny (2015a, s. 502) rachunkowość wykorzystuje znaki konwencjonalne jako nośniki informacji, jednak zakres porozumiewania się jest ograniczony. Wskazuje, że tworzenie konstrukcji w rachunkowości jest ograniczone w zakresie nowych konstrukcji informacyjnych i w kwestii regulacji prawnych, które dotyczą treści tychże konstrukcji.

Zgodnie z inną definicją język jest „systemem znaków służących do porozumiewania się członków danego społeczeństwa” (Płóciennik i Podlawska, 2006, s. 105). Rogozina (2015a, s. 502) stwierdza, że rachunkowość całkowicie odpowiada tej definicji języka, ponieważ jest „uporządkowanym systemem znaków służącym do porozumiewania się członków społeczeństwa zaangażowanych w działalność gospodarczą”.

Według Ijiri (1975, s. 15, za: Turyna, 2014, s. 8) rachunkowość będąca językiem biznesu „ma wiele elementów wspólnych z innymi językami”. Rachunkowość może być nazywana językiem i traktowana jako język, ponieważ tak jak każdy język jest z jednej strony narzędziem służącym do opisywania, przedstawiania i konstruowania obrazu rzeczywistości, a z drugiej jest narzędziem komunikacji pomiędzy przedstawiającymi informacje a ich użytkownikami.

McClure (1983), korzystając z modelu gramatyki transformacyjnej Noama Chomsky’ego, sformułował podstawy swego rodzaju składni rachunkowości. W tabeli 1.3 zostało zaprezentowane porównanie elementów języka naturalnego i języka rachunkowości.

Tabela 1.3. Porównanie elementów języka naturalnego i języka rachunkowości

Język naturalny	Język rachunkowości
zdanie	zapis księgowy
rzeczownik	nazwa konta
przymiotnik	kwota pieniężna
czasownik	treść operacji gospodarczej
tekst	sprawozdania finansowe, raporty

Źródło: na podstawie (McClure, 1983).

W poprzednim podrozdziale została wspomniana funkcja komunikatywna teorii rachunkowości w rozumieniu Brzezina (1998, s. 11–12). Zgodnie z tym podejściem informacje są dostarczane przez rachunkowość w języku, który jest zrozumiały przez specjalistów z tej dziedziny w jednakowy sposób. Następuje zatem wskazanie, że rachunkowość posługuje się własnym językiem.

Hendriksen i van Breda (2002, s. 38) wskazują, że rachunkowość może być uważana za język skonstruowany na specyficznym kodzie, ponieważ posiada wszystkie potrzebne atrybuty. Na kwestię kodu zwracają uwagę również Śnieżek i Wiatr (2017, s. 115). Według nich rachunkowość jest specyficznym językiem posiadającym określony kod. Wyrażają oni pogląd, że w związku z tym powinna uwzględniać zmiany, które zachodzą w samym języku.

Evans (2010, s. 443) traktuje język rachunkowości jako wyspecjalizowany dialekt języka naturalnego, który wykorzystuje właściwe sobie, wyspecjalizowane słownictwo. W terminologii języka rachunkowości mogą zawierać się pojęcia właściwe tylko dla tego języka (na przykład aktywa, pasywa) lub takie, które mają inne znaczenie w języku potocznym (na przykład rezerwy). Natomiast Hronsky (1998, s. 3) określa rachunkowość jako język „subkultury” ludzi posiadających wykształcenie finansowe.

Rachunkowość jest językiem ludzkim i spełnia funkcje takiego języka (Kasperowicz, 2015, s. 108). Według Bühlera (2004, s. 30) język ludzki pełni następujące funkcje: ekspresywną, apelatywną (inaczej impresywną) i przedstawieniową (inaczej symboliczną). Zaproponowane podejście odpowiada funkcjom semantycznym znaku językowego. Znak pełni następujące trzy funkcje, które mogą zostać określone jako:

- ekspresja – jako symptom wyraża stan nadawcy,
- apel – stanowi sygnał będący komunikatem skierowanym do odbiorcy,
- przedstawienie – symbolizuje obiekty oraz stany rzeczy.

Wskazane funkcje znaku mogą zostać przypisane przez analogię rachunkowości. Masztalerz (2013a, s. 182) tłumaczy to w ten sposób, że nadawca informacji rachunkowych kieruje komunikat do odbiorcy będącego użytkownikiem tych informacji i wyraża własny pogląd na temat rzeczywistości gospodarczej. Znak w rachunkowości pełni wszystkie wskazane funkcje.

Rachunkowość jest alfabetem, który opisuje finansowo-ekonomiczne zagadnienia świata (Artienwicz, 2012, s. 151). Należy zadać pytanie: Jakimi znakami posługuje się ten alfabet – liczbami/cyframi czy literami? Może po prostu rachunkowość jest sama w sobie jedynym i niepowtarzalnym językiem.

Znajomość języka rachunkowości jest niezbędną, aby zrozumieć (nie tylko powierzchownie) sytuację, działalność oraz wyniki finansowe jednostek gospodarczych. Rachunkowość nie istnieje jedynie dla księgowych (Jarugowa, 1993, s. 12). Jej język powinien być zrozumiały dla użytkowników informacji przez nią dostarczanych. Tego języka należy się nauczyć, aby móc efektywnie i skutecznie wykorzystywać owe informacje.

Najważniejszą funkcją języka jest niewątpliwie funkcja komunikacyjna, gdyż już w samej definicji jest on określany jako narzędzie komunikacji. Również rachunkowość (co zostało szczegółowo wyjaśnione w podrozdziale 1.1) funkcjonuje jako narzędzie komunikacji pomiędzy twórcami informacji a ich użytkownikami.

Poszczególne czynniki z wspomnianego wcześniej modelu Jakobsona mają znaczenie w procesie komunikacji i determinują różne funkcje języka. Wypowiedzi ukierunkowane na poszczególne elementy pełnią następujące funkcje (Masztalerz, 2015, s. 348):

- ukierunkowanie na nadawcę – funkcja ekspresywna (emotywna),
- na odbiorcę – funkcja konatywna,
- na kontekst – funkcja poznawcza,
- na komunikat – funkcja poetycka,
- na kod – funkcja metajęzykowa,
- na kontakt – funkcja fatyczna.

Spśród sześciu powyższych wyróżnionych funkcji języka za główną jest uznawana funkcja poznawcza, przejawiająca się w przedstawianiu na przykład myśli, idei, pojęć. Funkcja ekspresywna (emotywna) ukazuje natomiast emocjonalną i wartościującą postawę nadawcy wobec omawianej rzeczywistości. Funkcja konatywna umożliwia wyrażanie poglądów, prezentowanie postaw, zachęcanie rozmówcy do określonych działań. Funkcja poetycka przejawia się doborem odpowiedniego stylu oraz wyszukanych form językowych i występuje najczęściej w tekstach literackich. Funkcja metajęzykowa jest widoczna wówczas, gdy za pomocą języka informuje się o samym języku. Funkcja fatyczna służy do podtrzymywania komunikacji (Grzegorzczak i Markowski, 2012, s. 95–96).

Spełnianie przez rachunkowość funkcji poznawczej nie ulega wątpliwości. Zastanowienia wymagają jednak pozostałe funkcje językowe. W praktyce rachunkowości jest realizowana funkcja fatyczna nastawiona na utrzymywanie kontaktu. Występuje ona mianowicie w komunikacji ustnej, na przykład pomiędzy księgowymi a zarządzającymi. W komunikacji pisemnej może natomiast przejawiać się stosowaniem w sprawozdaniach takich sformułowań jak „warto zauważyć”, „należy zwrócić uwagę”. Można zidentyfikować również funkcję metajęzykową, ponieważ rachunkowość posługuje się własnym metajęzykiem. W mniejszym stopniu język rachunkowości pełni funkcję ekspresywną oraz konatywną. Komunikaty w rachunkowości kierowane są przez nadawców i wyrażają profesjonalny osąd, na przykład o sytuacji ekonomicznej, i niekiedy ich zadaniem jest wywieranie wpływu na odbiorcę (Masztalerz, 2015, s. 348). Funkcja ekspresywna mogłaby zostać wyrażona między innymi w przekazywaniu w sposób emocjonalny informacji na temat wyników finansowych przez zarząd. Interesującym zagadnieniem jest występowanie w rachunkowości funkcji poetyckiej. Funkcja ta jest skoncentrowana na komunikacie i pojawia się, gdy nadawca komunikatu w celowy sposób wybiera słowa i buduje w ten sposób szereg znaczeniowy (Masztalerz, 2015, s. 348). Rozumiana w ten sposób funkcja poetycka

może być przypisana także rachunkowości, w której istnieją niemałe możliwości kreowania sposobu przedstawienia działalności i sytuacji jednostek gospodarczych. Podsumowując, język rachunkowości pełni w różnym stopniu wszystkie funkcje językowe: poznawczą, fatyczną, ekspresywną, konatywną, metajęzykową i poetycką.

Nie wszyscy badacze są zgodni co do funkcji pełnionych przez język rachunkowości. Zdaniem Rogoziny (2015b, s. 540) język rachunkowości realizuje większość funkcji języka ogólnego oprócz funkcji fatycznej oraz magicznej, realizowanych w celu utrzymania kontaktu oraz ubarwienia komunikatu. Autorka nie podziela tego poglądu i reprezentuje stanowisko, zgodnie z którym rachunkowość pełni wszystkie wskazane funkcje języka. W rachunkowości mogą być również wykorzystywane różnego rodzaju sposoby ubarwienia komunikatu, zarówno w komunikacji ustnej, jak i pisemnej, na przykład prezentowanie informacji w sprawozdaniach za pomocą atrakcyjnej graficznie formy.

Analiza języka rachunkowości w świetle definicji i cech języka naturalnego pozwala stwierdzić, że język rachunkowości jest językiem naturalnym, ale posiada wiele ograniczeń w porównaniu z innymi językami naturalnymi. Zbiorcze porównanie języka rachunkowości oraz języka naturalnego zostało przedstawione w tabeli 1.4.

Tabela 1.4. Różnice pomiędzy językiem rachunkowości a językiem naturalnym (ogólnym)

Obszar	Różnica pomiędzy językiem rachunkowości a językiem naturalnym
Obiekt interpretacji	w języku naturalnym obiektem interpretacji jest cały otaczający świat, a w języku rachunkowości tylko jego część, tzn. świat biznesu (działalność gospodarcza)
Sformalizowanie	w języku naturalnym małe, w języku rachunkowości duże
Celowość stosowania	język rachunkowości jest stosowany jedynie w konkretnym celu, tzn. przekazania komunikatu przez nadawcę odbiorcy
Strony komunikacji	pełnowartościowa komunikacja w rachunkowości jest możliwa jedynie pomiędzy stronami posiadającymi odpowiednie przygotowanie w postaci specjalistycznego słownictwa, reguł, stylu oraz narzędzi komunikacji
Uregulowania	język rachunkowości jest uregulowany pod względem prawnym i obyczajowym, a odpowiednie organy sprawują nadzór
Aspekt syntaktyczny	w języku rachunkowości występuje hipotaksa, tzn. podrzędność lub współrzędność logiczna w ramach łączenia struktur syntaktycznych (widoczna w częściach sprawozdania finansowego)

Źródło: na podstawie (Rogozina, 2015a, s. 503, 2015b, s. 540).

Język można dzielić na język ogólny oraz mniejsze jednostki, w tym języki specjalistyczne⁹. Językiem ogólnym posługują się jego przeciętni użytkownicy podczas

⁹ Dla określenia języka, o którym mowa, stosuje się również takie terminy jak „język fachowy” (Kubiak, 2002, s. 6), „język profesjonalny” (Lewandowski, 2002, s. 27–40), „technolekt” (Karpiński, 2007, s. 63). W niniejszej monografii pojęcia te są traktowane synonimicznie.

codziennej komunikacji. Natomiast języki specjalistyczne są wykorzystywane do komunikacji przez specjalistów z różnych dziedzin. Badacze zajmujący się językami uważają, że liczba języków specjalistycznych pokrywa się z liczbą dziedzin, których specjaliści wykorzystują fachowe pojęcia (Wojnicki, 1991, s. 45).

Język specjalistyczny (zawodowy) jest przeważnie uważany za odmianę języka ogólnego (Polański, 1999, s. 273). Niektórzy badacze głoszą jednak pogląd, że język specjalistyczny nie jest odmianą języka ogólnego, ale językiem specyficznym (Grucza, 2007, s. 14).

Rozumienie pojęcia „język specjalistyczny” zależy głównie od przyjętych założeń teoretycznych. Definicja tego pojęcia nie jest tak prosta, jak mogłoby się wydawać. Można wyróżnić dwa skrajnie różne podejścia do definiowania języka specjalistycznego. Zgodnie z pierwszym każdy język jest złożony z języków fachowych, natomiast język ogólny jest jedynie nieznacznym punktem wspólnym pomiędzy nimi (Kubiak, 2002, s. 6). Osoby wykonujące różne zawody posługują się chociażby w części wyrażeniami zrozumiałymi tylko w obrębie ich grupy zawodowej. Drugie podejście natomiast opiera się na założeniu, że język składa się jedynie z języka ogólnego, a język specjalistyczny posiada silne związki z językiem ogólnym.

Na podstawie tych dwóch diametralnie różnych podejść można sformułować wspólne dla obu stwierdzenie, że w definicji języka specjalistycznego konieczne jest odniesienie do języka ogólnego. Język ogólny to odmiana języka, którą posługują się, choć w różnym stopniu, wszyscy jego użytkownicy (Kubiak, 2002, s. 7). Język ogólny jest wykorzystywany w różnych sytuacjach w życiu prywatnym i społecznym.

Język fachowy wyodrębnia się za pomocą takich kryteriów jak (Kubiak, 2002, s. 7):

- użytkownicy,
- obszar używania,
- stopień dostępności i zrozumienia,
- środek przekazu (pismo lub mowa),
- cel oraz wynik wykorzystywania języka,
- normalizacja.

Wszystkie przedstawione kryteria można odnieść do rachunkowości jako języka specjalistycznego. Użytkownicy języka rachunkowości to specjaliści zajmujący się tą dziedziną (naukowcy, praktycy oraz autorzy polityki rachunkowości), a w szerszym znaczeniu wszyscy, których wiedza pozwala na porozumiewanie się za pomocą tego języka, w tym również profesjonalni użytkownicy informacji generowanych przez system rachunkowości. W odniesieniu do rachunkowości użytkownikami jej języka są zatem głównie naukowcy zajmujący się rachunkowością, wykładowcy, księgowi, biegli rewidenci oraz inni praktycy posiadający wystarczającą wiedzę.

Obszar używania języka rachunkowości jest bardzo rozległy, gdyż obejmuje całą teorię, praktykę i politykę rachunkowości. Stopień dostępności zależy od znajomości dziedziny rachunkowości. Język rachunkowości jest zrozumiały jedynie dla osób posiadających wystarczającą wiedzę.

Dominującym środkiem przekazu w rachunkowości, jak w większości języków specjalistycznych, jest pismo (sprawozdanie finansowe, raporty, polityka rachunkowości, akty prawne, publikacje naukowe itp.). W codziennej pracy teoretyków oraz praktyków rachunkowości wykorzystywana jest jednak również mowa (konferencje, wykłady, konsultacje, raporty ustne).

Celem stosowania języków specjalistycznych jest przede wszystkim komunikacja, przekazywanie precyzyjnych informacji. Rachunkowość zgodnie z tym, co zostało przedstawione w poprzednim podrozdziale, stanowi narzędzie komunikacji.

Stopień ujęcia języków fachowych w normy jest wyższy niż innych odmian języka. Język rachunkowości jest silnie znormalizowany poprzez liczne przepisy prawa krajowego oraz międzynarodowego, a także wytyczne organizacji rachunkowych. Stopień normalizacji języka rachunkowości jest widoczny w jego leksyce. Pomiedzy formą skodyfikowaną a używaniem jej w praktyce jest niewiele rozbieżności (Masztalerz, 2014, s. 85).

Podsumowując, należy uznać, że język rachunkowości jest językiem specjalistycznym, ponieważ charakteryzuje się cechami języków specjalistycznych oraz spełnia kryteria wyodrębniania języka fachowego.

Język specjalistyczny nie funkcjonuje w ten sposób, że jest jedynie zbiorem dodatkowych terminów do języka ogólnego, ale różni się od niego charakterystycznymi cechami (Spillner, 1983, s. 16–23, za: Kubiak, 2002, s. 9). Teksty w języku specjalistycznym odznaczają się nie tylko z jednej strony redukcją słownictwa ogólnego, a z drugiej dodatkami fachowej terminologii, lecz także występowaniem właściwych sobie struktur gramatycznych, które rzadko pojawiają się w języku ogólnym.

Nie istnieje jeden uniwersalny język specjalistyczny dla danej dziedziny (Spillner, 1983, s. 16–23, za: Kubiak, 2002, s. 9). Języki fachowe są różne w różnych językach. Podobnie język rachunkowości jest odmienny w różnych językach. Nie ma mowy o jednym języku specjalistycznym, ale wielu w zależności od różnych dziedzin, w których występują języki fachowe. Języki te różnią się pod względem terminologii, gramatyki czy stylistyki.

Zgodnie z inną definicją język specjalistyczny jest skonwencjonalizowanym systemem semiotycznym, który bazuje na języku naturalnym i opiera się na panujących w nim prawach. Wykorzystywany jest do poznawania i określania obiektów charakterystycznych dla danej specjalności (Karpiński, 2007, s. 63). Język fachowy oprócz słów z języka ogólnego posługuje się również terminami specjalistycznymi.

Główną funkcją języka specjalistycznego jest funkcja poznawcza. Inne właściwe dla niego funkcje to funkcje komunikatywna (polegająca na wymianie informacji) i instrumentalna (sprowadzająca język do roli narzędzia wyrażania potrzeb) (Lukaszyn i Zmarzer, 2001, s. 15). Natomiast funkcja ekspresywna, polegająca na przekazywaniu emocji, funkcja apelatywna (działanie na odbiorcę) i funkcja poetycka nie są realizowane przez język fachowy.

Odnosząc wskazane funkcje języka specjalistycznego do rachunkowości, należy stwierdzić, że rola rachunkowości jako języka fachowego jest szersza, ponieważ pełni więcej funkcji. Zdaniem autorki nie wyklucza to jednak uznawania rachunkowości za język specjalistyczny. Funkcja poznawcza rachunkowości została już wykazana i nie ulega wątpliwości. Funkcja komunikatywna jest spełniana poprzez komunikację pomiędzy nadawcą informacji pochodzących z systemu rachunkowości a ich odbiorcą. Funkcja instrumentalna może się przejawiać na przykład w wykazywaniu zapotrzebowania na kapitał czy konieczności zmian w sposobie gospodarowania zasobami jednostki. Zgodnie z tym, co przedstawiono w ramach omawiania funkcji języka w kontekście rachunkowości, można wykazać spełnianie przez nią funkcji ekspresywnej i poetyckiej. Funkcja apelatywna rachunkowości może natomiast objawiać się działaniami ukierunkowanymi na odbiór informacji, na przykład na wrażenia, jakie wywierają na nim informacje, co odnosi się bezpośrednio do przedmiotu niniejszego opracowania, czyli zarządzania wrażeniem.

Lukszyn (2002, s. 43) za cechy uniwersalne języków specjalistycznych uznaje:

- hipotaksę – łączenie struktur syntaktycznych na podstawie stosunków podrzędności i współrzędności logicznej w obrębie złożonych relacji syntaktycznych (na poziomie syntaktycznym),
- neutralność – brak konotacji ekspresywnych u jednostek funkcjonalnych (na poziomie stylistycznym),
- symplifikację – uproszczenie systemów gramatycznych w stosunku do języka ogólnego (na poziomie metaforycznym),
- monosemię – jednoznaczność znaków werbalnych konwencjonalnych.

Język rachunkowości spełnia wskazane cechy języków specjalistycznych, tzn. charakteryzuje się hipotaksą, neutralnością, symplifikacją morfologiczną oraz jednoznacznością stylistyczną (Rogozina, 2015a, s. 502).

Gajda (1990, s. 36–37) wyróżnia następujące podjęzyki języka nauki: teoretycznonaukowy, praktycznonaukowy, dydaktycznonaukowy, popularnonaukowy. W odniesieniu do języka rachunkowości można stwierdzić, że pierwszy podjęzyk jest wykorzystywany przez teoretyków, naukowców, drugi – praktyków, trzeci – podczas nauczania rachunkowości, a czwarty – do komunikacji pomiędzy specjalistą a niespecjalistą (Rogozina, 2015a, s. 509).

Rogozina (2015a, s. 501) jednoznacznie stwierdza, że rachunkowość jest językiem specjalistycznym, który posługuje się specyficznymi pojęciami i właściwymi sobie regułami gramatyki. Język rachunkowości posiada własny słownik i własną gramatykę (Masztalerz, 2014, s. 74; Rogozina, 2015b, s. 541).

Rachunkowość posługuje się językiem specjalistycznym. Język rachunkowości wykorzystywany w teorii rachunkowości charakteryzuje się wysokim stopniem specjalistyczności oraz średnim stopniem specjalistyczności w praktyce (Rogozina, 2015b, s. 541). Stopień specjalistyczności wyraża się w przewadze słownictwa

specjalistycznego nad słownictwem ogólnym. Masztalerz (2018a, s. 188) uważa, że „język specjalistyczny rachunkowości” stanowi część wspólną „języka rachunkowości” – czyli specyficznego systemu znaków oraz „języka w rachunkowości” – czyli wykorzystywanego języka naturalnego.

Język rachunkowości można przyswoić w drodze świadomego uczenia się. Nie uczymy się języka rachunkowości tak jak języka ojczystego, poprzez kontakty ze środowiskiem mówiącym danym językiem. Języka rachunkowości należy się nauczyć w drodze świadomego procesu, aby móc go rozumieć i świadomie wykorzystywać, zatem można przyrównać go do języka obcego (Rogozina, 2015b, s. 541). Taka analogia jest szczególnie dobrze widoczna i pomocna w nauczaniu rachunkowości.

Tanaka (1982) traktuje rachunkowość jako tłumaczenie ze zwykłego języka. Wszystkie transakcje gospodarcze są tłumaczone ze zwykłego języka na język rachunkowości. Takie podejście łączy się z podejściem uznającym rachunkowość za język obcy.

Rachunkowość nie powinna być natomiast kwalifikowana do grupy języków sztucznych, ponieważ w odróżnieniu od nich nie stara się zastąpić pojęć wspólnych dla różnych krajów nowymi słowami, lecz dąży do ujednoczenia treści ekonomicznej danego pojęcia przy zachowaniu brzmienia tradycyjnego słownictwa w poszczególnych językach naturalnych (Rogozina, 2015a, s. 504). Rachunkowość nie powinna być również nazywana językiem formalnym, gdyż posiada wiele cech języków naturalnych oraz wspólną z nimi ścieżkę rozwoju historycznego i kulturowego.

Jeżeli rachunkowość jest językiem, to może być badana przez pryzmat nauk zajmujących się językiem (Masztalerz, 2013a, s. 177). Prowadzenie badań lingwistycznych w jej zakresie jest zatem w pełni uzasadnione. Ocena lingwistyczna rachunkowości składa się z analizy jej języka w trzech wymiarach: syntaktycznym, semantycznym i pragmatycznym.

W wymiarze syntaktycznym przedmiotem badań są gramatyka rachunkowości, logika i spójność systemu rachunkowości, problemy związane z tworzeniem nowych konstrukcji w ramach systemu rachunkowości (Masztalerz, 2014, s. 74). Syntaktyka zajmująca się budową wypowiedzi, analizująca na przykład logikę i gramatykę języka, ma – zdaniem Hendriksena i van Bredy (2002, s. 37) – istotne znaczenie w rachunkowości, ponieważ przedstawiane przez nią informacje powinny wiązać się w logiczną całość. Z punktu widzenia syntaktyki w rachunkowości sprawdzana jest poprawność logiczna założeń, tzn. zgodność z zasadami, a także poprawność tworzenia nowych konstrukcji w systemie (Rogozina, 2015a, s. 508).

W wymiarze semantycznym przedmiotem badań stanowią pojemność znaczeniowa i wartość znaków, sens i znaczenie. Znaki są elementami składowymi systemu rachunkowości. Z punktu widzenia semantyki w rachunkowości zasadnicze znaczenie ma sens stosowanych przez nią pojęć.

Wymiar pragmatyczny obejmuje relacje między systemem rachunkowości i jego użytkownikami. Przedmiotem badań są procesy kodowania, przekazywania i odczytywania znaków. W ramach rachunkowości dotyczą zagadnienia, jakie skutki

wywołują informacje generowane i przekazywane przez system rachunkowości u ich użytkowników, czy i dlaczego informacje są użyteczne dla ich odbiorców oraz jaką rolę odgrywają czynniki behawioralne w komunikacji w rachunkowości (Masztalerz, 2014, s. 74).

Rachunkowość jest również rozpatrywana jako narzędzie kreowania rzeczywistości, co cieszy się szczególnym zainteresowaniem teoretyków i praktyków rachunkowości (Masztalerz, 2013a, s. 186). To kreowanie rzeczywistości może polegać na konstruowaniu wrażenia na temat jednostek gospodarczych, zatem wpisuje się w przedmiot niniejszej monografii.

Nie wszyscy badacze uznają tezę o rachunkowości jako języku. Nie ulega jednak wątpliwości obecność i stosowanie języka naturalnego w rachunkowości. Nasserri (2007) zwraca uwagę na wpływ problemów językowych na teorię, regulację, standaryzację, dydaktykę, praktykę, interpretację i rozumienie rachunkowości. Wyróżnia przede wszystkim następujące problemy językowe rachunkowości: wieloznaczność pojęć, nadużywanie akronimów i tłumaczenia. Na problemy związane z tłumaczeniami zwraca uwagę również Evans (2004). Natomiast Kabalski (2012b; 2016) przeprowadził analizę tekstu przekładu MSSF pod kątem jakości językowej i komunikacyjnej, a także zajmował się określeniem zasad poprawnego tłumaczenia tekstu MSSF na podstawie jednej z teorii translacji.

Masztalerz (2018b, s. 97) wskazuje na dwa najważniejsze problemy języka naturalnego w rachunkowości: problem języka specjalistycznego oraz problem narracji w rachunkowości. Pierwszy problem dotyczy definiowania pojęć za pomocą języka naturalnego. Drugi problem dotyczy bezpośrednio narracji i staje się coraz ważniejszy z powodu wzrostu znaczenia narracji w rachunkowości. Zagadnienie języka specjalistycznego zostało wyjaśnione w tym podrozdziale, natomiast narracjom w rachunkowości poświęcono podrozdział 1.3.

Stosowanie języka naturalnego w rachunkowości może stanowić pewne ograniczenia w komunikacji. Liczby są ogólnie zrozumiałe przez specjalistów. Można stwierdzić, że są pewnego rodzaju językiem międzynarodowym. Natomiast narracja jest prowadzona w konkretnym języku narodowym, co może stanowić barierę w komunikacji i przekazywaniu informacji.

Podsumowując rozważania na temat związków języka z rachunkowością, należy stwierdzić, że z jednej strony rachunkowość wykorzystuje język naturalny w postaci narracji we wszystkich trzech wymiarach rachunkowości: teorii, polityce i praktyce, a z drugiej strony sama w sobie stanowi język. Rachunkowość jest powszechnie uznawana za język biznesu, a obecnie odgrywa szerszą rolę międzynarodowego języka biznesu. Rachunkowość stanowi również język specjalistyczny. Mimo szerokiego zastosowania języka naturalnego w rachunkowości jest ona nadal często kojarzona wyłącznie ze sposobem przedstawiania informacji za pomocą liczb, szczególnie w praktyce rachunkowości. Konieczne jest zatem przedstawienie rozważań na temat istoty i rozwoju narracji w rachunkowości.

1.3. Istota i rozwój narracji w rachunkowości

Pojęcie „narracja” jest znane od wieków, ale w ostatnim czasie można zaobserwować wzrost zainteresowania tym terminem. Za pierwszą definicję narracji uchodzi ta przedstawiona przez Arystotelesa w dziele *Poetyka*, zgodnie z którą narracja to opowieść posiadająca początek, środek i koniec oraz wiążący je główny wątek (Borkowski, 2018, s. 149).

Narracja to „wypowiedź mająca na celu przedstawienie zdarzeń w określonym porządku czasowym i przyczynowo-skutkowym, informująca zwykle o faktach minionych” (Szymczak, 2002, s. 270). W innym ujęciu narracja stanowi „sposób lub czynność opowiadania; opowiadanie” (Sobol, 2002, s. 507), inaczej „opowiadanie, relacjonowanie” (Sobol, 2002, s. 757).

Odnosząc zacytowane definicje za pomocą analogii do narracji w rachunkowości, należy wyjaśnić, że wymienione w nich cechy są również w tym przypadku spełnione. W sprawozdaniach generowanych przez system rachunkowości, wykorzystujących jako środek przekazu narrację, zdarzenia gospodarcze są przedstawiane zwykle w pewnym porządku chronologicznym i przyczynowo-skutkowym. Raporty zawierają głównie informacje o charakterze retrospektywnym, ale nierzadko bywają również zamieszczane informacje o charakterze prospektywnym, tzn. prognozy. Opis słowny w rachunkowości ma za zadanie „opowiedzenie” o działalności i obecnej sytuacji jednostki, a nade wszystko dostarczenie bardziej szczegółowego wyjaśnienia. Autorka proponuje zatem, aby **narrację w rachunkowości rozumieć jako opowiadanie mające na celu przedstawienie sytuacji i działalności jednostki raportującej w określonym porządku czasowym i przyczynowo-skutkowym, informujące o przeszłości, z możliwymi odniesieniami do teraźniejszości i przyszłości.**

W tym miejscu warto się zastanowić również nad pojęciami stosowanymi w języku angielskim, ponieważ język ten służy porozumiewaniu się na szczeblu międzynarodowym zarówno w środowisku akademickim, jak i w praktyce biznesowej. Poza tym w niniejszej monografii wykorzystywano literaturę anglojęzyczną.

W języku angielskim *narrative* oznacza opowiadanie, powieść. Natomiast *narration* to opowiadanie opowiadania, tzn. proces prezentacji fabuły. Niektóre słowniki traktują oba pojęcia jako synonimy [www1]. Na potrzeby niniejszego opracowania wykorzystywany jest termin *narrative*. Słuszność wyboru potwierdzają publikacje anglojęzyczne dotyczące narracji w rachunkowości, w których jest wykorzystywane to pojęcie (między innymi Beattie, 2014; Beattie i Davison, 2016; Riley i Yen, 2019; Yang i Liu, 2017).

Narracja może być przedmiotem badań lub danymi, które są poddawane obróbce badawczej (Borkowski, 2018, s. 153). Narracja jest przedmiotem badań w takich dyscyplinach nauki jak literaturoznawstwo i językoznawstwo, a w innych elemen-

tem pośredniczącym pomiędzy badaczem a obiektem badania, którym są grupy społeczne lub konkretne osoby.

Zdaniem Borkowskiego (2018, s. 154) narracja może być w nauce:

- przedmiotem badań naukowych,
- narzędziem badawczym (w psychologii, psychiatrii, pedagogice),
- przedmiotem badań i narzędziem badawczym jednocześnie.

W rachunkowości narracja stanowi przedmiot badań. Narracje w rachunkowości są przedmiotem badań niniejszego opracowania.

Problemem badań narracyjnych jest ich reprezentatywność. Nie występuje on w badaniu jednostkowych treści. Narracja może być bez przeszkód wykorzystywana jako materiał surowy do badań jakościowych (Borkowski, 2018, s. 155).

Należy zaznaczyć, że narracja nie jest po prostu opowiadaniem, ale intencjonalnym przedstawieniem rzeczywistości, której celem jest przekonanie odbiorcy do racji nadawcy, skłonienie do pewnych zachowań i sposobu myślenia zgodnie z intencją nadawcy (Borkowski, 2018, s. 157). Można zatem podsumować, że narracja jest celowym opowiadaniem (opowiadaniem, które ma konkretne cele). Przykładowo w marketingu narracja jest narzędziem wpływu na zachowania i wybory ludzi.

Narracje są uważane za „specyficzny sposób komunikowania, w którym nadawca konstruuje własną tożsamość” (Dziob, 2010, s. 1). W odniesieniu do rachunkowości można wskazać, że narracje w rachunkowości konstruują tożsamość (obraz) jednostek gospodarczych.

Jednym z pierwszych naukowców stosujących przymiotnik „narracyjny” w odniesieniu do sprawozdawczości był Artur Harris Adelberg (Kobiela-Pionnier, 2018, s. 102), który stwierdził, że spółki publiczne często wywierają wpływ na inwestorów bądź nawet manipulują ich reakcjami, aby utrzymać ceny akcji na zadowalającym dla nich poziomie lub pozyskać kapitał za niższą cenę albo uzyskać korzystniejsze warunki tej transakcji. Powołał się na badania czytelności i zrozumiałości sprawozdań przeprowadzone w latach 60. i 70. XX wieku (Adelberg, 1979, s. 179). Tytuł tego artykułu wyraźnie odnosił się do dwóch potencjalnych ról dla narracji, tj. komunikacji lub manipulacji. W nawiązaniu do tematu niniejszej monografii warto zwrócić szczególną uwagę, że jedno z pierwszych zastosowań przymiotnika „narracyjny” w sprawozdawczości pojawiło się w kontekście wywierania wpływu na użytkowników sprawozdań.

Narracje występują we wszystkich trzech częściach rachunkowości, tj. w teorii, polityce i praktyce. Narracje w teorii rachunkowości to głównie teksty w publikacjach w czasopiśmie, monografiach naukowych oraz podręcznikach. Natomiast w polityce rachunkowości narracje są obecne w aktach prawnych, standardach, wytycznych profesjonalnych instytucji.

Użycie narracji w teorii oraz polityce rachunkowości jest oczywiste i nie ulega wątpliwości potrzeba wykorzystywania słów. Natomiast stosowanie języka natu-

ralnego i narracji w praktyce rachunkowości jest nadal zjawiskiem stosunkowo nowym i niewystarczająco zbadanym. Przedmiotem badań w niniejszej monografii są narracje występujące w praktyce rachunkowości.

Współcześnie informacje przekazywane przez jednostki gospodarcze inwestorom stanowią kombinację informacji ilościowych (liczb) oraz jakościowych (narracji). Raporty roczne spółek zawierają oprócz sprawozdania finansowego prezentującego informacje przede wszystkim w postaci liczb także sprawozdanie zarządu, które podsumowuje najważniejsze wydarzenia w danym roku (Riley i Yen, 2019, s. 2).

Język naturalny w rachunkowości może być analizowany w podejściu funkcjonalnym lub semiotycznym (Masztalerz, 2018b, s. 98). W podejściu funkcjonalnym język naturalny (a jednocześnie narracje) jest wykorzystywany w rachunkowości do przekazywania informacji i komunikacji. Po pierwsze narracje są stosowane w praktyce rachunkowości w różnego rodzaju raportach zewnętrznych i wewnętrznych, głównie sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach z działalności i szeroko pojętych raportach rocznych. Po drugie język jest wykorzystywany w polityce rachunkowości w tekstach standardów oraz opisach polityki rachunkowości przyjętej przez jednostkę. Po trzecie narracja jest obecna w teorii rachunkowości, tzn. w tekstach naukowych.

Z kolei w podejściu semiotycznym narracje w rachunkowości są wykorzystywane do wyjaśniania i interpretowania sytuacji, działalności i wyników, tworzenia obrazu jednostki oraz zarządzania wrażeniem. Podejście semiotyczne ma istotne znaczenie dla monografii.

Początkowo wykorzystywanie języka naturalnego w praktyce rachunkowości ograniczało się do informacji dodatkowej i wyjaśnianej w niej polityki rachunkowości oraz dodatkowych objaśnień do sprawozdania finansowego. W ostatnim czasie nastąpił znaczny rozwój narracji w rachunkowości. Obecnie opis słowny w praktyce rachunkowości ma zdecydowanie szersze zastosowanie.

Zadaniem rachunkowości w powszechnym rozumieniu jest przedstawianie działalności, sytuacji i wyników jednostek gospodarczych za pomocą liczb. Rachunkowość jest jednak, co zostało już udowodnione, silnie związana z językiem. Wykorzystywanie słowa w sprawozdawczości wzrasta. Współczesne raporty roczne zawierają liczne informacje prezentowane za pomocą opisu słownego. Należy postawić pytanie o przyczyny wzrostu znaczenia narracji w rachunkowości.

Beattie (2014, s. 120–121) zidentyfikowała trzy czynniki zewnętrzne wpływające na rozwój narracji w raportach rocznych, a są to:

- zmieniająca się natura biznesu,
- zmieniające się podejście społeczne w obszarze społecznej odpowiedzialności biznesu,
- „szoki”, do których należą kryzysy finansowe.

Po pierwsze natura biznesu zmieniła się w ten sposób, że zaczął się on bardziej opierać na wiedzy. Doprowadziło to do wzrostu asymetrii informacji pomiędzy

jednostką a zewnętrznymi odbiorcami informacji. Tradycyjny model rachunkowości skupionej na przeszłości interesariusze zaczęli oceniać jako nieadekwatny do nowej sytuacji i wymagań rynku. Odpowiedzią na silniejszą potrzebę wypełniania luki informacyjnej stały się propozycje nowego raportowania biznesowego, które obejmuje informacje niefinansowe, informacje na temat strategii oraz ryzyka, informacje dotyczące przyszłości. Zmiany w globalnej gospodarce powodują powstawanie nowych nurtów w teorii ekonomii. Obecnie postuluje się zmianę podejścia w naukach ekonomicznych i zwrócenie się od analizy ilościowej oraz modelowania matematycznego bardziej w kierunku analizy jakościowej (Mączyńska, 2010, s. 64–65).

Po drugie wzrost znaczenia społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju doprowadził do powstawania raportów poruszających te zagadnienia i posługujących się narracją. W końcu podczas ostatniego kryzysu finansowego, który jest traktowany jako „szok”, zwrócono uwagę na znaczną objętość i złożoność sprawozdań finansowych.

W celu zapobieżenia pogłębiania się kryzysu zaufania do informacji generowanej i przekazywanej przez system rachunkowości i jednoczesnego utrzymania realizacji zadania zaspokajania potrzeb informacyjnych odbiorców była konieczna przebudowa systemu rachunkowości. Jeden z kierunków przewyższania tego kryzysu zaufania wskazała Kamela-Sowińska (2014, s. 108), zwracając uwagę, że obecnie w rachunkowości „następuje powolny, ale systematyczny odwrót od opisu liczbowego w kierunku słownego opisu gospodarczego”.

Według Masztalerza (2018c, s. 115) determinantami rozwoju narracji w rachunkowości są rosnąca złożoność zjawisk gospodarczych oraz odchodzenie od przekazywania informacji na rzecz komunikacji. Coraz większe skomplikowanie zjawisk gospodarczych wpływa bezpośrednio na wzrost potrzeb informacyjnych użytkowników. Zdają sobie oni bowiem sprawę ze wzrastającej złożoności rzeczywistości gospodarczej. Dotychczasowa zawartość oraz forma przekazywanych informacji przestała być dla nich wystarczająca, aby właściwie zrozumieć sytuację i wyniki podmiotów gospodarczych oraz podejmować na ich podstawie decyzje. Wobec tego użytkownicy informacji wymagają bardziej szczegółowych wyjaśnień. Z jednej strony oczekują zwiększenia zakresu ujawnień, w tym o obszary do tej pory nieraportowane, na przykład informacje niefinansowe. Z drugiej strony są zainteresowani objaśnieniami i komentarzami na temat prezentowanych informacji (Samelak, 2013, s. 110).

Spełnienie tych oczekiwań interesariuszy wymaga zastosowania opisu słownego w sprawozdawczości. Sprawozdawczość narracyjna ma za zadanie wypełniać lukę informacyjną pomiędzy potrzebami informacyjnymi interesariuszy a dostarczanymi im informacjami. Wymagania wobec informacji spowodowały nie tylko zmiany w zawartości sprawozdań i raportów, lecz także, a może przede wszystkim, w formie przekazywanych informacji.

W związku z rozwojem narracji przedmiot zainteresowań rachunkowości staje się coraz bardziej złożony (Masztalerz, 2016b, s. 19). Syntetyczne informacje pre-

zentowane w ujęciu liczbowym w sprawozdaniu finansowym coraz częściej przestają być wystarczające. Konieczne staje się wykorzystywanie dodatkowych komentarzy wyjaśniających na przykład stosowane zasady, metody czy przyjęte założenia, aby zapewnić zrozumiałość informacji dostarczanych przez rachunkowość.

Zwrot rachunkowości w stronę komunikacji polega na tym, że nie jest już ona traktowana jedynie jako system dostarczania informacji. Komunikację w rachunkowości coraz częściej akcentują profesjonalne instytucje.

Wiele organizacji związanych z rachunkowością, a świadomych wzrostu potrzeb informacyjnych, wydaje wytyczne wpływające bezpośrednio na wzrost zastosowania narracji w praktyce rachunkowości. Najważniejsze wśród nich są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Zobowiązują one podmioty do większych ujawnień, na przykład w notach objaśniających do sprawozdania finansowego czy w komentarzu zarządu, będącym opisem sytuacji i działalności jednostki w danym okresie.

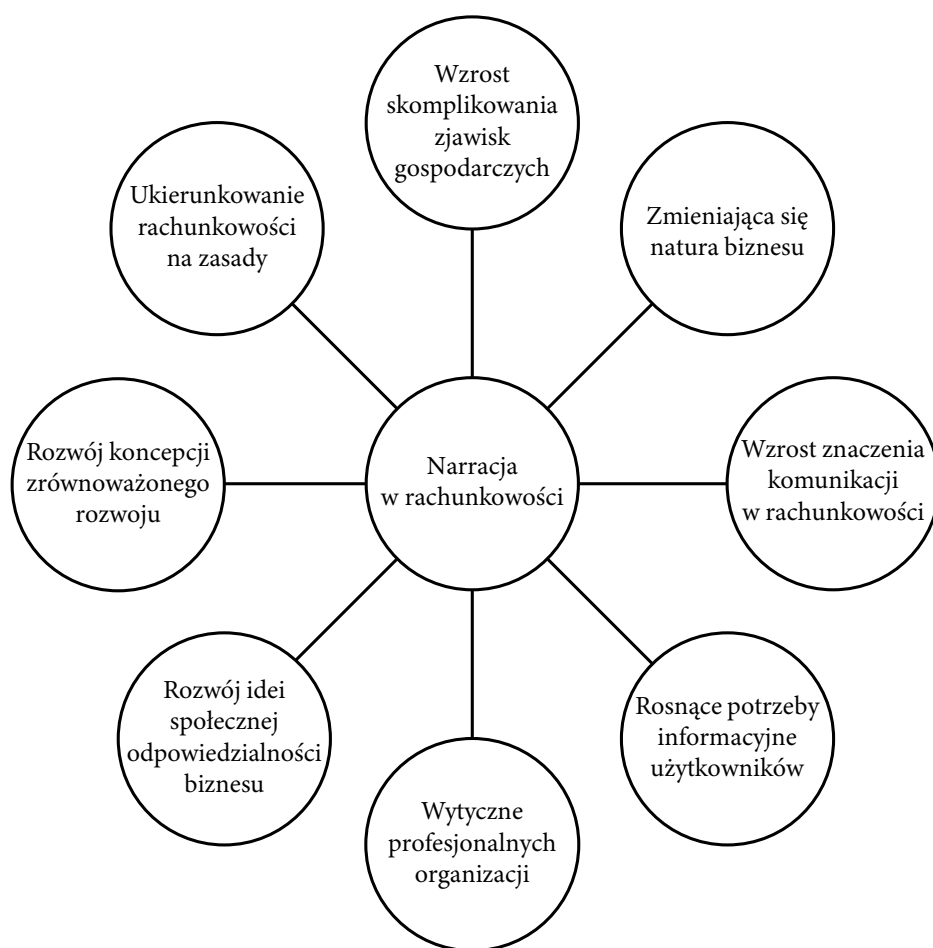
Masztalerz (2016b, s. 20) wskazał kolejny czynnik wzrostu roli narracji w rachunkowości, a mianowicie zwrot w kierunku rachunkowości opartej na zasadach zamiast dotychczasowej rachunkowości opartej na regułach. Przyczynia się do tego między innymi ukierunkowanie rachunkowości na zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników. Zgodnie z tym podejściem standardy rachunkowości wskazują jedynie ogólne zasady umożliwiające realizację celów rachunkowości, a nie konkretne sposoby postępowania wobec zdarzeń gospodarczych. Stosowanie zasad wymusza posługiwanie się profesjonalnym osądem (Masztalerz, 2012, s. 130). W takim podejściu użytkownicy informacji powinni otrzymać wyjaśnienia i uzasadnienie dokonanych wyborów w procesie przygotowywania sprawozdań oraz raportów.

W podejściu opartym na zasadach jednostka posiada zdecydowanie większą swobodę, a jej decyzje są daleko bardziej subiektywne. Sporządzający sprawozdania mają większe możliwości wyboru. Takie rozwiązanie jest bardziej atrakcyjne dla odbiorców informacji sprawozdawczej (Kaczmarczyk, 2016, s. 130). Wynika to między innymi z faktu, że w podejściu opartym na zasadach istnieją większe możliwości dostosowania informacji generowanych i ujawnianych w systemie rachunkowości do potrzeb ich użytkowników.

W ramach rozważań nad rozwojem rachunkowości pojawia się pytanie, kto powinien mieć prawo do nadawania kształtu rachunkowości. Czy powinno być ono przywilejem instytucji państwa, sporządzających informacje księgowych, ekspertów czy odbiorców informacji posiadających określone potrzeby informacyjne? Kto powinien decydować o tym, czy w rachunkowości ma się zwiększać zakres wykorzystywania narracji? Według niektórych takie prawo powinno przysługiwać grupie ekspertów, gdyż wymaga tego interes społeczny (Jaruga, 2008, s. 56). Zdaniem autorki na rozwój i kształtowanie rachunkowości, w tym zakres stosowania narracji, może i powinna mieć wpływ każda z wymienionych grup. Nie byłoby bowiem korzystnym rozwiązaniem wskazywanie jednej, uprzywilejowanej w tym

zakresie grupy. Odpowiednie instytucje państwa spełniające funkcje legislacyjne mogą wydawać przepisy prawne regulujące sprawozdania i raporty posługujące się narracją. Osoby odpowiedzialne za przygotowanie i prezentowanie informacji mogą w pewnym stopniu decydować o zakresie i obszerności ujawnień. Eksperti w dziedzinie rachunkowości powinni włączać się do dyskusji na przykład nad opracowywanymi aktami prawnymi oraz wydawać opinie na temat obserwowanego rozwoju rachunkowości. Odbiorcy informacji, przekazywanych również w formie narracyjnej, mogą wyrażać swoje potrzeby informacyjne i powodować na przykład wzrost ilości ujawnianych informacji w zakresie interesujących ich zagadnień.

Rysunek 1.1 przedstawia syntetyczne ujęcie omówionych czynników rozwoju narracji w rachunkowości.



Rysunek 1.1. Czynniki rozwoju narracji w rachunkowości

Źródło: na podstawie (Beattie, 2014, s. 120–121; Masztalerz, 2016b, s. 19–20, 2018c, s. 115).

Zdaniem autorki wszystkie czynniki wskazane na powyższym rysunku miały i nadal mają istotne znaczenie dla rozwoju narracji w rachunkowości. Można jednak szczególnie wyróżnić wytyczne profesjonalnych organizacji, gdyż według autorki dla wielu jednostek przyczyną publikowania kolejnych sprawozdań czy ujawniania dodatkowych informacji jest wydanie nowych przepisów prawnych lub opublikowane nowych wytycznych. Wiele podmiotów jest niechętnych w stosunku do zwiększania ilości ujawnień i sporządzanych raportów, ponieważ wymaga to dodatkowych nakładów czasu i pracy oraz może generować dodatkowe zagrożenia w zakresie tajemnicy przedsiębiorstwa. Dodatkowo podmioty te mogą również nie zdawać sobie sprawy z potrzeby rozszerzania zakresu informacji. Dopiero konkretne przepisy czy wytyczne mogą stanowić w takich przypadkach czynnik determinujący publikowanie kolejnych ujawnień, w tym za pomocą narracji.

Do wskazanych czynników rozwoju narracji w rachunkowości autorka zaliczyłaby również dążenie jednostek do dorównania konkurencji w zakresie publikowania informacji. Sprawozdania, raporty, szczególnie dobrowolne, mogą stanowić przedmiot rywalizacji konkurencyjnej, na przykład o inwestorów, klientów, pozycję. Konkurować można zakresem ujawnianych informacji lub formą ich prezentacji.

W związku ze zwiększonym udziałem narracji i stałym jej rozwojem za jedyną formę prezentacji informacji o jednostkach gospodarczych stosowaną przez rachunkowość nie mogą być uznawane liczby. Narracje, tak jak liczby, powinny być traktowane jako właściwe dla rachunkowości.

Kamela-Sowińska (2014, s. 107) przewiduje szczególną rolę narracji w przyszłości rachunkowości. Prognozuje koniec tradycyjnej rachunkowości będącej systemem ewidencji i dotychczasowej sprawozdawczości finansowej. Twierdzi, że „będzie ona tracić swój dotychczasowy charakter i będzie się przekształcać w naukę uniwersalnego opisu gospodarczego, gdzie rachunkowość narracyjna zastępuje wartości liczbowe”.

Zdaniem autorki narracja w rachunkowości nadal będzie się rozwijać, a jej rola w przyszłości ulegnie zwiększeniu. Liczba narracyjnych sprawozdań i raportów oraz zakres ujawnianych informacji będą wzrastać. Nie nastąpi jednak całkowite odejście od wartości liczbowych, ale możliwe jest, że narracje staną się dominującymi i pierwszorzędnym sposobem przekazywania informacji przez rachunkowość, a liczby będą jedynie dodatkiem do publikowanego opisu.

Trwający rozwój narracji w rachunkowości jest związany z rosnącą liczbą narracyjnych sprawozdań i raportów oraz ujawnień prezentowanych za pomocą opisu słownego. W związku z tym kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest sprawozdawczość narracyjna.

1.4. Sprawozdawczość narracyjna

Jako główny cel rachunkowości Gos (2014a, s. 29) wskazuje sporządzanie sprawozdań. Sprawozdawczość jest częścią rachunkowości. Sprawozdania, a w szczególności sprawozdania finansowe, są produktem systemu rachunkowości.

Rachunkowość i jej organizacja powinny umożliwiać sporządzanie różnych sprawozdań, w tym oczywiście sprawozdań finansowych. Sprawozdanie finansowe to zbiór zestawień liczbowych lub liczbowo-opisowych, sporządzanych jednorazowo lub okresowo, przeznaczonych dla szerokiego grona odbiorców, stosownie do ich oczekiwań lub przepisów prawa (Samelak, 2011, s. 378). Do innych typów sprawozdań można zaliczyć sprawozdanie z działalności, raporty dla celów zarządczych, deklaracje podatkowe czy raporty zintegrowane.

Podobnie jak w przypadku rachunkowości tak i w odniesieniu do sprawozdawczości współcześnie funkcjonują różnorodne jej określenia powstałe poprzez dodanie przymiotnika do terminu „sprawozdawczość”. Można wskazać następujące przykłady rodzajów sprawozdawczości: biznesowa, budżetowa, finansowa, narracyjna (która jest przedmiotem zainteresowania niniejszej monografii), społeczna, zarządcza, zintegrowana.

Zakres praktyki rachunkowości i jednocześnie sprawozdawczości jest obecnie stale poszerzany. Jednostki gospodarcze sporządzają szereg sprawozdań adresowanych do różnych użytkowników, które swoją zawartością znacznie wykraczają poza ramy tradycyjnego sprawozdania finansowego. Jednostki dostarczają nie tylko danych finansowych, lecz także informacji niefinansowych, jakościowych, a poza stanem osiągniętym komunikują także stan przewidywany. Remlein (2019, s. 63) stosuje określenie „sprawozdanie przedsiębiorstwa” w rozumieniu raportu biznesowego obejmującego sprawozdanie finansowe, list do interesariuszy, sprawozdane z działalności, sprawozdanie z weryfikacji sprawozdania finansowego oraz inne pozostałe informacje. Większy zakres informacji jest obecny również w samym sprawozdaniu z działalności przygotowywanym przez jednostki stosujące przepisy ustawy o rachunkowości oraz w komentarzu zarządu publikowanym przez podmioty sporządzające sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

Początkowo narracja w rachunkowości była wykorzystywana jedynie w informacji dodatkowej, stanowiącej część sprawozdania finansowego. Z czasem pojawiały się kolejne sprawozdania i raporty posługujące się narracją, towarzyszące sprawozdaniu finansowemu będącemu tradycyjnym produktem systemu rachunkowości. Obecnie nadal zwiększa się różnorodność przygotowywanych i publikowanych form przekazywania informacji przez system rachunkowości oraz zakres ujawnianych w nich informacji.

Samelak (2013, s. 118) wskazał najczęściej występujące w praktyce gospodarczej raporty dodatkowe towarzyszące rocznemu sprawozdaniu finansowemu:

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

Natomiast zdaniem Kubickiej i Kaczówki (2016, s. 36) do najpopularniejszych sposobów ujawniania informacji niefinansowych, które w swej istocie wykorzystują narrację, należy zaliczyć:

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

Znaczna grupa sprawozdań i informacji narracyjnych jest powiązana z raportowaniem społecznym i środowiskowym, tzn. społeczną odpowiedzialnością biznesu (CSR). Do typowych zagadnień, które są zamieszczane w raportach społecznych i środowiskowych, należą: ochrona środowiska, zdrowie oraz bezpieczeństwo pracowników, równość płci, uczciwe praktyki biznesowe i działania na rzecz społeczności (Riley i Yen, 2019, s. 10). Sprawozdawczość w ramach CSR bywa częścią raportu rocznego jednostki lub stanowi osobny raport.

Raportowanie wyników społecznych jest dokonywane głównie na zasadzie dobrowolności. Spośród wielu regulacji część z nich dokładnie wskazuje sposób oraz zakres informacji dotyczących konkretnego zagadnienia, które powinny zostać przedstawione w raporcie społecznym, natomiast inne odgrywają jedynie pomocniczą rolę w przygotowywaniu tego typu informacji.

W polskiej, jak również zagranicznej teorii oraz praktyce rachunkowości występują różne terminy określające sprawozdania wykorzystujące narracje. W polskich publikacjach naukowych pojawiają się takie pojęcia jak „rachunkowość narracyjna” (Kamela-Sowińska, 2015; Mazur, 2015), „sprawozdawczość narracyjna” (Czajkowska, 2019; Mazurowska, 2014b; Mućko, 2018), „raportowanie narracyjne” (Chłapek i in., 2018; Gierusz i in., 2021; Kobiela-Pionnier, 2018). Natomiast w literaturze anglojęzycznej stosowane są następujące pojęcia: *accounting narratives* (Beattie, 2014; Beattie i in., 2004; Brennan i Merkl-Davies, 2013; Clatworthy i Jones, 2003), *narrative accounting* (Bjurklo, 2006), *narrative accounting disclosures* (Aerts, 1994; Rutherford, 2003), *narrative reporting* (Abdelrehim i in., 2014; Samkin i Schneider, 2010), *corporate narrative reporting* (Merkl-Davies i in., 2011).

W literaturze brakuje jednoznacznej definicji sprawozdawczości narracyjnej (Mazurowska, 2014b, s. 246). Próbę zdefiniowania sprawozdawczości narracyjnej podjęło PricewaterhouseCoopers (PWC, 2007, s. 4), wskazując, że sprawozdawczość narracyjna to kompleksowe informacje przekazywane wspólnie z informacjami finansowymi (sprawozdaniem finansowym) w celu zapewnienia lepszego zrozumienia działalności jednostki, jej pozycji rynkowej, strategii, wyników i perspektyw na

przyszłość. Zgodnie z tym podejściem na sprawozdawczość narracyjną składają się informacje stanowiące uzupełnienie rocznego sprawozdania finansowego.

Sprawozdawczość narracyjna jest rozumiana przez autorkę jako **zbiór kompleksowych informacji o charakterze finansowym i niefinansowym dotyczących przeszłej, obecnej i przewidywanej sytuacji oraz wyników działalności gospodarczej przedstawianych w formie opisowej występujących poza sprawozdaniem finansowym**. Na sprawozdawczość narracyjną obejmującą szeroki i różnorodny zakres informacji składają się pojedyncze formy przekazywania treści.

Wszelkie informacje, zarówno opisowe, jak i liczbowe, prezentowane obowiązkowo lub dobrowolnie w rocznym raporcie przedsiębiorstwa, jednak nie w sprawozdaniu finansowym ani opinii i raporcie biegłego rewidenta, są definiowane jako informacje niefinansowe (Krasodomska, 2014, s. 28). W związku z tym sprawozdawczość narracyjna jest pojęciem bliskoznacznym dla terminu „informacje niefinansowe” (Iwasieczko, 2017, s. 42).

Czajkowska (2019, s. 36) proponuje termin „narracyjne formy sprawozdawcze” oznaczający sprawozdania dostarczane przez system rachunkowości, w których informacje są prezentowane za pomocą narracji. Katalog narracyjnych form sprawozdawczych jest nadal otwarty. Mogą być do nich zaliczane wszystkie sprawozdania przygotowywane i publikowane przez system rachunkowości, w których środkiem przekazu informacji jest słowo.

Do najczęściej publikowanych obecnie narracyjnych form sprawozdawczych należy zaliczyć sprawozdanie z działalności. Do jego sporządzania obliuguje jednostki ustawa o rachunkowości. Błażyńska (2015, s. 15) pozytywnie ocenia ideę przygotowywania tego raportu, wskazując jako cel jego sporządzania dostarczenie kontekstu dla interpretacji informacji zamieszczonych w sprawozdaniu finansowym.

Jednostki gospodarcze publikują różną liczbę oraz różne formy sprawozdawcze. Zakres ujawnianych w nich informacji również nie jest identyczny. Na zakres informacyjny oraz formę prezentacji wpływają regulacje prawne, standardy profesjonalnych organizacji, potrzeby informacyjne użytkowników oraz polityka jednostki wobec ujawniania informacji interesariuszom.

Cele stosowania narracji przez jednostki gospodarcze także mogą być różne. Narracje są wykorzystywane do rozszerzania i objaśniania informacji prezentowanych w formie liczb. Opis słowny daje możliwość bardziej szczegółowego wyjaśnienia sytuacji, działalności oraz wyników jednostek gospodarczych. Narracje pozwalają na raportowanie informacji niefinansowych, między innymi w takich obszarach jak społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, wpływ na środowisko naturalne, ryzyko.

Podstawowym i dość oczywistym, ale jednocześnie prozaicznym, celem stosowania narracji przez jednostki gospodarcze oraz publikacji narracyjnych form sprawozdawczych wydaje się spełnianie obowiązków prawnych lub wytycznych uprawnionych organizacji. Zapewne jednak wielu zarządzających i wiele osób spo-

rzządzających sprawozdania zdaje sobie sprawę z tego, że opis słowny ma znaczenie dla odbiorców informacji. Słowa bywają bardziej zrozumiałe, a siła ich wyrazu i oddziaływania może być silniejsza niż liczb.

Sprawozdawczość narracyjna jest oceniana przez rachunkowców w różny sposób. Z jednej strony zauważa się zalety raportowania narracyjnego, ale z drugiej budzi ono wątpliwości lub staje się obiektem stawianych zarzutów.

Sprawozdawczość narracyjna umożliwia zaspokajanie potrzeb użytkowników informacji w szerszym stopniu. Poprzez opis słowny informacje mogą być szczegółowo wyjaśniane, a dzięki temu bardziej zrozumiałe dla ich odbiorców. Objasnienia mogą się przyczynić do wzrostu zaufania użytkowników do informacji, z których korzystają. Rozszerzenie zakresu informacji oraz wprowadzenie nowych form ich prezentacji zwiększa prawdopodobieństwo znalezienia przez interesariuszy interesujących ich informacji.

Generalnie dostarczanie interesariuszom szczegółowych informacji i wyjaśnień dotyczących sytuacji i działalności jednostek, wyników finansowych oraz prognoz jest oceniane pozytywnie. Świdarska (2007, s. 330) dostrzega korzyści ze zwiększenia zakresu ujawnień w raportach nie tylko dla interesariuszy, lecz także dla całej gospodarki. Korzyści te dotyczą bardziej efektywnej alokacji kapitału, większej płynności rynków kapitałowych oraz użytkowania kapitału pozyskiwanego po niższym koszcie.

Sprawozdawczość narracyjna bywa jednak przedmiotem krytyki. Powodem jest zbyt daleko idące pozostawianie praktycznie poza kontrolą oraz wykorzystywanie sprawozdań narracyjnych do celów marketingowych.

Karmańska (2013, s. 125) zauważa, że informacje prezentowane w raportach rocznych mogą być wykorzystywane do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. W takim przypadku system rachunkowości nie dostarcza rzetelnego komunikatu, ale jest sposobem oddziaływania na zachowanie odbiorców informacji.

Istnieje ryzyko, że przedsiębiorstwo może się posługiwać treścią zamieszczaną w raportach narracyjnych jedynie w celu kreowania wizerunku i budowania przewagi konkurencyjnej. Stanowi to bezpośrednie zagrożenie dla wiarygodności i użyteczności raportów oraz zmniejsza zaufanie do informacji tworzonych w systemie rachunkowości (Mazurowska, 2014a, s. 49).

Karmańska (2013, s. 143) wskazuje jako poważne ryzyko odwoływanie się do rachunkowości przez grupy sprawozdawcze niezwiązane z rachunkowością. To odwołanie ma na celu wykorzystanie cech rachunkowości świadczących o jej jakości jako systemu informacyjnego. Celem takiego działania może być potrzeba uwiarygodnienia prezentacji dokonań jednostki, które pozostają poza rachunkowością.

Problemem sprawozdawczości narracyjnej jest również przekazywanie informacji w nadmiarze. Zwraca na to uwagę Hysa (2012, s. 86), która zauważa, że decydenci otrzymują często wiele informacji nieistotnych czy nawet bezużytecznych. Taki nadmiar informacji może doprowadzić do przeoczenia przez nich istotnych, szczególnie dla podejmowanych przez nich decyzji gospodarczych, informacji.

Nadmiar informacji może mieć negatywne skutki, jeśli korzystającym z nich nie uda się odnaleźć tych komunikatów, które są im naprawdę potrzebne. Eco (1996, s. 24, za: Dudycz, 1998, s. 9) pisał: „obfitość informacji może ją samą zniszczyć: między dysponowaniem milionami megabajtów informacji na jakiś temat a niedysponowaniem ani jednym bajtem nie ma wielkiej różnicy”.

Informacje prezentowane za pomocą słów są co do zasady bardziej zrozumiałe niż liczby, szczególnie dla osób, które nie posiadają wystarczającej wiedzy na temat danych finansowych. Z tego powodu narracje mogą być bardzo dobrym narzędziem komunikacji, ale z drugiej strony łatwiejszym i bezpieczniejszym niż liczby narzędziem manipulacji informacjami.

W tabeli 1.5 przedstawiono zalety i wady sprawozdawczości narracyjnej.

Tabela 1.5. Zalety i wady sprawozdawczości narracyjnej

Zalety	Wady
objaśnianie informacji finansowych	znikoma porównywalność
umożliwienie raportowania informacji niefinansowych	pozostawanie w znacznym zakresie poza kontrolą
wyjaśnianie sytuacji, wyników, decyzji jednostki gospodarczej	wykorzystywanie do celów marketingowych
zwiększenie zakresu ujawnień	zbyt duża obszerność
możliwość zaspokojenia w szerszym stopniu potrzeb użytkowników informacji	nadmiar informacji
zrozumiałość dla większego grona odbiorców	łatwiejsze narzędzie manipulacji

Źródło: opracowanie własne.

Karmańska (2013, s. 143) zwraca uwagę na zagrożenie tendencyjnego wykorzystywania danych finansowych dostarczonych przez system rachunkowości w celach sprawozdawczych, tzn. narracyjnych, a nie finansowych. Uważa, że dane finansowo-księgowe mogą być wykorzystywane jedynie wtedy, gdy w narracji ważne są cechy merytoryczne i jakościowe sprawozdania finansowego przygotowanego z zachowaniem uznanych kanonów rachunkowości finansowej.

Należy zadać pytanie: Czy narracyjne formy sprawozdawcze, będące produktem systemu rachunkowości, powinny spełniać wymogi stawiane sprawozdaniom finansowym? Przy okazji rozważań na temat informacji generowanych w systemie rachunkowości omówiono cechy jakościowe zamieszczone w założeniach koncepcyjnych MSSF dotyczące informacji finansowych, które bywają przypisywane również informacjom o charakterze niefinansowym (na przykład Remlein, 2019, s. 84). Zdaniem autorki uzasadnione jest stawianie informacjom przedstawianym w formie narracji wymogu spełniania cech jakościowych z założeń koncepcyjnych, skoro sprawozdawczość narracyjna należy do systemu rachunkowości. Należy jednak rozważyć specyfikę sprawozdawczości narracyjnej i uwzględnić ją przy ocenie informacji przekazywanych w formie opisowej.

Rozpatrując użyteczność informacji prezentowanych w sprawozdawczości narracyjnej w rozumieniu założeń koncepcyjnych, należałoby przeanalizować spełnianie przez nie cech przydatności i wiernej prezentacji. Informacje przedstawiane w opisie słownym mogą wpływać na decyzje podejmowane przez ich użytkowników, zatem mogą wykazywać cechę przydatności. W przypadku narracji istnieje jednak większe ryzyko wystąpienia informacji nieprzydatnych, biorąc pod uwagę znaczną obszerność niektórych sprawozdań oraz występujące przypadki zawierania w nich informacji nieistotnych. Wierność prezentacji zdefiniowana w założeniach koncepcyjnych odnosi się bezpośrednio do formy liczbowej i słownej, zatem w tym przypadku nie powinno być wątpliwości co do konieczności spełniania tej cechy przez informacje przedstawiane w postaci narracji.

Narracja sprzyja kompletności informacji z uwagi na to, że pozwala dostarczyć potrzebne opisy i objaśnienia. Z drugiej jednak strony ustalenie spełnienia cechy kompletności przez sprawozdanie narracyjne może być trudniejsze niż w przypadku sprawozdania finansowego z powodu braku szczegółowych wytycznych co do zawartości narracyjnych form sprawozdawczych. Cechę, której spełnienie przez sprawozdawczość narracyjną jest problematyczne, stanowi neutralność. W przypadku narracyjnych form sprawozdawczych, takich jak na przykład sprawozdanie z działalności, jednostki posiadają znaczną swobodę w wyborze i sposobie prezentacji informacji. Pewien poziom subiektywizmu jest wpisany w istotę tego typu sprawozdań. Natomiast nie ulega wątpliwości, że kolejna cecha, niezawierania błędów, powinna być spełniana przez sprawozdania narracyjne.

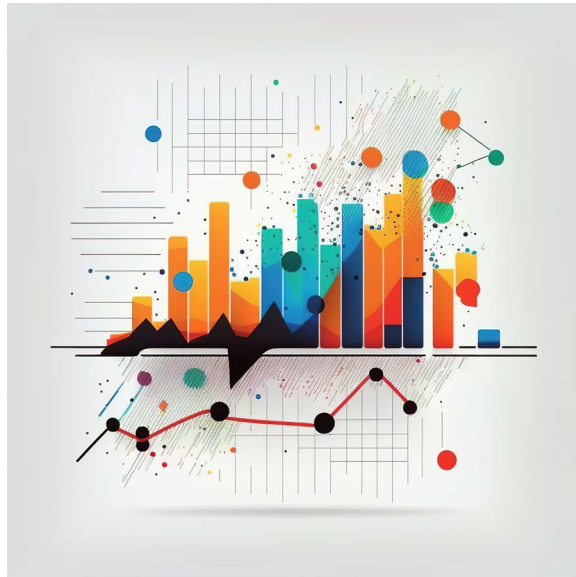
Następne problemy w kontekście cech jakościowych dotyczą dwóch dodatkowych cech jakościowych wpływających na użyteczność informacji, tzn. porównywalności i sprawdzalności. W ramach sprawozdawczości narracyjnej nie jest zapewniona porównywalność. Duże zróżnicowanie narracyjnych form sprawozdawczych jest spowodowane brakiem jednoznacznych wymogów oraz dowolnością ich tworzenia. Próby porównania utrudnia również ich powszechna obszerność. Sprawdzalność części informacji zawartych w sprawozdaniach narracyjnych jest znacznie utrudniona, szczególnie informacji niefinansowych oraz opinii wyrażanych przez zarząd, na przykład na temat przyszłości jednostki. Spełnianie cechy terminowości powinno być rozpatrywane analogicznie do sprawozdawczości finansowej. Na ocenę zrozumiałości część cech sprawozdawczości narracyjnej wpływa pozytywnie, a część negatywnie. Z jednej strony opis słownych może być bardziej zrozumiały dla szerszego grona odbiorców niż liczby. Z drugiej jednak strony obszerność sprawozdań narracyjnych i możliwy znaczny stopień skomplikowania, przejawiający się na przykład w specjalistycznym słownictwie, mogą powodować mniejszą zrozumiałość.

Podsumowując, zdaniem autorki należałoby wymagać od sprawozdawczości narracyjnej spełniania cech jakościowych z założeń koncepcyjnych. Zasadne byłoby jednak zachowanie pewnego stopnia subiektywizmu właściwego dla części informacji przedstawianych w sprawozdawczości narracyjnej, a ograniczającego

neutralność informacji. Na obecnym poziomie rozwoju nie jest zapewniona porównywalność sprawozdań narracyjnych, jednak autorka dostrzega konieczność dążenia do niej. Podobnie w przypadku sprawdzalności należałoby pracować nad metodami weryfikacji informacji prezentowanych w sprawozdaniach narracyjnych, które nie są wystarczająco sprawdzalne.

Uwzględniając dotychczasowe rozważania, można stwierdzić, że w środowisku rachunkowców dostrzega się zarówno wiele zalet, jak i wad sprawozdawczości narracyjnej. Autorka uważa jednak, że zalety stosowania narracji w rachunkowości i szanse z nią związane przewyższają występujące obawy i istniejące niedoskonałości. Bez sprawozdawczości narracyjnej nie byłoby możliwe dostarczanie istotnych informacji, do których przekazania konieczne jest zastosowanie opisu słownego. Obecnie istnieje potrzeba badania sprawozdawczości narracyjnej, sposobów jej wykorzystywania i związanych z nią zjawisk, a szczególnie zarządzania wrażeniem.

ROZDZIAŁ II



ZARZĄDZANIE WRAŻENIEM W RACHUNKOWOŚCI

2.1. Istota zarządzania wrażeniem

Użytkownicy informacji dostarczanych przez system rachunkowości formułują na ich podstawie wnioski na temat jednostki gospodarczej. Informacje te kreślą bowiem wizerunek jednostki i wywierają na użytkownikach różnego rodzaju wrażenia. Rozważania na temat kształtowania wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości należy rozpocząć od znaczenia pojęcia „wizerunek”.

Wizerunek to „sposób, w jaki dana osoba lub rzecz jest postrzegana i przedstawiana” [www5]. Jako synonimy wizerunku podawane są takie słowa jak podobizna, portret (Sobol, 2002, s. 1172), obraz, wyobrażenie (Sobol, 2002, s. 1172; Szymczak, 2002, s. 675). Zgodnie z tymi definicjami można stwierdzić, że wizerunek przedsiębiorstwa jest tożsamy z obrazem przedsiębiorstwa¹⁰.

W nauce funkcjonują różne definicje wizerunku powstałe na potrzeby różnych dyscyplin czy zwracające uwagę na różne jego aspekty. Definicja wizerunku obowiązująca w marketingu została opracowana przez Kotlera (2002, s. 273), według którego wizerunek (*image*) to zbiór wierzeń, idei oraz wrażeń, jakie ma dana osoba na temat jakiegoś obiektu. Opierając się na tym podejściu, Tkaczyk i Rachwalska (1997, s. 6) przedstawili własną definicję, zgodnie z którą wizerunek to „zbiór przekonań, myśli i wrażeń danego podmiotu (osoby lub grupy) o jakimś obiekcie”.

Przedstawiony sposób rozumienia wizerunku jest istotny dla niniejszej monografii, ponieważ wyjaśnia relację pomiędzy wrażeniem a wizerunkiem. Opierając się na definicji wizerunku właściwej dla marketingu, należy stwierdzić, że wizerunek jest pojęciem szerszym aniżeli wrażenie. Wizerunek stanowi bowiem zbiór wrażeń na temat czegoś, zatem wrażenia składają się na wizerunek.

Wrażenie to po pierwsze „uświadomiona reakcja narządu zmysłowego na bodziec zewnętrzny” i po drugie „stan psychiczny wywołany jakimś bodźcem; przeżycie, odczucie” (Szymczak, 2002, s. 705). W przykładach zastosowań terminu „wrażenie” podawane jest, że coś lub ktoś może wywierać na kimś jakieś wrażenie. Można również być pod wrażeniem kogoś lub czegoś. Można odnosić jakieś wrażenie lub ulec jakiemuś wrażeniu.

Przechodząc do analizy zjawiska zarządzania wrażeniem, należy wyjść od samego pojęcia „zarządzać”. Znaczenie czasownika „zarządzać” jest wyjaśniane w następujący sposób: „wykonywać czynności administracyjne, sprawować nad czymś zarząd, kierować czymś” (Szymczak, 2002, s. 893).

W naukach o zarządzaniu definiuje się zarządzanie jako „działania składające się na proces kierowania ludźmi w procesie gospodarowania zasobami dowolnej instytucji” (Krzakiewicz i Cyfert, 2018, s. 24). Zarządzanie jest rozumiane jako działalność kierownicza, która dąży do osiągnięcia celów poprzez planowanie, or-

¹⁰ W niniejszej monografii pojęcia „wizerunek” i „obraz” są używane zamiennie.

ganizowanie i motywowanie oraz kontrolę. Za podstawowe zadanie zarządzania jest uznawane zapewnienie osiągnięcia postawionych przez instytucję celów przy zachowaniu zasady racjonalnego gospodarowania.

Sudoł (2014, s. 14–15) uważa, że aby stosowanie pojęcia „zarządzanie” było uzasadnione, takie zarządzanie powinno spełniać następujące warunki:

- dotyczyć pracy zespołowej, profesjonalnej działalności, tzn. wspólnych działań podejmowanych przez zespół ludzi dla realizacji założonego celu,
- być procesem zachodzącym w organizacji (instytucji),
- organ zarządzający winien mieć wpływ na funkcjonowanie oraz rozwój organizacji.

Jeśli wizerunek jest pojęciem szerszym od wrażenia, to najpierw należy zastanowić się nad pojęciem zarządzania wizerunkiem. Zarządzanie wizerunkiem zgodnie z definicją zaproponowaną przez Adamus-Matuszyńską i Dzika (2017, s. 232) to „zestaw działań związanych z procesem komunikacji w konkretnym kontekście społecznym obejmujący planowanie, organizowanie, kierowanie i kontrolowanie tego procesu z zamiarem osiągnięcia celów organizacji, którym w przypadku zarządzania wizerunkiem byłoby osiągnięcie pożądanego wizerunku”. Zarządzanie wizerunkiem dotyczy treści i formy przekazywanych informacji. Mimo zaprezentowania definicji Adamus-Matuszyńska i Dzik (2017, s. 234) uważają, że zgodnie z psychologią poznawczą i społeczną można wpływać na wizerunek i go kształtować, jednak nie można nim zarządzać w rozumieniu nauk o zarządzaniu.

Śluszność stosowania pojęcia „zarządzanie” w odniesieniu do wizerunku i wrażenia można poddać ocenie, wykorzystując przedstawione przez Sudoła (2014, s. 14–15) warunki.

Po pierwsze zarządzanie wizerunkiem i wrażeniem jest podejmowane w ramach profesjonalnej działalności osób, które dążą do realizacji celu polegającego na wywarciu wpływu na użytkowników informacji i podejmowane przez nich decyzje.

Po drugie proces zarządzania wizerunkiem czy zarządzania wrażeniem odbywa się w organizacji, tj. jednostce gospodarczej.

Po trzecie organ zarządzający ma wpływ na działalność organizacji. Co więcej, to najczęściej on podejmuje decyzję o zastosowaniu narzędzi zarządzania wrażeniem.

Zarówno zarządzanie wizerunkiem, jak i zarządzanie wrażeniem spełniają trzy warunki wskazane przez Sudoła, zatem zgodnie z tym podejściem stosowanie pojęcia „zarządzanie” w obu przypadkach jest uzasadnione.

Znając definicję zarządzania wizerunkiem, można przejść do zdefiniowania zarządzania wrażeniem. Termin „zarządzanie wrażeniem” wywodzi się z psychologii społecznej. Oznacza prezentację siebie przed innymi w taki sposób, żeby być postrzeganym pozytywnie (Hooghiemstra, 2000, s. 60).

Pojęcie zarządzania wrażeniem (*impression management*) funkcjonuje w literaturze psychologicznej oraz socjologicznej i jest definiowane jako proces, w którym

jednostki starają się kontrolować wrażenie, jakie jest formułowane przez innych na ich temat. Wywierane na innych wrażenia mają wpływ na to, w jaki sposób dane jednostki są postrzegane, oceniane i traktowane. W związku z tym ludzie podejmują czasem działania, które mają na celu wykreowanie pewnego wrażenia o nich (Leary i Kowalski, 1990, s. 34). W tabeli 2.1 zebrano funkcjonujące w literaturze definicje zarządzania wrażeniem.

Tabela 2.1. Definicje zarządzania wrażeniem

Autor i źródło	Definicja
Hooghiemstra, 2000, s. 60	Prezentacja siebie przed innymi w taki sposób, żeby być postrzeganym pozytywnie, to znaczy w lepszym świetle.
Leary i Kowalski, 1990, s. 34	Proces, w którym jednostka próbuje kontrolować wrażenie, jakie inni formułują na jej temat.
Masztalerz, 2016a, s. 42	Celowe działanie zmierzające do przedstawienia siebie w korzystnym świetle oraz sprawiania dobrego wrażenia na obserwatorach przez różne zabiegi komunikacyjne.
Rosenfeld, Giacalone i Riordan, 1995	Proces, w którym ludzie próbują wpłynąć na wyobrażenia, jakie inni mają na ich temat.
Schneider, 1981, s. 25	Próba podjęta przez osobę wywarcia wpływu na sposób postrzegania jej przez inną osobę.
Tedeschi i Riess, 1981, s. 3	Zarządzanie symboliczne obejmujące każde zachowanie osoby, którego celem jest kontrolowanie albo manipulowanie atrybucjami i wrażeniami formułowanymi przez innych na jej temat.

Źródło: na podstawie źródeł wymienionych w tabeli.

Leary i Kowalski (1990) dzielą proces zarządzania wrażeniem na dwa elementy:

- motywacja wrażeń (*impression motivation*),
- konstrukcja wrażeń (*impression construction*).

Pierwszy składnik odnosi się do warunków, które motywują do zarządzania wrażeniem. Natomiast drugi obejmuje wybór rodzaju wrażeń, które mają być stworzone, oraz sposobu ich wykreowania.

Po wyjaśnieniu pojęcia zarządzania wrażeniem należy się zastanowić nad jego możliwymi narzędziami. Narzędzie to „urządzenie proste lub złożone umożliwiające wykonywanie jakiejś czynności lub pracy” (Szymczak, 2002, s. 271). Synonimem pojęcia „narzędzie” jest „instrument”.

Jeżeli zarządzanie wrażeniem to prezentacja odbywająca się w taki sposób, aby jej odbiorcy postrzegali przedmiot tej prezentacji pozytywnie, to narzędziem zarządzania wrażeniem może być każdy sposób i forma prezentacji lub przedstawiania informacji. Informacje mogą być prezentowane za pomocą słowa pisanego, słowa mówionego, obrazu. Narzędziami zarządzania wrażeniem mogą zatem być narracje,

wykresy, obrazy, fotografie, rysunki. **Narzędzie zarządzania wrazeniem można zdefiniować jako sposób umożliwiający wywieranie wpływu na wrazenie, jakie inni formułują na temat danej jednostki.**

Zarządzanie wrazeniem oraz budowanie wizerunku jednostki gospodarczej nie ogranicza się jedynie do tworzenia jej wizualnego obrazu obejmującego takie elementy jak logo, grafika stosowana kolorystyka, budowania relacji z klientami czy dostarczania informacji prasowych o odpowiedniej treści i formie. Tworzenie uporządkowanego pozytywnego wrazenia na temat jednostki gospodarczej może dopełniać zawartość raportów dostarczanych przez system rachunkowości. Aktywne budowanie wizerunku przedsiębiorstwa pozwala uzyskać dowartościowanie jednostki oraz jej kierownictwa przez inwestorów, a samo zarządzanie wrazeniem jest wpisane w działalność przedsiębiorstw (Artienwicz, 2015, s. 62–66).

Badania naukowe nad zarządzaniem wrazeniem są prowadzone od lat 60. XX wieku (Fijałkowska i in., 2015, s. 37). W początkowym etapie były skoncentrowane na aspektach psychologicznych (Leary i Kowalski, 1990) oraz zachowaniach organizacyjnych (Jeffrey i in., 2007). Zarządzanie wrazeniem stało się przedmiotem badań naukowych w obrębie finansów i rachunkowości w latach 80. XX wieku (Fijałkowska i in., 2015, s. 37).

Zaprezentowane definicje wskazują, że pojęcie zarządzania wrazeniem funkcjonuje w literaturze, a stosujący je autorzy reprezentują stanowisko, zgodnie z którym wrazeniem można zarządzać. Z istotą zarządzania związane jest dążenie do postawionego celu, zatem określone cele powinny wyznaczać również działania prowadzone w ramach zarządzania wrazeniem. Ogólnie można stwierdzić, że celem zarządzania wrazeniem jest taka prezentacja, aby być postrzeganym pozytywnie. Bardziej szczegółowe cele zarządzania wrazeniem zależą od tego, kto zarządza wrazeniem, na kim chce wywrzeć wrazenie oraz za pomocą czego wywiera wrazenie.

Analizując przypadek zarządzania wrazeniem odbiorców informacji wywołanym przez te informacje można wskazać, że wrazeniem zarządzają jednostki gospodarcze, a konkretnie osoby zarządzające podejmujące decyzje o stosowaniu takich działań lub osoby je wykonujące, na przykład przygotowujące czy przekazujące informacje. W tej sytuacji wrazenie jest wywierane na odbiorcach informacji za pomocą informacji publikowanych lub przekazywanych między innymi na spotkaniach czy konferencjach. Jednostki gospodarcze mogą być zainteresowane podejmowaniem prób kontrolowania tego wrazenia, ponieważ interesariusze podejmują na podstawie informacji istotne dla nich decyzje. Podstawowym systemem informacyjnym jednostek gospodarczych jest rachunkowość, należy zatem się zastanowić nad zarządzaniem wrazeniem w rachunkowości.

2.2. Zarządzanie wrazeniem w rachunkowości za pomocą narracji

Wyróżnia się różne rodzaje wizerunku, na przykład wizerunek przedsiębiorstwa, marki, osoby. Wizerunek przedsiębiorstwa (*company's image*) to sposób, w jaki ludzie (na przykład pracownicy, otoczenie) postrzegają daną jednostkę gospodarczą we wszystkich aspektach jej działalności (Tkaczyk i Rachwalska, 1997, s. 6). Wizerunek jest subiektywnym wyobrażeniem kształtującym się na podstawie odbieranych informacji oraz dokonywanych obserwacji. Altkorn (2004, s. 14) wskazuje, że liczba wizerunków firmy odpowiada liczbie jej „obserwatorów”. Wizerunek przedsiębiorstwa jest subiektywnym wyobrażeniem o nim (Bąk, 2016, s. 12).

Figiel (2011, s. 84) wyróżnia dwa podejścia do definiowania pojęcia wizerunku przedsiębiorstwa. Pierwsze z nich jest właściwe dla organizacji i zarządzania. Zgodnie z nim wizerunek przedsiębiorstwa to sposób, w jaki zdaniem środowiska wewnętrznego zewnętrznymi interesariuszami postrzegają firmę, lub sposób, w jaki kierownictwo chciałoby, aby przedsiębiorstwo było postrzegane. Drugie podejście, związane z marketingiem, opiera się na zewnętrznym charakterze wizerunku przedsiębiorstwa. Definiowany jest on zatem jako sposób postrzegania firmy przez otoczenie zewnętrzne. Ten sposób definiowania wizerunku odpowiada marketingowi, który koncentruje się na klientach i interesariuszach z otoczenia jednostki.

Dla wizerunku jednostki gospodarczej wynikającego z informacji prezentowanych w systemie rachunkowości istotne są oba podejścia. Z jednej strony to, co zarządzający oraz inne osoby z wnętrza jednostki sądzą na temat sposobu postrzegania przedsiębiorstwa przez zewnętrznych interesariuszy, oraz pożądany przez nich odbiór jednostki mogą wpływać na ich działania w zakresie sprawozdawczości. Z drugiej strony ważny jest sposób postrzegania jednostki przez użytkowników informacji, gdyż podejmują oni na ich podstawie decyzje mające znaczenie dla raportującego przedsiębiorstwa. W związku z tym osoby z wnętrza jednostki mogą być zainteresowane działaniami mającymi na celu wpłynięcie na przedstawiane informacje wywołujące różne sposoby postrzegania przedsiębiorstwa.

Wizerunek przedsiębiorstwa może być kształtowany poprzez zaplanowane i świadome działania jednostek gospodarczych, które stosując odpowiednie narzędzia, mogą kreować pożądany obraz w świadomości odbiorców. Tkaczyk i Rachwalska (1997, s. 6) wskazują co prawda, że wizerunek powstaje i podlega rozwojowi niezależnie od woli i intencji zainteresowanych osób, jednak można próbować wpływać na wizerunek i go kształtować.

Wizerunek jednostki gospodarczej tworzy się również na podstawie informacji dostarczanych przez system rachunkowości w różnego rodzaju sprawozdaniach i raportach, takich jak sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności czy raporty o tematyce społecznej i środowiskowej. Na podstawie tych informacji i wy-

łaniającego się z nich obrazu przedsiębiorstwa interesariusze podejmują decyzje, które mają znaczenie dla danej jednostki. W związku z tym jednostka gospodarcza może być zainteresowana tym, aby jej wizerunek odpowiadał jej celom i interesom w danej sytuacji i czasie.

W rachunkowości powszechnie stosowane jest pojęcie obrazu, odnoszące się do obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, obrazu działalności, obrazu rzeczywistości gospodarczej czy ogólnie obrazu jednostki gospodarczej. Istotą rachunkowości jest przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu¹¹ rzeczywistości gospodarczej i osiągnięć jednostki (Kamela-Sowińska, 2014, s. 108). W tym rozumieniu wykorzystywane jest również pojęcie wizerunku. Stępień (2012, s. 293) wspomina na przykład o „zapewnieniu wiernego i rzetelnego wizerunku pozycji finansowej przedsiębiorstwa prezentowanego w sprawozdaniu finansowym”. Ponieważ na wizerunek przedsiębiorstwa składają się informacje dostarczane przez samo przedsiębiorstwo, również informacje generowane i prezentowane przez system rachunkowości tworzą wizerunek jednostki gospodarczej. Kolejnym argumentem za stosowaniem pojęcia wizerunku w rachunkowości jest definiowanie wizerunku jako obrazu i synonimiczność tych terminów.

Dla wizerunku jednostki gospodarczej prezentowanego w informacjach generowanych i prezentowanych przez system rachunkowości ważne jest podejście do wizerunku jako procesu komunikowania. Zgodnie z tym, co zostało wyjaśnione w rozdziale pierwszym, rachunkowość jest narzędziem komunikacji, które dostarcza informacje od nadawcy (przedsiębiorstwa) do odbiorcy (użytkownika informacji, interesariusza jednostki). Jeśli na wizerunek ma wpływ również nadawca komunikatu, to przedsiębiorstwa mogą wpływać na sposób ich postrzegania przez odbiorców informacji.

Przeprowadzone studia literaturowe pozwalają stwierdzić, że nie występuje jedna, powszechnie akceptowana definicja wizerunku. Duża różnorodność podejść i różnorodność definicji wynika prawdopodobnie z interdyscyplinarności zagadnienia.

Autorka proponuje **zdefiniowanie wizerunku w odniesieniu do rachunkowości jako sposobu, w jaki jednostka gospodarcza jest postrzegana przez interesariuszy na podstawie informacji przedstawionych w sprawozdaniach i raportach wygenerowanych w systemie rachunkowości**. Odnosząc się do pojęcia wrażenia, można stwierdzić, że **wizerunek w rachunkowości to zbiór wrażeń użytkownika informacji dostarczanych przez rachunkowość na temat jednostki gospodarczej**. Podobnie jak inne rodzaje wizerunku również wizerunek w rachunkowości może podlegać świadomemu i celowemu kształtowaniu.

Stwarzanie dobrego wrażenia jest jednym ze sposobów konkurencyjnego przetrwania przedsiębiorstw na rynku. Pozytywne wrażenie pozwala między innymi uzyskać i utrzymywać

¹¹ Zasada wiernego i rzetelnego obrazu jest uznawana za punkt odniesienia dla całego systemu rachunkowości bez względu na przyjęty w danym kraju system legislacyjny, stosunki polityczne i ekonomiczne (Remlein, 2008, s. 62).

akceptację interesariuszy dla inicjatyw podejmowanych przez jednostkę (Jaworska i Bucior, 2018, s. 129). Odpowiedni wizerunek przekłada się na korzystną reputację. Zarządzający są zainteresowani tworzeniem pożądanego wizerunku jednostki.

Jednostki gospodarcze mogą podejmować różne działania w celu ukształtowania wizerunku korzystnego dla siebie, zgodnego z przyjętymi celami i strategią. Kształtowany obraz przedsiębiorstwa może być pozytywny lub negatywny w zależności od celów, które jednostka zamierza osiągnąć. W większości przypadków podmioty dążą do zaprezentowania lepszego niż w rzeczywistości obrazu.

Pozytywny wizerunek występuje, gdy otoczenie ma pozytywne odczucia wobec przedsiębiorstwa, a wynikają one z dobrych doświadczeń (Tkaczyk i Rachwalska, 1997, s. 6). Pozytywny wizerunek przedsiębiorstwa w informacji dostarczanej przez rachunkowość polega głównie na wykazywaniu wyższego wyniku finansowego i ukazywaniu korzystniejszej sytuacji majątkowej. Pozytywny obraz jednostki gospodarczej jest uzyskiwany właśnie dzięki korzystniejszemu przedstawieniu sytuacji majątkowej i wyższego wyniku finansowego.

Kreowanie pozytywnego obrazu sytuacji i działalności może mieć na celu wywarciu wpływu na podwyższenie kursu akcji czy uzyskanie premii przez kierownictwo. Pozytywny obraz przedsiębiorstwa powinien doprowadzić do dostrzeżenia przez wierzycieli wyższej zdolności kredytowej, zachęcić obecnych i potencjalnych udziałowców do nabywania udziałów jednostki, umożliwić kierownictwu uzyskanie korzystniejszego wynagrodzenia, a pracownikom zapewnić poczucie stabilności zatrudnienia (Kamiński, 2003, s. 32).

Z drugiej strony możliwa jest sytuacja odwrotna, czyli kreowanie przez przedsiębiorstwo negatywnego obrazu swojej sytuacji. Kształtowanie negatywnego obrazu sprowadza się przede wszystkim do prezentowania niższego wyniku finansowego. Najczęstszym celem takiego działania jest zmniejszenie obciążeń podatkowych. Jednostka może dążyć również w ten sposób do zniechęcenia drobnych inwestorów do inwestowania w nią, aby zapobiec rozdrobnieniu akcjonariatu (Kamiński, 2003, s. 33). Niemniej kształtowanie negatywnego obrazu jest ryzykowne, ponieważ z jednej strony pozwoli co prawda obniżyć podatki, jednak z drugiej może doprowadzić do utraty inwestorów czy obniżyć zaufanie kontrahentów.

Wykreowany w sposób celowy obraz przedsiębiorstwa może wywołać wbrew zamierzeniom niekorzystne skutki. Pozytywny obraz może na przykład skłonić akcjonariuszy do zażądania wyższych wypłat z zysku.

Altkorn (2004, s. 14) reprezentuje nieco inne podejście, zakłada bowiem jedynie pozytywne znaczenie wizerunku. Definiuje go jako publiczne oblicze osoby albo jednostki, które przedstawia je w korzystnym świetle. W swoich rozważaniach autor ten wskazuje, że wizerunek przyczynia się do uzyskania społecznej akceptacji i pozyskiwania interesariuszy. W niniejszej monografii przyjęto jednak założenie, że wizerunek (obraz) jednostki gospodarczej może być zarówno pozytywny, jak i negatywny.

Kreowaniem obrazu są bardziej zainteresowane jednostki, których głównym źródłem finansowania jest kapitał pochodzący z rynku kapitałowego. Kapitałodawcy są bowiem zainteresowani przedsiębiorstwami, których wizerunek jest pozytywny i które osiągają satysfakcjonujące wyniki finansowe. Powoduje to, że szczególnie wrażliwe na kwestię wizerunku są spółki notowane na giełdzie. Publikacja niekorzystnych informacji finansowych lub niefinansowych mogłaby utrudnić pozyskiwanie nowych źródeł finansowania lub spowodować nawet wycofywanie się kapitałodawców. Spółki, które liczą na zaangażowanie przez inwestorów kapitału, powinny spełniać ich oczekiwania. Można przypuszczać, że wraz ze wzrastającymi trudnościami z pozyskaniem kapitału nasila się zjawisko kształtowania przez jednostki wizerunku prezentowanego w sprawozdaniach dostarczanych przez rachunkowość.

Subiektywne przyczyny kształtowania wrażenia są związane bezpośrednio z osobami, które decydują o kształcie prowadzonej rachunkowości i generowanych przez nią informacji. W tym przypadku motywacja może wynikać z ambicji, chęci uzyskania nagrody, zysku lub strachu przed negatywnymi konsekwencjami. Zarządzający mogą kierować się potrzebą zaimponowania osiągniętymi wynikami, uzyskania przewagi nad konkurencją czy pokazania wyższości nad poprzednim kierownictwem. Szczególnie silnym czynnikiem motywującym może być perspektywa nagród, w tym głównie finansowych.

Im więcej korzyści może przysporzyć wykreowanie danego obrazu nie tylko samej jednostce, lecz także zarządzającym, właścicielom lub pracownikom, tym większe jest prawdopodobieństwo zastosowania odpowiednich narzędzi kształtowania wizerunku. Decyzja o kształtowaniu wizerunku za pomocą rachunkowości może zostać podjęta na najwyższych szczeblach struktury organizacyjnej, tzn. przez kierownictwo, albo na niższych szczeblach, czyli przez pracowników.

Przedsiębiorstwa często starają się osiągnąć pożądaną autowizerunek, podejmując stosowne w danym momencie działania (Bąk, 2016, s. 12). Jednym z instrumentów kształtowania wizerunku jest polityka rachunkowości. Oprócz wpływu na wizerunek odgrywa również pomocną rolę w dążeniu do realizacji postawionych przez przedsiębiorstwo celów i stanowi instrument zarządzania (Zieniuk, 2010, s. 80).

Kolejne pojęcie związane z kształtowaniem wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości to rachunkowość kreatywna. Termin ten powstał w brytyjskim środowisku rachunkowości i został zdefiniowany w latach 90. XX wieku.

Brytyjscy badacze, między innymi Gaétan Breton, Mel Jameson, Michael J. Jones i Richard Taffler, uznają rachunkowość kreatywną za „sprytnie oszustwo, które w sposób legalny, ale moralnie wątpliwy, umożliwia wywieranie wpływu na decyzje użytkowników sprawozdań finansowych” (Hołda, 2016, s. 45). W podobny sposób rozumieją to pojęcie naukowcy ze Stanów Zjednoczonych (między innymi Eugene E. Comiskey, John Edwards, Kamal Naser i Charles W. Mulfor) oraz Australii

i Nowej Zelandii (w tym Henry Bosch, Lawrence Revinse) (Hołda, 2016, s. 45). W krajach anglosaskich rachunkowość kreatywna jest jednoznacznie uważana za zjawisko negatywne.

Wielu autorów, szczególnie z innych krajów niż wskazane, nie zgadza się z tym podejściem traktującym rachunkowość kreatywną jedynie w aspekcie negatywnym. Pozytywne aspekty rachunkowości kreatywnej są dostrzegane przez naukowców między innymi z Polski, Hiszpanii, Francji oraz Rosji (Hołda, 2016, s. 45).

Również w Polsce nie ma zgodności w ocenie rachunkowości kreatywnej zarówno w teorii, jak i praktyce rachunkowości. Część naukowców oraz praktyków nadaje temu pojęciu wyłącznie charakter pejoratywny. Inni nie oceniają jej w ten sposób i uważają rachunkowość kreatywną za zjawisko pozytywne, które jest wykorzystywane do prezentacji zdarzeń gospodarczych zgodnie z rzeczywistością. Takie stanowisko reprezentują między innymi: Hołda (2016) oraz Kamiński i Owczarek (2008). Natomiast inne grono autorów utożsamia rachunkowość kreatywną z fałszowaniem sprawozdań finansowych, na przykład Wąsowski (2010).

Przeważa stanowisko, według którego nie jest ona zjawiskiem jednoznacznie negatywnym. Kreatywne działania nieprzekraczające przepisów prawnych mogą być stosowane do kształtowania obrazu jednostek gospodarczych. Wykorzystywanie pojęcia rachunkowości kreatywnej do danej sytuacji wymagałoby jednak określenia, czy jest ono stosowane w aspekcie pozytywnym, czy odnoszone do działań przekraczających prawo i fałszujących prezentowany obraz jednostki.

Kolejnym pojęciem związanym z kreowaniem obrazu jednostki gospodarczej jest rachunkowość agresywna. Granica pomiędzy działaniami określanymi za pomocą tych dwóch terminów jest niejednoznaczna i wyznaczana w różny sposób. Najczęściej przyjmuje się, że rachunkowość kreatywna obejmuje działania nienaruszające prawa i respektujące zasady rachunkowości. Natomiast rachunkowość agresywna stoi w sprzeczności z przepisami prawa i zasadami rachunkowości.

Obszary rachunkowości, które pozostawiają podmiotom gospodarczym wybór albo swobodę podejmowania decyzji, dostarczają wielu możliwości kształtowania wizerunku. Możliwości te mogą być wykorzystywane w aspekcie pozytywnym, ale również generują liczne zagrożenia. Korzystanie z możliwości wyboru oraz obszarów swobodnego działania może odbywać się bowiem zgodnie z prawem lub z jego naruszeniem. Działania w ramach obowiązującego prawa mogą przyczynić się do lepszego przedstawiania rzetelnego obrazu sytuacji i wyników jednostki gospodarczej. Natomiast celem działań niezgodnych z prawem jest przedstawienie obrazu innego niż rzeczywisty, a przez to wprowadzenie odbiorców informacji w błąd (Surdykowska, 2005, s. 32).

Stosowane w niniejszej monografii pojęcia kształtowania, kreowania i tworzenia obrazu (wizerunku) jednostki gospodarczej są traktowane jako tożsame¹².

¹² „Kreować” oznacza bowiem „tworzyć”, „stwarzać” (Szymczak, 2002, s. 978).

Kreowanie obrazu jest uznawane za działanie pozytywne przy założeniu, że zwiększa zrozumiałość, użyteczność czy przydatność dostarczanych informacji. Bywa oceniane jednak również jako negatywne, jeśli wprowadza w błąd i stanowi manipulację czy po prostu oszustwo. Można spotkać się z opiniami, że każde „kreowanie” jest nacechowane negatywnie. W literaturze angloamerykańskiej wszelkie przejawy „kreatywności” są uznawane za zjawiska negatywne (Gifts, 1986; Jones, 2011a). Pojęciem ocenianym w ten sposób jest rachunkowość kreatywna.

W monografii „kreowanie obrazu” będzie rozumiane jako tworzenie obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników jednostki, bez nacechowania i wskazywania, czy jest działaniem pozytywnym czy negatywnym. Ocenie powinien podlegać konkretny przypadek kreowania.

Kreowanie obrazu w raportach dostarczanych przez system rachunkowości jest kojarzone głównie z kreatywną i agresywną rachunkowością. Zdecydowanie mniej uwagi poświęca się w badaniach naukowych kreowaniu obrazu w rachunkowości za pomocą narracji i elementów graficznych. Tekst i grafika mogą również być wykorzystywane w sprawozdawczości do kreowania wizerunku jednostki gospodarczej dostarczającej informacje. W tym przypadku jest stosowany termin „zarządzanie wrażeniem” (*impression management*).

Mniejsze zainteresowanie wykorzystywaniem języka naturalnego w rachunkowości jest prawdopodobnie wynikiem tego, że przeprowadzenie badań naukowych poświęconych tej problematyce wymaga znajomości zagadnień i metod badawczych właściwych dla innych nauk. Badania te muszą mieć bowiem charakter interdyscyplinarny.

Odnosząc definicję wrażenia **do rachunkowości**, można stwierdzić, że **wrażenie to reakcja odbiorcy informacji dostarczanych przez system rachunkowości na temat jednostki gospodarczej wywołana tymi informacjami**. Informacje prezentowane w sprawozdaniach mogą wywierać różne, zarówno pozytywne, jak i negatywne, wrażenie na interesariuszach. Czytelnicy sprawozdań mogą natomiast odnosić różne wrażenie na temat sytuacji majątkowej i finansowej, działalności czy wyników jednostki w nich prezentowanych.

Koncepcja zarządzania wrażeniem znalazła zastosowanie w obszarze raportowania korporacyjnego do analizy prób wywierania wpływu na postrzeganie organizacji, a w szczególności wyników finansowych przez odbiorców informacji (Brennan i Merkl-Davies, 2013, s. 114). Raportowanie zewnętrzne jest bowiem wykorzystywane przez przedsiębiorstwa do zarządzania wrażeniem. Informacje są prezentowane w sprawozdaniach w taki sposób, aby wzbudzać u odbiorców pożądane wrażenie oraz jednocześnie kreować określony wizerunek i reputację (Jaworska i Bucior, 2018, s. 131).

Definicje zarządzania wrażeniem funkcjonujące w rachunkowości zostały przedstawione w tabeli 2.2.

Sposób rozumienia zarządzania wrażeniem zaproponowany przez Artienwicz (2015, s. 66) pozostawia pytanie o istotę „kosmetycznych zmian”. Jakiego rodzaju

Tabela 2.2. Definicje zarządzania wrażeniem (*impression management*) w rachunkowości

Autor i źródło	Definicja
Artienwicz, 2015, s. 66	zarządzanie wrażeniem polega na wprowadzaniu kosmetycznych zmian w wizerunku przedsiębiorstwa ujętym w sprawozdaniu
Clatworthy i Jones, 2001, s. 311	próby kontrolowania i manipulowania wrażeniem przekazywanym użytkownikom informacji księgowych
Jaworska i Bucior, 2018, s. 129	zarządzanie wrażeniem umożliwia tworzenie pożądanego obrazu przedsiębiorstwa dzięki sprawozdawczości finansowej i niefinansowej
Masztalerz, 2016b, s. 22	zarządzanie wrażeniem to budowanie pożądanego obrazu jednostki raportującej
Michalczyk, 2013, s. 94	działania organizacji służące wywołaniu określonych wrażeń dotyczących sprawozdania finansowego, podlegającego modyfikacjom zgodnie z koncepcją tzw. inżynierii rachunkowości
Neu, 1991, s. 296	zarządzanie wrażeniem występuje, gdy kierownictwo wybiera informacje, które mają być ujawnione i prezentuje je w sposób zniekształcający postrzeganie osiągnięć korporacyjnych przez czytelników

Źródło: na podstawie źródeł wymienionych w tabeli.

i jakiej wielkości zmiany w wizerunku można nazwać zarządzaniem wrażeniem? Jaka jest granica pomiędzy zarządzaniem wrażeniem a fałszowaniem wizerunku? Na tak postawione pytania nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Zarządzanie wrażeniem nie powinno jednak powodować przedstawiania wizerunku niezgodnego z rzeczywistością.

Definicja Clatworthy'ego i Jonesa (2001, s. 311) odnosi się do manipulowania wrażeniem. Znaczenie i sposoby rozumienia manipulacji zostaną przedstawione w kolejnym podrozdziale.

Jaworska i Bucior (2018, s. 129) wskazują, że zarządzanie wrażeniem występuje zarówno w sprawozdawczości finansowej, jak i niefinansowej. Wskazani autorzy oraz Masztalerz (2016b, s. 22) koncentrują się na tworzeniu pożądanego obrazu. Natomiast Michalczyk (2013, s. 94) uważa, że wrażenia dotyczą sprawozdania finansowego. Neu (1991, s. 296) z kolei koncentruje się na wybiórczym prezentowaniu informacji.

Zarządzanie wrażeniem dotyczy ostatniego etapu procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości, tj. prezentacji. Nie ma wpływu na przyjętą przez jednostkę politykę rachunkowości, sposób wyceny aktywów i pasywów ani wysokość wyniku finansowego. Zarządzanie wrażeniem zachodzi w fazie przejścia od samego sprawozdania finansowego do upiękzonego raportu rocznego (Artienwicz, 2015, s. 64). *Impression management* występuje głównie w mniej regulowanych sprawozdaniach narracyjnych, które koncentrują się na interpretacji wyników finansowych (Brennan i in., 2009, s. 793).

Beattie i Jones (2000) wyróżniają dwa typy zarządzania wrażeniem w rachunkowości:

- zarządzanie liczbami (*accounting numbers management*),
- zarządzanie prezentacją (*presentation management*).

Zarządzanie liczbami może być utożsamiane z kreatywną i agresywną rachunkowością, a zarządzanie prezentacją z zarządzaniem narracjami oraz graficzną formą prezentacji (Masztalerz, 2016a, s. 45).

W monografii termin „zarządzanie wrażeniem” będzie odnoszony do drugiego typu wskazanego przez Beattie i Jonesa, czyli zarządzania prezentacją. Przyjmuje się, że zarządzanie wrażeniem jest rozumiane jako kształtowanie pożądanego obrazu jednostki gospodarczej prezentowanego w sprawozdawczości za pomocą narracji i grafiki.

Najbardziej popularnymi metodami zarządzania wrażeniem w rachunkowości są (Jones, 2011a, s. 97–111) narracje, wykresy, fotografie.

W przypadku wykorzystywania narracji w raportach w ramach zarządzania wrażeniem informacje mogą być prezentowane w sposób wybiórczy, tzn. jednostka przedstawia przede wszystkim informacje pozytywne, a unika informacji negatywnych. Niekiedy w narracjach jest omawiany głównie jeden temat, najczęściej sukces jednostki. Fakty mogą być raportowane w sposób stronicowy, z punktu widzenia jednostki. Korzystne dla podmiotu wielkości, sytuacje czy wydarzenia mogą być podkreślane i powtarzane.

Zarządzanie wrażeniem za pomocą wykresów odbywa się w trzech głównych obszarach (Jones, 2011b, s. 76):

- selektywność (*selectivity*),
- zniekształcenie pomiaru (*measurement distortion*),
- udoskonalenie prezentacji (*presentational enhancement*).

Na wykresach stosowanych w zarządzaniu wrażeniem prezentowane są jedynie korzystne dla jednostki informacje. Wykresy, które przedstawiałyby pogorszenie wyników czy sytuacji przedsiębiorstwa, są pomijane. Innym sposobem jest celowe powiększanie trendów na wykresach, aby doprowadzić do wrażenia, że zostały osiągnięte lepsze wyniki albo tendencja wzrostowa jest większa. Ulepszanie prezentacji na wykresach może przejawiać się także zmanipulowanymi liniami bazowymi, mylącymi liniami siatki osi lub nieodpowiednimi typami wykresów.

Fotografie pozwalają wzmocnić pożądaną wiadomość. Obraz jest łatwo zauważalny i zapada w pamięć. Wizualizacja danych ułatwia ich interpretację i zapamiętywanie. Ciekawy i nietypowy sposób prezentacji przyciąga uwagę odbiorców. Dudycz (za: Wyskwarski, 2016, s. 511) uważa, że stosowanie wizualizacji ma na celu ułatwienie czytelnikom rozumienia treści oraz wyróżnianie informacji, głównie trendów, prawidłowości, podobieństw i różnic.

Zagadnieniem stosowania narracji jako narzędzia zarządzania wrażeniem zajmują się między innymi Brennan i Merkl-Davies (2011, 2013). Podzielają one po-

gląd, że narracje (a także ich brak) mogą być wykorzystywane w rachunkowości do zarządzania wrażeniem.

Celem zarządzania wrażeniem w rachunkowości, tak samo jak w innych przykładach zarządzania wrażeniem, jest wywarcie wpływu na odbiorcę, a nie obiektywne prezentowanie informacji (Artienwicz, 2015, s. 63). Zarządzanie wrażeniem wynika z chęci wpływania na ocenę prezentowanych danych. Jest ukierunkowane na skłonienie interesariuszy jednostki do podjęcia decyzji, które są korzystne z jej punktu widzenia. Poprzez zarządzanie wrażeniem na temat jednostki gospodarczej zarządzający mogą podejmować próbę regulowania i kontrolowania tworzonych informacji w taki sposób, aby utworzyć możliwie najbardziej korzystny obraz organizacji (Artienwicz, 2015, s. 62).

Zdaniem Goffmana (1959) celem zarządzania wrażeniem jest osiągnięcie zgodności pomiędzy rzeczywistym wizerunkiem a wizerunkiem, który jest niezbędny do osiągnięcia pożądanego celu. Ten cel zarządzania wrażeniem wpisuje je bezpośrednio jako rodzaj kształtowania wizerunku, w tym wizerunku jednostki gospodarczej.

Inne cele zarządzania wrażeniem na temat jednostki gospodarczej to między innymi (Leary i Kowalski, 1990, s. 36–38; Rahman, 2012, s. 2–4):

- maksymalizacja zysków i minimalizacja strat,
- dopasowanie obrazu jednostki do oczekiwań interesariuszy,
- poprawa naruszonego wizerunku jednostki lub osoby zarządzającej.

W literaturze są wyróżniane zasadniczo trzy obszary zarządzania wrażeniem:

- budowanie reputacji,
- kreowanie wizerunku,
- legitymizacja.

Powyższe obszary zarządzania wrażeniem zostały przedstawione w tabeli 2.3.

Tabela 2.3. Obszary zarządzania wrażeniem w raportach

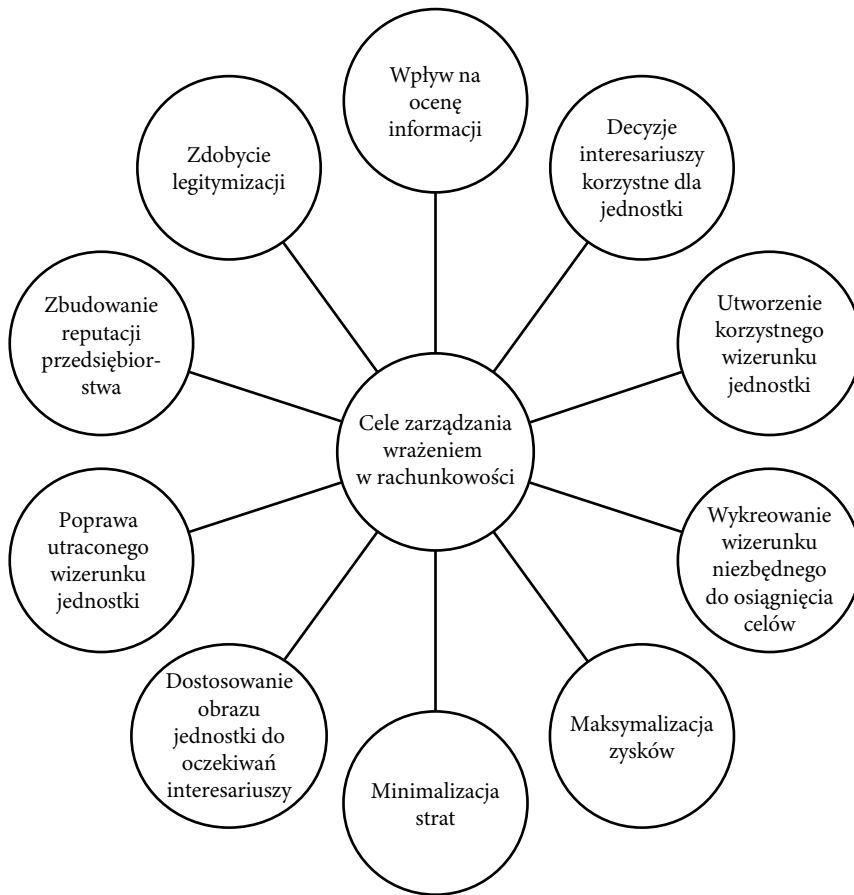
Obszar	Definicja
Budowanie reputacji	tworzenie stabilnego osądu na temat jednostki
Kreowanie wizerunku	wpływanie na sposób postrzegania poszczególnych aspektów jednostki
Legitymizacja	opinia na temat zgodności działań jednostki z normami i zasadami

Źródło: na podstawie (Brennan i Merkl-Davies, 2011, 2013; Highhouse i in., 2009).

Zgodnie z zaprezentowanym podziałem zarządzanie wrażeniem może mieć na celu między innymi zbudowanie reputacji przedsiębiorstwa. W takim podejściu sprawozdawczość staje się kolejnym narzędziem budowania reputacji. Drugi obszar zarządzania wrażeniem, na który został postawiony szczególny nacisk, to kreowanie wizerunku, czyli wpływ na to, w jaki sposób odbiorcy informacji postrzegają różne aspekty działalności jednostki. Natomiast trzeci obszar to zdobywanie legitymizacji,

czyli opinii na temat zgodności działalności jednostki z obowiązującymi przepisami prawa i zasadami.

Podsumowanie omówionych celów zarządzania wrażeniem zostało przedstawione na rysunku 2.1.



Rysunek 2.1. Cele zarządzania wrażeniem w rachunkowości

Źródło: na podstawie (Artienwicz, 2015, s. 62–63; Brennan i Merkl-Davies, 2011, 2013; Goffman, 1959; Highhouse i in., 2009; Leary i Kowalski, 1990, s. 36–38; Rahman, 2012, s. 2–4).

Zarządzanie wrażeniem nie zawsze jest działaniem celowym. Może być również nieświadome lub stosowane intuicyjnie bez znajomości mechanizmów zarządzania wrażeniem. Schlenker (1980, s. 6) wskazuje, że zarządzanie wrażeniem może być świadome lub nieświadome.

Zarządzanie wrażeniem może bez wątpienia przynosić korzyści. Zarówno zamierzone pozytywne skutki, których perspektywa doprowadziła do podjęcia decyzji

o celowym stosowaniu narzędzi zarządzania wrażeniem, jak również niespodziewane, spowodowane nieintencjonalnym działaniem.

Wykreowany pozytywny obraz przedsiębiorstwa może zachęcać obecnych oraz potencjalnych inwestorów do powierzania kapitału danej jednostce. Może też przekonać klientów do korzystania z oferty jednostki, a kontrahentów do współpracy. Skutek zarządzania wrażeniem może się odnosić do zachowań wszystkich odbiorców sprawozdań.

Rezultat działań w ramach zarządzania wrażeniem może być jednak inny niż zamierzony, ponieważ nie można jednoznacznie przewidzieć zachowań odbiorców informacji. Informacje poddane zarządzaniu wrażeniem mogą mieć z jednej strony pozytywny wpływ na jednych interesariuszy, ale z drugiej strony mogą wywołać negatywne dla jednostki działanie innych. Przykładem może być pozyskanie nowych inwestorów dzięki zaprezentowaniu pozytywnego obrazu w sprawozdawczości, ale z drugiej strony zażądanie przez obecnych akcjonariuszy wyższych wypłat z zysku.

Zarządzanie wrażeniem wpływające na wizerunek jednostki gospodarczej prezentowany w publikowanych informacjach zostało porównane z innymi narzędziami kształtowania wizerunku jednostki w rachunkowości, takimi jak polityka rachunkowości, polityka bilansowa, rachunkowość kreatywna i rachunkowość agresywna (tabela 2.4).

Zarządzanie wrażeniem dotyczy jedynie sprawozdawczości, w przeciwieństwie do polityki rachunkowości oraz rachunkowości kreatywnej i agresywnej, których zakres obejmuje wszystkie etapy rachunkowości. Pod względem zakresu występuje podobieństwo pomiędzy zarządzaniem wrażeniem a polityką bilansową, jednak z różnicą polegającą na tym, że polityka bilansowa polega na kształtowaniu wizerunku za pomocą liczb, a zarządzanie wrażeniem za pomocą słów i grafiki.

Zarządzanie wrażeniem jest zasadniczo działaniem celowym, jednakże może zostać zastosowane również w sposób nieświadomy, kiedy w raporcie występują strategie *impression management*, chociaż jednostka nie działała z zamiarem ich wprowadzenia. Osoby sporządzające sprawozdania mogą również zarządzać wrażeniem w sposób intuicyjny, na przykład pomijając informacje negatywne czy wyróżniając informacje pozytywne, nie mając jednak wiedzy na temat zarządzania wrażeniem. Podobnie stosowanie zapisów polityki rachunkowości może być wykorzystywane w sposób celowy i świadomy albo nieświadomy.

Ponieważ zarządzanie wrażeniem ogranicza się do sprawozdawczości, nie wpływa na wysokość wyniku finansowego. W przeciwieństwie do tego pozostałe narzędzia kształtowania wizerunku w rachunkowości mogą powodować zmianę wyniku finansowego.

Zarządzanie wrażeniem bywa oceniane w różny sposób. Zgodnie z proponowanym przez autorkę podejściem pozytywne zarządzanie wrażeniem jest zgodne z rzeczywistością i może być uznawane za dozwolone. Z kolei negatywne zarzą-

Tabela 2.4. Porównanie narzędzi kształtowania wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości

Kryterium porównania	Polityka rachunkowości	Polityka bilansowa	Rachunkowość kreatywna	Rachunkowość agresywna	Zarządzanie wrażeniem
Zakres	wszystkie etapy rachunkowości; sprawozdanie finansowe	sporządzanie sprawozdań finansowych	rachunkowość sprawozdanie finansowe	rachunkowość	sprawozdawczość
Celowość	celowa lub nie; świadoma lub nieświadoma	celowa	celowa	celowa	celowe, intuicyjne lub nieświadome
Dokumentacja	tak	nie	nie	nie	nie
Badanie	tak obligatoryjne dla jednostek badanych przez biegłego rewidenta	mogą zostać wykryte podczas badania przez biegłego rewidenta			
Zgodność z prawem	tak	tak	tak/nie w zależności od podejścia i konkretnego przypadku	nie	tak/nie w zależności od podejścia i konkretnego przypadku
Zgodność wykreowanego obrazu z rzeczywistością	tak	tak	tak (zjawisko pozytywne)/nie (zjawisko negatywne)	nie	to zależy od konkretnego przypadku (pozytywne lub negatywne)
Wpływ na wysokość wyniku finansowego	tak	tak	tak	tak	nie
Ocena	pozytywna	pozytywna	pozytywna lub negatywna w zależności od podejścia	negatywna	pozytywna lub negatywna

Źródło: opracowanie własne.

danie wrażeniem stoi w sprzeczności z informacjami finansowymi i rzeczywistym obrazem, a przez to powinno być traktowane jako wprowadzające w błąd i niedozwolone.

Zagadnienie zarządzania wrażeniem podlega rozwojowi oraz stanowi przedmiot różnego rodzaju badań naukowych. Tematyka *impression management* jest nadal

stosunkowo nowa, ale już w pewnym stopniu zbadana. Rozważania na temat zarządzania wrażeniem w rachunkowości wymagają zapoznania się z dotychczasowymi badaniami.

Autorka dokonała przeglądu publikacji dotyczących zarządzania wrażeniem, a zwłaszcza prezentujących wyniki badań w obszarze zarządzania wrażeniem w raportach dostarczanych przez system rachunkowości¹³. Badacze z różnych krajów oraz reprezentujący różne grupy językowe przeprowadzali badania dotyczące zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach i raportach posługujących się narracją. Część tych badań dotyczyła zarządzania wrażeniem w wąskim znaczeniu, a część w ujęciu szerokim. Autorka przeprowadziła analizę publikacji w zagranicznych czasopismach naukowych w celu odpowiedzi na następujące pytania:

- W jakim celu były przeprowadzane badania?
- Jakie dokumenty stanowiły przedmiot badań?
- W jakich krajach zostały opublikowane dokumenty stanowiące przedmiot badań?
- W jakich językach były napisane narracyjne formy sprawozdawcze podlegające badaniom?
- Jakiego rodzaju jednostek formy sprawozdawcze były badane?
- Jakich okresów sprawozdawczych dotyczyły badania?

Syntetyczne ujęcie wspomnianego przeglądu literatury zostało przedstawione w tabeli 2.5.

Na podstawie przeprowadzonego przeglądu literatury można stwierdzić, że jednym z dominujących zagadnień w badaniach nad zarządzaniem wrażeniem w rachunkowości jest czytelność sprawozdań narracyjnych (między innymi Demaline, 2020; Moreno i Casasola, 2016; Roman i in., 2019) oraz kwestia zarządzania wrażeniem podczas kryzysu lub trudnej sytuacji jednostki (między innymi Abdelrehim i in., 2014; Keusch i in., 2012; Stratulat, 2019). Jednym z częściej występujących tematów jest również ton oraz styl ujawnień narracyjnych (między innymi Bassouny i in., 2020; Beretta i in., 2021; Melloni i in., 2016). Naukowcy podejmowali się również badania występowania różnego rodzaju strategii zarządzania wrażeniem (na przykład García-Sánchez i Araújo-Bernardo, 2020; Martins i in., 2019), a także związków narracji z wynikami finansowymi (na przykład Patelli i Pedrini, 2014; Talbot i Boiral, 2018). Jedną z częściej badanych strategii zarządzania wrażeniem są atrybucje (na przykład Aerts, 2005; Clatworthy i Jones, 2003). W innych badaniach były podejmowane kwestie jakości ujawnień (Beattie i in., 2004), ogólnie występowanie zarządzania wrażeniem (Cen i Cai, 2013), manipulacyjny charakter raportowania (Merkl-Davies i Koller, 2012), zależności pomiędzy zarządzaniem

¹³ Analiza bibliometryczna badań nad zarządzaniem wrażeniem w rachunkowości została przeprowadzona przez Czajkowską (2023). Autorka wskazała główne wątki badawcze w zakresie zarządzania wrażeniem w rachunkowości oraz zidentyfikowała luki badawcze i najważniejsze kierunki przyszłych badań.

Tabela 2.5. Przykłady badania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych w publikacjach zagranicznych

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Beattie i Jones, 2000	Ocena zarządzania wrażeniem przy użyciu wykresów w porównawczym kontekście międzynarodowym.	raporty roczne (<i>annual reports</i>)	Australia, Francja, Niemcy, Holandia, Wielka Brytania i Stany Zjednoczone	język oryginalny i tłumaczenie na język angielski	różne branże	1992
Clatworthy i Jones, 2003	Ustalenie, czy ilość wiadomości i poziom atrybucji w oświadczeniach przewodniczącego firm, których wyniki poprawiają się lub spadają, są znacząco różne.	oświadczenia przewodniczącego (<i>chairman's statements</i>)	Wielka Brytania	angielski	50 największych i 50 najmniejszych spółek brytyjskich notowanych na giełdzie według procentowej zmiany zysku przed opodatkowaniem	brak informacji
Beattie i in., 2004	Wprowadzenie do literatury naukowej metodologii generowania bogatego opisu profilu ujawnień narracyjnych firmy. Omówienie złożonej koncepcji jakości i problematycznego charakteru pomiaru jakości.	raport roczny (<i>annual report</i>)	Wielka Brytania	angielski	sektor przemysłowy	1999

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Aerts, 2005	Zbadanie wpływu cech treści wyjaśniających efekty działalności w stwierdzeniach atrybucyjnych na tendencje do egoizmu.	sprawozdania zarządu (<i>directors' reports</i>)	Belgia	duński, francuski	spółki publiczne i spółki niepubliczne	1997
Brennan i in., 2009	Opracowanie całościowej miary analizy zarządzania wrażeniem i wykrywania stronniczości wprowadzanych do narracji korporacyjnych w wyniku zarządzania wrażeniem.	komunikaty prasowe ogłaszające wyniki roczne (<i>press releases announcing annual results</i>)	Wielka Brytania	angielski	różne branże	2000
Aerts i Tarca, 2010	Zbadanie, czy różnice w otoczeniu instytucjonalnym sprawozdawczości finansowej między krajami wpływają na atrybucję wyjaśnień menedżerów dotyczących wyników w sprawozdaniach zarządu.	sprawozdania zarządu (<i>management reports</i>)	USA, Kanada, Wielka Brytania, Australia	angielski	branże materiałów budowlanych, przetwórstwa żywności, farmaceutyków, biotechnologii i handlu detalicznego	2003
Schleicher i Walker, 2010	Zbadanie, czy, kiedy i jak menedżerowie wpływają na ton narracji wybiegających w przyszłość.	raporty roczne (<i>annual reports</i>)	Wielka Brytania	angielski	brak informacji	1996–2002
Merkel-Davies i in., 2011	Przedstawienie uzupełniającej perspektywy rocznej sprawozdawczości narracyjnej przedsiębiorstw, charakteryzującej się warunkami „odpowiedzialności <i>ex post</i> ”.	oświadczenia przewodniczącego (<i>chairman's statements</i>)	Wielka Brytania	angielski	spółki z siedzibą w Wielkiej Brytanii, notowane na giełdzie 30 kwietnia 2004 r.	2002

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Bujaki i McConomy, 2012	Analiza użycia metafory w listach do akcjonariuszy Nortel Networks Corporation z lat 1997–2006. Ocena rozpowszechnienia metafory i zmian w stosowaniu metafory w miarę zmian w przywództwie korporacyjnym i zmian finansowych losów Nortela.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	Kanada	angielski	Nortel Networks Corporation z branży technologia telefonyczna, łączność, informatyka	1997–2006
Craig i Brennan, 2012	Zbadanie, w jakim stopniu wybór języka w sprawozdawczości przedsiębiorstw i narracji o odpowiedzialności wpływa na reputację firmy.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	USA	angielski	największe firmy, które znalazły się na liście <i>Fortune</i> 500 w 2006 roku	2006
Keusch i in., 2012	Zbadanie, czy rozbieżność między narracją w listach do akcjonariuszy spółek europejskich o największej kapitalizacji znajdujących się w sytuacji kryzysowej i poza nią można wyjaśnić szczegółami zewnętrznej sytuacji kryzysowej.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	przedsiębiorstwa europejskie	angielski	spółki z indeksu Standard & Poor's 350 Euro	2006 i 2008
D. Merkl-Davies i V. Koller, 2012	Podkreślenie manipulacyjnego charakteru korporacyjnego raportowania narracyjnego.	oświadczenie przewodniczącego (<i>chairman's statement</i>)	Wielka Brytania	angielski	przemysł zbrojeniowy Meggitt plc	2002

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/branża	Okres badany
Cen i Cai, 2013	Zbadanie, czy zarządzanie wrażeniem istnieje w chińskich raportach rocznych przedsiębiorstw.	oświadczenia przewodniczącego (<i>chairman's statements</i>)	Chiny	chiński, angielski	najbardziej i najmniej rentowne chińskie spółki giełdowe notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Szanghaju i Shenzhen	2010–2011
Abdelrehim i in., 2014	Wykazanie, w jaki sposób było wykorzystywane zarządzanie wrażeniem podczas dwóch znaczących kryzysów: irańskiej nacjonalizacji dostaw ropy (1950–1951) i egipskiej nacjonalizacji Kanału Sueskiego (1956–1957).	raporty roczne (<i>annual reports</i>)	Wielka Brytania	angielski	przemysł paliwowy	1950–1958
Patelli i Pedrini, 2014	Zbadanie związku między wynikami firmy a retorycznymi cechami listów do akcjonariuszy.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	USA	angielski	duże amerykańskie spółki notowane na giełdzie	2008–2009
Yan i Aerts, 2014	Zbadanie wzorców stylu retorycznego w liście do akcjonariuszy oraz zbadanie, czy różnice w otoczeniu instytucjonalnym wpływają na werbalne stanowisko prezesa.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	USA, Wielka Brytania	angielski	branże: żywność, handel detaliczny, farmacja i zaawansowane technologie	2006–2010

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/branża	Okres badany
Sandberg i Holmlund, 2015	Przeanalizowanie, w jaki sposób firmy prezentują swoje działania, aby sprawić wrażenie, że są podmiotami odpowiedzialnymi za zrównoważony rozwój.	raporty zrównoważonego rozwoju (<i>sustainability reports</i>)	Holandia, Niemcy	brak informacji	Royal Dutch Shell, Volkswagen Group	2009 – Royal Dutch Shell plc 2008 – Volkswagen Group
Melloni i in., 2016	Zbadanie, czy firmy przyjmują strategie zarządzania wrażeniem poprzez manipulowanie tonem ujawnień na temat modelu biznesowego przedstawianych w raportach zintegrowanych.	ujawnienia na temat modelu biznesowego w raportach zintegrowanych (<i>business model disclosure</i>)	raporty spółek ze wszystkich kontynentów (54% z Europy; 20% z Afryki; 17% z Ameryki; 9% z Azji i Australii)	brak informacji	różne branże	2011–2013
Moreno i Casasola, 2016	Zbadanie ewolucji czytelności narracji księgowych napisanych w języku hiszpańskim.	listy prezesa (<i>president's letters</i>) raporty zarządu (<i>management reports</i>)	Hiszpania	hiszpański	Compañía Española de Petroleos, SA (CEPSA) – przedsiębiorstwo naftowe, El Alcázar – przedsiębiorstwo browarnicze	listy prezesa CEPSA z lat 1930–2012, raporty zarządu El Alcázar za lata 1928–1992
Oliveira i in., 2016	Ocena sposobu, w jaki portugalscy menedżerowie budują swoje narracje w oświadczeniu przewodniczącego, aby zarządcę postrzeganem wizerunku firmy przez interesariuszy w okresie ograniczonych zasobów.	oświadczenia przewodniczącego (<i>chairman's statements</i>)	Portugalia	portugalski	niefinansowe spółki giełdowe	2010

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Aerts i Yan, 2017	Wskazanie dominujących profili retorycznych i zakwalifikowanie ich z perspektywy zarządzania wrażeniem.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	USA, Wielka Brytania	angielski	branże: żywność, handel detaliczny, farmacja i zaawansowane technologie	2006–2010
Drago i in., 2018	Rozszerzenie istniejących badań księgowych w dziedzinie firm rodzinnych poprzez skupienie się na strategiach raportowania, a dokładniej na czytelności raportu rocznego jako kluczowym aspekcie jakości ujawnień finansowych.	raporty roczne (<i>annual reports</i>)	Włochy	angielski	firmy rodzinne	2008–2013
Talbot i Boiral, 2018	Analiza jakości informacji klimatycznych ujawnianych przez firmy oraz opracowanych przez nie strategii zarządzania wrażeniem w celu uzasadnienia lub ukrycia negatywnych aspektów ich wyników.	raporty zrównoważonego rozwoju (<i>sustainability reports</i>)	różne kraje	angielski	sektor energetyczny	2009–2013

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
García-Sánchez i in., 2019	Zbadanie wpływu kobiet dyrektorów na jakość ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju poprzez zbadanie strategii zarządzania wrażeniem zgodnie z ramami GRI (Global Reporting Initiative): poziom równowagi, wiarygodności i wiarygodności.	raporty zrównoważonego rozwoju (<i>sustainability reports</i>)	12 różnych krajów (tj. Kanada, Francja, Niemcy, Hongkong, Japonia, Luksemburg, Holandia, Singapur, Hiszpania, Szwajcaria, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone)	brak informacji	różne sektory	2006–2014
Martins i in., 2019	Zbadanie roli opowiadania historii i zarządzania wrażeniem poprzez list do akcjonariuszy w legitymizacji praktyk przedsiębiorstwa energetycznego w odniesieniu do kontrowersyjnych kwestii w okresie zmian.	listy do akcjonariuszy (<i>letters to shareholders</i>)	Portugalia	portugalski	sektor energetyczny	1995–2013
Roman i in., 2019	Zbadanie wyznaczników czytelności i optymizmu, które budują styl ujawniania raportów zintegrowanych.	raporty zintegrowane (<i>integrated reports</i>)	różne kraje	brak informacji	różne branże	2017
Stratulat, 2019	Analiza technik zarządzania wrażeniem podejmowanych przez przedsiębiorstwa w trudnej sytuacji.	raporty roczne (<i>annual reports</i>)	Niemcy	angielski	producent samochodów	2014–2016

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Yan i in., 2019	Zbadanie zawartości informacyjnej retorycznych wzorców zarządzania wrażeniem w listach do akcjonariuszy oraz zbadanie, czy te cechy retoryczne wpływają na przewidywanie zachowań analityków finansowych.	listy prezesa (CEO letters)	USA	angielski	wiele branż, w tym żywność, handel detaliczny, farmacja, zaawansowane technologie, surowce	2006–2010
Bassouiny i in., 2020	Zidentyfikowanie kluczowych czynników, które kierują tonem narracyjnych ujawnień w Wielkiej Brytanii.	raporty roczne (annual reports)	Wielka Brytania	angielski	spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Londynie indeks FTSE All-Share	2010–2018
Demaline, 2020	Zbadanie różnic w czytelności informacji ujawnianych przez SEC i populację firm będących przedmiotem obrotu w USA oraz dalsze udoskonalenie hipotezy za-cięmniania i szerszej teorii zarządzania wrażeniem.	MD&A (Management Discussion and Analysis) – część raportu rocznego	USA	angielski	spółki podlegające i niepodlegające badaniu przez SEC	18 października 1999–29 grudnia 2017

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
García-Sánchez i Araújo-Bernardo, 2020	Rozwinięcie dowodów empirycznych z uwzględnieniem różnych wymiarów strukturalnych technik zarządzania wrażeniem związanych z retoryką wizualną, których firmy używają w swoich oświadczeniach na temat informacji niefinansowych.	sprawozdania dotyczące informacji niefinansowych (<i>non-financial information statements</i>)	Hiszpania	hiszpański	główne hiszpańskie spółki notowane na IBEX 35 w pierwszej połowie 2019 roku	2013, 2017, 2018
Beretta i in., 2021	Analiza związku między rentownością firm a tonem ujawnień pozafinansowych. Przetestowanie związku między wynikami firm w zakresie ochrony środowiska, społeczeństwa i zarządzania a tonem niefinansowych ujawnień dotyczących sektora motoryzacyjnego w ramach dwóch różnych i konkurencyjnych podejść, którymi są informacje przyrostowe i zarządzanie wrażeniem.	raporty niefinansowe (<i>non-financial reports</i>)	8 krajów	brak informacji	przemysł motoryzacyjny	2016–2020

Źródło: na podstawie źródeł wymienionych w tabeli.

wrażeniem a obecnością kobiet w zarządzie (García-Sánchez i in., 2019) i wiele innych.

Najczęściej badanymi formami sprawozdawczymi są listy do akcjonariuszy (*letters to shareholders*) oraz oświadczenia przewodniczącego (*chairman's statements*). Powód tego jest taki, że są to bardzo krótkie formy, zajmujące zazwyczaj jedną lub dwie strony. W związku z tym jest możliwe ich przeanalizowanie w całości, a badanie jest stosunkowo mało czasochłonne i pracochłonne. Często badane są również fragmenty raportów rocznych (*annual reports*). Badaniu podlegają także sprawozdania zintegrowane (*integrated reports*) oraz raporty zrównoważonego rozwoju (*sustainability reports*), ale zdecydowanie rzadziej badania te dotyczą zarządzania wrażeniem. Zdarza się, że z większych raportów są wybierane do badania mniejsze fragmenty tekstu, na przykład dotyczące ujawnień na temat modelu biznesowego. Inną formą sprawozdawczą podlegającą badaniu są komunikaty prasowe ogłaszające wyniki roczne (*press releases announcing annual results*). Ta forma wykracza już wyraźnie poza sprawozdania i raporty dostarczane przez system rachunkowości, a stanowi jedynie treść towarzyszącą raportowi rocznemu, streszczającą roczne wyniki finansowe. Sprawozdania zarządu (*directors' reports, management commentaries*) są rzadko wybierane jako przedmiot badań nad zarządzaniem wrażeniem. Powody takiej sytuacji mogą być następujące:

- obszerność sprawozdania,
- różnorodność treści,
- szeroki zakres tematyczny,
- problemy z porównywalnością.

Na podstawie przeglądu literatury została zidentyfikowana luka badawcza polegająca na braku badań, które w wystarczającym stopniu dotyczyły zagadnienia zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach zarządu z działalności.

Badania zaprezentowane w przeanalizowanej literaturze odnosiły się najczęściej do ujawnień spółek z Wielkiej Brytanii. Stosunkowo często badaniu podlegały sprawozdania i raporty jednostek ze Stanów Zjednoczonych oraz Hiszpanii i Portugalii. Pojawiały się również bardziej znaczące publikacje dotyczące Niemiec, Kanady czy Belgii. Należy jednak zaznaczyć, że analizowane były jedynie zagraniczne publikacje w języku angielskim, wobec czego najwięcej opisanych badań dotyczyło krajów anglojęzycznych, tj. Wielkiej Brytanii oraz USA. Kolejnym powodem dominacji tych krajów może być to, że wielu badaczy przodujących w tematyce zarządzania wrażeniem w rachunkowości pochodzi z Wielkiej Brytanii, na przykład Doris M. Merkl-Davies, Vivien Beattie, Gaia Melloni, Giovanna Michelin.

Zdecydowanie najlepiej i najszerzej przebadanymi formami sprawozdawczymi są te sporządzone w języku angielskim. Przyczyn tego jest kilka. Po pierwsze jedną z nich mogą być wspomniani już przodujący badacze pochodzący z krajów anglojęzycznych oraz znaczący poziom rozwoju problematyki zarządzania wrażeniem

w rachunkowości właśnie w tych krajach. Po drugie w świecie nauki największe znaczenie mają czasopisma publikujące w języku angielskim, więc badania, których wyniki są w nich zamieszczane, w naturalny sposób mogą częściej dotyczyć raportów w języku angielskim. Po trzecie język angielski pełni we współczesnym świecie funkcję języka międzynarodowego, w związku z czym publikacje w tym języku mają największy zasięg. Badanie tekstów sprawozdań w języku angielskim pozwala zamieścić w publikacji cytaty w języku oryginalnym bez potrzeby tłumaczenia, które mogłoby nie oddać w całości pierwotnego brzmienia. Po czwarte analiza literatury zagranicznej obejmowała publikacje z bazy danych Web of Science oraz Scopus, a także publikacje znalezione w Google Scholar wyłącznie w języku angielskim, co zawęziło obszar analizy.

Większość badań dotyczyła form sprawozdawczych spółek notowanych na giełdach papierów wartościowych. Może to być spowodowane tym, że sprawozdania i raporty takich spółek są powszechnie dostępne, a same spółki stanowią obiekt zainteresowania publicznego. Badania dotyczą spółek z różnych branż, ale często analizowanymi sektorami w zakresie zarządzania wrażeniem są sektory paliwowy, energetyczny czy motoryzacyjny. Z jednej strony spółki należące do tych sektorów to zazwyczaj duże jednostki, stanowiące przedmiot zainteresowania szerokiego grona interesariuszy. Z drugiej strony przedsiębiorstwa te wywierają silny wpływ na środowisko naturalne, co wzbudza zainteresowanie w zakresie raportowania środowiskowego.

Badania dotyczyły różnych okresów sprawozdawczych. Analizą były obejmowane okresy już od momentu pojawienia się zainteresowania tematem zarządzania wrażeniem w rachunkowości, ale badania dotyczyły również okresów wcześniejszych. Badania nasilały się wraz z rozwojem problematyki zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości.

Z przeprowadzonego przeglądu literatury autorka wysunęła wniosek, że występuje potrzeba rozszerzenia badań zjawiska występowania zarządzania wrażeniem w innych krajach niż anglojęzyczne, szczególnie w krajach Europy Środkowej i Wschodniej. Badacze pochodzący z różnych państw i władający różnymi językami ojczystymi powinni czuć się zobowiązani do badania sprawozdań i raportów publikowanych przez jednostki w swoich krajach w ojczystym języku.

W celu przedstawienia dotychczasowego polskiego wkładu autorka przeprowadziła przegląd polskich badań nad zarządzaniem wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych w języku polskim. Podsumowanie przeglądu zostało zaprezentowane w tabeli 2.6.

Na podstawie przeprowadzonego przeglądu literatury można wskazać, że w Polsce nie zostało wykonanych zbyt wiele badań nad narracyjnymi formami sprawozdawczymi w zakresie zarządzania wrażeniem. Badania, które zostały przeprowadzone, dotyczyły poziomu optymizmu w relacji do wyników finansowych (Fijałkowska i in., 2015), technik zarządzania wrażeniem stosowanych w listach do akcjonariuszy

Tabela 2.6. Przykłady badania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych polskich jednostek gospodarczych

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badany
Fijałkowska i in., 2015	Określenie poziomu opty- mizmu w wybranych listach do akcjonariuszy spółek notowanych na GPW w Warszawie w relacji do wyników finansowych.	listy do akcjona- riuszy	Polska	polski	spółki notowa- ne na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, spółki z sektora Media oraz spół- ki z WIG20	2013
Hadro i in., 2017	Zbadanie, w jaki sposób techniki zarządzania wra- żeniem są wykorzystywane w listach do akcjonariuszy pisanych w języku polskim i jaki wpływ na ich stosowa- nie ma struktura własno- ściowa spółek notowanych na Giełdzie Papierów War- tościowych w Warszawie.	listy do akcjona- riuszy	Polska	polski	60 największych spółek notowa- nych na Giełdzie Papierów Warto- ściowych w War- szawie w 2008 i 2013 roku	2008, 2013
Hadro i Pauka, 2018	Przedstawienie istoty strategii zarządzania wra- żeniem oraz sposobów ich wykorzystania do realizacji określonych celów w ma- nipulowaniu odbiorców informacji.	listy do akcjona- riuszy	Polska	polski	spółki notowa- ne na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie	2008, 2013

Publikacja	Cele	Przedmiot badań	Kraj badania	Język	Rodzaj podmiotów/ branża	Okres badania
Jaworska i Bucior, 2018	Przedstawienie problematyki związanej z korzystaniem z mechanizmu atrybucji w komunikacji poprzez raporty zewnętrzne.	listy do akcjonariuszy	Polska	polski	spółka Lotos S.A.	2009–2016
Jaworska i Bucior, 2020	Przedstawienie problematyki stosowania strategii zarządzania wrażeniem w komentarzach zarządu dla kształtowania percepcji, opinii i decyzji interesariuszy w badanych przedsiębiorstwach.	komentarz zarządu (sprawozdanie z działalności)	Polska	polski	studium trzech przypadków: małe, średnie i duże przedsiębiorstwo	brak informacji

Źródło: na podstawie źródeł wymienionych w tabeli.

(Hadro i in., 2017; Hadro i Pauka, 2018) i sprawozdaniu z działalności (Jaworska i Bucior, 2020) oraz wpływu struktury własnościowej na ich stosowanie (Hadro i in., 2017), a także mechanizmów atrybucji (Jaworska i Bucior, 2018).

Cztery z pięciu wymienionych badań dotyczyły listu do akcjonariuszy. Powody wyboru tej krótkiej formy komunikacji z interesariuszami są zapewne zbieżne z przyczynami wskazanymi przy publikacjach i badaniach zagranicznych. Jedno badanie dotyczyło sprawozdania z działalności, ale było bardzo ograniczone, gdyż analizowało jedynie trzy wybrane sprawozdania. Wyniki badania sprawozdań z działalności zostały opublikowane w stosunkowo nowym artykule (Jaworska i Bucior, 2020). W momencie przygotowywania i zatwierdzania koncepcji niniejszego opracowania nie występowały polskie badania sprawozdań z działalności polskich jednostek gospodarczych.

Również w warunkach polskich dominują badania tekstów opublikowanych przez spółki giełdowe. Także w tym przypadku przyczyny takiej sytuacji są zapewne takie same jak przy zagranicznych badaniach, czyli dostępność pełnych form sprawozdawczych oraz publiczne zainteresowanie działalnością i sytuacją takich przedsiębiorstw.

Autorka dostrzega rozległą lukę badawczą w badaniu narracyjnych form sprawozdawczych w języku polskim w kontekście zarządzania wrażeniem. Występuje potrzeba przeprowadzenia badań szczególnie dłuższych form niż listy do akcjonariuszy. Bardzo istotną kwestią jest odniesienie dorobku zagranicznych badaczy dotyczącego sprawozdań i raportów w innych językach, przede wszystkim w języku angielskim, i skonfrontowanie go w badaniu treści dostarczanych przez polskie jednostki.

Badania, których wyniki są przedstawiane w literaturze, dowodzą, że jednostki gospodarcze kształtują informacje zawierane w publikowanych raportach w taki sposób, aby były prezentowane w jak najbardziej korzystnym z ich punktu widzenia świetle. Do tego celu wykorzystują różnorodną narrację. Zarządzanie wrażeniem w różnych raportach i sprawozdaniach w różnych krajach zostało już udowodnione w badaniach. Nie zostały jednak jeszcze przedstawione wystarczające dowody na obecność strategii zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych w języku polskim.

Podsumowując, zarządzanie wrażeniem w rachunkowości stanowi działania ukierunkowane na kształtowanie wizerunku jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniach w taki sposób, aby wywołać u odbiorców informacji określone wrażenia. Przywołane definicje dowodzą, że pojęcie zarządzania wrażeniem funkcjonuje w publikacjach z zakresu rachunkowości, a posługujący się nim autorzy wykazują, że można zarządzać wrażeniem w rachunkowości. Poznanie istoty oraz celów zarządzania wrażeniem wywołuje kolejne pytanie o to, w jaki sposób można wpływać na wrażenia odbiorców informacji przekazywanych w sprawozdaniach i raportach.

2.3. Sposoby zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości

W literaturze identyfikowane są różne sposoby zarządzania wrażeniem. Wielu autorów ogranicza się w swoich badaniach i publikacjach do wybranych strategii *impression management* oraz posługuje się podziałami i terminologią proponowaną przez czołowych badaczy tej tematyki. Kompleksowe podejścia do tego zagadnienia i próby całościowego klasyfikowania sposobów zarządzania wrażeniem w rachunkowości nie są częste.

Możliwościami wykorzystywania narracji w zarządzaniu wrażeniem zajmują się Brennan i Merkl-Davies, które można uznać za przodujące badaczki w zakresie *impression management* w rachunkowości. Wskazane autorki zidentyfikowały siedem zabiegów komunikacyjnych pozwalających na zarządzanie wrażeniem w sprawozdawczości (Brennan i Merkl-Davies, 2013):

- manipulacja syntaktyczna,
- manipulacja retoryczna,
- manipulacja tematyczna,
- manipulacja wizualna,
- atrybucja dokonań,
- selektywność,
- porównywanie dokonań.

Wymienione sposoby zarządzania wrażeniem (zabiegi komunikacyjne) zostały wyjaśnione wraz z przykładami w tabeli 2.7.

Dla określenia kilku spośród wyróżnionych zabiegów komunikacyjnych Brennan i Merkl-Davies wykorzystały pojęcie manipulacji. Należy zatem w tym miejscu zastanowić się nad znaczeniem tego terminu.

Manipulacja to „posługiwanie się kimś lub czymś dla osiągnięcia określonych celów” (Szymczak, 2002, s. 99). Wyróżnia się w szczególności manipulację językową, która jest „nieuczciwym posługiowaniem się językiem w celu wywarcia określonego wpływu na ludzi”. Manipulacja językowa może następować poprzez używanie niejasnych i niejednoznacznych wyrażeń. Manipulować to znaczy posługiwać się w sposób nieuczciwy faktami oraz danymi (Szymczak, 2002, s. 100). Manipulacja ma na celu określone oddziaływanie na ludzi.

Jeżeli manipulacja syntaktyczna polega na zmienianiu stopnia czytelności w celu zarządzania wrażeniem, to rozważania na ten temat należy rozpocząć od wyjaśnienia, co to znaczy „czytelny”. Otóż „czytelny” to „łatwy do odczytania, zrozumiały”, natomiast „zrozumiały” to „dający się zrozumieć, jasny, oczywisty, wyraźny” (Szymczak, 2002, s. 330 i 993). Z drugiej strony „niedający się szybko zrozumieć, niełatwy, wymagający” jest określany jako „trudny” (Szymczak, 2002, s. 499).

Tabela 2.7. Sposoby zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości (zabiegi komunikacyjne)

Sposoby zarządzania wrażeniem	Opis	Przykłady
Manipulacja syntaktyczna (manipulacja czytelnością) (<i>reading ease manipulation</i>)	stosowanie skomplikowanego języka w celu zaciemniania obrazu, szczególnie w przypadku niekorzystnych wyników	zaimki, strona bierna, skomplikowana budowa zdań, trudne, specjalistyczne słownictwo
Manipulacja retoryczna (<i>rhetorical manipulation</i>)	wykorzystywanie środków retorycznych w celu zwiększenia wiarygodności jednostki i zaufania użytkowników informacji	strona bierna lub trzecia osoba liczby pojedynczej dla opisu niepowodzeń, pierwsza osoba liczby pojedynczej lub liczby mnogiej dla opisu sukcesów
Manipulacja tematyczna (<i>thematic manipulation</i>)	eksponowane informacje pozytywnych i pomijanie lub ukrywanie informacji negatywnych	unikanie negatywnych informacji, długie opisy pozytywnych zdarzeń i osiągnięć
Manipulacja wizualna (<i>visual manipulation</i>)	wykorzystywanie środków graficznych w celu zwrócenia lub odwrócenia uwagi czytelnika	wielkość, kolor, krój czcionki, podkreślenia, pogrubienia, aranżacja tekstu, lokalizacja tekstu
Atrybucja dokonania (<i>attribution of performances</i>)	przypisywanie pozytywnych skutków działalności czynnikom wewnętrznym (jednostce i jej członkom), a negatywnych czynnikom zewnętrznym (niezależnym od jednostki)	wyjaśnianie sukcesów czynnikami wewnętrznymi, a porażek czynnikami zewnętrznymi
Selektywność (<i>selectivity</i>)	wybiórcze akcentowanie korzystniejszych informacji, na przykład wybranych poziomów zysku	akcentowanie wysokiego zysku operacyjnego zamiast niskiego zysku netto
Porównywanie dokonania (<i>performance comparisons</i>)	wybór okresów porównawczych w taki sposób, aby jednostka wyglądała najkorzystniej	porównanie jedynie z okresami sprawozdawczymi, w których jednostka uzyskała niższe wyniki

Źródło: na podstawie (Brennan i Merkl-Davies, 2013; Merkl-Davies i Brennan, 2011).

Tekst, który składa się z rozbudowanych zdań o skomplikowanej konstrukcji, jest mniej czytelny niż tekst o mniej skomplikowanej budowie. Stopień trudności podwyższa również trudne, specjalistyczne słownictwo. Stosowanie skomplikowanej, charakterystycznej dla danej dziedziny terminologii sprawia, że tekst staje się zrozumiały tylko dla osób z odpowiednim wykształceniem.

Poziom czytelności zależy od trudności językowej tekstu. Li (2006) zwraca uwagę na używanie trudnych słów i długich zdań mające na celu ukrycie informacji negatywnych. Na zmniejszenie czytelności wpływa również długość pojedynczych słów. Niski poziom czytelności może spowodować, że czytelnik w ogóle zrezygnuje z zapoznawania się z danym fragmentem tekstu. Natomiast nawet jeśli go przeczyta, może go po prostu nie zrozumieć.

W kontekście czytelności narracji bywa rozpatrywane również używanie zdań w stronie biernej (Bonsall i in., 2017; Schroeder i Gibson, 1992). Badaniem stosowania strony biernej w kontekście zarządzania wrażeniem zajmowali się między innymi Cen i Cai (2013).

Manipulacja retoryczna polega na wyróżnianiu pozytywnych i ukrywaniu negatywnych zdarzeń, sytuacji przy wykorzystywaniu stronniczego języka (Hadro i Pauka, 2018, s. 96). Ten rodzaj manipulowania dotyczy sposobu przekazywania informacji, a nie treści (Brennan i Merkl-Davies, 2007).

Jednostki wykazują tendencję do opisywania i wyjaśniania niepowodzeń i porażek przy zastosowaniu strony biernej lub trzeciej osoby liczby pojedynczej. Natomiast gdy opisują sukcesy lub działania przewyżczające trudności, stosują zazwyczaj pierwszą osobę liczby pojedynczej lub liczby mnogiej (Hadro i Pauka, 2018, s. 96).

Manipulowanie tematyczne to sugestywne przekazywanie informacji (Hadro i Pauka, 2018, s. 97). Wskazany sposób zarządzania wrażeniem jest rozumiany przez naukowców jako ton wypowiedzi, a jako narzędzie pomiaru stosuje się najczęściej relację słów negatywnych i pozytywnych (Henry, 2008, s. 377). Inny sposób rozumienia manipulacji tematycznej to relacja pomiędzy pozytywnymi, negatywnymi i neutralnymi zdaniami (Schleicher i Walker, 2010).

Badanie przeprowadzone przez Fijałkowską i in. (2015, s. 42) wykazało, że im bardziej optymistyczny jest początek listu do akcjonariuszy, tym więcej miejsca zostało poświęcone w dokumencie na opis szans. Poza tym w przypadku uzyskania niekorzystnych wyników, tj. straty lub zmniejszenia zysku, zdecydowana większość spółek, których listy do akcjonariuszy podlegały badaniu, poświęciła więcej niż jeden akapit przyczynom pogorszenia się wyników oraz opisowi podjętych działań.

Wspomniani badacze zauważyli również, że listy do akcjonariuszy są dłuższe, jeśli wyniki finansowe uległy w danym roku pogorszeniu, niż w sytuacji poprawy wyników. Słowa o zabarwieniu pozytywnym, takie jak „sukces”, „wzrost”, występowały z kolei częściej w listach dołączonych do sprawozdań finansowych o dobrych wynikach. Z drugiej strony w przypadkach gorszych wyników częściej występowały słowa takie jak „efekt” czy „rozwój” (Fijałkowska i in., 2015, s. 43).

Bloomfield (2008, s. 434) zwraca uwagę na zjawisko „selektywnej ciszy”, gdy jednostka będąca nadawcą informacji milczy, jeśli nie ma pozytywnych wiadomości do przekazania w raporcie, oraz „selektywne ściemnianie”, kiedy eksponuje pozytywne informacje przy jednoczesnym utrudnianiu odnalezienia negatywnych.

Manipulacja wizualna polega na stosowaniu technik prezentacji w celu wyróżnienia pewnej części tekstu. Zwracanie uwagi czytelnika odbywa się poprzez używanie pogrubień, podkreśleń, innego koloru czcionki, lokalizację tekstu (Courtis, 2004a; So i Smith, 2002).

Atrybucja dokonań (wyników) dotyczy sposobów argumentowania i przypisywania, tj. atrybucji, dokonań i wyników jednostki (Hadro i Pauka, 2018, s. 97). Związana jest ze sposobami wyjaśniania przez jednostki uzyskanych wyników i sytuacji.

Atrybucja to „połączenie rzeczownika z przymiotnikiem charakteryzujące się tym, że przymiotnik pełni funkcję przydawki (atrybutu)” (Szymczak, 2002, s. 90). Atrybucja to również pojęcie, które jest wykorzystywane w psychologii. Oznacza „upatrywanie przyczyn jakichś zachowań w cechach charakteru, potrzebach danej osoby lub w uwarunkowaniach społecznych i środowiskowych” [www5].

Przyczyny zachowań mogą mieć charakter osobowy, związany bezpośrednio z czynnikiem ludzkim, lub charakter środowiskowy. W pierwszym przypadku występuje atrybucja wewnętrzna, w której istotne są cechy, potrzeby, zdolności, intencje, danej osoby. Natomiast w drugim przypadku wyróżniana jest atrybucja zewnętrzna, która upatruje przyczyny w środowisku zewnętrznym, wskazując obiektywne okoliczności, trudności, szczęście lub pech (Heider, 1958; Mezulis i in., 2004).

Strategia atrybucji polega na wyjaśnianiu zdarzeń i przedstawianiu określonych ich przyczyn. Pozytywne wyniki i zdarzenia są przypisywane przedsiębiorstwu, tzn. czynnikom wewnętrznym, a negatywne są tłumaczone czynnikami zewnętrznymi, czyli niezależnymi od jednostki gospodarczej (Doukas i Petmezas, 2007). Badanie listów do akcjonariuszy przeprowadzone przez Fijałkowską i in. (2015) również potwierdziło tę zależność. Korzystne zmiany wyników finansowych były przedstawiane jako wyniki działań zarządów, a niekorzystne wyjaśniano czynnikami, na które zarząd nie miał wpływu, lub pomijano ich wyjaśnianie.

Problematyka korzystania z mechanizmu atrybucji w raportach dostarczanych przez system rachunkowości jest bardzo ważna z punktu widzenia zarządzania wrażeniem. Atrybucja może być bowiem wykorzystywana do kształtowania percepcji interesariuszy i wpływania na dokonywaną przez nich interpretację wyników i sytuacji jednostek. Atrybucja jest uważana za jedną z częściej stosowanych strategii zarządzania wrażeniem (Libby i Rennekamp, 2012).

W procesie atrybucji, który jest rozumiany jako wnioskowanie o przyczynach zachowań, mogą powstawać błędy poznawcze w postaci podstawowego błędu atrybucji (*fundamental attribution error*) oraz egotyzmu atrybucyjnego (*self-serving bias*) (Jaworska i Bucior, 2018, s. 130).

Podstawowy błąd atrybucji jest związany ze skłonnością człowieka do przeceniania powiązań pomiędzy zachowaniami i cechami wykonawców przy jednoczesnym niedocenianiu innych czynników. Z kolei egotyzm atrybucyjny dotyczy wyjaśniania skutków własnych działań w sposób, który pozwoli zwiększyć pozytywny wpływ na samoocenę i zmniejszyć negatywny (Zimbardo i Gerring, 2012). Działa to w ten sposób, że znaczenie czynników wewnętrznych (na przykład wiedza, kwalifikacje, umiejętności, starania) dla osiągnięcia lepszych wyników jest przeszacowywane w porównaniu ze znaczeniem czynników zewnętrznych (trudności, poziom skomplikowania, szczęście lub pech) (Libby i Rennekamp, 2012).

Pojęcie atrybucji funkcjonuje w zarządzaniu oraz, co najistotniejsze dla niniejszej monografii, w rachunkowości. W rachunkowości atrybucja jest ściśle związana z zarządzaniem wrażeniem. Najogólniej można stwierdzić, że zarządzanie wrażeniem za

pomocą atrybucji polega na przypisywaniu sukcesów jednostce i osobom zarządzającym oraz obarczaniu środowiska wewnętrznego odpowiedzialnością za porażki.

Atrybucyjne wyjaśnienia są wykorzystywane w następujących celach:

- poprawa wrażenia na temat jednostki ukierunkowana na wzmocnienie jej wizerunku,
- utrzymywanie wiarygodności jednostki i zaufania do niej,
- poprawa relacji z interesariuszami.

Atrybucję stosowaną do zarządzania wrażeniem dzieli się na atrybucję wewnętrzną i zewnętrzną (Jaworska i Bucior, 2018, s. 131). Pierwsza może być stosowana do zachowania lub zbudowania dobrego wizerunku jednostki. Natomiast druga może być wykorzystywana do zmniejszania skutków zagrażającej utraty pozytywnego wrażenia na temat jednostki (Kim i in., 2006).

Atrybucja wewnętrzna jest stosowana w ramach asertywnej strategii zarządzania wrażeniem, czyli w sytuacji osiągnięcia przez jednostkę dobrych wyników lub innych sukcesów. Wówczas przedsiębiorstwo przypisuje je sobie jako skutki własnych działań, tzn. zasługi osób zarządzających albo efekty wysiłku pracowników. Z kolei atrybucja zewnętrzna funkcjonuje w perspektywie strategii defensywnej zarządzania wrażeniem, stosowanej w sytuacji pogorszenia wyników, poniesienia porażki. W takim przypadku jako winne wskazywane są czynniki zewnętrzne (Clatworthy i Jones, 2003, s. 182).

Do czynników wewnętrznych można zaliczyć na przykład decyzje i działania zarządzających, wysiłek i umiejętności pracowników, strategię funkcjonowania przedsiębiorstwa, model biznesowy. Natomiast czynniki zewnętrzne to między innymi sytuacja gospodarcza, kryzys gospodarczy, spadek popytu, regulacje prawne, działania konkurencji, ceny surowców.

Trafny podział atrybucji zaprezentowali Keusch i in. (2012, s. 628). Zgodnie z ich podejściem atrybucje służące wyjaśnieniu pozytywnych zdarzeń czy wyników są nazywane atrybucjami uznania (*acclaiming attributions*). Natomiast atrybucje oparte na odmowie odpowiedzialności za niekorzystne zdarzenia i wyniki to atrybucje obronne, inaczej defensywne (*defensive attributions*). Pierwszy rodzaj atrybucji może być wykorzystywany do podkreślania roli kierownictwa w osiągnięciu pozytywnych efektów, co jest określane jako uprawnienie (*entitlement*). Drugi rodzaj, polegający na wykorzystaniu atrybucji w celu podkreślenia, że mimo niekorzystnych okoliczności zewnętrznych zostały osiągnięte korzystne wyniki, jest nazywany wzmocnieniem (*enhancement*). Z drugiej strony atrybucje defensywne dzielą się na wymówki (*excuse*) ukierunkowane na odcięcie się od negatywnych skutków oraz zaprzeczenie przyczynowości (*causality denial*) polegające na wskazywaniu właściwych działań menedżerów w obliczu negatywnych wyników.

Kolejna istotna kwestia to określenie kierunku związku przyczynowo-skutkowego. Keusch i in. (2012, s. 635) wskazują dwie możliwości: kierunek bezpośredni

lub przeciwny. Kierunek bezpośredni to taki, na który wskazują wyrażenia typu „z powodu”, „w efekcie”, „w wyniku”, a kierunek przeciwny jest wyznaczany przez takie wyrażenia jak „pomimo”, „chociaż”, „wbrew”.

Sposób zarządzania wrażeniem określanymi jako selektywność polega na tym, że informacje są prezentowane w sposób wybiórczy. Przedstawiane są informacje korzystne z punktu widzenia jednostki, a niekorzystne są pomijane. Przykładem może być działanie polegające na tym, że jednostka skupia się w raporcie na osiągniętym zysku z działalności operacyjnej, a nie wspomina o poniesionej stracie netto.

Niektórzy autorzy, na przykład Revins (1991), uważają, że prezentowanie informacji w sposób selektywny skutkuje zafałszowanym obrazem prezentowanym w sprawozdawczości, a w konsekwencji błędną interpretacją rzeczywistej sytuacji. Zdaniem autorki należy jednak zauważyć, że zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniach narracyjnych nie jest jednoznacznie określony, co sprawia, że jednostki mogą kształtować go według własnego uznania i zgodnie z własnymi potrzebami oraz celami. Z jednej strony mogą zrezygnować z ujawniania obszarów, w których informacje są dla nich negatywne, natomiast z drugiej strony mogą eksponować i rozbudowywać informacje na tematy, którymi chciałyby się pochwalić przed odbiorcami sprawozdań. W związku z pozostawionym pewnym zakresem swobody w kwestii wyboru ujawnianych informacji nie można jednoznacznie stwierdzić, że każda selekcja informacji stanowi fałszowanie i powoduje przedstawianie nieprawidłowego obrazu. Każdy przypadek powinien zostać poddany indywidualnej ocenie. Może się bowiem zdarzyć, że zostaną pominięte informacje nieistotne, niezmieniające ogólnego obrazu sytuacji i działalności. Należy jednak mieć na uwadze, że jeśli jednostka zrezygnuje z przedstawiania istotnych informacji negatywnych, a pozostawi wyłącznie informacje pozytywne, może to stanowić znaczącą ingerencję w prezentowany obraz rzeczywistości, a nawet jego zafałszowanie.

Sposób zarządzania wrażeniem określanymi jako porównywanie dokonań polega na tym, że jednostka przedstawia jedynie takie porównania, które są dla niej korzystne. Przykładem może być porównywanie jedynie przychodów ze sprzedaży w sytuacji odnotowania wzrostu sprzedaży oraz brak prezentacji kształtowania się w tym samym okresie wyniku finansowego netto z powodu nastąpienia jego spadku. Jednostka może też decydować się na przykład jedynie na porównanie takiego poziomu wyniku finansowego, który wzrósł, albo gdy po prostu osiągnęła zysk, a zrezygnować z takiego poziomu, gdzie poniosła stratę. Jedną z technik jest również porównywanie jednostki z gorszymi przedsiębiorstwami (Jaworska i Bucior, 2020, s. 5), na przykład takimi, które uzyskały niższe wyniki finansowe lub znajdują się w kryzysie.

Hadro i Pauka (2018, s. 96) do strategii zarządzania wrażeniem zaliczają także emfazę, czyli „nacisk emocjonalny na pewne zdania, wyrazy lub sylaby” (Sobol, 2002, s. 294). Ich zdaniem w ramach emfazy używane są figury retoryczne mające na celu wzmocnienie kluczowego słowa czy powtarzanie słów lub całych fragmentów

tekstu. Przykładami może być dodawanie w wypowiedzi takich słów i zwrotów, jak „istotny”, „szczególnie”, „co ważne”, „wymaga podkreślenia”, „należy podkreślić”, „warto zwrócić uwagę”. Innym przykładem emfazy może być również wyolbrzymianie, czyli stosowanie hiperboli (Fijałkowska i in., 2015, s. 38).

Za sposób zarządzania wrażeniem może zostać uznane także nadmierne rozbudowywanie informacji. Może ono bowiem sprzyjać ukrywaniu niekorzystnych dla jednostki informacji lub zmniejszaniu zrozumiałości tekstu. Wyniki badań empirycznych przeprowadzanych przez naukowców sugerują, że odbiorcy informacji sprawozdawczych, jakimi są inwestorzy, nie są w stanie przyswoić informacji dostarczanych w rozbudowanych raportach finansowych. Bardzo złożone raporty zmniejszają efektywność wyceny, a zwiększają niepewność (Guay i in., 2016, s. 235).

Merkel-Davies i Brennan (2007) zaprezentowały również opracowany przez siebie podział strategii zarządzania wrażeniem ze względu na zachowanie menedżerów decydujących o jego stosowaniu. Zgodnie z tym podziałem w ramach strategii zarządzania wrażeniem wyróżnia się ukrywanie oraz atrybucję (tabela 2.8).

Tabela 2.8. Ukrywanie a atrybucja

Wyszczególnienie	Ukrywanie	Atrybucja
Opis	zaciemnianie niekorzystnych i podkreślanie korzystnych dla jednostki informacji	wyjaśnianie przyczyn efektów (wyników i rezultatów) czynnikami wewnętrznymi lub zewnętrznymi
Strategie zarządzania wrażeniem	<ul style="list-style-type: none"> – manipulowanie czytelnością – manipulowanie retoryczne – manipulowanie tematyczne – manipulowanie wizualne – manipulowanie strukturą – porównywanie 	manipulowanie ujawnianiem informacji – przypisywanie pozytywnych efektów czynnikom wewnętrznym, a negatywnych efektów czynnikom zewnętrznym

Źródło: na podstawie (Hadro i Pauka, 2018, s. 94; Merkel-Davies i Brennan, 2007).

Powyzszy podział wyróżnia ukrywanie informacji negatywnych oraz atrybucję, czyli wyjaśnianie wyników i rezultatów. Ukrywanie informacji może się odbywać poprzez zaciemnianie informacji niekorzystnych z punktu widzenia jednostki raportującej oraz podkreślanie informacji korzystnych. Zaciemnienie może być realizowane na przykład poprzez manipulowanie czytelnością i działania na rzecz zmniejszenia zrozumiałości fragmentów dotyczących informacji negatywnych poprzez stosowanie długich zdań, skomplikowanych konstrukcji gramatycznych oraz trudnych i specjalistycznych pojęć. Podkreślanie informacji korzystnych może następować na przykład przy manipulowaniu strukturą i zamieszczeniu ich w bardziej widocznych miejscach tekstu, takich jak pierwsze akapity. Atrybucja dokonań jest rozumiana w taki sam sposób jak przy innych podziałach, czyli polega na przypisywaniu pozytywnych efektów czynnikom wewnętrznym oraz negatywnych efektów czynnikom zewnętrznym.

Clatworthy i Jones (2003) zaproponowali podział strategii zarządzania wrażeniem na asertywne i defensywne. Strategie asertywne są stosowane w sytuacji przekazywania pozytywnych informacji, kiedy jednostka sprawozdająca przypisuje sobie zasługi osiągniętych sukcesów. Natomiast strategie defensywne są wykorzystywane podczas pogorszenia wyników, gdy jako przyczyny porażki są wykazywane czynniki zewnętrzne.

Sandberg i Holmlund (2015) wyznaczyli rodzaje strategii zarządzania wrażeniem na podstawie badania raportów zrównoważonego rozwoju. Autorzy zidentyfikowali osiem strategii organizacyjnego zarządzania wrażeniem. Cztery strategie dotyczą sposobów prezentacji działań przez jednostki (Sandberg i Holmlund, 2015, s. 681–682):

- opis (*description*) – prezentowanie informacji o działaniach jednostki. Ujawnianie mogą być nie wszystkie, ale tylko wybrane działania. Taktyka ta stanowi neutralny opis działań jednostki;
- pochwała (*praise*) – przedstawianie działań jednostki w nadmiernie korzystny sposób; taktyka pochwały może polegać na przykład na prezentowaniu jednostki raportującej jako lepszej od innych podmiotów;
- przyznanie się (*admission*) – przyznawanie się do niekorzystnych sytuacji, wydarzeń;
- obrona (*defense*) – uzasadnianie negatywnych sytuacji, które wystąpiły, wskazywanie przyczyn niekorzystnych zdarzeń. Jednostka może w ramach tej taktyki podkreślać rolę innych w niekorzystnej sytuacji i przesuwając odpowiedzialność na innych.

Natomiast kolejne cztery taktyki obejmują stosowane style pisania:

- styl subiektywny (*subjective style*) – pisanie z punktu widzenia jednostki, dodawanie opinii, jednostronne argumentowanie na korzyść jednostki;
- styl pozytywny (*positive style*) – nadmierne podkreślanie pozytywnych aspektów przy jednoczesnym ignorowaniu niekorzystnych. Z jednej strony jednostka może przedstawiać pozytywne aspekty swojej działalności i pomijać informacje negatywne. Z drugiej strony może wzmacniać korzystne aspekty i zaciemniać negatywne;
- styl niejasny (*vague style*) – podawanie niekonkretnych informacji, zmniejszanie zrozumiałości tekstu. Niejasny styl może być wprowadzany na przykład poprzez używanie skomplikowanych wyrażeń retorycznych albo stosowanie słownictwa o niejednoznacznym znaczeniu. Zaciemnianie wyników finansowych może odbywać się poprzez wykorzystywanie takich sformułowań jak na przykład „wiele”, „niektóre”, „prawie”;
- styl emocjonalny (*emotional style*) – nadawanie tekstowi osobistego charakteru, wywołującego uczucia u odbiorców raportu.

O'Connell i in. (2016) wyznaczyli podczas badania ujawnień korporacyjnych firmy azbestowej w czasie zdarzenia kryzysowego cztery strategie zarządzania wrażeniem: unikanie (*avoidance*), buntowanie się (*defiance*), manipulację (*manipulation*) oraz kompromis (*compromise*). Natomiast Hooghiemstra (2000) analizował stosowanie dwóch taktyk zarządzania wrażeniem w raportowaniu zrównoważonego rozwoju. Te dwie taktyki to uznawanie (*acclaiming*) – polegające na przedstawianiu korzystnego wydarzenia w sposób maksymalizujący pozytywny wpływ na jednostkę – oraz księgowość (*accounting*) – realizowana poprzez przedstawianie niekorzystnego wydarzenia w sposób minimalizujący negatywny wpływ na jednostkę.

Mohamed i in. (1999) przyjęli ogólną klasyfikację taktyk organizacyjnego zarządzania wrażeniem wyróżniającą taktyki bezpośrednie (*direct tactics*) oraz taktyki pośrednie (*indirect tactics*). Taktyka bezpośrednia wiąże się z omawianiem samej jednostki, a taktyka pośrednia dotyczy stron trzecich, z którymi jednostka jest związana.

Taktyki zarządzania wrażeniem bywają dzielone na proaktywne i reaktywne (Bolino i in., 2008). Taki podział taktyk zarządzania wrażeniem proponowali również Mohamed i in. (1999), a stosował także Hooghiemstra (2000). Proaktywne zarządzanie wrażeniem służy stworzeniu pozytywnego przekazu na przykład poprzez wskazywanie osiągnięć. Natomiast reaktywne zarządzanie wrażeniem ma charakter defensywny i stanowi odpowiedź na występujące problemy lub trudną sytuację.

Przedstawione sposoby zarządzania wrażeniem nie są jedynymi, ale najczęściej omawianymi w publikacjach. Również wskazane podejścia do kategoryzowania to jedynie wybrane przykłady funkcjonujących w literaturze. Autorka podaje w wątpliwość, czy najlepszym rozwiązaniem jest stosowanie terminu „manipulacja” do określania sposobów zarządzania wrażeniem, który może wywoływać negatywne skojarzenia. Zdaniem autorki lepszym rozwiązaniem byłoby posługiwanie się pojęciem „zarządzanie”, które jest stosowane do całego zjawiska zarządzania wrażeniem.

2.4. Sprawozdanie z działalności jako przedmiot zarządzania wrażeniem

Sprawozdanie finansowe nie jest już w stanie samodzielnie zaspokoić rosnących potrzeb informacyjnych interesariuszy jednostek gospodarczych. Oczekiwania dotyczą bowiem nie tylko kwestii finansowych, ale również różnorodnych zagadnień niefinansowych. Istotne uzupełnienie rocznego sprawozdania finansowego stanowi sprawozdanie z działalności (Nowak, 2014, s. 241; Szydelko, 2016, s. 12). Uzupełniający charakter sprawozdania z działalności podkreśla również Wiercińska (2009,

s. 176–177). Dostarcza ono między innymi informacji na temat rozwoju jednostki w przyszłości, które nie są prezentowane w sprawozdaniu finansowym mającym charakter historyczny. Sprawozdanie to powoduje wzrost użyteczności informacji dostarczanych w sprawozdaniu finansowym (Nowak, 2014, s. 241). Związek sprawozdania z działalności ze sprawozdaniem finansowym podkreśla polska ustawa o rachunkowości, wskazując, że sprawozdanie z działalności jest sporządzane wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 49 ust. 1). W ostatnich latach wzrosło znaczenie sprawozdania z działalności jako części sprawozdawczości przedsiębiorstw (Matuszak, 2015, s. 329).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości sprawozdanie z działalności jest dołączane do sprawozdania finansowego jednostek, które są zobowiązane do jego sporządzenia (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 45 ust. 4). Wskazuje to na uzupełniającą rolę sprawozdania z działalności względem sprawozdania finansowego. Sprawozdanie z działalności jest traktowane poniekąd jako dodatek do sprawozdania finansowego.

Silny związek ze sprawozdaniem finansowym jest podkreślany również przez możliwość występowania powiązań między wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami w sprawozdaniu z działalności. W takim przypadku ustawa o rachunkowości wymaga zawarcia w sprawozdaniu z działalności odniesień do kwot ze sprawozdania finansowego oraz dotyczących nich dodatkowych wyjaśnień (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 49 ust. 3a).

W ustawie o rachunkowości została określona zawartość informacyjna sprawozdania z działalności (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 49 ust. 2)¹⁴. Zgodnie ze wskazanym zapisem ustawy sprawozdanie to powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wyznaczenie czynników ryzyka i opis zagrożeń. W ten sposób bardzo ogólnie został wskazany zakres informacji, które powinny zostać zamieszczone w sprawozdaniu z działalności. Ustawa o rachunkowości określa również bardziej szczegółowo, jakie informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu z działalności (art. 49 ust. 2), a mianowicie informacje na temat:

- 1) zdarzeń istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;
- 2) przewidywanego rozwoju jednostki;
- 3) ważniejszych osiągnięć w dziedzinie badań i rozwoju;
- 4) aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej;
- 5) udziałów własnych;
- 6) posiadanych przez jednostkę oddziałów (zakładów);
- 7) instrumentów finansowych w zakresie ryzyka oraz przyjętych przez jednostkę celów i metod zarządzania ryzykiem finansowym.

¹⁴ Analizę zawartości sprawozdania zarządu według MSSF przeprowadził Kabalski (2012a).

Wskazana lista wymaganych ujawnień w sprawozdaniu z działalności nie stanowi całkowitej możliwej zawartości tematycznej, a jedynie obejmuje te informacje, do których prezentacji jednostka jest zobowiązana. W praktyce zakres sprawozdania z działalności jest zróżnicowany. W spółkach, których akcje są dopuszczone do obrotu giełdowego, objętość tego sprawozdania jest większa. Natomiast mniejsze jednostki prezentują wspomniany raport w mniej rozbudowanej formie (Szydełko, 2016, s. 13). Większa objętość sprawozdań spółek giełdowych może wynikać między innymi z szerszego zakresu wymaganych ujawnień, większej liczby interesariuszy i ich zainteresowania informacjami oraz dążenia jednostek do zaspokojenia potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdań.

Sprawozdanie z działalności powinno zawierać również kluczowe finansowe i niefinansowe wskaźniki efektywności dotyczące działalności, a także informacje odnoszące się do spraw pracowniczych i środowiska naturalnego (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 49 ust. 3). Ustawa o rachunkowości wskazuje jednak, że wskaźniki te powinny zostać ujęte, jeśli są istotne dla oceny sytuacji, wyników oraz rozwoju jednostki. Ocena istotności jest w tym przypadku subiektywnym osądem kierownika jednostki, więc może powodować znaczną swobodę w prezentowaniu informacji.

Ustawa o rachunkowości jasno wskazuje, że sprawozdanie z działalności sporządza kierownik jednostki (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 49 ust. 1). Ciekawą kwestią jest, czy sprawozdania z działalności są naprawdę przygotowywane przez kierowników jednostki, tj. głównie przez zarządy, czy też kierownicy zlecają opracowanie sprawozdania na przykład głównemu księgowemu lub innej jednostce prowadzącej księgi rachunkowe. Szydełko (2015, s. 312) uważa, że częstą praktyką zarządów spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, których sprawozdania finansowe nie podlegają obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, jest polecenie przygotowania sprawozdań z działalności jednostce odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych spółki. Bez względu na to, jakie osoby w praktyce przygotowują dokument, za zgodność sprawozdania z działalnością z wymaganiami wskazanymi w ustawie o rachunkowości odpowiada kierownik jednostki oraz rada nadzorcza (albo inny organ nadzorujący) (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 4a).

W jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, sprawozdanie z działalności jest również objęte badaniem. Biegły rewident jest zobowiązany do wydania opinii, czy informacje zaprezentowane w sprawozdaniu z działalności są zgodne z rocznym sprawozdaniem finansowym oraz czy sprawozdanie z działalności zawiera wszystkie informacje wymagane przez ustawę o rachunkowości, tzn. czy jest kompletne w rozumieniu ustawy. Część informacji znajduje się jedynie w sprawozdaniu z działalności i nie jest zamieszczana w sprawozdaniu finansowym, więc w takim przypadku trudno rozważać zgodność ze sprawozdaniem finansowym. Wyłania się zatem znacząca luka w badaniu sprawozdania z działalności, której wypełnienie powinno zostać poddane rozważaniom.

Zdaniem autorki samo zamieszczenie w sprawozdaniu z działalności wymaganych informacji nie jest wystarczające. Istotne jest również to, czy informacje zostały przedstawione w sposób czytelny i mogą być zrozumiałe dla odbiorców. Wobec tego wydaje się niedostateczne jedynie sprawdzanie, czy w sprawozdaniu zostały zawarte konieczne informacje.

Zdaniem Matuszaka (2015, s. 341) sformułowanie w obecnie funkcjonujący sposób zakresu badania sprawozdania z działalności przez biegłych rewidentów wynika z tego, że wiele kwestii deklarowanych przez zarząd, które są zamieszczone w tym dokumencie, jest trudnych lub nawet niemożliwych do weryfikacji. Podobnie w wielu przypadkach, w których jedynym źródłem informacji dla odbiorców zewnętrznych są dokumenty sprawozdawcze publikowane przez spółkę, może być utrudnione zbadanie, czy jednostka zarządza wrażeniem w danych fragmentach sprawozdania z działalności.

Omawiane sprawozdanie powinno towarzyszyć również skonsolidowanemu sprawozdaniu finansowemu. W takim przypadku jest to sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej. Ustawa o rachunkowości (art. 55 ust. 2a) dopuszcza możliwość sporządzenia sprawozdania z działalności grupy kapitałowej łącznie ze sprawozdaniem z działalności jednostki dominującej w formie jednego sprawozdania.

Biorąc pod uwagę potrzeby praktyki gospodarczej, Komitet Standardów Rachunkowości opracował i przyjął w 2014 roku Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”. Standard ma charakter wytycznych przydatnych przy sporządzaniu sprawozdania z działalności. We wskazanym standardzie zostały uwzględnione następujące treści:

- cel standardu,
- zakres standardu,
- definicje,
- cel, charakter i cechy jakościowe sprawozdania z działalności,
- zasady sporządzania i prezentacji sprawozdania z działalności,
- zawartość sprawozdania z działalności,
- oświadczenie na temat stosowania ładu korporacyjnego,
- oświadczenie (sprawozdanie) na temat informacji niefinansowych.

Sprawozdanie z działalności jest sprawozdaniem opisowo-liczbowym o zindywidualizowanym charakterze. Odzwierciedla specyfikę działalności jednostki i przedstawia jej dokonania oraz zamierzenia (KSR 9, pkt 1.2). Komitet Standardów Rachunkowości tłumaczy w ten sposób, dlaczego nie jest możliwe ani zasadne opracowywanie jednolitego, szczegółowego wzorca tego sprawozdania. W związku z tym standard zawiera jedynie wskazówki dotyczące pożądanых cech, zawartości i układu sprawozdania z działalności oraz zasady jego sporządzania i prezentacji. Jednostki powinny dostosowywać własne sprawozdania do swojej specyfiki, a w szczególności do rodzaju, rozmiaru, prowadzonej działalności oraz formy prawnej.

Sprawozdanie z działalności w odniesieniu do spółek akcyjnych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek komandytowo-akcyjnych to sprawozdanie zarządu z działalności lub sprawozdanie komplementariuszy w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych, a w odniesieniu do spółdzielni sprawozdanie z działalności, o którym mowa w ustawie Prawo spółdzielcze (KSR 9, pkt 3.1).

Zgodnie ze standardem celem sprawozdania z działalności jest dostarczenie jego użytkownikom istotnych informacji stanowiących uzupełnienie sprawozdania finansowego oraz dodatkowych informacji pomagających w ocenie działalności, sytuacji, zamierzeń oraz perspektyw rozwoju jednostki (KSR 9, pkt 9 4.1). Sprawozdanie z działalności ma charakter opisu uzupełniającego informacje finansowe. Dostarcza kontekst dla lepszego zrozumienia informacji finansowych (Matuszak, 2015, s. 334). Narracja uzupełniająca sprawozdanie finansowe to jednak tylko część sprawozdania z działalności. Sprawozdanie to również rozszerza informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym. Treści narracyjne dotyczą dodatkowo na przykład obszarów środowiskowych i społecznych, i to w szerszym zakresie niż jedynie uzupełniając sprawozdanie finansowe. Ze względu na swój narracyjny charakter sprawozdanie z działalności ma duży potencjał informacyjny i możliwości prezentowania szeregu różnorodnych informacji, których nie sposób przedstawić w sprawozdaniu finansowym za pomocą liczb albo jest to przynajmniej bardzo trudne.

Podobnie jak w ustawie o rachunkowości również w KSR 9 został wskazany minimalny zakres sprawozdania z działalności. Sprawozdanie to powinno zawierać przynajmniej omówienie i ocenę działalności, wyników oraz sytuacji jednostki. Powinny zostać wskazane istotne czynniki ryzyka oraz opisane najważniejsze zagrożenia dla jednostki (KSR 9, pkt 4.1). Dodatkowo standard przypomina, że ustawa o rachunkowości nakłada na jednostki obowiązek przedstawienia w sprawozdaniu z działalności informacji na temat przewidywanego rozwoju. Zdaniem Komitetu Standardów Rachunkowości informacje o zamiarach jednostki ułatwiają użytkownikom sprawozdania podejmowanie decyzji (KSR 9, pkt 4.1).

Uzupełniająca rola sprawozdania z działalności względem sprawozdania finansowego polega na przedstawianiu informacji stanowiących wyjaśnienie warunków, zdarzeń i okoliczności, które miały wpływ na działalność, sytuację i wyniki zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym (KSR 9, pkt 4.3) Rola dopełnienia sprawozdania finansowego polega natomiast na przedstawianiu dodatkowych, użytecznych informacji o działalności, sytuacji i wynikach jednostki. Informacje te mają charakter ilościowy i jakościowy oraz są to informacje finansowe i niefinansowe. Informacje dopełniające nie znajdują miejsca w sprawozdaniu finansowym, a właściwym dla nich miejscem jest sprawozdanie z działalności (KSR 9, pkt 4.3).

Zgodnie z KSR 9 (pkt 4.4) w sprawozdaniu z działalności powinien zostać przedstawiony punkt widzenia kierownika jednostki na temat wydarzeń, które nastąpiły w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, a także ich skutków w kolejnych okresach. Powinna zostać zawarta ocena dokonana przez kierownika jednostki

dotycząca warunków, wyników oraz perspektyw na przyszłość. Dodatkowo wymagane jest zamieszczenie wyjaśnień pozwalających zrozumieć specyfikę działalności jednostki, jej sytuację oraz dokonania. Szczególnie powinny zostać omówione czynniki, które wywarły wpływ na działalność, wyniki oraz sytuację jednostki w okresie sprawozdawczym, a także czynniki, które prawdopodobnie będą miały wpływ w przyszłości. Kolejny obowiązek sprawozdawczy dotyczy konieczności ujawnienia poglądu kierownika jednostki na temat jej przyszłości, z uwzględnieniem ryzyka i zagrożeń. W związku z poglądem kierownika jednostki zastanowienie budzi kwestia, czy zamieszczane w sprawozdaniu z działalności opinie i oceny są rzeczywiste, czy jedynie najkorzystniejsze z punktu widzenia publikacji w sprawozdaniu i ujawniania interesariuszom. Dokonanie oceny poglądów kierownika jednostki wyrażanych w sprawozdaniu z działalności byłoby zadaniem bardzo trudnym.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 wskazuje cechy jakościowe sprawozdania z działalności, wyjaśniając, kiedy dokument ten jest użyteczny. Cechami świadczącymi o użyteczności sprawozdania z działalności są wiarygodność, przydatność, zrozumiałość i porównywalność (KSR 9, pkt 4.5).

Wiarygodność sprawozdania z działalności oznacza, że informacje w nim zaprezentowane są prawdziwe, obiektywne, poprawne i zgodne ze sprawozdaniem finansowym. W standardzie wskazano, że wiarygodność może być wspierana poprzez zamieszczanie informacji pochodzących ze źródeł zewnętrznych, na przykład dotyczących sytuacji makroekonomicznej i rynkowej (KSR 9, pkt 4.6).

Wyjaśniając cechy informacji składające się na ich wiarygodność, standard wskazuje, że informacje w sprawozdaniu z działalności są prawdziwe, jeśli fakty są przedstawiane rzetelnie, a prognozy wynikają z realistycznych przesłanek i są ustalane za pomocą właściwych metod (KSR 9, pkt 4.7). Użytkownik sprawozdania z działalności nie zawsze jest w stanie jedynie na podstawie otrzymanych w takiej formie informacji odpowiedzieć na pytanie, czy zarząd miał wystarczające przesłanki do sformułowania danych przewidywań, a ocena metod zastosowanych przez zarząd wydaje się wręcz niemożliwa do wykonania. W tym miejscu można by sformułować postulat skierowany do osób przygotowujących sprawozdanie z działalności, aby przedstawiały i wyjaśniały przesłanki oraz metody, które doprowadziły ich do wyrażania danych prognoz. Będzie to bowiem można wykorzystać przy określaniu prawdziwości informacji.

Wątpliwości może budzić cecha obiektywności informacji, ponieważ subiektywność jest wpisana w istotę między innymi własnej oceny sytuacji i osiągnięć jednostki dokonywanej przez zarząd oraz osądu dotyczącego istotności informacji. Kwestia obiektywności i subiektywności informacji powinna zostać bardziej doprecyzowana. Zdaniem autorki należałoby dzielić treści sprawozdania z działalności na te, które powinny być obiektywne (na przykład informacje finansowe), i takie, które wymagają subiektywnego podejścia (na przykład ocena obecnej sytuacji i możliwości rozwoju dokonywana przez zarząd).

Zgodnie ze standardem informacje mogą zostać określone jako obiektywne, jeśli ich wybór oraz prezentacja nie są stronnicze. Poza tym powinny zostać przedstawione zarówno korzystne, jak i niekorzystne informacje. Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje, że w sprawozdaniu z działalności nie powinno być miejsca na jakąkolwiek manipulację. Za manipulację uważa się tu na przykład celowe pomijanie, akcentowanie lub tłumienie znaczenia informacji albo jednostronne prezentowanie zagadnień. Szanse i możliwości oraz ryzyka i zagrożenia powinny być wskazywane i omawiane oddzielnie (KSR 9, pkt 4.8). W ten sposób rozumiana kwestia obiektywności jest ściśle związana z tematem zarządzania wrażeniem. Zarządzanie wrażeniem opiera się bowiem na wyborze informacji oraz sposobie ich prezentacji. Standard bezpośrednio wskazuje, że manipulacje informacjami działają wbrew obiektywności, przez co część strategii zarządzania wrażeniem jest wprost odrzucana.

Informacje prezentowane w sprawozdaniu z działalności można uznać za poprawne, jeśli nie zawierają błędów oraz jest możliwe ich sprawdzenie. Brak błędów odnosi się zarówno do wyboru informacji i sposobu ich prezentacji, jak i procesu ich tworzenia (KSR 9, pkt 4.9). Standard uznaje informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności za zgodne ze sprawozdaniem finansowym, jeśli odpowiadają informacjom w nim zawartym. Taki sposób wyjaśnienia tej cechy dotyczy przeszłości i teraźniejszości (KSR 9, pkt 4.10).

Odnosząc kwestię wiarygodności sprawozdania z działalności analogicznie do wiarygodności sprawozdania finansowego, można wskazać, że tak jak w sprawozdaniu finansowym dla wiarygodnego obrazu sytuacji i działalności oraz wyniku finansowego należy przedstawić zarówno przychody, jak i koszty, tak w sprawozdaniu z działalności dla ukazania wiarygodnego obrazu powinny zostać wskazane zarówno pozytywne, jak i negatywne zdarzenia.

Sprawozdanie z działalności jest przydatne dla użytkowników, jeśli pomaga w ocenie przeszłych, teraźniejszych i przyszłych zdarzeń. Z przydatnością informacji jest związana istotność oraz szczegółowość. Istotność jest rozumiana tak jak w przypadku informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, tzn. informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności należy uznać za istotne, jeżeli ich pominięcie lub zniekształcenie może mieć wpływ na decyzje podejmowane przez użytkowników na podstawie tych informacji (KSR 9, pkt 4.11). Również w kontekście istotności i szczegółowości informacji, a w szerszym ujęciu i przydatności, należy się odnieść do zarządzania wrażeniem. Jedną ze strategii zarządzania wrażeniem jest bowiem pomijanie informacji niekorzystnych z punktu widzenia jednostki. Należy zatem zauważyć, że jeśli pominięta zostałaby informacja istotna, to takie działanie pozostaje w sprzeczności z cechą przydatności informacji. Kolejna strategia zarządzania wrażeniem polega natomiast na przedstawianiu informacji pozytywnych z większą szczegółowością, a informacji negatywnych z mniejszą. Takie działanie może być również oceniane jako postępowanie wbrew przydatności informacji, jeśli informacje pozytywne byłyby nieistotne, a negatywne istotne.

Zakres informacyjny i objętość sprawozdania z działalności mogą zostać znacznie zmniejszone, jeżeli kierownik jednostki uzna sporą część informacji za nieistotne. Pozostawienie oceny, czy dana informacja jest istotna, czy nie, kierownikowi jednostki zapewnia mu olbrzymią swobodę w kształtowaniu wizerunku przedsiębiorstwa oraz znaczne możliwości zarządzania wrażeniem interesariuszy na temat sytuacji i działalności podmiotu.

Sprawozdanie z działalności jest zrozumiałe, jeśli zostało napisane prostym językiem, stosuje właściwą klasyfikację, a opis i prezentacja informacji są czytelne. Standard zaleca wyjaśnianie używanej specyficznej terminologii branżowej albo obcojęzycznej (KSR 9, pkt 4.12). W związku z tym zarządzanie wrażeniem za pomocą zmniejszania stopnia czytelności treści jest sprzeczne z cechami jakościowymi, jakimi powinno się charakteryzować sprawozdanie z działalności. Standard dostarcza również pewnej wskazówki dla osób przygotowujących sprawozdanie z działalności, które mogłyby mieć dylemat dotyczący czytelności i trudności treści w tym raporcie. Wskazuje on bowiem, że przyjmuje się założenie o posiadaniu przez użytkowników sprawozdania z działalności podstawowej wiedzy z zakresu finansów, zarządzania i rachunkowości.

Sprawozdanie z działalności jest uznawane za porównywalne w czasie, jeśli prezentuje informacje dla takich samych okresów porównawczych jak w sprawozdaniu finansowym. Standard rekomenduje wydłużanie okresów do 3 lub 5 lat (KSR 9, pkt 4.13).

Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z obecnymi przepisami prawnymi biegły rewident jest zobowiązany do badania tylko jednej z cech świadczących o użyteczności i wiarygodności informacji prezentowanych w sprawozdaniu z działalności, a mianowicie zgodności informacji ze sprawozdaniem finansowym. Należałoby rozważyć, czy biegły rewident albo inny podmiot, któremu zostałoby powierzony zadanie badania sprawozdawczości narracyjnej, nie powinien również analizować i wydawać opinii na temat pozostałych wymaganych cech sprawozdania z działalności. Zdaniem autorki zakres badania sprawozdania z działalności przez biegłego rewidenta lub inny podmiot wyspecjalizowany w badaniu sprawozdawczości narracyjnej powinien być szerszy niż obecnie. Weryfikacji powinna podlegać całość sprawozdania z działalności. Należałoby jednak wprowadzić nowe metody badania, zwiększyć porównywalność i sprawdzalność sprawozdań oraz rozważyć i ewentualnie zmodyfikować wymagane cechy jakościowe, dostosowując je do specyfiki narracyjnych form sprawozdawczych.

Treści w sprawozdaniu z działalności powinny być przedstawiane w sposób kompleksowy, przejrzysty i spójny (KSR 9, pkt 5.8). Przejrzystość sprawozdania z działalności, tzn. jasność i jednoznaczność, może zostać osiągnięta poprzez odpowiednią strukturę sprawozdania, właściwe grupowanie informacji oraz wybór formy prezentacji (KSR 9, pkt 5.10). Przejrzystość ta może być naruszana przez nadmierne eksponowanie jednych, a pomijanie innych informacji albo zbyt

zwracanie uwagi na wybrane treści. W związku z tym w zakresie przejrzystości informacji można rozważać zagadnienie między innymi manipulacji tematycznej oraz manipulacji retorycznej.

KSR 9 pozostawia jednostce swobodę kształtowania układu sprawozdania z działalności, tzn. kolejności przedstawiania informacji (KSR 9, pkt 5.11). Zapewnia to zatem możliwość stosowania korzystnej z punktu widzenia sprawozdającej jednostki kolejności polegającej na przedstawianiu na początku oraz na końcu dokumentu informacji pozytywnych, a w środkowej, mniej widocznej części, informacji negatywnych. KSR 9 promuje stosowanie rozwiązań sprzyjających szybkiemu znajdowaniu informacji przez odbiorców sprawozdania z działalności, na przykład poprzez stosowanie nagłówków rozdziałów oraz wprowadzenie spisu treści (KSR 9, pkt 5.12).

Zgodnie z KSR 9 dobrą praktyką jest wskazywanie prognoz i projekcji dotyczących przewidywanego rozwoju jednostki (pkt 6.35). Jeśli jednostka publikowała wcześniej prognozy lub projekcje, to w sprawozdaniu z działalności powinna przedstawić i wyjaśnić istotne różnice pomiędzy nimi a rzeczywiście osiągniętymi wynikami (KSR 9, pkt 6.36). Standard wyraźnie zaznacza, że kierownik jednostki powinien omówić zarówno pozytywne, jak i negatywne trendy (KSR 9, pkt 6.37). Wybiórcze traktowanie przewidywań dotyczących rozwoju jednostki i przedstawianie jedynie pozytywnych informacji, a celowe pomijanie mniej korzystnych byłoby działaniem wbrew dobrym praktykom sporządzania sprawozdania z działalności.

Emitenci przedstawiają również oświadczenie o stosowaniu ładu korporacyjnego. Dla spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie dobre praktyki dotyczące ładu korporacyjnego określa Rada Giełdy. W sprawozdaniu z działalności podaje się zbiór zasad ładu korporacyjnego, któremu podlega jednostka albo który przyjęła dobrowolnie wraz z informacjami związanymi ze stosowaniem ładu korporacyjnego (KSR 9, pkt 7.3).

KSR 9 zachęca do przedstawiania w sprawozdaniu z działalności nie tylko informacji wymaganych ustawą o rachunkowości, lecz także ujawnień dobrowolnych, aby sprawozdanie stało się dokumentem kompleksowym. Zamieszczanie w sprawozdaniu z działalności dodatkowych informacji nieobligatoryjnych Komitet Standardów Rachunkowości nazywa dobrą praktyką (KSR 9, pkt 5.9).

Zawartość sprawozdania zarządu spółek będących emitentami papierów wartościowych, które zostały dopuszczone do obrotu giełdowego, jest regulowana również przez Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim. Przepisy tego rozporządzenia są istotne dla przeprowadzanego i przedstawianego w niniejszym opracowaniu badania, ponieważ spółki stanowiące próbę badawczą, których papiery wartościowe są notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, są emitentami zobowiązanymi do sporządzania sprawozdania z działalności

spełniającego obowiązki nałożone na nich przez wskazany akt prawny. Zgodność sporządzenia sprawozdania z działalnością z wymogami paragrafu 70 (w przypadku jednostkowego sprawozdania z działalności emitenta) i paragrafu 71 (w przypadku sprawozdania z działalności grupy kapitałowej) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. jest oceniana przez niezależnego biegłego rewidenta.

Raport roczny powinien zawierać „sprawozdanie zarządu lub osoby zarządzającej z działalności emitenta w okresie objętym raportem rocznym oraz zasad sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego” (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r., § 70 ust. 1 pkt 4). W przypadku części wymaganych informacji obowiązek ich ujawnienia uznaje się za spełniony, jeśli w sprawozdaniu z działalności zostanie wskazane miejsce zamieszczenia tych informacji w sprawozdaniu finansowym.

Skonsolidowany raport roczny również powinien zawierać „sprawozdanie zarządu lub osoby zarządzającej na temat działalności grupy kapitałowej emitenta oraz zasad sporządzenia rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego” (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r., § 71 ust. 1 pkt 4).

W przypadku raportu rocznego i skonsolidowanego raportu rocznego została przewidziana możliwość sporządzania sprawozdania zarządu lub osoby zarządzającej na temat działalności emitenta oraz odpowiednio sprawozdania zarządu lub osoby zarządzającej na temat działalności grupy kapitałowej w formie jednego dokumentu (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r., § 71 ust. 8).

Sprawozdanie z działalności jest nazywane również w inny sposób, między innymi¹⁵:

- sprawozdanie zarządu,
- sprawozdanie zarządu z działalności,
- sprawozdanie zarządu z działalności emitenta,
- komentarz zarządu,
- raport zarządu,
- sprawozdanie komplementariuszy.

Sprawozdanie towarzyszące sprawozdaniu finansowemu nazywane w Polsce sprawozdaniem z działalności nosi różne nazwy w różnych krajach. W Stanach Zjednoczonych jest określane jako *Management Discussion and Analysis* (MD&A), w Wielkiej Brytanii *Operational and Financial Review*, a we Francji oraz w Niemczech *Management Report* (Krasodomska, 2011, s. 89).

Wiercińska (2009, s. 184) uważa, że osoby odpowiedzialne za prezentowanie informacji w sprawozdaniu finansowym, które kierują się etyką zawodową, nie powinny mieć dylematu, czy wykazywać lepszy, czy gorszy wynik finansowy. Oczy-

¹⁵ W dalszej części niniejszej monografii terminy „sprawozdanie z działalności”, „sprawozdanie zarządu”, „sprawozdanie zarządu z działalności”, „sprawozdanie zarządu z działalności emitenta” są stosowane naprzemiennie.

wistym dla nich celem jest bowiem ukazanie prawdziwego obrazu sytuacji finansowej jednostki, zapewniającego najwyższą użyteczność sprawozdania finansowego. Zdaniem autorki nie można tego stwierdzenia odnieść wprost do sprawozdania z działalności. Osoby przygotowujące sprawozdania z działalności albo mające wpływ na prezentowane w nich informacje stoją przed wieloma wyborami i dylematami. Powodem takiej sytuacji jest to, że sprawozdanie z działalności nie ma jednoznacznie określonego zakresu i zawartości ani nie funkcjonuje obowiązujący wzór sprawozdania. Konieczne do podjęcia decyzje dotyczą między innymi kwalifikacji informacji do grupy istotnych, kolejności prezentacji treści, wyboru tematów czy w ogóle ujawniania lub nie danej informacji. Granice pomiędzy działaniami zgodnymi z etyką a będącymi z nią w sprzeczności są zdecydowanie mniej wyraźne niż w przypadku sprawozdań finansowych.

Sprawozdanie z działalności towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i dostarcza kontekstu do oceny sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyników (Mućko, 2012, s. 143). Sprawozdanie zarządu powinno być rzetelnym dokumentem, który zawiera opis słowny danych finansowych prezentowanych w formie liczbowej i tabelarycznej w sprawozdaniu finansowym. Można stwierdzić, że sprawozdanie zarządu to zwerbalizowana forma wyników finansowych. Oczywiście przedstawiony sposób rozumienia sprawozdania z działalności nie obejmuje całej zawartości dokumentu, który oprócz informacji finansowych zawiera również informacje niefinansowe.

Sprawozdanie z działalności różni się od sprawozdania finansowego głównie swoim narracyjnym charakterem. Dokument ten jest mniej uregulowany niż sprawozdanie finansowe, więc charakteryzuje się większą swobodą i dowolnością. Zdaniem Mućki (2012, s. 145) odmiennosc sprawozdania z działalności od sprawozdania finansowego jest najlepiej opisywana przez trzy cechy: analityczny charakter, prospektywną orientację czasową oraz subiektywizm.

Sprawozdanie z działalności dostarcza wyjaśnień sytuacji przedstawionej w sprawozdaniu finansowym, w tym przyczyn i uwarunkowań. Według Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w komentarzu zarządu powinny zostać wyjaśnione kwoty prezentowane w sprawozdaniach finansowych oraz warunki i zdarzenia, które miały wpływ na ukształtowanie tych informacji (Mućko, 2012, s. 146). Jednym z celów komentarza zarządu jest wyjaśnienie przyczyn negatywnych i pozytywnych okoliczności, które stanowią kontekst sprawozdania finansowego. Wskazane elementy, które powinny zostać zamieszczone w sprawozdaniu z działalności, kształtują jego analityczny charakter.

Sprawozdanie z działalności zawiera informacje odnoszące się do przyszłości. Ustawa o rachunkowości (art. 49) nakazuje zamieszczenie informacji o przewidywanym rozwoju jednostki oraz przewidywanej sytuacji finansowej. Również Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wskazuje, że celem komentarza zarządu jest wyjaśnienie najważniejszych trendów i czynników, które najbardziej wpływają na wyniki, sytuację i rozwój jednostki w przyszłości. Informacje prospek-

tywne to także informacje o stawianych celach, strategii i czynnikach, które mają wpływ na przyszłą sytuację i wyniki finansowe. Natomiast rozporządzenie regulujące sporządzanie sprawozdań zarządu przez spółki publiczne nakazuje zamieszczanie w nich między innymi następujących informacji odnoszących się do przyszłości: ocena możliwości spełnienia zamierzeń inwestycyjnych, charakterystyka czynników istotnych dla rozwoju przedsiębiorstwa. Charakter prospektywny mają też w pewnym zakresie informacje na temat czynników ryzyka. Wskazują bowiem możliwe zagrożenia i scenariusze dotyczące przyszłości w przypadku zaistnienia konkretnych warunków. Informacje prospektywne dostarczają więcej możliwości zarządzania wrażeniem niż informacje retrospektywne. Zbadanie informacji odnoszących się do przyszłości jest również znacznie trudniejsze niż weryfikacja odniesień do teraźniejszości lub przeszłości.

Sprawozdanie z działalności charakteryzuje się znacznym subiektywizmem. Już sam fakt, że zawartość tego dokumentu nie jest w pełni usankcjonowana, pozostawia szerokie pole do dokonania wyboru ujawnianych treści przez jednostkę. Swobodny, subiektywny wybór został pozostawiony jednostkom w wielu miejscach, na przykład ustawa o rachunkowości wskazuje, że w sprawozdaniu zarządu powinny zostać zamieszczone kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki, jednak nie precyzuje dokładnie jakie. Przygotowanie oraz zaprezentowanie wielu informacji zamieszczanych w sprawozdaniu z działalności wymaga dokonania oceny i wyrażenia opinii. Przykładem może być wybór wskazywanych czynników ryzyka oraz sposób opisu zagrożeń. Rozporządzenie Ministra Finansów wymaga od spółek publicznych przedstawienia oceny zarządu dotyczącej zarządzania zasobami finansowymi, możliwości realizacji zamierzeń inwestycyjnych oraz czynników i zdarzeń nietypowych mających wpływ na wyniki działalności (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r., §70 ust. 6 pkt 11–13). Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wymaga przedstawienia w komentarzu zarządu poglądów na temat sytuacji finansowej i wyników. Daje to czytelnikom możliwość zapoznania się z opinią zarządu na temat ogólnej sytuacji i wyników jednostki. Należy jednak brać pod uwagę istnienie możliwości tego, że zarząd nie ujawnia swojej rzeczywistej opinii, ale zamieszcza treści odpowiadające takiemu obrazowi, który chce przedstawić. Subiektywizm sprawozdania z działalności jest niewątpliwym walorem. Należy jednak pamiętać o tym, że pozostawia możliwość chociażby selekcji informacji i przedstawiania tych korzystnych z punktów widzenia jednostki, a zatajania negatywnych.

Kierownik jednostki wskazuje w sprawozdaniu z działalności własną ocenę sytuacji oraz osiągnięć, a także przewidywania i możliwości rozwoju dotyczące przyszłości. Ocena ta w swej istocie musi się charakteryzować subiektywnością. Kierownik jednostki jako najlepiej poinformowany na temat sytuacji i działalności podmiotu ma obowiązek podzielić się swoją wiedzą z użytkownikami sprawozdania z działalności. Nie ma jednak pewności, co do tego, czy kierownik jednostki

zaprezentuje swoją rzeczywistą i pełną ocenę, czy dokona selekcji i przedstawi jedynie najkorzystniejsze informacje albo czy powstrzyma się od ujawnienia mniej pozytywnych poglądów.

Mimo wielu różnic można wskazać również cechy wspólne sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego. Mućko (2012, s. 150) wskazuje następujące elementy właściwe dla obu dokumentów:

- okresowe sporządzanie,
- zamieszczanie w raportach okresowych,
- standaryzowana treść w pewnym zakresie,
- dostarczanie informacji o ustalonych cechach jakościowych,
- umożliwianie czytelnikom zrozumienia sytuacji finansowej i wyników jednostki.

KSR nr 9 wskazuje, że użytkownikami sprawozdania z działalności są interesariusze jednostki, a należą do nich osoby prawne oraz osoby fizyczne, które są zainteresowane działalnością i/lub wynikami jednostki. Jako kluczowych użytkowników sprawozdania z działalności wskazuje inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli (zarówno obecnych, jak i potencjalnych), a także pracowników, społeczności lokalne i instytucje państwowe (KSR 9, pkt 3.9).

Na początku niniejszej monografii zostali przedstawieni najważniejsi użytkownicy informacji dostarczanych przez system rachunkowości oraz ich potrzeby informacyjne. Natomiast w tym miejscu należałoby zastanowić się nad tym, jakimi informacjami ze sprawozdań z działalności mogą być szczególnie zainteresowani. Inwestorzy mogą się interesować na przykład informacjami na temat najważniejszych osiągnięć w danym okresie sprawozdawczym, prowadzonych i planowanych przedsięwzięć oraz ryzyka działalności. Wierzyciele, na przykład kredytodawcy, oceniają na podstawie informacji ujawnianych przez jednostkę jej zdolność do terminowego regulowania zobowiązań. W związku z tym będą poszukiwać informacji dotyczących ryzyka, przede wszystkim ryzyka płynności. Kontrahenci oceniają możliwości współpracy z przedsiębiorstwem i wiążące się z tym korzyści, zatem będą ich interesować informacje o nowych inwestycjach czy zmianach w zakresie działalności. Kolejną grupą, która jest zainteresowana informacjami ze sprawozdania z działalności, mogą być konkurenci. Grupa ta poszukuje odpowiedzi na pytania dotyczące rynków zbytu, planów na przyszłość, a także sukcesów i niepowodzeń, oraz próbuje znaleźć mocne i słabe strony danego przedsiębiorstwa. Liczne grono instytucji i organizacji administracji państwowej oraz lokalnej może się interesować między innymi informacjami dotyczącymi wpływu jednostki na środowisko, pracowników czy transakcji z podmiotami powiązanymi. Odbiorcami sprawozdania z działalności są również użytkownicy wewnętrzni, do których należą pracownicy. Osoby zatrudnione w danej jednostce oczekują informacji na temat obecnej sytuacji i możliwości kontynuacji działalności w przyszłości w kontekście utrzymania miejsc pracy oraz ewentualnego wzrostu wynagrodzeń.

Szerokie grono użytkowników sprawozdań z działalności zainteresowanych zawartymi w nich informacjami z przyczyn innych niż biznesowe stanowią między innymi naukowcy czy przypadkowi odbiorcy. Sprawozdania zarządu spółek, których akcje są notowane na rynku publicznym, są łatwo dostępne, przede wszystkim na stronach internetowych przedsiębiorstw. Powszechna dostępność sprawozdań może powodować rozszerzanie grona czytelników.

Niektóre podejścia w sprawozdaniu z działalności stosowane przez jednostkę mogą być oceniane w dwojaki sposób. Prezentowanie dodatkowych treści może być odbierane pozytywnie jako chęć podzielenia się z interesariuszami ponadobowiązkowymi informacjami. Z drugiej jednak strony może zostać uznane za próbę zaciemnienia i ukrycia mniej korzystnych faktów. W przeciwnej sytuacji nieujawnienie jakiejś informacji (nieobowiązkowej) może być ocenione jako przejaw selektywności albo potraktowane pozytywnie jako działanie na rzecz czytelności i przejrzystości. Przyczyny nieujawniania pewnych informacji mogą być różne. Jednostka może świadomie zarządzać wrażeniem, ukrywając mniej korzystne informacje. Część informacji może jednak nie być ujawniana przez jednostki lub będzie przedstawiana jedynie w postaci krótkich, ogólnych stwierdzeń z obawy przed naruszeniem tajemnicy przedsiębiorstwa i zagrożeniem interesu jednostki.

Przedstawione cechy sprawozdania z działalności, przede wszystkim jego szeroki zakres tematyczny, duża swoboda w jego sporządzaniu, znaczący subiektywizm, sprawiają, że można traktować je jako potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem. Zarząd może wykorzystywać swobodę wyboru treści i zakresu informacji prezentowanych w sprawozdaniu z działalności do kształtowania pożądanego wizerunku jednostki i zarządzania wrażeniami jego użytkowników. Obszerność sprawozdania, różnorodność treści oraz znaczny poziom dowolności sprawiają, że możliwości stosowania w sprawozdaniu z działalności różnych strategii zarządzania wrażeniem są ogromne.

ROZDZIAŁ III



NARRACJE I ZARZĄDZANIE WRAŻENIEM W NAUKACH SPOŁECZNYCH I HUMANISTYCZNYCH

3.1. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk społecznych

Omawiając problematykę narracji w rachunkowości oraz zarządzania wrażeniem, należy postawić pytanie, czy rachunkowość oraz dyscypliny, z którymi jest związana, dysponują wystarczającymi metodami potrzebnymi do przeprowadzenia badań nad tymi problemami badawczymi. W opinii autorki zasadne jest wyjście poza ramy rachunkowości i poszukiwanie inspiracji oraz nowych rozwiązań na gruncie innych dziedzin. Należy przyrzeć się wypracowanym przez nie metodom i rozważyć możliwości ich implementacji w rachunkowości. Badanie narracji oraz zarządzania wrażeniem wymaga podejścia interdyscyplinarnego. Wpisuje się to w obecny trend zauważany we współczesnej nauce; podejście interdyscyplinarne zyskuje obecnie na znaczeniu¹⁶.

Obowiązujący obecnie w Polsce podział nauki został wprowadzony przez Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych¹⁷. Zgodnie z obecnym i poprzednim podziałem rachunkowość nie została wskazana jako odrębna dyscyplina naukowa. Rachunkowość zajmuje miejsce w obrębie nauk społecznych. Miejsce rachunkowości w naukach społecznych upoważnia do przyjmowania w badaniach nad nią takich perspektyw, jak socjologiczna, psychologiczna, lingwistyczna, semiotyczna, kulturowa i inne (Masztalerz, 2015, s. 350). W związku z tym rozważania należy rozpocząć od nauk społecznych.

Nauki społeczne to nauki zajmujące się społeczeństwem, tzn. człowiekiem, jego dziejami, wytworami jego pracy, funkcjonowaniem w społeczeństwie, porządkiem prawnym i społecznym, stosunkami międzyludzkimi oraz moralnością (Wielgórka-Leszczyńska, 2014, s. 137). Nauki społeczne są definiowane jako „zespół nauk zajmujących się społeczeństwem oraz zjawiskami i procesami społecznymi ujmowanymi z różnych punktów widzenia (między innymi socjologia, psychologia społeczna, etnografia, prawo, politologia)” [www2].

Zgodnie z obowiązującą klasyfikacją dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r.) dziedzina nauk społecznych obejmuje:

- ekonomię i finanse,
- geografę społeczno-ekonomiczną i gospodarkę przestrzenną,
- nauki o bezpieczeństwie,

¹⁶ Nie jest wskazane, aby naukowiec ograniczał się jedynie do własnej dyscypliny czy nawet dziedziny. Jak zauważa Żardecka (2019, s. 51), badacz, który jest skupiony wyłącznie na swojej dziedzinie, może nie być świadomy poziomu skomplikowania i historii społecznych ram, w których działa.

¹⁷ Wcześniej obowiązywał podział zgodny z Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 11 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych.

- nauki o komunikacji społecznej i mediach,
- nauki o polityce i administracji,
- nauki o zarządzaniu i jakości,
- nauki prawne,
- nauki socjologiczne,
- pedagogikę,
- prawo kanoniczne,
- psychologię.

Dyscyplinami, które reprezentują funkcjonujące w poprzednim porządku prawnym nauki ekonomiczne, są ekonomia i finanse oraz nauki o zarządzaniu i jakości. Przyjmuje się, że w ich ramach funkcjonuje rachunkowość.

Obowiązujący w naukach ekonomicznych przez lata paradygmat *homo oeconomicus*, zgodnie z którym człowiek jest racjonalny i dąży do maksymalizacji zysku lub użyteczności, zaczął być podważany i krytykowany. Stało się to głównym powodem pojawienia się w nauce nurtu behawioralnego. Zgodnie z założeniem *homo oeconomicus* człowiek powinien dokonywać wyboru optymalnych rozwiązań spośród możliwych wariantów. W rzeczywistości nie jest to jednak regułą. Nawet jeśli człowiek wie, co jest najlepsze. Powodem takiego zachowania mogą być na przykład emocje.

Krytykę pełnej racjonalności podmiotów ekonomicznych rozpoczął Simon w 1957 roku. Zgodnie z jego koncepcją ograniczonej racjonalności (*bounded rationality*) człowiek ma ograniczone możliwości przetwarzania informacji, co uniemożliwia osiągnięcie pełnej racjonalności. W konsekwencji podejmujący decyzje nie posiadają zdolności do dokonywania optymalnych wyborów (Simon, 1957).

Dotychczasowy pogląd na temat *homo oeconomicus* zmieniła powstała w latach 70. XX wieku teoria perspektywy autorstwa Kahnemana i Tversky'ego, która stała się podstawą finansów behawioralnych. W ramach teorii perspektywy stwierdzono, że decyzje podejmowane przez inwestorów bardzo często zależą od emocji, przypadku lub formy zaprezentowania problemu (Bąk, 2011, s. 49).

Obiektem zainteresowań nurtu behawioralnego w naukach ekonomicznych są mechanizmy psychologiczne i socjologiczne w powiązaniu z szeroko pojętymi zjawiskami ekonomicznymi, w tym rachunkowymi. Nurt ten zajmuje się reagowaniem ludzi na bodźce ekonomiczne, finansowe czy dostarczane przez rachunkowość oraz wpływem tych reakcji na zjawiska ekonomiczne, finansowe oraz rachunkowe (Matuszczak, 2005, s. 16).

W latach 50. ubiegłego wieku rozpoczęło się zainteresowanie kwestiami behawioralnymi w rachunkowości (Jaworska, 2015, s. 133). Rachunkowość behawioralna jest najmłodsza w tym nurcie w szeroko rozumianych naukach ekonomicznych (Korzeniowska, 2017, s. 81). Badania z zakresu rachunkowości behawioralnej zainicjował Argyris, który opublikował w 1952 roku książkę *The impact of budgets on people* (Wpływ budżetów na ludzi) (Korzeniowska, 2017, s. 74). Badania Argyrisa obejmowały wówczas wpływ budżetowania na motywację oraz postawy pracowników.

Rachunkowość behawioralna została zdefiniowana przez Belkaouiego (1989) jako zastosowanie metod i poglądów nauk behawioralnych w rachunkowości. Przedmiotem jej badań są zagadnienia dotyczące zachowania osób zaangażowanych w system rachunkowości (Cieciura, 2015, s. 36). Zdaniem Belkaouiego (1989) celem rachunkowości behawioralnej jest wywieranie wpływu na działanie oraz zachowanie za pomocą treści informacyjnej przekazywanych wiadomości.

Już w latach 60. XX wieku jednym z głównych tematów badań behawioralnych w rachunkowości była komunikacja, sposób rozumienia informacji pochodzących z rachunkowości przez menedżerów i księgowych oraz wpływ tych informacji na użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych. Natomiast w latach 70. XX wieku zajmowano się między innymi modelami oddziaływania na indywidualną osobę podejmującą decyzje (Jaworska, 2014, s. 51).

Obecnie uważa się, że nie istnieje pełna racjonalność człowieka w procesie podejmowania decyzji. Zachowania związane z podejmowanymi decyzjami są zależne od różnych czynników: ekonomicznych, finansowych, środowiskowych, psychologicznych i innych. Istotne jest, aby te czynniki podlegały badaniu w kontekście ich wpływu na podejmowane decyzje finansowe ważne z punktu widzenia danej jednostki (Bąk, 2011, s. 54). Stwierdzenie to jest bardzo ważne w kontekście zarządzania wrażeniem, którego celem jest wywarcie wpływu na zachowanie odbiorców informacji. Identyfikacja wspomnianych czynników oraz poznanie ich oddziaływania na zachowania adresatów informacji może być niezwykle pomocne w planowaniu stosowania mechanizmów zarządzania wrażeniem.

W rachunkowości tradycyjnej pomijane jest zagadnienie cech i specyfiki człowieka. Zachowanie człowieka, jego postawy, cechy, emocje, zostały uwzględnione dopiero przez rachunkowość behawioralną. W rachunkowości jest obecny człowiek. W dobie coraz bardziej zaawansowanych technologii podkreśla się, że człowieka nie jest w stanie zastąpić nawet najbardziej nowoczesny system, ponieważ w rachunkowości niezbędne są osąd, wartości, postulaty oraz ideały (Artienwicz, 2011, s. 24).

Według Nowak (2015, s. 159) rachunkowość behawioralna dąży „do wykazywania praw, jakie rządzą zachowaniami związanymi z rachunkowością – zarówno osób realizujących rachunkowość pracujących w sferze rachunkowości, jak i będących dostawcami danych dla rachunkowości bądź odbiorcami informacji pochodzących z rachunkowości”.

Rozpatrując związek człowieka z rachunkowością, można mówić o pewnego rodzaju dualizmie. Z jednej strony człowiek tworzy informacje w systemie rachunkowości, a z drugiej strony te informacje odbiera. Zdaniem Hofsteda i Kinarda (1970) jednym z zainteresowań rachunkowości behawioralnej jest wpływ informacji rachunkowej wywierany na jej odbiorców. Hofstedt (1976) wskazał w swoim artykule informację jako jedno z pięciu wyróżnionych pól zainteresowania rachunkowości behawioralnej. Badanie wskazanego autora dotyczyło wpływu informacji zawartych w raportach oraz form graficznych prezentowanych informacji na decyzje podej-

mowane przez ich adresatów. Na aspekt rachunkowości behawioralnej obejmujący wywieranie wpływu przez informacje zwrócił uwagę również Ashton (2013, s. 115). Wpływ informacji generowanych przez rachunkowość na ich użytkowników jest jednym z tematów badawczych rachunkowości behawioralnej.

Zagadnieniami behawioralnymi w rachunkowości zajmowali się między innymi William J. Bruns, Raymond J. Chambers, Yuji Ijiri, Michael C. Jensen, Maurice Moonitz, Robert T. Sprouse, John T. Wheeler. Początek badań z zakresu rachunkowości behawioralnej w Polsce datuje się na pierwszą dekadę XXI wieku (Korzeniowska, 2017, s. 75). Do polskich naukowców, którzy prowadzili badania w tym zakresie, należą między innymi Maria Hulicka, Przemysław Kabalski, Irena Sobańska, Anna Szychta, Tomasz Wnuk-Pel.

Podjęcie decyzji w praktyce gospodarczej jest związane z różnorodnymi ludzkimi zachowaniami. Nie dziwi zatem korzystanie przez nauki ekonomiczne z dorobku psychologii czy socjologii. Zachowania oraz decyzje zarządzających, pracowników oraz inwestorów mają wpływ na tworzone i prezentowane przez system rachunkowości wielkości finansowe (Bąk, 2011, s. 48). Analogicznie wpływają również na informacje dostarczane w postaci sprawozdań narracyjnych.

W rachunkowości zorientowanej na zagadnienia behawioralne ważne są zachowania odbiorców informacji, z których część nie tylko otrzymuje informacje, lecz także bierze udział w ich tworzeniu, na przykład zarząd. Na zachowanie odbiorcy informacji z rachunkowości wpływa psychika, tzn. procesy poznawcze, motywacja, osobowość oraz emocje (Jaworska, 2014, s. 49). Pierwszym naukowcem, który zainteresował się problemem psychologicznych postaw odbiorców informacji generowanych przez rachunkowość, był Devine (Korzeniowska, 2017, s. 74).

Rachunkowość jest realizowana i kontrolowana przez ludzi. Generowane i prezentowane przez nią informacje są przeznaczone dla ludzi. Uzasadnione zatem wydaje się spojrzenie na rachunkowość z perspektywy psychologicznej.

Zgodnie z ustaleniami psychologii ludzki umysł jest podatny na błędy poznawcze, które łamią zasady racjonalnego wyboru (Kahneman, 2012, s. 19). Z badań psychologii poznawczej wynika, że człowiek przetwarza informacje w sposób analityczny, czyli świadomy i systematyczny, a także w sposób heurystyczny, tzn. wybiórczy, szybki i niekiedy też nieświadomy. Sposób heurystyczny może prowadzić właśnie do powstawania błędów poznawczych (Cieciura, 2016, s. 72). Podejście heurystyczne do informacji jest charakterystyczne w przypadku działań pod presją czasu. Przyjmuje się, że posługiwanie się heurystykami w praktyce gospodarczej dotyczy nie tylko amatorów, ale również profesjonalistów i ekspertów (Falkowski i Zaleskiewicz, 2012, s. 17–18).

W skomplikowanej rzeczywistości, również rzeczywistości gospodarczej, ludzki umysł wybiera często drogę na skróty, tzn. wykorzystuje uproszczone schematy myślenia (Jaworska, 2015, s. 131). Takie uproszczenia mogą prowadzić do błędów mających wpływ na podejmowane decyzje.

Na procesy poznawcze człowieka mają wpływ między innymi (Baron, 1998, s. 278):

- ograniczone zdolności przetwarzania informacji,
- skłonność do zmniejszania wysiłku poznawczego,
- podejmowanie decyzji pod wpływem na przykład emocji, motywacji, presji czasu.

Jeżeli człowiek przetwarza informacje w sposób wybiórczy, to powstaje pytanie, czy czytelnik sprawozdania narracyjnego, co do zasady, zwraca przede wszystkim uwagę na wstęp i zakończenie, czy na całość. Drugie pytanie związane również z wybiórczym i szybkim przetwarzaniem informacji mogłoby brzmieć, czy wielu użytkowników sprawozdań narracyjnych (szczególnie z uwagi na ich zazwyczaj znaczną objętość) podchodzi do nich bez głębszej analizy.

Ludzie mogą nieświadomie stosować uproszczone reguły myślenia podczas podejmowania decyzji (Jaworska, 2015, s. 130). Świadomość występowania i znajomość tych uproszczeń może pozwolić z jednej strony na ograniczenie wpływu tych mechanizmów na decydentów przez nich samych. Natomiast z drugiej strony rozszerza możliwości wywierania wpływu na podejmujących decyzje przez nadawców informacji. Wiedza na temat błędów poznawczych może pomóc je ograniczyć albo wykorzystywać.

W tabeli 3.1 zostały przedstawione wybrane błędy poznawcze wraz z ich wyjaśnieniem oraz możliwościami ich wykorzystywania do manipulowania informacjami.

Tabela 3.1. Błędy poznawcze umożliwiające manipulowanie informacjami

Błąd poznawczy	Wyjaśnienie	Wykorzystanie do manipulowania informacjami
Efekt pierwszeństwa (<i>primacy effect</i>)	informacje otrzymane wcześniej mają większy wpływ na tworzenie się ogólnego wrażenia niż informacje uzyskane później	pozycjonowanie informacji w sprawozdaniach i raportach; umieszczanie dobrych informacji na początku tekstu, a złych w środkowej części
Efekt świeżości (<i>recency effect</i>)	informacje przedstawiane jako ostatnie mogą silnie oddziaływać na czytelników	zamieszczanie pozytywnych informacji na końcu tekstu
Efekt halo (<i>halo effect</i>)	przenoszenie pozytywnej lub negatywnej oceny jakiejś kwestii na inne	rozciąganie pozytywnej informacji dotyczącej jednej kwestii na inne obszary
Efekt potwierdzenia (<i>confirmation bias</i>)	za bardziej wartościowe informacje uważane są te, które potwierdzają wstępne oceny, a nie im zaprzeczają	zamieszczanie pozytywnych informacji na początku tekstu i utrzymywanie korzystnego wrażenia na odbiorcy
Efekt sformułowania (<i>framing effect</i>)	różne ujęcie problemu może spowodować podjęcie odmiennych decyzji	ogólne ujęcie raportu w kontekście zysku może spowodować podjęcie korzystnych dla nadawcy decyzji przez odbiorców informacji

Źródło: na podstawie (Chapman i in., 2007; Jaworska, 2015, s. 136; Kiziukiewicz i Jaworska, 2017, s. 109; Knapp i Knapp, 2012, s. 40–45).

Wykorzystywanie błędów poznawczych pozwala kształtować pożądany wizerunek jednostki w raportach i sprawozdaniach oraz wywierać wpływ na zachowanie odbiorców informacji. Wzmacnianie oddziaływania błędów poznawczych na użytkowników raportów czy sprawozdań może doprowadzić do wyciągania niewłaściwych wniosków i błędnych interpretacji.

W ludzkich zachowaniach zostały zauważone pewne nieprawidłowości, które wynikają z posługiwania się schematami myślenia. Należą do nich między innymi błąd afirmacji oraz błąd kontrybucji (Kicia, 2007, s. 230). Błąd afirmacji polega na tym, że człowiek poszukuje informacji, które mogłyby potwierdzić sformułowane wcześniej przez niego wnioski, a ignoruje informacje, które mogłyby im zaprzeczać. Błąd kontrybucji to natomiast właściwy człowiekowi sposób tłumaczenia pozytywnych i negatywnych wydarzeń. Te pozytywne są przypisywane jako własne osiągnięcie, do którego przyczyniły się zdolności jednostki, a jako przyczyny negatywnych są wskazywane niezależne czynniki zewnętrzne.

Znajomość procesu percepcji informacji dostarczanych przez rachunkowość, czyli sposobów ich odbierania przez użytkowników, stwarza możliwości wykorzystania jej jako elementu wspierającego tworzenie pożadanego wizerunku jednostki w sprawozdaniach. Największe pole do wykorzystania wiedzy na temat percepcji pozostaje w sprawozdaniach posługujących się opisem słownym.

Wywoływanie określonych emocji, szczególnie pozytywnych, u odbiorców informacji może doprowadzić do pożądanych z punktu widzenia jednostki zachowań. Emocje mają bowiem znaczny wpływ na zachowanie i podejmowanie decyzji. Wywoływanie pozytywnych emocji u odbiorców informacji dostarczanych przez system rachunkowości powoduje, że zwracają oni większą uwagę na treści pozytywne niż negatywne. Natomiast emocje negatywne działałyby odwrotnie. Odbiorcy zwróciliby większą uwagę na informacje negatywne niż pozytywne.

Z jednej strony dla przedsiębiorstwa istotne są zachowania odbiorców informacji, ale z drugiej strony na wygenerowanie informacji mają wpływ osoby za nie odpowiedzialne. Oddziaływanie czynników o charakterze psychologicznym na osoby zajmujące się rachunkowością może mieć wpływ na dostarczane informacje. W systemie rachunkowości są wykonywane czynności wiążące się z licznymi wyborami, które są w mniejszym lub większym zakresie determinowane przez czynniki behawioralne.

Wśród czynników behawioralnych mogących wpływać na zachowanie osób zajmujących się rachunkowością, a wobec tego na dostarczane informacje, można wymienić (Kizukiewicz i Jaworska, 2017, s. 106):

- możliwości poznawcze,
- emocje,
- motywacje,
- wyznawane wartości, przekonania,
- postawy,
- cechy osobowości.

Oddziaływania behawioralne mają wpływ na informacje dostarczane przez rachunkowość. Sfera poznawcza oddziałująca na sposób pojmowania zjawisk, stosunek do nich czy sposób zachowania wpływa na zakres ujawnień oraz sposób prezentacji informacji w sprawozdaniach. Na prezentację informacji ma wpływ również sfera motywacji. Natomiast sfera emocji determinuje wybór danych i informacji (Kiziukiewicz i Jaworska, 2017, s. 107).

Rozważania na temat aspektów behawioralnych koncentrują się zgodnie z tematem niniejszej monografii na odbiorcach informacji, przede wszystkim użytkownikach sprawozdań narracyjnych, i możliwościach wpływu na osiągane przez nich wrażenie. Nie należy jednak zapominać o drugiej stronie, czyli twórcach informacji generowanych w systemie rachunkowości. Sposób postępowania osób przygotowujących sprawozdania zależy między innymi od tego, jaki wpływ wywrze na nich pozyskana informacja, tzn. czy uznają ją za niezbędną do wykazania, ważną, pomagającą kształtować pozytywne wrażenie, czy wręcz przeciwnie.

Analizując zagadnienie aspektu behawioralnego w rachunkowości, należy zwrócić uwagę na to, że w procesie tworzenia informacji przez rachunkowość w praktyce gospodarczej biorą udział trzy główne grupy, tj. księgowi, zarządzający oraz audytorzy. Każda z grup ma odrębną charakterystykę, ich członkowie mają inne zadania, cele, interesy, systemy wartości czy sposób patrzenia na informację.

Wszystkie sprawozdania, zarówno finansowe, jak i narracyjne, stanowią wynik podjętych decyzji w ramach systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Na sprawozdania finansowe ma wpływ między innymi polityka rachunkowości przyjęta przez daną jednostkę. Natomiast na formę i treść sprawozdań narracyjnych wpływają na przykład: podejście do raportów opisowych, polityka informacyjna przyjęta przez zarządzających czy strategię zarządzania wrażeniem. Decyzje podjęte przez pracowników oraz zarząd mające odzwierciedlenie w prezentowanych informacjach zależą również w pewnej części od aspektów behawioralnych.

Na wpływ czynników behawioralnych podatne są w szczególności sprawozdania narracyjne. Wybór treści i sposobu prezentacji informacji może być związany z cechami, preferencjami czy postawami osób przygotowujących sprawozdania. Czynniki behawioralne mają bez wątpienia większy wpływ na sprawozdania narracyjne niż na sprawozdania finansowe. Znajomość aspektów behawioralnych związanych z odbieraniem informacji oraz podejmowaniem na ich podstawie decyzji dostarcza możliwości świadomego i mającego duże szanse przyniesienia efektów kształtowania informacji.

Osoby odpowiedzialne w jednostkach gospodarczych za prezentowanie informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych odgrywają ważną rolę w procesie wywierania wpływu na różnorodnych interesariuszy. Odpowiednie działania mogą zwrócić uwagę odbiorców na informacje, którymi jednostka chce się pochwalić, a z drugiej strony odwrócić ich uwagę od informacji niekorzystnych.

Umiejętne wykorzystywanie aspektów behawioralnych w tworzeniu sprawozdań narracyjnych może wspomóc jednostkę w procesie zarządzania wrażeniem.

Sprawozdania narracyjne stają się narzędziem świadomego oddziaływania na ich odbiorców.

Zachowania o charakterze behawioralnym mają szczególne znaczenie w przypadku sprawozdań narracyjnych z powodu braku sprecyzowanych przepisów prawnych oraz wypracowanych dobrych praktyk. W takiej sytuacji zachowania pracowników oraz zarządu, w tym podejmowane przez nich decyzje, mają kluczowe znaczenie dla kształtu i treści sprawozdań narracyjnych.

Nieustandaryzowane sprawozdania narracyjne, w dużej części prezentujące dane trudno mierzalne albo po prostu niefinansowe, pozostawiają znaczne możliwości ich wykorzystania do celów przyjętych przez jednostkę. Jest to związane ze znacznym ciężarem odpowiedzialności za przyjęte rozwiązania.

W przypadku narracyjnych form sprawozdawczych zagrożenie ze strony daleko idącego subiektywizmu przy ich tworzeniu jest większe. W sytuacji gdy występują mniejsze uregulowania prawne i większa fakultatywność, aspekty psychologiczne mają większe znaczenie. Należy pamiętać o tym, że decyzje podejmowane w systemie rachunkowości przekładają się na upowszechniane informacje. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, można stwierdzić, że wybór formy oraz treści sprawozdań narracyjnych stanowi problem behawioralny.

Interpretacja informacji dostarczanych przez system rachunkowości, w tym informacji narracyjnych, powinna się odbywać z uwzględnieniem aspektów psychologicznych. Takie podejście może pozwolić z jednej strony zrozumieć działania twórców informacji, a z drugiej decyzje podejmowane przez odbiorców informacji. Znajomość aspektów behawioralnych może pomóc jednostkom w wywieraniu wpływu na odbiorców, również poprzez zarządzanie wrażeniem. Natomiast odbiorcom informacji może uświadomić potencjalny wpływ na własne decyzje i ustrzec przed nadmiernym uleganiem emocjom, złudnemu wrażeniu czy nadmiernym oczekiwaniom.

Rozważając związki rachunkowości z aspektami behawioralnymi, należy odwołać się do dorobku psychologii poznawczej. Rachunkowość behawioralna czerpie bowiem z dorobku psychologii poznawczej (Jaworska, 2015, s. 136).

Psychologia poznawcza jest subdyscypliną psychologii. Bada struktury oraz procesy poznawcze. W psychologii poznawczej główną rolę w opisie i tłumaczeniu psychologicznych aspektów zachowań ludzi przypisuje się procesom poznawczym. Zadaniem psychologii poznawczej jest przedstawienie sposobu wpływu procesów poznawczych na zachowanie człowieka.

Z punktu widzenia rachunkowości i zarządzania wrażeniem szczególnie ważna wydaje się koncepcja poznawcza w psychologii, zgodnie z którą człowiek to układ przetwarzający informacje. Zachowanie człowieka zależy od bieżących informacji oraz struktur poznawczych, czyli jego wiedzy zdobytej podczas uczenia się i myślenia (Nadolna, 2018, s. 244).

Poznawcza koncepcja człowieka zajmuje się nie tylko procesami poznawczymi, lecz także emocjami, motywacją, osobowością oraz różnicami pomiędzy ludźmi

(Dobrołowicz, 2006, s. 7). Zgodnie z koncepcją poznawczą działania ludzi oraz procesy poznawcze są zależne od informacji.

Termin „zarządzanie wrażeniem” pochodzi z psychologii społecznej. W psychologii tej podkreśla się ludzkie pragnienie postrzegania siebie w korzystnym świetle. Aby zachować pozytywny obraz siebie, przy dokonywaniu oceny siebie lub innych osób ludzie biorą pod uwagę nie tylko obiektywne dowody, ale również subiektywne potrzeby, preferencje i pragnienia. Potrzeba pozytywnego odczytywania swojego zachowania wynika między innymi z chęci przystosowania do otoczenia (Mezulis i in., 2004).

Z psychologii społecznej wywodzą się również cele narracji. Za główny cel narracji w rachunkowości uważa się uzupełnienie informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym o wizerunek u odbiorcy, czyli sposób widzenia danych aspektów jednostki raportującej. Wykorzystując narrację, jednostka buduje również swoją reputację i dąży do legitymizacji swoich działań (Beattie, 2014, s. 112–118).

Wszystkie przedstawione aspekty behawioralne i psychologiczne są bardzo istotne w kontekście zarządzania wrażeniem, zarówno z punktu widzenia tworzenia informacji i wykorzystywania ich do kreowania pożądanego wrażenia, jak i odbioru informacji oraz uzyskiwania na ich podstawie konkretnych wrażeń. Dorobek nauk społecznych może być również wykorzystywany przy badaniu narracji w raportach dostarczanych przez rachunkowość oraz wykrywaniu zarządzania wrażeniem.

3.2. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk humanistycznych

Rozważając język i opis słowny w rachunkowości, należy odwołać się również do nauk humanistycznych, przede wszystkim językoznawstwa. Teksty, za pomocą których są przekazywane informacje finansowe oraz niefinansowe, mogą podlegać różnego rodzaju analizom wypracowanym przez nauki o języku. Wskazane są odwołania do istniejącego dorobku nauk humanistycznych i implementacja pewnych rozwiązań.

W literaturze dominuje podejście grupowe do interesariuszy, tzn. koncentracja ogólnie na inwestorach, pracownikach, klientach czy dostawcach. Należy jednak pamiętać, że w każdej grupie interesariuszy występują pojedyncze osoby z własnymi cechami, oczekiwaniami i podejmowanymi decyzjami. Koncentrację na człowieku umożliwi humanistyczny punkt widzenia (Barańska, 2013, s. 41).

Podejście humanistyczne jest zatem istotne dla niniejszej monografii między innymi dlatego, że z jednej strony zarządzanie wrażeniem ma wywrzeć wpływ na interesariuszy, którzy wykazują się właściwymi sobie cechami, skłonnościami czy słabościami. Z drugiej natomiast strony również osoby decydujące o stosowaniu

narzędzi zarządzania wrażeniem, jak też osoby bezpośrednio wykonujące działania składające się na zarządzanie wrażeniem kierują się konkretnymi motywacjami, potrzebami i celami. Korzystanie z dorobku nauk humanistycznych może pozwolić na wyjaśnienie zachowań zarówno autorów, jak i adresatów zarządzania wrażeniem.

Humanistykę można zdefiniować jako szeroko rozumiany opis działalności człowieka, który funkcjonuje w wielowymiarowym systemie społeczno-kulturowym (Iwasiów, 2015, s. 96). Warto podkreślić, że ekonomiści, tak jak humaniści, koncentrują się na wytworach ludzkiej kultury (Klimczak, 2015, s. 66).

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r.) do dziedziny nauk humanistycznych należą następujące dyscypliny naukowe:

- archeologia,
- filozofia,
- historia,
- językoznawstwo,
- literaturoznawstwo,
- nauki o kulturze i religii,
- nauki o sztuce.

Zależności pomiędzy humanistyką a ekonomią i finansami przejawiają się po pierwsze w tym, że coraz więcej przedstawicieli ekonomii i finansów zauważa człowieka, a nie tylko uproszczony konstrukt (Niedzielska, 2018, s. 161). W takim rozumieniu ekonomia i finanse stają się bliższe naukom humanistycznym. Po drugie na znaczeniu zyskuje coraz częściej obecny w ekonomii i finansach kontekst sytuacyjny oraz społeczno-kulturowy. W udzieleniu odpowiedzi na pytania „jak?” oraz „dlaczego?” mogą okazać się pomocne nauki humanistyczne (Górski, 2016, s. 6).

Rozumienie słów i ich interpretowanie może różnić się w danej kulturze czy społeczności. Doupnik i Richter (2003) przeprowadzili badanie sposobu interpretowania słowa „prawdopodobne” odnoszącego się do ustalenia straty z tytułu umowy o budowę przez Niemców oraz Amerykanów. Wyniki badania wskazały, że poziom progowy Niemców wyniósł 66% prawdopodobieństwa wystąpienia straty, a dla Amerykanów 74%. Oznacza to, że w kulturze niemieckiej strata jest uznawana za prawdopodobną już przy niższym poziomie prawdopodobieństwa niż w kulturze amerykańskiej.

Żardecka (2019, s. 45) zwraca uwagę, że konieczność interpretacji wyłania się z faktu, że sens tego, co chcielibyśmy zrozumieć, nie jest oczywisty. Występuje bowiem zawsze wiele możliwych interpretacji, co powoduje, że nie uzyskuje się ostatecznej pewności.

W kontekście interpretacji rodzi się pytanie, czy sprawozdania narracyjne pozostawiają większe pole do interpretacji niż sprawozdania finansowe. Idąc dalej:

Czy liczniejsze możliwości interpretacji oznaczałyby również brak definitywnej pewności co do zamieszczonych w tych sprawozdaniach informacji?

W sprawozdaniach narracyjnych bez wątplenia występuje większa możliwość interpretacji niż w przypadku sprawozdań finansowych. Sprawia to, że pewne informacje zamieszczane w narracyjnych formach sprawozdawczych mogą być interpretowane w różny sposób przez różnych odbiorców. Z drugiej strony mogą być wykorzystywane przez twórców raportów w taki sposób, aby pozostawiać jak najwięcej miejsca na swobodną interpretację, a szczególnie ukierunkowywać czytelników na pewien, korzystny z ich punktu widzenia sposób interpretacji.

Rachunkowość może być badana przez pryzmat nauk zajmujących się językiem, ponieważ zgodnie z rozważaniami zamieszczonymi w rozdziale pierwszym może być uważana za język. Zdaniem McClure'a (1983) występowanie wielu istotnych cech wspólnych pomiędzy rachunkowością a językiem w wąskim znaczeniu uprawnia do stosowania różnych modeli językoznawczych do badania rachunkowości. McClure uznał prowadzenie badań lingwistycznych w zakresie rachunkowości za uzasadnione.

Według Eco (2009) przedmiotem zainteresowania semiotyki jest wszystko, co może być uznawane za znak. Semiotyka może być definiowana w najbardziej ogólnym ujęciu jako nauka o znakach lub teoria znaków. Zajmuje się analizą różnych znaków, tj. słów, obrazów, dźwięków, gestów, przedmiotów (Masztalerz, 2013b, s. 35). Pojęciem znaku może być cokolwiek, co coś oznacza, tzn. zastępuje coś innego (Chandler, 2011).

„Semiotyka” jest najbardziej powszechnym terminem stosowanym dla nauki o znakach, ale nie jedynym. We francuskim piśmiennictwie występuje często pojęcie „semiologia”, które wywodzi się z dorobku językoznawcy Ferdinanda de Saussure'a, który wyrażał pogląd, że jest ona nadrzędna w stosunku do językoznawstwa (de Saussure, 1961, s. 31).

Morris (1938) wskazywał trzy wymiary semiozy, tzn. procesu, w którym coś istnieje jako znak, wyróżniając w ten sposób trzy działy semiotyki: wymiar semantyczny, wymiar syntaktyczny i wymiar pragmatyczny. Wskazane wymiary semiotyki zostały zaprezentowane w tabeli 3.2. Najbardziej powszechnym systemem znaków jest język naturalny. Może on posłużyć do zobrazowania wskazanych wymiarów semiotyki (Masztalerz, 2013a, s. 185). Odwołanie do języka naturalnego zostało przedstawione w ostatniej kolumnie tabeli 3.2.

W zależności od tego, na jakim wymiarze skupia się badanie języka, może ono polegać na:

- badaniu znaczenia – semantyka,
- badaniu logiki i gramatyki tekstu – syntaktyka,
- badaniu celów nadawców oraz skutków wypowiedzi u odbiorców – pragmatyka.

Zdaniem Masztalerza (2013b, s. 39) systemy oraz procesy semiotyczne w rachunkowości powinny być badane w trzech aspektach: semantycznym, syntaktycznym

Tabela 3.2. Trzy wymiary semiotyki

Wymiar	Dział semiotyki	Wyjaśnienie	Język naturalny
Wymiar semantyczny	semantyka	relacje pomiędzy znakiem a tym, czego jest znakiem	znaczenie słów, zdań, wypowiedzi
Wymiar syntaktyczny	syntaktyka	stosunki pomiędzy znakami oraz wewnętrzna budowa znaku złożonego	zasady składni i gramatyki
Wymiar pragmatyczny	pragmatyka	stosunki pomiędzy nadawcami a odbiorcami znaków	procesy komunikacji językowej oraz oddziaływanie na rozumienie i sposób interpretacji przez odbiorcę

Źródło: na podstawie (Masztalerz, 2013a, s. 185; Morris, 1938).

i pragmatycznym. Dla niniejszego opracowania istotne znaczenie ma wymiar pragmatyczny, ponieważ zarządzanie wrażeniem służy realizacji celów nadawcy oraz ma wywołać określone skutki u odbiorców informacji. Ponieważ monografia dotyczy języka naturalnego służącego do przekazywania informacji przez system rachunkowości, ważny jest również wymiar semantyczny. Jednym ze sposobów zarządzania wrażeniem jest manipulowanie czytelnością, w którym istotna jest składnia, a także gramatyka, zatem syntaktyka również może być przywoływana w badaniu zarządzaniu wrażeniem. Semiotyka jest potrzebna do badania zarządzania wrażeniem.

Semiotyka nie zajmuje się jedynie znakami, ale także komunikacją między nadawcą a odbiorcą. Dla komunikacji konieczny jest system sygnifikacji, czyli kod. Język może zostać opracowany niezależnie od aktu komunikacji, ale komunikacja nie jest możliwa bez systemu sygnifikacji (Masztalerz, 2013a, s. 185).

Ważne pojęcie stanowi „konotacja”, która jest definiowana jako interakcja pojawiająca się, gdy „znak spotyka się z uczuciami, emocjami, wartościami kulturowymi jego użytkowników” (Fiske, 1999, s. 114). Konotacja jest subiektywnym procesem interpretacji (Kasperowicz, 2015, s. 114). Występuje ona wtedy, gdy odbiorca zostaje poddany wpływowi znaku i nadawcy, a znaczenie uzyskuje treści subiektywne (Kasperowicz, 2015, s. 118). Świadomość występowania konotacji w różnych grupach społecznych, kulturowych, zawodowych czy grupach interesu może sprzyjać skuteczniejszemu zarządzaniu wrażeniem.

W rachunkowości rozumianej jako system informacyjny mogą być badane aspekty semiotyczne. Rachunkowość może być rozpatrywana w ujęciu semiotycznym jako system znaków, który umożliwi kodowanie oraz dekodowanie informacji (Masztalerz, 2013b, s. 38). System ten posiada cechy podobne do języka, gdyż składa się ze słownika oraz gramatyki.

System znaków rachunkowości, tak jak inne systemy znaków, jest wykorzystywany do komunikacji pomiędzy nadawcą informacji a ich odbiorcą. Masztalerz (2013b) dokonał analizy systemu komunikacji w rachunkowości na podstawie modelu komunikacji językowej Jakobsona (1989, s. 38–39). Jego zdaniem proces tworzenia informacji w rachunkowości oraz ich dostarczania użytkownikom jest analogiczny do procesu komunikacji językowej. Wyjaśnia to w ten sposób, że nadawca (na przykład księgowy sporządzający informacje) kieruje komunikat (na przykład sprawozdanie finansowe) w drodze kontaktu (na przykład poprzez zamieszczenie na stronie internetowej) do odbiorcy (na przykład inwestora) dzięki zastosowaniu kodu (na przykład zasad rachunkowości) i w ramach pewnego kontekstu (informacje konkretnie coś oznaczają).

Problematyka opracowywania, przekazywania oraz odczytywania informacji w rachunkowości może być rozpatrywana w ujęciu semiotycznym (Masztalerz, 2013b, s. 40). Teoria semiotyki może być wykorzystywana w badaniach prowadzonych w rachunkowości.

Zgodnie z tym, co już zostało wskazane, w zarządzaniu wrażeniem kluczowe znaczenie ma aspekt pragmatyczny, w którego obszarze zainteresowań jest między innymi to, jak są tworzone i odczytywane informacje, jakie skutki wywołują informacje u ich użytkowników oraz jaką rolę w procesie komunikacji odgrywają czynniki behawioralne. Pragmatyka zajmuje się badaniem znaczenia języka, kontekstu komunikacji, skutecznością porozumiewania się oraz celami i zachowaniem uczestników komunikacji (Rogozina, 2015a, s. 509). Rogozina (2015a, s. 509) zwraca uwagę na kilka zasadniczych kwestii dotyczących pragmatyki rachunkowości. Odnoszą się one do:

- nadawców – twórców informacji w rachunkowości, ich intencji, sposobów tworzenia informacji, form prezentacji,
- informacji – wymaganych cech informacji,
- odbiorców – korzystających z informacji dostarczanych przez rachunkowość.

W badaniu zarządzania wrażeniem z pragmatycznego punktu widzenia należałoby zwrócić uwagę na poszukiwanie odpowiedzi na następujące pytania:

- Jakie są intencje nadawców informacji?
- Czy informacje, wobec których zastosowano zarządzanie wrażeniem nadal spełniają wymagane cechy?
- W jaki sposób odbiorcy odbierają informacje i czy robią to we właściwy sposób?

Aspekt pragmatyczny koncentruje się na wpływie komunikatu na odbiorcę. Badanie aspektu pragmatycznego wymaga zatem oparcia środka ciężkości rozważań na odbiorcy.

Eco (2009) wyraża pogląd, że semiotyka znalazła pewien próg między warunkami sygnifikacji a warunkami prawdy. Jego zdaniem „ilekroć pojawia się kłamstwo,

tylkość występuje sygnifikacja. Ilekroć występuje sygnifikacja, tylekroć istnieje możliwość jej wykorzystania celem skłamania” (Eco, 2009, s. 62). W związku z tym semiotyka powinna zajmować się tym, co może zostać wykorzystane do kłamstwa. W rachunkowości ryzyko kłamstwa jest wysokie, wobec czego pogląd ten może mieć dla niej duże znaczenie.

W kwestii narracji w rachunkowości można się odwoływać także do dorobku narratologii. Narratologia zajmuje się analizą wszelkich form oraz przejawów ludzkiej aktywności, w których występuje narracja (Głowiński, 1998, za: Synowiec, 2013, s. 386).

Analiza przeprowadzana w ramach narratologii jest oparta na metodzie strukturalnej, tzn. struktura tekstu decyduje o jego znaczeniu. Podczas badania wyróżnia się najmniejsze części fabuły i dokonuje się opisu relacji zachodzących pomiędzy nimi (Synowiec, 2013, s. 386).

Zdaniem Głowińskiego (2001, s. 29–30) dzisiejsza narratologia jest dostosowana do analizy różnego rodzaju tekstów. Chociaż narratologia była i jest kształtowana w ramach nauki o literaturze, nie ogranicza się jedynie do niej. Fakt, że narratologia została ukształtowana w badaniach literackich, tzn. dostosowana do skomplikowanych tekstów, powoduje, że może być stosowana do analizy wszelkiego rodzaju tekstów. Wobec powyższego narratologia ma charakter uniwersalny i interdyscyplinarny zasięg.

Reasumując, podejście humanistyczne może być wykorzystywane w rachunkowości między innymi przy wyjaśnianiu zachowań odbiorców informacji i autorów sprawozdań oraz osób decydujących o zarządzaniu wrażeniem. Może znaleźć zastosowanie w objaśnianiu przyczyn zarządzania wrażeniem, a także wpływu narzędzi *impression management* na czytelników sprawozdań i podejmowane przez nich decyzje. Przez pryzmat dorobku językoznawstwa można rozważać różnice w interpretowaniu słów użytych w sprawozdaniach narracyjnych przez osoby z różnych kultur oraz zwracać uwagę na różne ewentualne interpretacje tekstu sprawozdań narracyjnych. Występowanie konotacji w rozmaitych grupach społecznych, kulturowych, zawodowych czy grupach interesu jest istotne dla procesu zarządzania wrażeniem. Wykorzystując zdobycze narratologii, można badać narrację w rachunkowości na przykład poprzez analizę struktury tekstu.

Głównym argumentem przemawiającym za tym, że narracja w sprawozdawczości może być badana przez pryzmat nauk zajmujących się językiem, jest fakt, że rachunkowość jest uznawana za język oraz stanowi systemem znaków, który umożliwia kodowanie oraz dekodowanie informacji. Rachunkowość wyróżnia się własnym słownikiem i gramatyką. Proces tworzenia informacji w rachunkowości oraz ich dostarczania użytkownikom jest analogiczny do procesu komunikacji językowej.

Podsumowując, można stwierdzić, że metody proponowane przez rachunkowość nie są wystarczające do badania narracji oraz zarządzania wrażeniem. W związku z tym należy poszukiwać rozwiązań, odwołując się do innych dziedzin, oraz rozwa-

żyć zastosowanie wypracowanych przez nie metod. Implementacja metod z innych dziedzin czy dyscyplin może być pomocna przy rozwiązywaniu interdyscyplinarnych problemów badawczych.

3.3. Zewnętrzna weryfikacja sprawozdawczości narracyjnej

Informacje generowane przez system rachunkowości są niezwykle istotne dla wszystkich interesariuszy, którzy podejmują na ich podstawie decyzje. Oczekują oni wiarygodnych informacji. Dla zapewnienia wiarygodności został opracowany funkcjonujący od wielu lat system rewizji finansowej.

Jako istotę rewizji finansowej uznaje się ocenę wiarygodności sprawozdań finansowych (Mikulska, 2012; Pfaff, 2016, s. 509; Sawicki, 2012, s. 168). Zewnętrzne badanie zapewnia lepszą ochronę inwestorów, wspólników i innych zainteresowanych stron (Pfaff, 2016, s. 513).

Sprawdzanie wiarygodności raportowanych danych przez zewnętrznego audytora uwiarygadnia nie tylko dane, lecz także same raportujące jednostki (Wiśniewska, 2015, s. 166). Zewnętrzna weryfikacja pozwala poświadczyć rzetelność i odpowiedni poziom danych, które mają być podstawą podejmowania decyzji. Zbadanie i poświadczenie przez niezależnego eksperta z zewnątrz zwiększa zaufanie do przedstawianych raportów.

Zewnętrzna weryfikacja raportów umożliwia zbudowanie zaufania interesariuszy do informacji w nich zawartych. Przynosi jednostkom gospodarczym nie tylko korzyść w postaci zwiększenia wiarygodności prezentowanych danych, ale również pozwala uzyskać praktyczne rekomendacje na przyszłość (Wiśniewska i Chojnacka, 2016, s. 104). Rola biegłego rewidenta razem z jego bezstronnością, niezależnością i etycznym zachowaniem w badaniu sprawozdań finansowych jest istotna z punktu widzenia inwestora, szczególnie spółek publicznych (Naruć, 2018, s. 68).

Na podstawie przeprowadzonych różnorodnych badań empirycznych w zakresie audytu można stwierdzić, że jest on różnie postrzegany przez samych audytorów, użytkowników dostarczanych przez nich opinii i sprawozdań oraz nadzorców (Kogut, 2017, s. 97). Część z nich rozumie rolę audytu i dostrzega wynikające z niego korzyści. Wśród osób zarządzających przedsiębiorstwami oraz członków zespołów księgowych występują jednak liczne opinie sprowadzające audyt jedynie do wymogu prawnego, który należy wypełnić. Niemniej jednak audyt zewnętrzny pełni ważne funkcje w gospodarce i trudno go przecenić.

W kontekście rewizji finansowej występuje luka oczekiwań wobec audytu (*audit expectation gap*), która oznacza, że audytorzy i użytkownicy sprawozdań mają różne wyobrażenia i oczekiwania na temat obowiązków audytorów oraz tego, co powinno zostać zawarte w raportach z badania (Koh i Woo, 1998, s. 147).

Inaczej można stwierdzić, że jest to luka pomiędzy tym, czego dostarcza audyt, a oczekiwaniami wobec niego. Ponadto należy zauważyć, że wymagania wobec audytu stale rosną.

Najważniejsze zmiany w systemie rewizji finansowej w ostatnich latach zostały wprowadzone Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniającą Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dyrektywa 2014/56/UE), a także Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych, jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Rozporządzenie 537/2014). Wdrożenie nowych regulacji Unii Europejskiej do polskiego porządku prawnego nastąpiło w drodze Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Ustawa weszła w życie 14 dni po jej ogłoszeniu, z wyjątkiem przepisów w zakresie opłat z tytułu nadzoru, które weszły w życie 1 stycznia 2018 roku. Ustawa wprowadziła wiele zmian w zakresie regulacji rynku audytorskiego oraz samych biegłych rewidentów. Przyjęcie zmian w zakresie rewizji finansowej było podyktowane swego rodzaju kryzysem zaufania do informacji finansowych oraz dyskusji na temat zawodu biegłego rewidenta i potrzebnych zmian (Micherda i Szulc, 2015, s. 250). Wielu naukowców zajmujących się zagadnieniami audytu pozytywnie ocenia zmiany wprowadzone wskazaną dyrektywą (Kogut, 2017, s. 97).

Obecnie obligatoryjnemu badaniu podlega jedynie sprawozdanie finansowe oraz w ograniczonym zakresie sprawozdanie z działalności (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 64). Obowiązkowe badanie dotyczy ponadto jedynie określonych prawem jednostek. Pozostałe jednostki i inne raporty mogą zostać poddane zewnętrznej weryfikacji dobrowolnie.

Formą narracyjną, która w obecnym stanie prawnym podlega badaniu przez biegłego rewidenta, jest wprowadzenie do sprawozdania finansowego, które wraz z dodatkowymi informacjami i objaśnieniami stanowi element sprawozdania finansowego: informację dodatkową. Wprowadzenie, jak sama nazwa wskazuje, znajduje się na samym początku sprawozdania finansowego i zawiera krótką charakterystykę jednostki gospodarczej oraz przyjętej przez nią polityki rachunkowości.

Zdaniem Sawickiego (2012, s. 179) czytelnik sprawozdania finansowego musi samodzielnie podjąć decyzję, czy powinien uznać zawarte w nim informacje za użyteczne i z nich skorzystać, czy raczej z nich zrezygnować. W przypadku sprawozdań finansowych podlegających obligatoryjnemu lub dobrowolnemu badaniu ich użytkownik jest przynajmniej wspierany przez opinię wydaną przez biegłego rewidenta, która pozwala uznać zawarte w nim informacje za wiarygodne. Natomiast w kwestii sprawozdań narracyjnych ich czytelnik pozostaje w zasadzie zupełnie sam i musi podejmować własne decyzje co do ich wiarygodności i użyteczności. W obecnym

stanie prawnym wiarygodność sprawozdań narracyjnych zależy w znacznym stopniu od moralności zarządzających i pracowników jednostek.

Celem badania sprawozdań finansowych jest zwiększenie stopnia zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych¹⁸. Odnosząc analogicznie cel badania sprawozdań finansowych do sprawozdań narracyjnych, można wyjaśnić, że celem badania sprawozdań narracyjnych byłoby zwiększenie stopnia zaufania użytkowników do narracyjnych form sprawozdawczych. Badanie sprawozdań narracyjnych przez podmiot zewnętrzny zwiększyłoby wiarygodność tych sprawozdań oraz zaufanie do prezentowanych w nich informacji.

Analiza literatury dotyczącej sprawozdawczości oraz rewizji zewnętrznej pozwala stwierdzić, że widoczny rozwój sprawozdawczości narracyjnej nie zachodzi równocześnie z rozwojem zakresu oraz metod weryfikacji prezentowanych za pomocą narracji informacji. Rozwój badania narracyjnych form sprawozdawczych jest znacznie szybszy.

Wiele trudności generuje również fakt, że znaczącą część sprawozdań narracyjnych stanowią informacje niefinansowe. Zyznarska-Dworczak (2016b, s. 527) zauważa, że już sam charakter informacji niefinansowej sprawia, iż istnieje ryzyko niemożliwości zapewnienia rzetelności tej informacji. Weryfikacja danych pozafinansowych jest znacznie trudniejsza od weryfikacji sprawozdań finansowych (Wiśniewska, 2015, s. 159; Wiśniewska i Chojnacka, 2016, s. 101), wymaga bowiem wiedzy interdyscyplinarnej.

Problemy związane z audytem danych niefinansowych w raportach społecznej odpowiedzialności identyfikowała Kamela-Sowińska (2009, s. 224). Audyt raportów CSR stanowi trudne zadanie, ponieważ społeczna odpowiedzialność biznesu jest w zasadzie niemierzalna. Taki problem dotyczy również informacji przekazywanych w sprawozdaniach narracyjnych. Szeroki zakres ujawnień w raportach CSR wpływa na trudności związane z uwiarygodnieniem zawartych w tych raportach danych (Wiśniewska i Chojnacka, 2016, s. 101). Kamela-Sowińska (2009, s. 226) zauważyła również, że kolejnym problemem audytu raportowania społecznej odpowiedzialności jest wybór podmiotu, który dokona weryfikacji. Problem ten dotyczy również całego audytu sprawozdań narracyjnych.

W opinii Samelaka (2013, s. 187) badanie części niefinansowej raportu zintegrowanego powinien przeprowadzać podmiot, który bada sprawozdanie finansowe, tj. biegły rewident. Jako argument za tym stanowiskiem wskazuje, że różne aspekty działalności przedsiębiorstwa składają się na jego sytuację finansową, do której badania uprawnienia posiada tylko biegły rewident.

¹⁸ Osiągane jest to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe prezentują informacje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami (Krajowy Standard Rewizji Finansowej 200, 3).

Obecnie przyjmuje się, że usługa świadczona przez biegłego rewidenta polegająca na weryfikacji informacji niefinansowych ma charakter usługi atestacyjnej (Zyznarska-Dworczak, 2016b, s. 528). Charakter tych usług różni się zasadniczo od badania sprawozdań finansowych. Polega na sprawdzeniu kompletności zamieszczonych informacji oraz zgodności z przyjętymi standardami. Weryfikacja może być przeprowadzana przez powołanego w środowisku eksperta, którym może być biegły rewident, ale również inny niezależny podmiot (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 223).

Badacze wskazują na konieczność połączonej weryfikacji informacji finansowych i niefinansowych (między innymi Zyznarska-Dworczak, 2016b, s. 528). Propozycja ta wychodzi poza obecne przepisy dyrektywy, która nakłada na biegłych rewidentów jedynie obowiązek zbadania zgodności rocznego sprawozdania z działalnością zawierającego również informacje niefinansowe z rocznym sprawozdaniem finansowym za dany rok obrotowy.

Wzorem do skonstruowania zestandaryzowanego badania danych niefinansowych i finansowych mogłyby być standardy The International Professional Practices Framework (IPPF) dotyczące audytu wewnętrznego opracowane przez Institute of Internal Auditors (Zyznarska-Dworczak, 2016b, s. 529). Standaryzacja badania sprawozdawczości narracyjnej pozwoliłaby na ujednoczenie praktyki oraz podwyższenie jakości i wiarygodności usług w tym zakresie.

Nie występują uregulowania prawne wskazujące osoby lub instytucje, które mogą czy powinny przeprowadzać weryfikację danych pozafinansowych (Wiśniewska i Chojnacka, 2016, s. 101). W obliczu wątpliwości, czy zawarte w raportach informacje są wiarygodne, bardzo ważna i coraz popularniejsza staje się weryfikacja danych pozafinansowych przez wyspecjalizowane w tym kierunku firmy zewnętrzne (KPMG, 2013, s. 11). Praktyka wskazuje, że badaniem tego rodzaju danych zajmują się najczęściej firmy audytorskie, certyfikacyjne i doradcze, a także indywidualni eksperci i konsultanci. Wielu badaczy uważa za najlepsze poddawanie danych niefinansowych weryfikacji przez zespół złożony ze specjalistów z różnych dziedzin (Wiśniewska, 2015, s. 163).

Zgodnie z Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r., w której podjęto kwestię weryfikacji danych pozafinansowych w kontekście badania sprawozdań finansowych, obowiązkiem biegłych rewidentów i firm audytorskich powinno być wyłącznie sprawdzenie, czy jednostka przedstawiła oświadczenie dotyczące informacji niefinansowych lub osobne sprawozdanie. Decyzja dotycząca obowiązku weryfikacji zawartych w tym oświadczeniu lub sprawozdaniu została pozostawiona państwom członkowskim Unii Europejskiej.

Badanie sprawozdawczości narracyjnej wymaga standaryzacji w zakresie:

- przedmiotu badania,
- podmiotów badania,
- instytucji przeprowadzającej badanie,

- metod badania,
- formy informowania o przeprowadzeniu i wynikach badania.

Zdaniem autorki badaniu powinny podlegać wszystkie sprawozdania narracyjne, ponieważ każde z nich, dostarczając informacji interesariuszom, może mieć wpływ na podejmowane przez nich decyzje. Jednostki gospodarcze, decydując się na publikację kolejnego sprawozdania narracyjnego, powinny również uwzględnić konieczność poddania go badaniu.

Przed wprowadzeniem obowiązku badania sprawozdań narracyjnych powinny zostać opracowane przepisy regulujące rodzaje tworzonych sprawozdań narracyjnych oraz zakres prezentowanych w nich informacji, chociażby przez określenie minimalnego zakresu oraz sposobu prezentacji.

Wprowadzanie obowiązku badania sprawozdań narracyjnych powinno następować stopniowo. Wskazane byłoby rozpocząć od obligatoryjnego badania jednego sprawozdania, na przykład sprawozdania z działalności, ponieważ jest ono sporządzane jako obowiązkowe przez stosunkowo znaczną liczbę jednostek. Obecne badanie zgodności informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności ze sprawozdaniem finansowym nie jest bowiem wystarczające.

W nauce oraz praktyce rachunkowości od lat prowadzone są dyskusje na temat zakresu podmiotowego rewizji finansowej (na przykład Bucior, 2013; Gabrusewicz, 2013; Rydzak, 2015; Szczotka, 2014). Sawicka (2012, s. 195) zauważyła, że ewentualne ograniczenie liczebności jednostek podlegających kontroli przestrzegania prawa bilansowego (tzn. badaniu przez biegłego rewidenta) spowodowałoby marginalizację ustawy o rachunkowości przez większość podmiotów gospodarczych w Polsce.

Szerokie, pogłębione badanie sprawozdań narracyjnych, powinno dotyczyć wybranych, najważniejszych – z punktu widzenia gospodarczego – jednostek, na przykład jednostek zainteresowania publicznego. Pozostałych jednostek powinien dotyczyć obowiązek mniej skomplikowanego badania sprawozdań narracyjnych, przeprowadzanego na przykład przez biegłego rewidenta. Zasadne byłoby zatem wyróżnienie przynajmniej dwóch rodzajów badania sprawozdań narracyjnych.

Ustawa o biegłych rewidentach, wskazując, na czym polega zawód biegłego rewidenta, kreśli zakres jego usług jako (Ustawa z dnia 11 maja 2017 r., art. 3 ust. 1):

- czynności rewizji finansowej,
- usługi atestacyjne inne niż czynności rewizji finansowej, które nie są zastrzeżone jedynie do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- usługi pokrewne.

Należy się zastanowić, w ramach jakich usług mogłoby być przeprowadzane badanie sprawozdań narracyjnych. Jednym z rozwiązań mogłoby być włączenie do czynności rewizji finansowej. Wówczas powinna zapewne ulec zmianie nazwa czynności, ponieważ badane byłyby już nie tylko informacje finansowe zawarte w sprawozdaniu finansowym, lecz także niefinansowe, gdyż sprawozdania narracyj-

ne zawierają zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe. Takie rozwiązanie byłoby uzasadnione szczególnie wówczas, gdyby narracyjne formy sprawozdawcze zostały również objęte obligatoryjnym badaniem przez biegłego rewidenta.

Innym rozwiązaniem byłoby włączenie usługi badania sprawozdań narracyjnych do usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów. Taki wybór byłby zasadny, gdyby podjąć decyzję, że nie tylko biegli rewidenci są uprawnieni do badania tego typu sprawozdań. Kolejne możliwe rozwiązanie to inne usługi zastrzeżone w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów. Włączenie do tej grupy usług byłoby uzasadnione, jeśli badanie narracyjnych form sprawozdawczych miałyby być zastrzeżone dla biegłych rewidentów. Można by również wprowadzić nową kategorię usług, na przykład o nazwie rewizja sprawozdawczości narracyjnej.

Kolejna klasyfikacja usług świadczonych przez biegłego rewidenta została opracowana przez IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board), która jest niezależnym organem normalizacyjnym wydającym standardy dotyczące wykonywania czynności przez biegłych rewidentów, tj. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej. Zgodnie z klasyfikacją IAASB usługi biegłego rewidenta można podzielić na (Wiśniewska, 2013, s. 206):

- badanie historycznych informacji finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej,
- przegląd historycznych informacji finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Usług Przeglądu,
- inne usługi atestacyjne zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Usług Atestacyjnych,
- usługi pokrewne zgodnie z Międzynarodowymi Usługami Pokrewnymi.

Analizując wskazane klasyfikacje usług wykonywanych przez biegłych rewidentów, można podzielić je na dwie główne grupy, tzn. usługi szeroko rozumianej rewizji finansowej oraz pozostałe usługi (Wiśniewska, 2013, s. 207). Zakres usług wykonywanych przez biegłych rewidentów jest bardzo szeroki, co świadczy o konieczności posiadania przez nich różnorodnych kwalifikacji, daje duże możliwości pracy na rzecz przedsiębiorstw i zapewnia im znaczące miejsce w życiu gospodarczym.

W świetle przedstawionej sylwetki zawodu biegłego rewidenta należy postawić pytanie: Czy jest on najwłaściwszy do przeprowadzania badania sprawozdań narracyjnych? Biorąc pod uwagę obecnie funkcjonujące zawody, można uznać, że niewątpliwie biegli rewidenci byłiby najbardziej odpowiedni do przeprowadzania badania narracyjnych form sprawozdawczych. Należy jednak się zastanowić, czy posiadają oni wystarczające kompetencje do wykonywania takich czynności.

Jeśli badanie sprawozdań narracyjnych miałyby być przeprowadzane przez biegłych rewidentów, to oznaczałoby to konieczność rozszerzenia ich kompetencji. Należałoby wzbogacić ich przygotowanie merytoryczne i zestaw stosowanych przez

nich metod. Warto zwrócić uwagę na obecny brak innych podmiotów niż biegli rewidenci, które byłyby w ogóle w stanie podjąć się badania innych raportów niż sprawozdanie finansowe.

Na rzecz wyboru biegłych rewidentów jako właściwych podmiotów do przeprowadzania zewnętrznej weryfikacji sprawozdań narracyjnych przemawia to, że są oni najczęściej wybierani do audytu raportów CSR. Z badania raportów CSR polskich spółek przeprowadzonego przez Wiśniewską i Chojnacką (2016, s. 103) wynika, że zarówno w jednostkach z udziałem jedynie kapitału krajowego, jak i z udziałem kapitału zagranicznego do weryfikacji najczęściej były wybierane firmy audytorskie.

Obecnie weryfikacja zintegrowanego raportu nie jest obowiązkowa. Mimo to część przedsiębiorstw sporządzających takie raporty poddaje je zewnętrznej ocenie. Kwiecińska (2015, s. 95) uważa, że dobrym pomysłem byłoby powierzenie weryfikacji raportu zintegrowanego zespołowi, w którego skład wchodziłoby co najmniej biegły rewident badający sprawozdanie finansowe oraz ekspert w dziedzinie raportów pozafinansowych wspierający audytora.

Istotną kwestią w procesie badania narracyjnych form sprawozdawczych jest odpowiedzialność za badanie sprawozdania narracyjnego, szczególnie jeśli badanie miałoby być przeprowadzane przez interdyscyplinarny zespół. Pojawia się pytanie, jaka powinna być odpowiedzialność biegłego rewidenta.

Obecnie w prawie funkcjonuje pojęcie „badanie wspólne”. W przypadku takiego badania, czyli gdy badanie jest przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, biegli rewidenci są zobowiązani do uzgodnienia wyników badania i przedstawienia wspólnego sprawozdania z badania. W przypadku wystąpienia różnic każdy biegły rewident przedstawia własną opinię w odpowiednim akapicie sprawozdania z badania i wyjaśnia różnice. Sprawozdanie z badania wspólnego podpisują wszyscy biegli rewidenci przeprowadzający badanie (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 26 kwietnia 2014 r., art. 28 ust. 3).

W kontekście badania wspólnego pojawia się pytanie, czy funkcjonujące w jego ramach rozwiązania mogłyby znaleźć również zastosowanie w badaniu sprawozdań narracyjnych. Jedną z możliwych form przeprowadzania badania narracyjnych form sprawozdawczych mogłoby być przeprowadzanie badania przez kilka zespołów, na przykład:

- zespół biegłego rewidenta, który bada zgodność sprawozdań narracyjnych ze sprawozdaniem finansowym, które podlegało jego badaniu oraz zgodność danych finansowych,
- zespół audytora zewnętrznego do spraw badania sprawozdawczości narracyjnej.

Każdy z zespołów ponosiłby odpowiedzialność za badanie. Wspólnie przygotowaliby sprawozdanie z badania i je podpisywali. W przypadku występujących różnic każdy zespół wyjaśniałby swoje stanowisko z uwzględnieniem różnic.

W tym miejscu można wskazać kilka autorskich propozycji podmiotów przeprowadzających zewnętrzną weryfikację narracyjnych form sprawozdawczych. Badanie sprawozdań narracyjnych mogłoby, zdaniem autorki, być przeprowadzane przez:

- biegłego rewidenta – w tym przypadku pojawia się konieczność poszerzenia jego kompetencji,
- audytora zewnętrznego do spraw sprawozdawczości narracyjnej,
- biegłego rewidenta specjalizującego się w badaniu sprawozdawczości narracyjnej,
- biegłego rewidenta i audytora zewnętrznego do spraw sprawozdawczości narracyjnej,
- zespół składający się z biegłego rewidenta, językoznawcy, specjalisty do spraw zrównoważonego rozwoju lub innych ekspertów w zależności od rodzaju sprawozdania i potrzeb,
- oddzielnie biegłego rewidenta i zespół specjalistów,
- oddzielne zespoły: na przykład biegłego rewidenta, zespół językoznawczy, zespół psychologów, zespół specjalistów do spraw ochrony środowiska, zespół specjalistów do spraw ładu korporacyjnego.

Taka różnorodność podmiotów i możliwych rozwiązań wynika z tego, że do właściwego badania sprawozdań narracyjnych konieczna jest osoba, która zna zagadnienia finansowe, rachunkowe, a także eksperci z dziedziny językoznawstwa czy psychologii. Wybór rozwiązania zależy od tego, czy jedna osoba miałaby być wyposażona w wystarczającą wiedzę dotyczącą wszystkich tych aspektów, czy lepszym rozwiązaniem byłoby zaangażowanie ekspertów specjalizujących się w różnych dziedzinach.

Wielkość i specjalizacja zespołów zależałaby również od rodzaju sprawozdania narracyjnego, które podlega badaniu. Do badania sprawozdania z działalności wystarczyłby biegły rewident o rozszerzonych kompetencjach koniecznych do prawidłowego zbadania form narracyjnych. Natomiast do badania na przykład sprawozdań środowiskowych konieczny byłby również ekspert w tej dziedzinie. W związku z tym wybór podmiotu zajmującego się badaniem narracyjnych form sprawozdawczych byłby uzależniony od tego, które sprawozdania miałyby podlegać obligatoryjnemu, a które ewentualnie dobrowolnemu badaniu.

Powyższe rozważania pozwalają dostrzec możliwość powstania nowej specjalizacji dla biegłych rewidentów, a nawet zupełnie nowego zawodu. Mogłaby powstać funkcjonująca – obok rewizji finansowej – rewizja narracyjna albo rozszerzona rewizja informacji liczbowych i narracyjnych. Możliwe do zastosowania (proponowane przez autorkę) nazwy to:

- rewizja sprawozdań narracyjnych,
- rewizja narracyjna,
- zewnętrzna weryfikacja sprawozdań narracyjnych,
- audyt sprawozdań narracyjnych,

- badanie sprawozdań narracyjnych,
- rewizja kompleksowa.

Zgodnie z definicją zaproponowaną przez Gabrusewicza (2010, s. 23) audyt to usystematyzowane, zorganizowane i profesjonalne badanie przeprowadzane przez niezależnych specjalistów zewnętrznych z dziedziny rachunkowości sprawozdań finansowych przedsiębiorstw i ksiąg rachunkowych, które były podstawą sporządzenia tych sprawozdań, razem z wydaniem odpowiedniej opinii z badania.

W nawiązaniu do powyższej definicji podjęto próbę zdefiniowania audytu sprawozdań narracyjnych. **Audyt sprawozdań narracyjnych jest to profesjonalne, usystematyzowane i zorganizowane badanie sprawozdań narracyjnych jednostek gospodarczych przeprowadzane przez niezależnych specjalistów zewnętrznych wraz z wydaniem opinii z badania.** Definicja mogłaby zostać uściślona o „specjalistów z dziedziny rachunkowości”, jeśli za odpowiednich do przeprowadzenia audytu sprawozdań narracyjnych uznać biegłych rewidentów, lub „zespół specjalistów”, jeżeli za odpowiednich uzna się interdyscyplinarną grupę ekspertów. Można by również uzupełnić zaproponowaną definicję o „badanie sprawozdań narracyjnych w powiązaniu z badaniem sprawozdania finansowego”.

Badanie sprawozdań finansowych opiera się na koncepcji racjonalnej pewności, która dopuszcza możliwość wydania opinii sprzecznej ze stanem faktycznym, a więc wiąże się z ryzykiem wystąpienia i niewykrycia istotnej nieprawidłowości, ryzykiem badania (nieodłącznym, kontroli oraz przeoczenia). W związku z występującym ryzykiem należy oszacować ryzyko badania przez biegłego rewidenta (Garstka, 2009, s. 51). Podobne podejście do występującego ryzyka oraz konieczności jego szacowania należałoby zastosować do badania sprawozdań narracyjnych.

Autorka dostrzega uzasadnioną potrzebę połączonego badania sprawozdań finansowych i sprawozdań narracyjnych z uwagi na to, że powinny one prezentować spójny obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostek. Należy zauważyć konieczność integracji standardów oraz metod badania sprawozdań narracyjnych i sprawozdań finansowych, co pozwoliłoby na zwiększenie wiarygodności całości informacji.

Wybór metody badania jest bardzo ważny, ponieważ decyduje o jego jakości (Marzec, 2002). Skoczek-Spychała (2010, s. 40) definiuje metodę badania jako sposób postępowania przyjęty przez biegłego rewidenta w celu otrzymania dostatecznej pewności co do wiarygodności sprawozdania finansowego, przy uwzględnieniu aspektów badania, jego etapów oraz zakresu.

Obowiązkowe badanie sprawozdań narracyjnych wymuszałoby również konieczność opracowania jednolitych metod badania i procedur stosowanych przez podmioty przeprowadzające badanie. Powinien zatem powstać system wytycznych i wymagań na wzór obecnie funkcjonujących, dotyczących obowiązkowego badania sprawozdań finansowych. Obecna dobrowolność w zakresie badania sprawozdań narracyjnych doprowadza do niejednorodności, problemów z porównywalnością

oraz rozmycia odpowiedzialności. Należałoby doprowadzić do tego, aby wyniki badania informacji przedstawionych w formie narracyjnej miały charakter wiążący. Wprowadzenie obowiązkowego badania sprawozdań narracyjnych zrodziłoby konieczność rozbudowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej oraz Krajowych Standardów Rewizji Finansowej o odpowiednie przepisy w tym zakresie lub wydania nowych odrębnych standardów.

W przypadku badania sprawozdania finansowego biegły rewident może wydać opinię bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami, negatywną lub odmówić wyrażenia opinii. Zdaniem autorki takie rodzaje opinii mogłyby zostać również zastosowane przy badaniu sprawozdań narracyjnych. Sprawozdanie z badania sprawozdań narracyjnych powinno zawierać wyjaśnienie zakresu badania, zastosowanych metod, charakterystykę zespołu audytującego.

W ramach rozważań na temat zewnętrznej weryfikacji sprawozdań narracyjnych postawiono wiele pytań, wskazano wiele możliwych rozwiązań oraz zwrócono uwagę na liczne istotne aspekty tej kwestii. Na zakończenie warto zauważyć, że przy wyborach dotyczących badania sprawozdawczości narracyjnej należy wziąć pod uwagę przede wszystkim:

- szczegółowość badania,
- skuteczność metod badania,
- dobro interesariuszy, którzy korzystają z informacji,
- koszty badania.

Obecnie obserwuje się, szczególnie w praktyce gospodarczej, marginalizację i niedoceniając na przykład sporządzania sprawozdania z działalności. Wprowadzenie obowiązku badania sprawozdań narracyjnych spowodowałoby, że nie mogłyby być one już marginalizowane przez jednostki gospodarcze.

Weryfikacja sprawozdań narracyjnych jest znacznie trudniejsza od weryfikacji pozostałych elementów sprawozdawczości jednostek gospodarczych. Jako przyczyny wysokiego stopnia trudności badania można wskazać:

- brak ustandaryzowanych procedur badania,
- niedobór metod badawczych,
- interdyscyplinarny charakter – konieczna jest wiedza na przykład z zakresu lingwistyki, psychologii,
- brak jednolitej formy i zakresu informacji w sprawozdaniach narracyjnych,
- duża liczba różnorodnych sprawozdań narracyjnych.

Z uwagi na rosnące znaczenie informacji przekazywanych przez jednostki gospodarcze w formie narracyjnej ich weryfikacja staje się istotnym wymaganiem i zarazem wyzwaniem. Zdaniem autorki powinien zostać uregulowany prawnie i wprowadzony obowiązek badania sprawozdań narracyjnych. Niezbędna jest zewnętrzna weryfikacja ujawnień narracyjnych.

3.4. Sposoby badania narracji w sprawozdawczości

Wzrost roli narracji w rachunkowości stawia przed nauką wyzwania w postaci konieczności określenia przedmiotu badań (co powinno podlegać badaniu?) oraz metodologii (w jaki sposób badać?). Rozważania na temat przedmiotu, w rozumieniu rodzajów sprawozdawczych form narracyjnych, zostały przedstawione w podrozdziale dotyczącym zewnętrznej weryfikacji sprawozdań narracyjnych. Pozostaje natomiast kwestia metod badania narracji występującej w rachunkowości. Niedobór metod badawczych był już wielokrotnie podkreślany, w związku z tym należy poszukiwać rozwiązań, które są adresowane do języka i różnego rodzaju tekstów, a mogłyby zostać wykorzystane w rachunkowości.

Na początku należy rozważyć, co może podlegać analizie w badaniu narracji w rachunkowości. Do celów poznawczych analizy tekstów sprawozdań można zaliczyć:

- objętość,
- strukturę,
- tematykę,
- ton wypowiedzi,
- podobieństwa i różnice pomiędzy sprawozdaniami za różne okresy,
- porównanie sprawozdań różnych jednostek,
- czytelność,
- styl językowy,
- poprawność językową,
- aspekty graficzne,
- zakres ujawnień,
- formę ujawnień,
- przyczyny publikacji.

Cele poznawcze analizy sprawozdań narracyjnych są różnorodne, ponieważ dotyczą zarówno ich zawartości, poprawności merytorycznej, aspektów językowych jak i wizualnych. Przedmiot analizy będzie warunkować wybierane sposoby badania.

Badanie narracji może odbywać się na różnych poziomach. Analizie mogą być poddawane pojedyncze słowa, zdania lub całe teksty (Masztalerz, 2018c, s. 117). Analiza wyrazów może obejmować na przykład słowa kluczowe, poziom trudności, częstotliwość występowania lub długość. Badanie ukierunkowane na zdania dotyczy na przykład ich długości, czytelności, tematyki, składni. Natomiast analiza tekstu jako całości może polegać między innymi na sprawdzaniu zrozumiałości, rozważaniu struktury lub tonu.

Problematyka badań nad narracjami zależy od przyjętego przez badacza paradygmatu (Masztalerz, 2018c, s. 117). Badacze działający w pozytywistycznym paradygmacie głównego nurtu interesują się przede wszystkim faktami obiektywnymi, takimi jak struktura formalna i merytoryczna tekstów, zakres ujawnień, czytelność

i zrozumiałość tekstu. Natomiast badacze reprezentujący paradygmaty alternatywne koncentrują się na takich zagadnieniach, jak subiektywna konstrukcja znaczeń przez narracje i język – w paradygmacie interpretacyjnym oraz odkrywanie form „fałszywej świadomości” – w paradygmacie krytycznym. Beattie (2014) sugeruje potrzebę prowadzenia badań nad narracjami w rachunkowości w obrębie paradygmatów alternatywnych, tj. interpretacyjnego i krytycznego.

Jakościowy charakter narracji nie wyklucza stosowania do badań metod ilościowych (Masztalerz, 2018c, s. 118). Beattie (2014) wyróżnia dwie tradycje badawcze narracji: amerykańską i europejską.

Pierwsza z nich mieści się w pozytywistycznym paradygmacie głównego nurtu i powstała w Stanach Zjednoczonych. Koncentruje się na badaniu ujawnień (*disclosure*). Zgodnie z tą tradycją stosowane są metody ilościowe. Tekst jest traktowany jako „worek słów” (*bag of words*), a nie jako całość. Słowa te podlegają analizie. W badaniach prowadzonych zgodnie z tą tradycją nie są poruszane zagadnienia związane z semantyką i syntaktyką.

Druga tradycja badawcza funkcjonuje w ramach paradygmatów alternatywnych, tj. interpretacyjnego i krytycznego, i pochodzi z Europy. W jej ramach są stosowane metody ilościowe i metody jakościowe. Teksty podlegają badaniu w szerokim kontekście społecznym oraz kulturowym.

Podstawową metodą badawczą narracji jest analiza treści (*content analysis*). W odniesieniu do badań narracji w sprawozdawczości można stwierdzić, że analiza treści pozwala zbadać, co i w jaki sposób jest raportowane.

W analizie treści badaniu podlegają jednostki zapisu, do których należą: słowa, wyrażenia, temat, rola, osoba, charakterystyka, pozycja, przedmiot (Zieliński, 2012, s. 52)¹⁹. Badanie jednostki jest odnoszone do kontekstu, tzn. całości tekstu. Odpowiedzi na pytania dotyczące przedmiotu, jego cech oraz sposobu opisu są przyjmowane jako kategorie badania. Analiza treści pozwala między innymi na porównywanie tekstów wytworzonych w różnym czasie przez danego autora (w odniesieniu do sprawozdawczości: sprawozdania danej jednostki za różne okresy sprawozdawcze), pochodzące z różnych źródeł (w odwołaniu do sprawozdawczości: z różnych jednostek raportujących). Tradycyjna analiza treści znalazła szerokie zastosowanie w naukach społecznych. Analiza treści może być przeprowadzana metodą tradycyjną przez badacza albo przy wykorzystaniu specjalnych programów przystosowanych do takiego badania.

Przeprowadzając analizę treści, można skorzystać z obróbki ilościowej i zastosować analizę frekwencyjności (Czakon, 2016, s. 132). Analiza frekwencyjności polega na określeniu częstotliwości bezwzględnej oraz częstotliwości względnej badanej cechy. Obiektami badanymi pod względem częstotliwości mogą być słowa kluczowe.

¹⁹ Badania jakościowe z wykorzystaniem między innymi analizy treści słownych i obrazowych w celu zbadania i opisanie skali sfeminizowania księgowości w Polsce, jej przyczyn i skutków oraz towarzyszących jej zjawisk przeprowadził Kabalski (2021).

Rodzajem analizy treści jest ilościowa analiza treści polegająca na dzieleniu komunikatu na prostsze elementy stanowiące jednostki analizy, a następnie przydzielaniu ich do wyróżnionych kategorii (Kowalik i Baranowska-Prokop, 2013, s. 48). Na wstępnym etapie powinna zostać przeprowadzona procedura kodowania. Kod stanowi oznaczenie przypisane jednostkom tekstu. Jednostkami mogą być pojedyncze zdania, wypowiedzi lub ciągi wypowiedzi. Ilościowa analiza treści pozwala przekształcić tekst w liczby.

Rodzajem analizy treści jest tematyczna analiza treści (*thematic content analysis*). Ten przykład analizy treści został zastosowany na przykład przez Mućkę (2008) do badania struktury tematycznej sprawozdań z działalności publikowanych przez polskie spółki. Stosuje się ją również w badaniach nad sprawozdawczością w zakresie CSR, na przykład w celu identyfikacji występowania określonej tematyki.

Beattie i in. (2004) opracowali metodologię analizy i oceny narracji w rachunkowości. Przygotowali czterowymiarowy model tematycznej analizy treści. Model ten może być stosowany do badania ujawnień prezentowanych za pomocą narracji w raportach rocznych spółek. Analiza ta odbywa się za pomocą kodowania i dotyczy następujących czterech wymiarów:

- a) orientacja czasowa (*time orienting*) – jednostka tekstu zorientowana na przeszłość lub przyszłość, lub niesprecyzowana czasowo,
- b) dane finansowe i dane niefinansowe (*financial and non-financial*) – czy jednostka tekstu dostarcza dane finansowe czy niefinansowe,
- c) informacje ilościowe i nieilościowe (*quantitative and non-quantitative*) – czy jednostka tekstu dostarcza informacje ilościowe czy nieilościowe,
- d) tematyka (*topic*) – jednostka tekstu jest kwalifikowana do odpowiedniej kategorii tematycznej.

Po zakodowaniu jednostki tekstu może zostać przedstawiony profil ujawnień (*disclosure profile*), który prezentuje zastosowany sposób raportowania narracyjnego.

Analiza dyskursu (*discourse analysis*) jest wyjaśniana jako badanie sposobów wykorzystywania języka w pewnych kontekstach, na przykład metod konstruowania konkretnych tożsamości, wiedzy, praktyk czy znaczeń poprzez opisywanie czegoś w określony sposób (Flick, 2012, s. 189)²⁰. Badacze analizujący dyskurs wykazują zainteresowanie tym, w jaki sposób język jest stosowany w różnych kontekstach (Rapley, 2013, s. 227). Może się to sprowadzać do zajmowania się językiem używanym w określonych rodzajach interakcji lub językiem charakterystycznym dla danych tekstów. W odniesieniu do sprawozdawczości można by wskazać zainteresowanie językiem właściwym dla danej narracyjnej formy sprawozdawczej.

Jedną z odmian analizy dyskursu jest krytyczna analiza dyskursu (*critical discourse analysis*). Van Dijk (2001, s. 12), jeden z czołowych badaczy posługujących się metodą krytycznej analizy dyskursu, jako przedmiot jej badań uznaje wypowiedź oraz tekst

²⁰ Na temat dyskursu pisali między innymi Duszak i Fairclough (2008) oraz Synowiec (2013).

w kontekście. Stanowisko to podzielają polscy badacze, na przykład Duszak (1998, s. 7). W kontekście tych definicji można stwierdzić, że dyskurs w naukach społecznych jest rozumiany jako przeprowadzanie badań nad językiem w kontekście społecznym, a refleksja nad dyskursem wiąże się ze skierowaniem analizy na pozajęzykowe treści komunikatu mające wpływ na jego znaczenie (Synowiec, 2013, s. 388).

Analiza dyskursu wiąże tekst z odpowiednimi kontekstami. Według Duszak i Fairclough (2008, s. 15) krytyczna analiza dyskursu to analiza procesów społecznych, która koncentruje się przede wszystkim na ich wymiarach semiotycznych.

Van Dijk (2001, s. 10) proponuje przeprowadzanie dwutorowej analizy: na poziomie formalnym i semantycznym. Na poziomie organizacji formalnej tekstu należy przeanalizować środki graficzne, tzn. kolor i krój czcionki, podkreślenia, rysunki. Natomiast na poziomie warstwy semantycznej ważne jest znaczenie poszczególnych elementów tekstu, jak również jego globalnego znaczenia.

Kolejną metodą badania narracji jest drążenie (eksploracja) tekstu (*text mining*) będące wydobywaniem wiedzy z wiadomości znajdujących się w dokumentach (Dyczkowski, 2016, s. 59). Składa się na nie przetwarzanie tekstu, tj. kategoryzacja, oraz wydobywanie pojęć i informacji, analiza i wizualizacja wyników (Feldman i Sanger, 2007, s. 1). *Text mining* może polegać na poszukiwaniu kluczowych fraz oraz zdań, które następnie podlegają zakodowaniu jako zmienne numeryczne. W dalszej kolejności są stosowane metody statystyki oraz eksploracji danych w celu wykazania zależności pomiędzy zmiennymi.

Zdaniem Beattie i in. (2004) metody analizy ujawnień narracyjnych można podzielić na:

- subiektywne – oparte na ankietach oceny sprawozdań,
- semiobiektywne – zawierające elementy obiektywizujące ocenę sprawozdań.

Należy zwrócić uwagę, że nie zostały wyróżnione metody obiektywne. Może to wskazywać na trudność przeprowadzenia obiektywnej analizy narracji. Obiektywizacja może następować poprzez stosowanie różnego rodzaju indeksów, na przykład indeksów czytelności, oraz wykorzystywanie programów komputerowych przystosowanych do analizy tekstu.

Badanie czytelności tekstu polega na ocenie stopnia trudności w odbiorze przez czytelników (Mućko, 2018, s. 162). Do określania stopnia trudności tekstów służą wskaźniki czytelności nazywane również indeksami lub formułami.

Jednym z częściej stosowanych jest wskaźnik (indeks) mglistości tekstu (*fog index*, wskaźnik FOG), który został opracowany w 1952 roku przez Gunninga (Gunning, 1952). Przyjęto w nim założenie, że zrozumienie krótkich zdań i wyrazów jest łatwiejsze niż długich. Wartość wskaźnika FOG to liczba, która oznacza liczbę lat wymaganej formalnej edukacji, aby w łatwy sposób móc zrozumieć tekst (Butler i Keşelç, 2009, s. 42). Indeks mglistości został opracowany pierwotnie dla tekstów w języku angielskim, dla których oblicza się go następującym wzorem:

$$FOG = 0,4 \left\{ \left(\frac{\text{liczba słów}}{\text{liczba zdań}} \right) + 100 \left(\frac{\text{liczba słów składających się z co najmniej trzech sylab}}{\text{liczba słów}} \right) \right\} \quad (1)$$

Zastosowanie wskaźnika mglistości jest możliwe również dla tekstów w języku polskim (Łopacińska i Wnuk, 2014, s. 44). Stosując indeks FOG, należy rozważyć, jakie słowa powinny być uznawane za trudne w danym języku. W języku polskim przyjmuje się za słowa trudne, tzn. dłuższe niż przeciętnie, takie, które składają się z co najmniej czterech sylab. Takie stanowisko prezentuje wielu polskich językoznawców, w tym Walery Pisarek, pierwszy przewodniczący Rady Języka Polskiego (Stalmach, 2015). Dla tekstów w języku polskim stosuje się następujący wzór wskaźnika mglistości:

$$FOG = 0,4 \left\{ \left(\frac{\text{liczba słów}}{\text{liczba zdań}} \right) + 100 \left(\frac{\text{liczba słów składających się z więcej niż trzech sylab}}{\text{liczba słów}} \right) \right\} \quad (2)$$

Inaczej można zapisać ten wzór jako:

$$T = 0,4 \times (Tw + Ts) \quad (3)$$

Tw – średnia liczba wyrazów w zdaniu,

Ts – procent wyrazów trudnych (tzn. mających cztery sylaby lub więcej).

Wskaźnik mglistości FOG interpretuje się w ten sposób, że wzrost jego wartości oznacza tekst trudniejszy w rozumieniu (rośnie mglistość). W tabeli 3.3 przedstawiono sposób interpretacji indeksu FOG. Poszczególnym wartościom wskaźnika zostało przypisane wykształcenie, jakie powinien posiadać odbiorca tekstu, aby był on dla niego zrozumiały.

Tabela 3.3. Interpretacja wskaźnika mglistości FOG

Wartość FOG	Wykształcenie, na poziomie którego tekst jest przystępny
1–6	Szkoła podstawowa
7–9	Gimnazjum
10–12	Szkoła średnia
13–15	Studia licencjackie
16–17	Studia magisterskie
18–21	Studia doktoranckie
22 i więcej	Doktorat

Źródło: na podstawie (www4).

Wskaźnik FOG był wykorzystywany do badania czytelności narracji w sprawozdawczości między innymi w takich badaniach, jak Courtis (1986), Demaline (2020), Li (2006).

Prekursorem polskich badań nad zrozumiałością tekstu był Pisarek (Czerepowicka, 2016, s. 6). Opracował on pod koniec lat 60. XX wieku następujący wzór

mający zastosowanie do obliczania stopnia trudności tekstów w języku polskim (Pisarek, 1969, s. 44):

$$T = \frac{\sqrt{T_s^2 + T_w^2}}{2} \quad (4)$$

T – stopień trudności tekstu,

T_s – wskaźnik trudności składni (średnia liczba wyrazów w zdaniu),

T_w – wskaźnik trudności słowa (procent wyrazów trudnych, tzn. składających się z co najmniej czterech sylab).

Podobnie jak w przypadku wskaźnika mglistości również wskaźnik Pisarka interpretuje się w ten sposób, że im wyższa jego wartość, tym tekst uznaje się za trudniejszy do zrozumienia. W tabeli 3.4 zaprezentowano wartości wskaźniki Pisarka oraz odpowiadające im stopnie trudności tekstu.

Tabela 3.4. Interpretacja wskaźnika Pisarka

Wartość wskaźnika	Stopień trudności tekstu
4–7	bardzo łatwy
7,1–10	łatwy
10,1–13	średni
13,1–16	trudny
16,1–20	bardzo trudny

Źródło: na podstawie (Pisarek, 1969, s. 45).

W badaniu sprawozdań narracyjnych można wykorzystywać wiele metod przeznaczonych do badania narracji. Niektóre z nich były już z powodzeniem stosowane w badaniach nad narracjami w sprawozdawczości. Analiza treści narracyjnych form sprawozdawczych może być przeprowadzana w kontekście zarządzania wrażeniem lub wprost ukierunkowana na wykrywanie zarządzania wrażeniem. W takim przypadku konieczne jest poszukiwanie i korzystanie z metod ukierunkowanych na *impression management*, ale pomocne może być także posługiwanie się omówionymi sposobami badania narracji.

3.5. Metody wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych

W badaniach nad zarządzaniem wrażeniem wykorzystywane są różne metody badawcze. W literaturze wskazywane są również rozmaite metody wykrywania zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach narracyjnych. Wielu badaczy skupia się

w badaniach na analizie wybranej strategii zarządzania wrażeniem w konkretnej narracyjnej formie sprawozdawczej.

Metody wykrywania zarządzania wrażeniem można podzielić ze względu na sposób zarządzania wrażeniem, który ma zostać wykryty. Zestawienie najczęściej stosowanych i wykazywanych w literaturze metod w podziale na wskazane kryterium przedstawia tabela 3.5.

W tabeli 3.5 wykorzystano podział sposobów zarządzania wrażeniem zaproponowany przez Brennan i Merkl-Davies (2013), który został omówiony w rozdziale drugim niniejszej monografii.

Tabela 3.5. Metody wykrywania zarządzania wrażeniem

Sposób zarządzania wrażeniem podlegający badaniu	Metody wykrywania zarządzania wrażeniem
Manipulacja syntaktyczna	indeksy czytelności
Manipulacja retoryczna	analiza stosowanej retoryki, na przykład strona bierna, eufemizmy
Manipulacja tematyczna	kodowanie pozytywnych i negatywnych słów
Manipulacja wizualna	analiza stosowanych rodzajów i kolorów czcionki, rodzajów i skali wykresów
Atrybucja dokonań	kodowanie przyczyn wewnętrznych i zewnętrznych
Selektywność	analiza sposobu uporządkowania informacji, wyboru omawianego poziomu zysku, wskaźników
Porównanie dokonań	analiza wyboru porównywanych okresów

Źródło: na podstawie (Masztalerz, 2016a; Merkl-Davies i Brennan, 2011).

W analizie stopnia czytelności i zrozumiałości narracyjnych form sprawozdawczych stosowane są indeksy czytelności, w szczególności indeks FOG oraz indeks Flescha, które mogą być wykorzystywane do badania różnego rodzaju narracji i znalazły zastosowanie również w badaniach nad sprawozdawczością narracyjną w kontekście zarządzania wrażeniem. Badania nad czytelnością polegają ogólnie na ocenie stopnia trudności odbioru tekstu przez czytelników. Wskaźnik FOG wykorzystywał między innymi Demaline (2020) do badania czytelności raportu rocznego. Wskaźnik Flescha zastosowali Moreno i Casasola (2016) w celu zbadania czytelności narracji księgowych w języku hiszpańskim. Ich analiza dotyczyła zmian czytelności listów prezesa na przestrzeni lat. Kolejnym przykładem jest badanie, które przeprowadzili Barkemeyer i in. (2014) w celu dokonania oceny stopnia czytelności oświadczeń dyrektorów w raportach dotyczących zrównoważonego

rozwoju. Wskaźnikami czytelności oraz wskaźnikami zrozumiałości zajmowali się także następujący badacze: Courtis i Hassan (2002), Jones i Smith (2014), Li (2006), Rutherford (2003) oraz Weissenberger i Holthoff (2013).

W wykrywaniu przejawów manipulacji retorycznej pomocne mogą być metody właściwe dla lingwistyki. W badaniach nad retorycznym zarządzaniem wrażeniem przeprowadzane są między innymi takie analizy, jak analiza siły przekonywania, wykorzystywania konstrukcji w stronie czynnej i biernej, stosowania eufemizmów, doboru słów otwierających zdania i akapity, związków pomiędzy pierwszym i ostatnim akapitem fragmentu raportu, na przykład rozdziału. Badanie zarządzania wrażeniem w kierunku manipulacji retorycznej nie skupia się na tym, „co mówią firmy”, ale raczej na tym, „jak to mówią” (Pennebaker i in., 2003, s. 571). Badania mogą się koncentrować na wyborach językowych, tzn. na przykład na złożoności tekstu, poziomie pasywności czy użyciu zaimków osobowych.

Yan i in. (2019) mierzyli retoryczne zarządzanie wrażeniem w listach prezesa zarządu na podstawie cech stylu językowego. Wykorzystywali analizę czynnikową miar stylu językowego i identyfikowali wzorce współwystępowania cech stylu. Zdaniem tych autorów analiza czynnikowa jest właściwą metodą badania wzorców zachowań, na które ma wpływ współwystępowanie cech stylu. W celu identyfikowania i mierzenia stylu językowego listów prezesa używali zautomatyzowanego programu do analizy tekstu Linguistic Inquiry and Word Count (LIWC).

Cen i Cai (2013) w swoim badaniu analizowali treść i styl językowy w listach do akcjonariuszy dołączonych do raportów rocznych przedsiębiorstw najbardziej i najmniej rentownych w dwóch latach. Różnice w stylu komunikowania w obu grupach mogły wskazywać na potencjalne zarządzanie wrażeniem. W przeciwnej sytuacji, czyli w przypadku podobnych prezentacji, uznawano, że zarządzanie wrażeniem nie występuje.

Aerts i Yan (2017) badali retoryczne zarządzanie wrażeniem w listach do udziałowców przy użyciu właściwości stylu językowego narracji. Natomiast Thomas (1997), stosując metodę analizy, badał konstrukcje pasywne, sposoby rozpoczynania zdań, relacje pomiędzy pierwszym a ostatnim akapitem oraz eufemizmy.

W wykrywaniu manipulacji tematycznej wykorzystywane są metody oparte na kodowaniu. Analiza tematyczna może polegać na kodowaniu pozytywnych lub negatywnych słów kluczowych, zdań, wartości liczbowych. Kodowanie może być związane z tonem wypowiedzi. Analiza tematyczna może polegać również na badaniu tekstów pod kątem tematów lub tonów ekspresji (Brennan i in., 2009, s. 804).

Stosowanie manipulacji tematycznej wykrywali w badanych przez siebie tekstach za pomocą analizy tonu oraz występowania słów pozytywnych i negatywnych między innymi Smith i Taffler (2000), Clatworthy i Jones (2003) oraz Henry (2008). Dla przykładu analiza częstotliwości występowania słów kluczowych wykorzystana przez Clatworthy’ego i Jonesa (2003) obejmowała zakodowanie, ile razy dane słowo kluczowe pojawiło się w tekście. Słowa były klasyfikowane jako pozytywne

lub negatywne w zależności od ich konotacji z wynikami przedsiębiorstwa. Przy określaniu słów kluczowych uwzględniano kontekst.

García-Sánchez i in. (2019) badali wpływ kobiet dyrektorek na jakość ujawnień na temat zrównoważonego rozwoju poprzez zbadanie strategii zarządzania wrażeniem w odniesieniu do ram GRI: poziomu równowagi, zwiezłości, jasności, porównywalności i wiarygodności. Poziom równowagi mierzyli za pomocą tonu. Do mierzenia tonu wykorzystali wskaźnik, który oddaje poziom optymizmu i pesymizmu w tekście. Zastosowali do tego celu listę słów optymistycznych i pesymistycznych Loughrana i McDonalda (2011) opracowaną specjalnie do analizy tekstu biznesowego. Liczbę pozytywnych i negatywnych słów w poszczególnych raportach obliczali za pomocą programu Simple Concordance Program.

Badanie strategii określanej jako manipulacja tematyczna, a w szczególności zastosowania pozytywnego tonu w ujawnieniach na temat modelu biznesu w raportach zintegrowanych, przeprowadzili także Melloni i in. (2016). Wyróżnieniu i zakodowaniu podlegało każde zdanie w sekcji raportu dotyczącej modelu biznesu lub bardziej szczegółowo każde oświadczenie, w przypadku gdy zdanie zawierało więcej niż jedno stwierdzenie. Schemat kodowania obejmował atrybuty językowe, tj. ton, rodzaj i czas, oraz treść, tj. temat ujawnień dotyczących modelu biznesu. W odniesieniu do tonu ujawnień zostały wyróżnione ton pozytywny i negatywny. Według kategorii rodzaju każda informacja była kodowana jako ilościowa lub jakościowa. Ze względu na orientację czasową informacje dzielono na przeszłe lub obecne. Następnie każdą jednostkę tekstową dzielono na dwie kategorie tematyczne: jedna obejmowała dane wejściowe, działania biznesowe i produkty, a druga zawierała wyniki.

W celu zmierzenia tonu raportów rocznych Schleicher i Walker (2010) zastosowali technikę ręcznej analizy treści. Na podstawie pozytywnych, neutralnych i negatywnych stwierdzeń opracowali ogólną miarę tonu. Przeanalizowali częstotliwość pozytywnych i negatywnych wypowiedzi w raportach przedsiębiorstw, które zanotowały duże zmiany marży ze sprzedaży oraz zysku operacyjnego w ujęciu rok do roku.

W celu wykrywania stosowania manipulacji wizualnej wykorzystywane są metody jakościowe, do których zalicza się analizę czcionek, kolorów, uwypukleń tekstu, rozmieszczenia tekstu i grafiki, a także metody ilościowe, wśród których wyróżnia się analizę skal wykresów. W ramach analizy prezentacji wizualnej może zostać przeprowadzone również na przykład kodowanie pozycjonowania elementów graficznych w zależności od tego, czy są mniej lub bardziej wyróżnione, analiza liczebności powtórzeń i wzmocnień.

Wykrywanie atrybucji dokonań sprowadza się z jednej strony do kodowania wykazywanych w tekście przyczyn wewnętrznych i zewnętrznych. Z drugiej strony polega na kodowaniu przypisywania odpowiedzialności za pozytywne i negatywne wyniki działalności jednostki. W ramach badania obecnej w sprawozdaniu atrybucji dokonań przeprowadza się analizę wyjaśnień osiągniętych wyników oraz innych osiągnięć. W badaniu atrybucji można wyróżnić kilka wymiarów (Aerts i Tarca,

2010; Hadro i Pauka, 2018, s. 97–98). Po pierwsze rodzaj efektów: pozytywny, negatywny lub mieszany wpływ na sytuację finansową jednostki. Po drugie miejsce powstania efektów: wewnątrz jednostki (charakter wewnętrzny) czy zewnątrz (charakter zewnętrzny). Po trzecie kierunek efektów: wzrost czy spadek.

Keusch i in. (2012) w swoim badaniu analizowali, w jaki sposób kierownictwo wyjaśnia wyniki jednostki w sytuacji kryzysowej, i porównywali to z zachowaniem wyjaśniającym w sytuacji niekryzysowej. Poszczególne rodzaje atrybucji były mierzone w kategoriach bezwzględnych i względnych. Miara bezwzględna odpowiadała liczbie atrybucji. Natomiast miara względna określała intensywność zastosowania danego rodzaju atrybucji. Liczba odniesień do działań wewnętrznych oraz liczba odniesień do środowiska zewnętrznego były porównywane pomiędzy rokiem kryzysowym i niekryzysowym.

Analizę wyjaśnień wydajności (*analysis of performance explanations*) stosowali między innymi Aerts (1994) oraz Hooghiemstra (2001). Baginski, Hassell i Hillison (2000) oraz Baginski, Hassell i Kimbrough (2004) ręcznie kodowali wykazywane w tekstach przyczyny wewnętrzne i zewnętrzne.

Wykrywanie sposobu zarządzania wrażeniem określanego jako selektywność może polegać na analizie sposobu uporządkowania informacji, analizie wyboru omawianego poziomu zysku czy wybranych do zaprezentowania wskaźników. Ponieważ selekcja wiąże się z wykazywaniem jednych informacji, a pomijaniem innych, przy badaniu selektywności należałoby zwrócić uwagę na informacje przedstawione w innych niż badane formach sprawozdawczych, na przykład w sprawozdaniu finansowym. Pomocne może być również porównywanie sprawozdań narracyjnych za różne okresy sprawozdawcze. Przykładem badań nad selektywnością mogą być badania przeprowadzone przez Beattie i Jonesa (2000), które dotyczyły zarządzania wrażeniem przy użyciu wykresów w porównawczym kontekście międzynarodowym. Dzięki przeprowadzonym analizom znaleziono pewne dowody na selektywność w stosowaniu wykresów.

Badanie zarządzania wrażeniem za pomocą porównywania dokonań może polegać na analizie wyboru okresów porównawczych (lat, kwartałów) lub wielkości porównawczych. Porównywanie dokonań przedstawiane w sprawozdaniach narracyjnych może być określane jako pozytywne, neutralne lub negatywne. Podobnie jak w przypadku selektywności niezwykle pomocne, a nawet konieczne, może być analizowanie informacji ze sprawozdań finansowych.

Badacze zajmujący się zarządzaniem wrażeniem podejmują próby opracowywania kompleksowych metod analizowania zarządzania wrażeniem. Przykładem jest syntetyczny wskaźnik zarządzania wrażeniem (*composite impression management score*) opracowany przez Brennan i in. (2009). Wskaźnik ten został przygotowany na podstawie wyników analizy komunikatów prasowych spółek o publikacji raportów rocznych. We wskazanym wskaźniku analizie są poddawane cztery obszary zarządzania wrażeniem: manipulacja tematyczna, selektywność, manipulacja wizualna

i porównywanie dokonań. Analiza tematyczna powinna zostać przeprowadzona za pomocą kodowania kluczowych słów, zdań oraz wartości liczbowych jako pozytywne lub negatywne. Analiza selektywności polega na obliczeniu wskaźnika zysku na akcję i zakodowaniu go jako wysoki, średni lub niski. Analiza prezentacji wizualnej ma postać kodowania pozycjonowania elementów graficznych w zależności od tego, czy są mniej lub bardziej wyróżnione, oraz analizy liczebności powtórzeń i wzmocnień. Natomiast porównanie dokonań następuje poprzez określenie porównań dokonań jako pozytywne, neutralne lub negatywne. Wynikiem uzyskanym w poszczególnych czterech obszarach zarządzania wrażeniem są nadane wagi, które następnie umożliwiają kalkulację syntetycznego wskaźnika zarządzania wrażeniem. Wartość wskaźnika wskazuje, czy w zbadanym komunikacie zostały zastosowane techniki zarządzania wrażeniem. Informuje, czy przebadany tekst jest: neutralny – nie zastosowano w nim technik zarządzania wrażeniem, pozytywnie naznaczony technikami kształtowania obrazu jednostki – w celu przedstawienia lepszego obrazu czy negatywnie – w celu przedstawienia gorszego obrazu.

García Osmá i Guillamon-Saorin (2011) zdefiniowały zagregowaną miarę zarządzania (TotGov). Wykorzystywali wynik tej miary do podziału podmiotów na te o silnym i słabym zarządzaniu. Celem prowadzonych przez nich badań było zbadanie związku między ładem korporacyjnym a zarządzaniem wrażeniem w rocznych komunikatach prasowych dotyczących wyników.

Badanie zarządzania wrażeniem nie może być w pełni obiektywne. Sposobem dążenia do jego zobiektywizowania są indeksy mające na celu zagregowanie różnych aspektów narracji o znaczeniu dla oceny zarządzania wrażeniem. Generalnie w indeksach przypisuje się wartości liczbowe do danych aspektów oceny. Możliwymi skalami ocen w indeksach są na przykład (Mućko, 2018, s. 159):

- zero-jedynkowa – nadawanie punktu w przypadku wystąpienia danego rodzaju informacji albo brak punktów w sytuacji niewystąpienia takiej informacji,
- porządkowa – w zależności od stopnia występowania danych informacji,
- zapisana w złożonym algorytmie.

Beattie (2014, s. 114), reprezentując indeksowe podejście do tekstu, podobnie wyróżnia mierzenie pozycji w sposób binarny (obecność lub nieobecność) oraz miarę porządkową.

Brennan i in. (2018, s. 818–819) uważają, że zarządzanie wrażeniem powinno być mierzone w sposób holistyczny, a nie tylko za pomocą jednej miary. W analizie zarządzania wrażeniem i przy ocenie jego pomiaru należy stosować miary holistyczne, ponieważ jednostki stosują wiele różnych strategii równocześnie (Hadro i Pauka, 2018, s. 100).

W badaniach nad zarządzaniem wrażeniem bywa wykorzystywana analiza komputerowa. Służy ona głównie do zbierania danych dotyczących na przykład częstotliwości występowania słów. Jednym z przykładowych badań, w których wykorzystano

program komputerowy do analizy tekstów narracyjnych form sprawozdawczych, jest badanie przeprowadzone przez Craiga i Brennan (2012). W tym przypadku oprogramowanie DICTION 5.0 zostało użyte do przeanalizowania treści listów prezesów przedsiębiorstw o dobrej reputacji i przedsiębiorstw o niskiej reputacji. W innym badaniu Merkl-Davies i in. (2011) używali Linguistic Inquiry and Word Count (LIWC), zautomatyzowanego programu służącego do analizy tekstu opracowanego przez psychologów dla celów analizy stylu językowego.

Merkl-Davies i in. (2011) wykorzystali do wykrywania zarządzania wrażeniem w oświadczeniach prezesów spółek notowanych na giełdzie w Wielkiej Brytanii metodę, która została zapoczątkowana badaniami psychologicznymi. W przeciwieństwie do większości badań, które koncentrują się na określonych strategiach zarządzania wrażeniem, wskazani badacze skupili się na wskaźnikach językowych procesów psychologicznych zachodzących w kierowaniu zapytań przez menedżerów do akcjonariuszy i interesariuszy oceniających wydajność organizacji i zarządzania. Wybrana metoda analizy opierała się na założeniu, że język można analizować, licząc występowanie pewnych słów i kategorii słów, które oddają sposób wyrażania treści. Zastosowane podejście do analizy treści opierało się na lingwistycznych wskaźnikach autoprezentacji w postaci następujących kategorii wyrazowych: liczba słów, zaimki w pierwszej osobie, zaimki w trzeciej osobie, słowa pozytywnych emocji, słowa negatywnych emocji, słowa związane z osiągnięciami.

Sandberg i Holmlund (2015) w swoich badaniach posłużyli się analizą szablonu. Analiza ta charakteryzuje się konstrukcją szablonu, który strukturyzuje szereg kodów, uwzględniając relacje między nimi najczęściej w wielopoziomowej hierarchii. Badanie to pozwoliło na zidentyfikowanie różnych taktyk zarządzania wrażeniem stosowanych w raportach dotyczących zrównoważonego rozwoju w celu stworzenia wrażenia podmiotów zrównoważonych.

Polscy badacze Hadro i in. (2017) zastosowali w swoich badaniach protokoły ręcznego kodowania w celu zidentyfikowania technik zarządzania wrażeniem zastosowanych w listach do akcjonariuszy, takich jak ton, przypisywanie wyników kierownictwu jednostki raportującej lub czynnikom zewnętrznym, typ narratora oraz struktura treści. Do badania czytelności zostały wykorzystane metody wspomagane komputerowo. Po zidentyfikowaniu technik zarządzania wrażeniem została przeprowadzona analiza skupień w celu określenia współwystępowania tych technik.

Sydserrf i Weetman (1999) opracowali własną metodę analizy lingwistycznej. Na podstawie teorii językoznawczych wyodrębnili sześć obszarów oceny partii tekstu:

- koncentracja na temacie,
- powiązanie z innymi informacjami w tekście,
- związek sąsiadujących informacji,
- spójność sekwencji informacji,
- zmiana tematu,
- szczegółowość informacji.

Trudno jest jednoznacznie odnieść wskazane obszary oceny tekstu do zarządzania wrażeniem. Z jednej strony koncentracja na temacie może oznaczać chęć zwrócenia szczególnej uwagi czytelnika na jedno zagadnienie, pozytywne z punktu widzenia jednostki, przy jednoczesnym unikaniu tematów mniej wygodnych. Taki sposób oceny koncentracji na danym temacie oznaczałby stosowanie strategii zarządzania wrażeniem. Z drugiej jednak strony skupienie się na omawianym w danym fragmencie tekstu temacie, bez niepotrzebnego odbiegania do innych wątków, jest zjawiskiem pozytywnym. Sprzyja bowiem zrozumiałości tekstu przez odbiorców i może świadczyć nawet o braku unikania tematów negatywnych.

Powiązanie z innymi informacjami zawartymi w tekście może również wpływać na zwiększenie zrozumiałości. Może wystąpić jednak sytuacja wielokrotnego nawiązywania do pewnych informacji, przede wszystkim sprzyjających wywieraniu na czytelniku pozytywnego wrażenia. W takim przypadku miałyby miejsce emfaza, stanowiąca jedną ze strategii zarządzania wrażeniem. Powiązanie następujących po sobie treści oraz spójne przedstawiane informacji także sprzyjają czytelności. Zmiana tematu w sprawozdaniu czy raporcie, który obejmuje różną tematykę, jest normalną i oczekiwaną sytuacją. Niekorzystna i mogąca wynikać ze świadomego zarządzania wrażeniem byłaby natomiast częsta zmiana tematu stanowiąca celowe unikanie tematu niekorzystnego z punktu widzenia jednostki. Dostarczanie szczegółowych, a nie tylko ogólnych informacji, powinno zostać uznane za pozytywne zjawisko. Natomiast umieszczanie w tekście zbyt wielu szczegółów mogłoby powodować zmniejszenie czytelności tekstu. Nadmierna szczegółowość mogłaby być również działaniem celowym ukierunkowanym na ukrycie niekorzystnych faktów.

Warto zwrócić uwagę na wykorzystywanie w badaniu narracyjnych form sprawozdawczych w kontekście zarządzania wrażeniem metod badania narracji omówionych w poprzedniej części rozdziału. Analiza dyskursu została wykorzystana przez Bujaki i McConomy (2012) w badaniu użycia metafory w listach do akcjonariuszy. Merkl-Davies i Koller (2012) wykorzystały krytyczną analizę dyskursu do badania oświadczenia prezesa.

Zdecydowanie najczęściej stosowaną metodą badawczą w badaniach dotyczących zarządzania wrażeniem jest analiza treści. W tym miejscu warto wspomnieć o kilku wybranych przykładach stosowania analizy treści do wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. W badaniu, które przeprowadzili Keusch i in. (2012), analiza treści została wykorzystana do badania korporacyjnych zachowań atrybucyjnych. Dodatkowo przygotowano szczegółową instrukcję kodowania oraz opracowano arkusz kodowania. Abhayawansa i Azim (2014) za pomocą analizy treści badali praktyki raportowania na temat kapitału intelektualnego. Analiza treści została przeprowadzona przez nich według tematu oraz trzech następujących semantycznych cech ujawnienia: formatu (na przykład dyskursywnego lub numerycznego), tonu informacyjnego (pozytywnego, negatywnego lub neutralnego) oraz zorientowania czasowego (przeszłość, przyszłość

lub brak specyfiki czasowej). Beretta i in. (2021) zastosowali analizę treści w celu oceny językowych atrybutów ujawnienia informacji.

W niektórych badaniach autorzy przeprowadzali analizę statystyczną (między innymi Aerts, 2005, w badaniu atrybucji dokonań), analizę regresji (na przykład García-Sánchez i in., 2019, w badaniu wpływu kobiet dyrektorek na jakość ujawnień na temat zrównoważonego rozwoju) czy analizę korelacji (na przykład du Toit, 2017, w ocenie czytelności raportów zintegrowanych). W pojedynczych przypadkach można odnaleźć przykłady zastosowania analizy nastrojów (Barkemeyer i in., 2014) czy analiza skupień (Cho i in., 2012). Diouf i Boiral (2017), a także Solomon i in. (2013) dla realizacji celów swoich badań przeprowadzili wywiady. Pierwszy zespół badaczy wykorzystał wywiady w analizie postrzegania przez interesariuszy jakości raportów zrównoważonego rozwoju w kontekście zarządzania wrażeniem. Natomiast drugi zespół autorów przeprowadził wywiady z brytyjskimi inwestorami instytucjonalnymi w celu oceny stopnia zarządzania wrażeniem w raportowaniu społecznym i środowiskowym. Samkin i Schneider (2010) posłużyli się studium przypadku.

Podsumowując, można zauważyć, że do wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych mogą być wykorzystywane metody badania narracji stosowane również do analizy innych tekstów. Badanie sprawozdań narracyjnych w kontekście zarządzania wrażeniem charakteryzuje się własną specyfiką, zatem metody właściwe dla lingwistyki czy pozostałe są dostosowywane do potrzeb i celów danego badania. Wykorzystywane są zarówno ręczne analizy przeprowadzane przez badaczy, jak również analizy przy użyciu programów komputerowych. Autorzy zajmujący się tematyką zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej podejmują również próby opracowywania własnych metod badania *impression management*.

Nie jest możliwe ani zasadne wskazanie jednej najlepszej metody badania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Po pierwsze metoda powinna być odpowiednio dobrana do celów badania. Różne metody są właściwe do badania różnych strategii zarządzania wrażeniem. Część z nich jest bardziej ogólna i pozwala na ujęcie kompleksowe, jednak niektóre są adresowane bezpośrednio do badania danego aspektu. Po drugie metoda powinna być dobie-rana także w zależności od fazy badania, tzn. czy jest to badanie wstępne – bardziej ogólne, czy pogłębione – bardziej szczegółowe.

ROZDZIAŁ IV



NARRACJE I ZARZĄDZANIE WRAŻENIEM W POLSKIEJ PRAKTYCE GOSPODARCZEJ - BADANIE EMPIRYCZNE

4.1. Cele badania empirycznego

Jednym z zasadniczych celów nauki rachunkowości jako dyscypliny stosowanej jest ocena dostarczanych przez jednostki gospodarcze informacji w formie różnego rodzaju sprawozdań (Szychta, 2015b, s. 27). Realizując cel rachunkowości jako nauki, badacze podejmowali się oceny różnorodnych form sprawozdawczych w kontekście zarządzania wrażeniem. Również autorka postanowiła wpisać się w realizację wskazanego celu nauki rachunkowości. W związku z tym przygotowała i przeprowadziła badanie empiryczne, w którym została oceniona wybrana narracyjna forma sprawozdawcza sporządzana w języku polskim przez polskie jednostki gospodarcze.

W badaniu przeprowadzonym na potrzeby niniejszej monografii autorka zdecydowała się na nowatorskie podejście, tzn. poszukiwanie różnych opisywanych w literaturze sposobów zarządzania wrażeniem, bez ograniczania się jedynie do wybranych strategii. Co więcej, badanie nie skupia się tylko na samych sposobach zarządzania wrażeniem, lecz także na metodach wykrywania *impression management*.

Celem głównym badania empirycznego jest zidentyfikowanie sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, co odpowiada czwartemu celowi szczegółowemu opracowania. Projektując badanie empiryczne, postawiono również trzy cele szczegółowe badania:

- wyróżnienie w sprawozdaniach z działalności w języku polskim publikowanych przez spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie sposobów zarządzania wrażeniem opisywanych w literaturze,
- zbadanie, jakie metody badania zarządzania wrażeniem mogą być wykorzystywane do analizy i oceny sprawozdania z działalności w języku polskim,
- wskazanie różnic pomiędzy sprawozdaniami z działalności za lata 2008–2009 a sprawozdaniami za lata 2018–2019 oraz pomiędzy sprawozdaniami zarządu spółek z indeksu WIG-ESG a sprawozdaniami spółek z indeksu sWIG80 w kontekście zarządzania wrażeniem.

Realizacja pierwszego celu szczegółowego badania empirycznego odnosi się do potrzeby ustalenia występujących w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na GPW konkretnych przykładów różnych sposobów zarządzania wrażeniem wykazywanych w literaturze. Badanie ma pozwolić odpowiedzieć na pytanie, czy w sprawozdaniach z działalności sporządzanych w języku polskim występują sposoby zarządzania wrażeniem opisywane przede wszystkim w literaturze zagranicznej.

Drugi cel szczegółowy badania empirycznego odnosi się do metod badania zarządzania wrażeniem. Badanie pozwoli ustalić, które z metod mogą być stosowane do badania narracji w rachunkowości w języku polskim, szczególnie sprawozdania

z działalności. Realizacja badania odpowiada na potrzebę sprawdzenia narzędzi, które są z powodzeniem stosowane dla sprawozdań anglojęzycznych i udzielenia odpowiedzi, czy mogą być stosowane dla tekstów w języku polskim.

Trzeci cel szczegółowy badania empirycznego dotyczy różnic pomiędzy sprawozdaniami z działalności w kontekście badania zarządzania wrażeniem. Po pierwsze odnosi się do różnic pomiędzy sprawozdaniami z działalności za różne okresy sprawozdawcze zgrupowane po dwa kolejne lata, tj. 2008 i 2009 oraz 2018 i 2019. Można się bowiem spodziewać podobieństw pomiędzy sprawozdaniami za kolejne lata. Po drugie dotyczy porównania sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG oraz spółek z indeksu sWIG80.

4.2. Próba badawcza

Badanie empiryczne wymaga dokonania wyboru przedmiotu badania (w przypadku niniejszej monografii narracyjnej formy sprawozdawczej) oraz odpowiednich podmiotów podlegających badaniu (jednostek publikujących sprawozdanie narracyjne). Na etapie projektowania badania empirycznego podjęto decyzję o wyborze sprawozdań z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Na początku zdecydowano, że badaniu powinien zostać poddany dokument wchodzący w skład raportu rocznego. Raport roczny odgrywa bowiem szczególną rolę w sprawozdawczości jednostek gospodarczych oraz ma wyjątkowe znaczenie dla interesariuszy. Zakres raportu rocznego jest różny w zależności od rodzaju jednostki. W szczególności sposób są traktowane spółki obecne w obrocie giełdowym, które w ramach raportu rocznego publikują:

- sprawozdanie finansowe,
- list zarządu (prezesa zarządu) do akcjonariuszy,
- sprawozdanie z działalności,
- sprawozdanie z badania sporządzone przez biegłego rewidenta,
- oświadczenie zarządu w sprawie rzetelności sporządzenia sprawozdania finansowego,
- oświadczenie zarządu w sprawie wyboru podmiotu do badania sprawozdania finansowego.

Autorka postanowiła przeprowadzić badanie dokumentu wchodzącego w skład raportu rocznego, ponieważ raport roczny stanowi podsumowanie całego roku obrotowego oraz przedmiot zainteresowania szerszego grona interesariuszy niż raporty śródroczne, a w związku z tym zawarte w nim informacje mogą wywierać większy wpływ na odbiorców.

Z uwagi na temat monografii oraz postawione cele wybór przedmiotu badania został dokonany spośród form sprawozdawczych posługujących się narracją. Obszernym i wielotematycznym sprawozdaniem narracyjnym wchodzącym w skład raportu rocznego jest sprawozdanie z działalności. Obligatoryjność sporządzania sprawozdania z działalności przez szerokie grono jednostek, duża grupa odbiorców oraz znaczna podatność na zarządzanie wrażeniem zdecydowały o wyborze tego dokumentu do badania.

Do badania zostały wybrane sprawozdania z działalności spółek giełdowych, których akcje są notowane na rynku regulowanym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie, ponieważ są one publicznie udostępniane oraz mają istotne znaczenie dla szerokiego grona odbiorców. Autorka uważa, że jednostki publikujące sprawozdania z działalności na własnych stronach internetowych przykładają większą wagę do przedstawianych w nich treści, a także formy prezentacji. Publikując w ten sposób sprawozdania i czyniąc je powszechnie dostępnymi, muszą zdawać sobie sprawę z konsekwencji dostarczania pewnych informacji. Inną kwestią pozostaje natomiast świadomość kształtowania wizerunku w sprawozdaniach z działalności. Publikowanie sprawozdań z działalności przez spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie na własnych stronach internetowych oraz na stronie GPW powoduje, że można spodziewać się zwiększonej dbałości ze strony jednostek o prezentowane w sprawozdaniach treści i formę, a przez to również zarządzania wrażeniem.

Spółki giełdowe stanowią niewątpliwie przedmiot zwiększonego zainteresowania interesariuszy. Z jednej strony obecnych i potencjalnych inwestorów, z drugiej zaś organów nadzoru. W związku z tym co do zasady informacje publikowane przez te spółki trafiają do szerszego grona odbiorców niż raporty spółek pozagiełdowych. Dodatkowo bardziej rozpowszechniane i stanowiące przedmiot większego zainteresowania informacje mają większe możliwości wywierania wpływu. Wskazane oczekiwania co do zwiększonego prawdopodobieństwa zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach narracyjnych spółek giełdowych oraz znaczenie tych podmiotów dla życia gospodarczego doprowadziło do podjęcia decyzji o wyborze do badania sprawozdań z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Ważnym aspektem była również dostępność sprawozdań, ponieważ spółki giełdowe zamieszczają swoje raporty roczne na własnych stronach internetowych. Wybór giełdy był natomiast podyktowany tym, że autorka postanowiła przeprowadzić badania sprawozdań w języku polskim, jako że z przeprowadzonego przeglądu literatury wynika luka badawcza dotycząca badania sprawozdań narracyjnych sporządzonych w języku polskim pod względem zarządzania wrażeniem.

Zakres czasowy badania obejmuje lata 2018 i 2019 oraz 2008 i 2009. Sprawozdania z działalności za lata 2018 oraz 2019 to ostatnie dostępne sprawozdania opublikowane przez spółki w czasie rozpoczynania badania. Zbadanie ostatnich sprawozdań pozwoli rozpoznać obecny stan tych form narracyjnych i zarządzania wrażeniem.

Natomiast lata 2008 i 2009 to lata ogólnoświatowego kryzysu gospodarczego. Można się spodziewać, że w czasie kryzysu, kiedy zwiększona liczba podmiotów odnotowuje spadki wyników finansowych, spółki częściej wykorzystują narracje w rachunkowości do zarządzania wrażeniem. Zdaniem Keuscha i in. (2012) inwestorzy powinni być wyczuleni na wprowadzające w błąd wyjaśnienia dotyczące wyników, szczególnie podczas kryzysów gospodarczych. W okresie kryzysu gospodarczego zarządy stają w obliczu gwałtownych rotacji wyników, w otoczeniu niepewności (Patelli i Pedrini, 2014, s. 22). W tak trudnej sytuacji może się pojawić dylemat, czy zaangażować się w zarządzanie wrażeniem.

Badaniu zostały poddane sprawozdania z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, wchodzących w skład indeksu WIG-ESG oraz sWIG80. Indeks WIG-ESG jest publikowany od 3 września 2019 roku. Zastąpił on funkcjonujący wcześniej RESPECT Index. Indeks WIG-ESG jest ogłaszany na podstawie wartości portfela akcji spółek, które są uznawane za odpowiedzialne społecznie, czyli przestrzegają zasad biznesu odpowiedzialnego społecznie, przede wszystkim w kwestiach środowiskowych, społecznych, ekonomicznych oraz ładu korporacyjnego. Indeks WIG-ESG został wybrany dlatego, że tworzą go spółki uznawane za społecznie odpowiedzialne, czyli są to jednostki, które są zainteresowane większą liczbą ujawnień i komunikacją z interesariuszami, więc pole do zarządzania wrażeniem powinno być w ich przypadku większe. Z drugiej jednak strony jednostki te jako spółki odpowiedzialne nie powinny stosować manipulacji uchodzących za zjawisko negatywne. Natomiast drugi wybrany indeks, czyli sWIG80, obejmuje 80 małych spółek notowanych na głównym rynku GPW. Indeks sWIG80 stanowi kontynuację indeksu WIRR i jest obliczany od 31 grudnia 1994 roku. W indeksie tym nie uczestniczą spółki z indeksów WIG20 i mWIG40. Ponieważ w skład WIG-ESG wchodzi spółki duże należące jednocześnie do WIG20 albo średnie tworzące mWIG40, autorka podjęła decyzję o zakwalifikowaniu do badania również spółek małych skupionych w indeksie sWIG80. Wybór różnorodnych jednostek pozwoli na uzyskanie szerszego obrazu sprawozdań z działalności spółek notowanych na GPW.

Badana próba nie była reprezentatywna dla całej populacji spółek notowanych na GPW. Nie było to konieczne, ponieważ celem badań nie było sformułowanie wniosków dotyczących tej populacji.

Wybór próby do badania został oparty na portfelu indeksu WIG-ESG po rewizji 18 grudnia 2020 roku (według stanu na 30 listopada 2020 roku) oraz portfela indeksu sWIG80 po korekcie kwartalnej 18 grudnia 2020 roku (według stanu na 20 listopada 2020 roku). Zgodnie ze stanem na wskazany dzień w skład WIG-ESG wchodziło 60 spółek, a sWIG80 był tworzony (zgodnie z nazwą) przez 80 spółek. Budując próbę badawczą, wyłączono instytucje finansowe oraz instytucję rynku kapitałowego. Z listy spółek indeksu WIG-ESG zostało wyłączonych w sumie 12 instytucji, tj. 9 banków, zakład ubezpieczeń, dom maklerski oraz Giełda Papierów

Wartościowych w Warszawie, a z listy spółek indeksu sWIG80 wyłączono 4 instytucje finansowe, tj. 3 banki oraz fundusz inwestycyjny. Zdecydowano o pominięciu instytucji finansowych, ponieważ posiadają one własną odmienną specyfikę, a badanie ma się skupiać na jednostkach pozafinansowych. Po tym wyłączeniu z WIG-ESG pozostało 48 spółek, a z sWIG80 76 spółek.

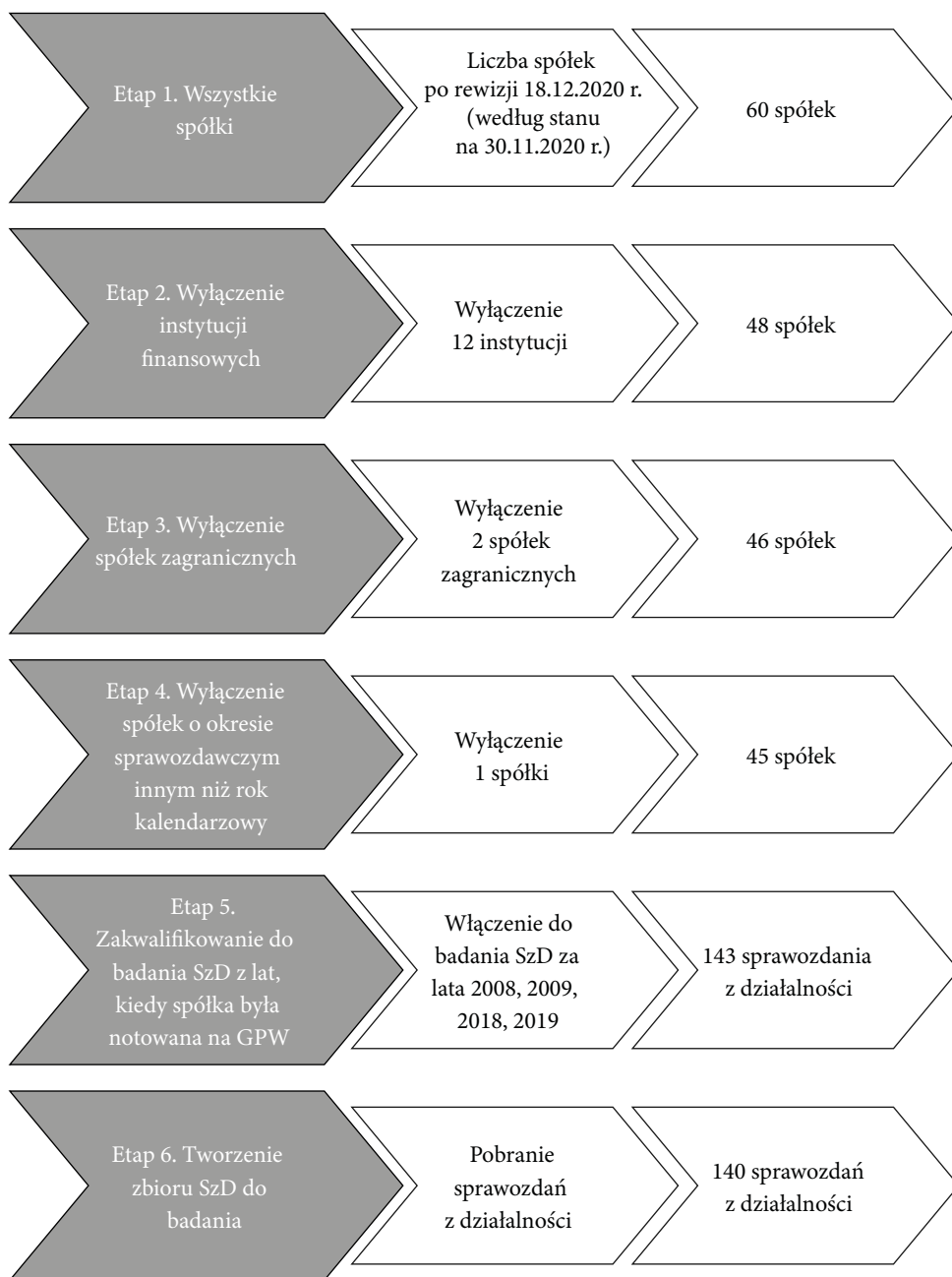
Z pierwotnej próby badawczej wyłączono spółki zagraniczne, które sporządzają sprawozdanie z działalności w innym języku niż język polski, tj. przede wszystkim w języku angielskim. Wyłączono 2 spółki zagraniczne z WIG-ESG oraz 3 z sWIG80. Po przeprowadzeniu tego działania w WIG-ESG pozostało 46 spółek, a w sWIG80 73 spółki.

Przyjęto, że koniec roku obrotowego dla wszystkich przedsiębiorstw musi być taki sam, tzn. 31 grudnia, wykluczono więc 1 spółkę z WIG-ESG oraz 6 spółek z sWIG80, których rok bilansowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Uzyskano w ten sposób łączną próbę 112 spółek, tj. 45 spółek z WIG-ESG oraz 67 spółek z sWIG80. Dzięki temu działaniu mają zostać wyeliminowane wątpliwości co do włączania do próby sprawozdań obejmujących różne lata kalendarzowe oraz ewentualne zakłócenia spowodowane wydarzeniami z lat spoza badanych okresów.

W kolejnym etapie doboru próby badawczej sprawdzono daty wejścia spółek na Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie. Do badania zakwalifikowano sprawozdania z działalności za lata, kiedy dana spółka była notowana na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Zgodnie z tym kryterium do badania wybrano ostatecznie 59 sprawozdań z działalności za 2008 rok, 65 za 2009 rok, 108 za 2018 rok oraz 111 za 2019 rok, tj. łącznie 343 sprawozdania. Należy zauważyć, że w wyniku tego działania została całkowicie wykluczona 1 spółka, która debiutowała na GPW dopiero w 2020 roku. Proces wyboru próby badawczej został zilustrowany na rysunkach 4.1 i 4.2.

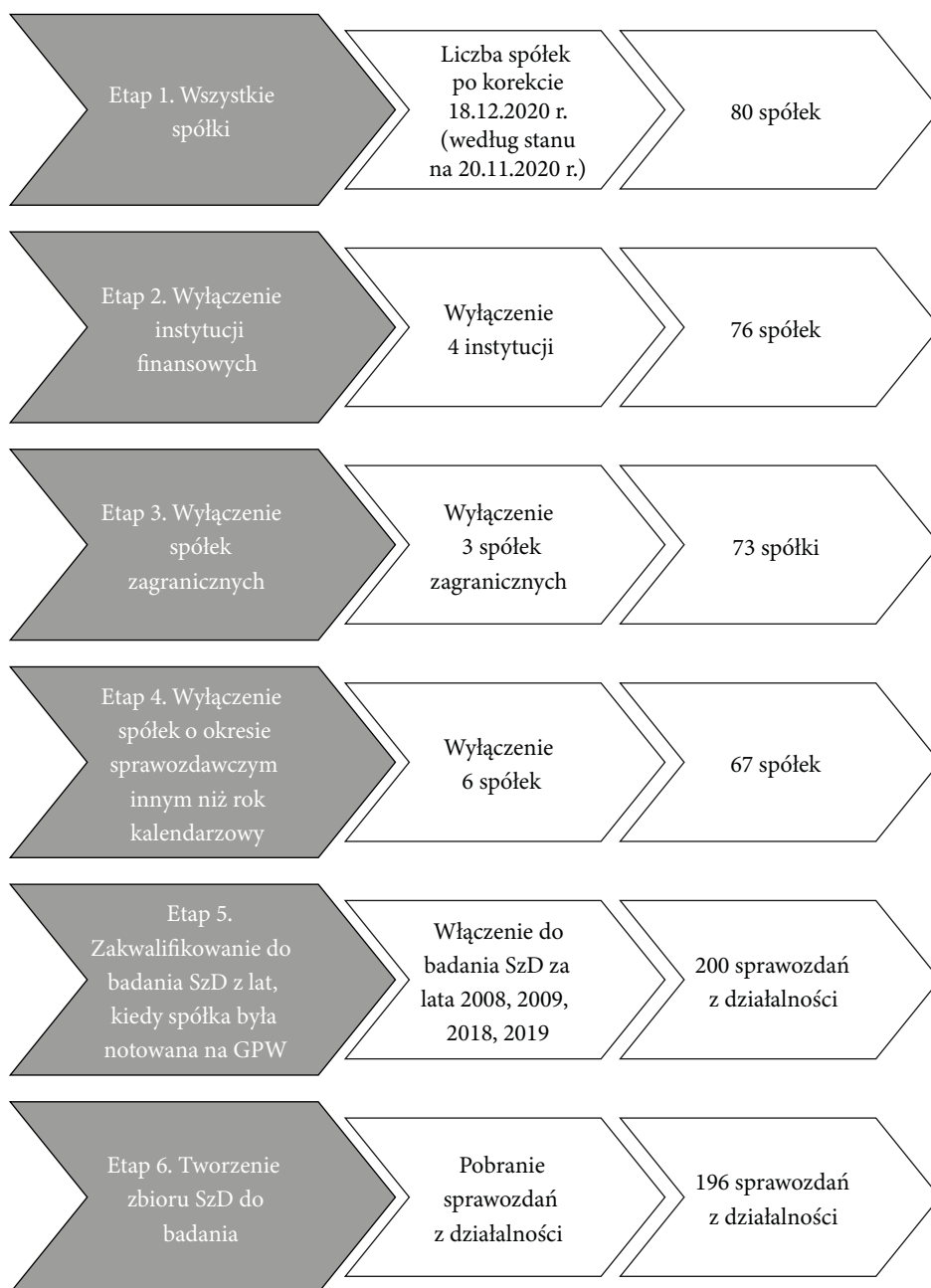
Sprawozdania z działalności zostały pobrane bezpośrednio ze stron internetowych spółek. Część sprawozdań zarządu stanowiła oddzielne sprawozdania i pliki. Natomiast część została wyodrębniona z raportów rocznych. Nie odnaleziono łącznie 7 sprawozdań z działalności, które nie były dostępne na stronach internetowych spółek. Ostatecznie zebrano bazę 56 sprawozdań z działalności za rok 2008, 61 – za rok 2009, 108 – za rok 2018 oraz 111 – za rok 2019, tzn. łącznie 336 sprawozdań zarządu.

Wszystkie wskazane w tabelach sprawozdania z działalności zostały pobrane ze stron internetowych spółek i zarchiwizowane w celu wykorzystania ich w badaniu. W 239 przypadkach (71,13%) sprawozdania z działalności stanowiły samodzielne dokumenty i oddzielne pliki. W 97 przypadkach (28,87%) sprawozdania z działalności były częścią raportu rocznego zapisanego w postaci jednego dokumentu i jednego pliku. W drugiej sytuacji sprawozdanie z działalności było wyodrębniane z raportu rocznego i zapisywane jako oddzielny plik, aby umożliwić przeprowadzenie planowanych badań.



Rysunek 4.1. Etapy wyboru próby badawczej – sprawozdania z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 4.2. Etapy wyboru próby badawczej – sprawozdania z działalności spółek z indeksu sWIG80

Źródło: opracowanie własne.

4.3. Opis badania empirycznego

Badanie, którego wyniki prezentuje niniejsza monografia, jest nowatorskie z trzech powodów. Po pierwsze badanie dotyczy szerokiego zakresu różnorodnych sposobów zarządzania wrażeniem i stanowi kompleksowe podejście do tematu, natomiast większość dotychczasowych badań opierała się jedynie na niewielu wybranych sposobach. Po drugie badaniu zostały poddane sprawozdania z działalności, które dotychczas były przedmiotem bardzo nielicznych badań. Po trzecie tak kompleksowemu badaniu zostały poddane sprawozdania sporządzone w języku polskim. Polscy badacze interesują się zagadnieniem zarządzania wrażeniem przez polskie spółki stosunkowo od niedawna, stąd pozostająca luka badawcza jest wyjątkowo rozległa.

Na rysunku 4.3 przedstawiono etapy badania empirycznego.

1	Analiza nazw sprawozdań z działalności
2	Analiza liczby sprawozdań z działalności odnoszących się jednocześnie do emitenta i grupy kapitałowej oraz jednostkowych sprawozdań zarządu
3	Analiza sprawozdań z działalności pod względem liczby stron, rozdziałów, tabel, wykresów i zdjęć
4	Analiza tematyki sprawozdań z działalności wraz z porównaniem sprawozdań za różne lata oraz spółek z różnych indeksów
5	Analiza opinii niezależnych biegłych rewidentów z badania rocznych sprawozdań finansowych w zakresie odnoszącym się do sprawozdania z działalności
6	Analiza występowania w sprawozdaniach z działalności słowa o konotacji pozytywnej „zysk” oraz słowa o konotacji negatywnej „strata”
7	Analiza długości sprawozdań z działalności mierzonej liczbą stron w zależności od pogorszenia lub poprawy wyników finansowych w danym roku
8	Identyfikowanie przykładów stosowania sposobów zarządzania wrażeniem w badanych sprawozdaniach z działalności
9	Analiza stopnia zrozumiałości i czytelności sprawozdań z działalności przy użyciu aplikacji Jasnopis
10	Analiza klas trudności tekstu sprawozdań z działalności w kontekście wyników finansowych spółek

Rysunek 4.3. Etapy badania empirycznego

Źródło: opracowanie własne.

Badanie rozpoczyna się analizą nazw sprawozdań z działalności zakwalifikowanych do próby badawczej. Na tym wstępnym etapie badania zostały spisane nazwy wszystkich sprawozdań oraz pogrupowane ze względu na różnice w tytułach. Analiza ta pozwoliła ocenić, pod jaką nazwą najczęściej funkcjonuje w polskiej praktyce gospodarczej, wśród spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, dokument, który ustawa o rachunkowości określa jako „sprawozdanie z działalności” a rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. jako „sprawozdanie zarządu”.

Następnie przeanalizowano, ile sprawozdań znajdujących się w próbie badawczej to dokumenty odnoszące się jednocześnie do emitenta i grupy kapitałowej, a ile to jednostkowe sprawozdania zarządu. Sporządzenie jednego sprawozdania z działalności dla jednostki dominującej i grupy ma bowiem znaczenie dla treści i objętości dokumentu.

Kolejny etap to analiza sprawozdań z działalności pod względem wielkości związanych z objętością dokumentów, czyli liczby stron i liczby rozdziałów. Została policzona również liczba tabel, które stanowią jeden ze sposobów prezentacji informacji liczbowych i narracyjnych. Autorka ustaliła także liczbę wykresów i zdjęć, które stanowią dopełnienie sprawozdań pod względem graficznym. Liczba stron została spisana ze wskazań dokumentów w formie elektronicznej. Liczba rozdziałów była ustalana samodzielnie przez autorkę na podstawie spisów treści sprawozdań, a w przypadku ich braku zgodnie z treścią dokumentów. Autorka zliczyła tabele, wykresy i zdjęcia w poszczególnych analizowanych sprawozdaniach zarządu.

W kolejnym etapie została wykorzystana tradycyjna metoda analizy treści do ustalenia dominującej tematyki w sprawozdaniach z działalności. Celem wstępnej analizy treści sprawozdań zarządu było zidentyfikowanie różnic i podobieństwa pomiędzy sprawozdaniami z działalności za poszczególne lata, tj. 2008, 2009, 2018 i 2019 oraz pomiędzy dokumentami spółek z indeksów WIG-ESG i sWIG80. Porównywanie sprawozdań następowało również w następnych etapach badania. Rozpoczynając badanie, autorka spodziewała się przede wszystkim znacznego podobieństwa pomiędzy sprawozdaniami zarządu za lata 2008 i 2009 oraz dokumentami za lata 2018 i 2019. Z drugiej natomiast strony autorka oczekiwała wykazania wyraźnych różnic pomiędzy sprawozdaniami za lata 2008 i 2009 a sprawozdaniami za lata 2018 i 2019.

W celu uzyskania informacji na temat kompletności sprawozdań z działalności oraz ich zgodności z wymogami prawnymi zostały przeanalizowane opinie niezależnych biegłych rewidentów z badania rocznych sprawozdań finansowych. W tym celu autorka pobrała ze stron internetowych spółek opublikowane opinie niezależnych biegłych rewidentów za lata 2008 i 2009 oraz sprawozdania niezależnych biegłych rewidentów z badania za lata 2018 i 2019. Autorka odnalazła w tych dokumentach informacje na temat zgodności sprawozdań z wymogami ustawy o rachunkowości i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r., zgodności informacji

przedstawionych w sprawozdaniu zarządu ze sprawozdaniem finansowym oraz stwierdzenia przez biegłego rewidenta braku istotnych zniekształceń. Ewentualne niezgodności wykazane przez biegłego rewidenta mogłyby wskazać sprawozdania bardziej narażone na zarządzanie wrażeniem. Dodatkowo badanie pozwoliło ustalić, jakie firmy audytorskie były najczęściej wybierane przez badane spółki.

W badaniu zarządzania wrażeniem szczególne miejsce zajmuje analiza występowania słów pozytywnych i negatywnych. Do najważniejszych słów o konotacji pozytywnej należy „zysk”, a negatywnej „strata”. Na kolejnym etapie badania empirycznego została zatem przeanalizowana częstotliwość występowania słów „zysk” i „strata” w zależności od wyniku finansowego osiągniętego przez spółkę. W sprawozdaniach z działalności oraz sprawozdaniach finansowych zostały odnalezione informacje na temat osiągniętego w danym roku oraz roku poprzedzającym wyniku finansowego netto oraz wyniku z działalności operacyjnej. Autorka zliczyła za pomocą funkcji „wyszukaj” słowa „zysk” i „strata” pojawiające się w sprawozdaniach zarządu. Następnie przeanalizowała uzyskane wyniki w celu ustalenia związków między liczbą słów „zysk” i „strata” a wynikami finansowymi.

W następnym kroku analizie została poddana długość sprawozdań z działalności mierzona liczbą stron w zależności od pogorszenia lub poprawy wyników finansowych w danym roku. Ustalono, czy w roku sprawozdawczym wynik finansowy netto oraz wynik z działalności operacyjnej poprawiły się, czy uległy pogorszeniu. Następnie skonfrontowano te zmiany wyników finansowych z liczbą stron sprawozdania.

Kolejny etap to identyfikowanie przykładów stosowania sposobów zarządzania wrażeniem w badanych sprawozdaniach z działalności. W sprawozdaniach zarządu autorka poszukiwała strategii *impression management* wyróżnianych przez czołowych badaczy zagranicznych. Następnie wykazała również stosowanie przez polskie spółki figur retorycznych oraz innych sposobów zarządzania wrażeniem czytelników.

Ważny obszar badania stanowi analiza stopnia zrozumiałości i czytelności sprawozdań z działalności. Ta część badania empirycznego została przeprowadzona za pomocą aplikacji Jasnopis. Wykorzystanie oprogramowania pozwoliło przeprowadzić badanie na dużej próbie. Dodatkowo zwiększyło możliwości replikacji badania. Uwzględnionymi w badaniu miernikami czytelności były klasy czytelności tekstu, czyli autorska miara przygotowana przez twórców aplikacji Jasnopis, wskaźnik mglistości FOG oraz wskaźnik Pisarka.

Zastosowanie miar czytelności sprawozdań wyróżnia się dużym stopniem obiektywizmu, ponieważ wyniki są uzyskiwane na podstawie ściśle określonych miar i nie podlegają wpływowi subiektywizmu osoby przeprowadzającej badanie. Z drugiej jednak strony wyniki czytelności skupiają się na poziomie słów oraz zdań, bez uwzględnienia aspektu tekstu jako całości (Beattie i in., 2004, s. 212). Nie umniejsza to jednak roli, jaką analiza czytelności odgrywa w badaniach nad zarządzaniem wrażeniem. Program Jasnopis uwzględnia analizę większych partii tekstu, wskazując

trudniejsze fragmenty dokumentu. Dzięki temu badania nad czytelnością sprawozdań uwzględniły również szerszy kontekst.

Oprogramowanie Jasnopis posłużyło także do uzupełnienia danych na temat sprawozdań z działalności o liczbę zdań i liczbę słów. Analiza stopnia trudności tekstów została uzupełniona o liczbę słów trudnych, średnią długość słowa i procent słów trudnych. Do badania manipulacji retorycznej posłużył również podawany przez aplikację Jasnopis odsetek czasowników w formie bezosobowej. Wskazane przez program klasy czytelności tekstu zostały przeanalizowane w kontekście wyników finansowych spółek.

W naukach społecznych prawie nigdy nie występuje całkowita jednomysłność co do faktów, ich wyjaśnień czy poprawności metod postępowania badawczego (Karmańska, 2013, s. 126). Zaprojektowane i przeprowadzone badanie stanowi wynik subiektywnego podejścia autorki i wyborów dokonywanych w procesie badawczym.

4.4. Wyniki badania empirycznego

Badanie rozpoczęto od przeanalizowania nazw sprawozdania stosowanych do określania dokumentów w próbie badawczej. Wyniki tej analizy zostały zaprezentowane w tabeli 4.1.

Tabela 4.1. Nazwy sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG oraz indeksu sWIG80 w próbie badawczej

Nazwa dokumentu	WIG-ESG		sWIG80	
	liczba	odsetek (%)	liczba	odsetek (%)
Sprawozdanie zarządu z działalności	103	74	153	78
Sprawozdanie zarządu	6	4	8	4
Sprawozdanie z działalności	27	19	25	13
Sprawozdanie z działalności emitenta	1	1	2	1
Sprawozdanie z działalności zarządu	0	0	4	2
Sprawozdanie z działalności emitenta oraz grupy kapitałowej emitenta	0	0	2	1
Skonsolidowane sprawozdanie z działalności	0	0	2	1
Część raportu rocznego	3	2	0	0
Razem	140	100	196	100

Źródło: opracowanie własne.

W grupie badanych sprawozdań z działalności spółek notowanych na GPW i indeksowanych w WIG-ESG zdecydowanie najczęściej stosowaną nazwą jest

„sprawozdanie zarządu z działalności”. Taka nazwa była stosowana aż w 103 przypadkach. Nazwa „sprawozdanie z działalności” została użyta w 27 dokumentach przez 12 spółek. Natomiast określenie „sprawozdanie zarządu” zastosowały jedynie 2 spółki w 6 dokumentach. Jedna spółka użyła sformułowania „sprawozdanie z działalności emitenta”. W przypadku trzech sprawozdań sytuacja polegała na tym, że dwie spółki opublikowały informacje właściwe dla sprawozdania z działalności w dokumencie stanowiącym raport roczny bez bezpośredniego nazwania tej części raportu. Sprawozdania te obejmowały rok 2008 oraz 2009.

W próbie sprawozdań z działalności spółek wchodzących w skład indeksu sWIG80 podobnie jak w przypadku spółek z indeksu WIG-ESG zdecydowanie najczęściej stosowaną nazwą jest „sprawozdanie zarządu z działalności”. Nazwa ta została zastosowana w 153 dokumentach. Cztery sprawozdania zostały nazwane w odwrotnej kolejności słów, tzn. jako „sprawozdanie z działalności zarządu”. Nazwa „sprawozdanie z działalności” pojawiła się w 25 dokumentach 11 spółek. Z kolei określenie „sprawozdanie zarządu” zastosowały 4 spółki w 8 dokumentach. Jedna spółka posłużyła się sformułowaniem „sprawozdanie z działalności emitenta”, a jedna terminem „sprawozdanie z działalności emitenta i grupy kapitałowej emitenta”. Jedna spółka zapisała nazwę dokumentu wprost jako „skonsolidowane sprawozdanie z działalności”.

Termin „sprawozdanie z działalności” jest bezpośrednim nawiązaniem do ustawy o rachunkowości oraz Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9, w których w ten sposób jest nazywane badane sprawozdanie. Zrozumiałym jest fakt, że jednostki określają publikowany dokument sprawozdaniem z działalności albo sprawozdaniem zarządu z działalności, wypełniając obowiązek sporządzenia tego sprawozdania. Nie powoduje to wątpliwości co do spodziewanej zawartości dokumentu oraz sposobu nazewnictwa. Natomiast sformułowanie „sprawozdanie zarządu” jest stosowane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 roku. W tym akcie prawnym zostało wskazane, że raport roczny powinien zawierać „sprawozdanie zarządu lub osoby zarządzającej z działalności emitenta” (§70 ust. 1). Porównując treść tego rozporządzenia z nazewnictwem stosowanym w badanych sprawozdaniach, należy zauważyć, że spółki w zdecydowanej większości odwołują się właśnie do stosowanej w nim nazwy, tzn. „sprawozdania zarządu z działalności”. Zdarzają się przypadki, że spółka wprost zapisuje w tytule „sprawozdanie z działalności emitenta”.

Ponieważ zdecydowana większość badanych dokumentów nosi nazwę „sprawozdanie zarządu z działalności” w części opracowania dotyczącej badania empirycznego, terminy „sprawozdanie z działalności”, „sprawozdanie zarządu” oraz wspomniane „sprawozdanie zarządu z działalności” będą stosowane zamiennie.

W sytuacji gdy spółka jest jednostką dominującą grupy kapitałowej i publikowała za dany rok zarówno sprawozdanie z działalności jednostki dominującej, jak i grupy kapitałowej, badaniu podlegało jedynie sprawozdanie jednostki. Zostało przebadanych łącznie 206 sprawozdań z działalności spółek: 80 sprawozdań z działalności

spółek z indeksu WIG-ESG (57,1%) oraz 126 sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80 (64,3%). W przypadkach gdy spółka sporządzała jedno sprawozdanie z działalności za siebie i za grupę kapitałową, właśnie to wspólne sprawozdanie podlegało badaniu. 51 sprawozdań spółek z indeksu WIG-ESG (36,4%) oraz 50 sprawozdań spółek z indeksu sWIG80 (25,5%) były to sprawozdania grupy kapitałowej i jednocześnie jednostki dominującej. Zdarzyły się jednak przypadki, że sprawozdania z działalności były nazywane wprost jedynie jako sprawozdania z działalności grupy. Spośród zbadanych sprawozdań, 9 z WIG-ESG (6,4%) i 20 z sWIG80 (10,2%) to sprawozdania grupy kapitałowej.

Kolejną analizą przeprowadzoną w ramach wstępnego badania sprawozdań z działalności była analiza, w ramach której sprawdzono liczbę stron, rozdziałów, tabel, wykresów i zdjęć.

Następnie obliczono średnią liczbę rozdziałów, stron, tabel, wykresów oraz zdjęć dla sprawozdań z działalności za lata 2008, 2009, 2018 oraz 2019 osobno dla spółek z indeksu WIG-ESG oraz z indeksu sWIG80. Wartości obliczonych średnich oraz wartości maksymalne i minimalne zostały przedstawione w tabelach 4.2 i 4.3.

Tabela 4.2. Podstawowe statystyki sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Rok	Liczba rozdziałów			Liczba stron			Liczba tabel			Liczba wykresów			Liczba zdjęć		
	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max
2008	5	16,1	32	10	36,5	77	2	17,4	31	0	2,4	9	0	1,5	28
2009	6	17,0	38	17	41,7	94	6	19,2	38	0	2,0	8	0	1,1	26
2018	2	12,7	45	22	89,8	224	5	40,8	125	0	16,5	73	0	9,9	79
2019	2	11,9	38	25	93,9	203	8	40,3	111	0	16,5	68	0	11,3	91
Razem	2	13,9	45	10	72,3	224	2	32,3	125	0	11,2	73	0	7,2	91

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.3. Podstawowe statystyki sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80

Rok	Liczba rozdziałów			Liczba stron			Liczba tabel			Liczba wykresów			Liczba zdjęć		
	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max	min	śr.	max
2008	3	16,3	35	6	36,1	70	0	15,8	42	0	2,8	24	0	0,1	3
2009	3	15,6	32	6	40,3	122	0	16,4	51	0	3,1	22	0	0,6	18
2018	2	13,9	40	9	63,2	156	5	26,2	84	0	5,4	35	0	5,8	117
2019	2	13,7	41	12	64,5	172	0	25,4	87	0	5,4	32	0	7,8	120
Razem	2	14,5	41	6	55,4	172	0	22,6	87	0	4,6	35	0	4,7	120

Źródło: opracowanie własne.

Analiza liczby stron sprawozdań z działalności pozwala na ocenę obszerności sprawozdań i porównanie jej w latach 2008–2009 oraz 2018–2019, a także spółek z dwóch różnych indeksów. Wielkość sprawozdania ma związek z możliwościami wykorzystania jego treści do zarządzania wrażeniem. Im dłuższe sprawozdanie oraz im więcej różnorodnych treści obejmuje, tym więcej możliwości zarządzania wrażeniem i większe prawdopodobieństwo odnalezienia w sprawozdaniu przykładów *impression management*. Można zauważyć, że sprawozdania z działalności za lata 2018 oraz 2019 są zdecydowanie dłuższe niż sprawozdania za lata 2008 oraz 2009. Średnie liczby stron sprawozdań spółek z WIG-ESG za lata 2018–2019 są ponaddwukrotnie wyższe niż sprawozdań za lata 2008–2009. W przypadku spółek z sWIG80 różnice są mniejsze – nie przekraczają dwukrotności. Większa obszerność sprawozdań za lata 2018 i 2019 powoduje, że ich analiza jest co do zasady zdecydowanie bardziej czasochłonna i pracochłonna niż sprawozdań za lata 2008 i 2009.

Zwiększenie obszerności sprawozdań wynika przede wszystkim z rozszerzenia wymagań co do treści sprawozdań z działalności. W latach 2018–2019 występowały nieobecne wcześniej treści dotyczące ładu korporacyjnego oraz informacji niefinansowych. Spółki mogą sporządzić odrębne sprawozdanie z informacji niefinansowych lub zawrzeć te informacje w sprawozdaniu z działalności. Ze zbadanych 88 sprawozdań z działalności za lata 2018–2019 opublikowanych przez spółki z WIG-ESG 27% zawierało treści na temat informacji niefinansowych. W 36% tych sprawozdań została zamieszczona wzmianka o sporządzeniu sprawozdania na temat informacji niefinansowych w formie odrębnego dokumentu. Z grupy zbadanych 131 sprawozdań zarządu za lata 2018–2019 spółek z indeksu sWIG80 w 18% z nich znajdowały się ujawnienia dotyczące informacji niefinansowych. Natomiast w 22% sprawozdań wskazano, że informacje niefinansowe spółka zmieściła w formie odrębnego dokumentu. Można zauważyć, że zamieszczenie informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności powoduje w większości przypadków znaczące zwiększenie objętości dokumentu. Liczba stron sprawozdań zarządu wzbogaconych o informacje niefinansowe w większości przypadków przekracza średnią. Obecność informacji niefinansowych w niektórych sprawozdaniach z działalności ma znaczenie dla przeprowadzanego badania, ponieważ identyfikowane przykłady zarządzania wrażeniem mogą dotyczyć również tego rodzaju informacji.

Kolejnym elementem zwiększającym obszerność sprawozdania z działalności, jednak już w mniejszym zakresie, jest list zarządu do akcjonariuszy zamieszczany przez niektóre spółki na początku sprawozdania zarządu. W takich sytuacjach również list do akcjonariuszy stał się elementem badania, jednak nie był wyodrębniany z całości sprawozdania, ale analizowany łącznie z pozostałą treścią dokumentu.

W ramach początkowego badania przeanalizowano również liczbę rozdziałów w sprawozdaniach znajdujących się w próbie. Na wstępie należy zaznaczyć, że jako rozdział traktowano najwyższy punkt. Oznacza to, że w przypadku, gdy sprawozdanie dzieliło się na przykład na 12 części oznaczonych liczbami arabskimi,

niepodlegających dalszemu podziałowi, to wskazano liczbę 12 rozdziałów. Z kolei w sytuacji gdy sprawozdanie składało się z 5 najwyższych części oznaczonych cyframi rzymskimi, które dzieliły się następnie na kolejne punkty, to wskazano 5 rozdziałów. Postępując według takiego sposobu działania, ustalono średnią liczbę rozdziałów w sprawozdaniach z działalności spółek z indeksu WIG-ESG równą 13,9 oraz 14,5 dla spółek z sWIG80. Średnia liczba rozdziałów dla obu indeksów jest zbliżona. Warto zwrócić również uwagę, że średnie liczby rozdziałów dla sprawozdań za lata 2018–2019 są niższe od średnich za lata 2008–2009. Nie pozostaje to jednak w sprzeczności z większą objętością nowszych sprawozdań, ponieważ w dokumentach za lata 2018–2019 częściej występuje bardziej szczegółowy podział treści, tzn. nie tylko na punkty, ale na przykład dłuższe rozdziały i podrozdziały. Nowsze sprawozdania są tak obszerne i zawierają tak różnorodną treść, że stosowanie bardziej szczegółowego podziału jest w pełni uzasadnione.

Treści w sprawozdaniu z działalności mogą być przedstawiane nie tylko w formie akapitów składających się ze zdań, lecz także tabel. Tabele mogą się przyczyniać do zwiększania czytelności. Odnalezienie informacji znajdującej się w tabeli bywa łatwiejsze niż w ciągłym tekście. W tabelach mogą być przedstawiane także liczby, które stanowią bezpośrednie odwołanie do sprawozdania finansowego lub rozszerzają zawarte w nim informacje. W ramach badania policzono, ile tabel zostało zawartych w każdym z analizowanych sprawozdań zarządu. Nie dokonano podziału na tabele z liczbami i tekstem. Należy jednak zaznaczyć, że w tabelach są prezentowane głównie informacje finansowe zapisywane w postaci liczb. W sprawozdaniach za lata 2008 oraz 2009 spółek z indeksu WIG-ESG znajdowało się średnio odpowiednio 17 i 19 tabel, a w dokumentach za lata 2018 i 2019 średnio 40. Nastąpił zatem znaczący wzrost częstotliwości zamieszczania tabel w sprawozdaniach z działalności. Wzrost nastąpił również w przypadku sprawozdań spółek z indeksu sWIG80, jednak był mniejszy: średnio około 16 tabel w sprawozdaniach za lata 2008–2009 i średnio około 25 (26) tabel w dokumentach za lata 2018–2019.

W zdecydowanej większości sprawozdań z działalności tabele nie są numerowane oraz nie zamieszczono spisów tabel. Nie sprzyja to czytelności i nie ułatwia znajdowania informacji. Na potrzeby badania przyjęto następujące podejście: jeśli tabele zostały ponumerowane, to ostatni numer był traktowany jako liczba tabel, natomiast w przypadku braku numeracji następowało ręczne liczenie tabel. Tabele mogą być wykorzystywane do zarządzania wrażeniem, na przykład w celu wyróżnienia pewnych informacji. Wobec tego stanowią również przedmiot zainteresowania badań nad zarządzaniem wrażeniem.

Jako przykład celowego wyróżniania informacji można wskazać sprawozdania zarządu Grupy Kapitałowej UNIMOT za 2019 rok oraz za 2018 rok. Zaraz po stronie tytułowej zostało zamieszczone w tych sprawozdaniach zwarte streszczenie wyników finansowych w formie wykresów, tabel oraz zapisanych dużą czcionką liczb. Dopiero na trzeciej stronie zamieszczono spis treści. Takie działanie sprawia, że czy-

telnik otrzymuje syntetyczne, wyraźne informacje zaraz na początku sprawozdania, zatem z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że odbiorca sprawozdania zapozna się z nimi. Z punktu widzenia spółki ważne jest, czy interesariusz przeczyta i zapamięta szczególnie pozytywne informacje.

Dodatkowo zbadano liczbę wykresów oraz zdjęć znajdujących się w poszczególnych sprawozdaniach z działalności z próby badawczej. Elementy te nie stanowią narracji, ale pozwalają wyciągnąć wnioski na temat ogólnej formy sprawozdań oraz ich przekazu dla czytelników. Wykresy oraz zdjęcia mogą bowiem przyczynić się do wywoływania pewnych wrażeń. Liczba wykresów w sprawozdaniach z działalności spółek z WIG-ESG znacznie wzrosła. W najnowszych sprawozdaniach wykresy oraz zdjęcia w wielu przypadkach stanowią integralną, pełnoprawną część dokumentu. Pojawiają się jeszcze sprawozdania bez elementów graficznych, ale należą do rzadkości. W przypadku sprawozdań spółek z sWIG80 również nastąpił wzrost liczby wykresów i zdjęć, jednak zdecydowanie mniejszy. Podobnie jak w przypadku tabel także wykresy są numerowane bardzo rzadko, nie wspominając już o spisie wykresów. W wielu przypadkach nie ma spisu wykresów, ale niekiedy pojawia się spis rysunków, w ramach którego wykresy, schematy czy mapy są traktowane jako rysunki. Najczęściej występującymi w sprawozdaniach zdjęciami są fotografie członków zarządu, a także członków rady nadzorczej. Bardzo często zdjęcia są wykorzystywane jako tło na pierwszych stronach rozdziałów sprawozdania. Wykresy i zdjęcia nie stanowią przedmiotu zaprojektowanego na potrzeby niniejszego opracowania badania. Autorka uznała jednak, że powinna zostać przeanalizowana częstotliwość ich występowania, ponieważ te elementy mają znaczenie dla wrażenia, które czytelnik sprawozdania odnosi na podstawie narracji.

Podsumowując, można uznać, że sprawozdania zarządu za lata 2018 i 2019 są obszerniejsze niż sprawozdania za lata 2008 i 2009. Zawierają więcej informacji o bardziej różnorodnej tematyce. Posiadają bardziej rozbudowaną strukturę. Spółki zdecydowanie częściej niż wcześniej wykorzystują grafiki i schematy, a także tabele do przedstawiania informacji zarówno w formie słów, jak i liczb. Wyraźnie częściej pojawiają się zdjęcia. Sprawozdania za lata 2008 czy 2009 ograniczają się raczej do narracji. Nie posiadają rozbudowanej i urozmaiconej szaty graficznej i mają najczęściej czarno-białą formę. W częstych przypadkach sprawozdania za lata 2008–2009 zamieszczane na stronach internetowych spółek mają postać skanu dokumentu. Sprawozdania za lata 2018 i 2019 przypominają w niektórych przypadkach katalogi marketingowe z kolorowymi zdjęciami produktów. Sama obecność zdjęć nie umniejsza jednak wartości informacyjnej sprawozdań, jeśli spółki nie poświęcają mniejszej uwagi treści.

W odniesieniu do podziału sprawozdań na te sporządzone przez spółki z indeksu WIG-ESG oraz sWIG80 należy stwierdzić, że generalizując, sprawozdania tych pierwszych są bardziej wzbogacone o takie elementy jak tabele, rysunki, schematy, zdjęcia. Sprawozdania tych jednostek są bardziej rozbudowane, zawierają zazwyczaj więcej informacji oraz są bardziej dopracowane pod względem graficznym.

Kolejnym elementem, który zauważono podczas badania wstępnego, jest występowanie w wielu sprawozdaniach z działalności słownika pojęć. Fakt ten należy ocenić pozytywnie, ponieważ zwiększa zrozumiałość treści przedstawianych w sprawozdaniu. Poza tym może świadczyć o dążeniu spółki do przejrzystości informacji.

W ramach badania empirycznego przeprowadzono tradycyjną analizę treści sprawozdań z działalności. Lektura wskazanych sprawozdań narracyjnych pozwoliła na zebranie informacji dotyczących:

- dominującej tematyki,
- różnic pomiędzy sprawozdaniami za lata 2008–2009 a sprawozdaniami za lata 2018–2019,
- podobieństwa pomiędzy sprawozdaniami za lata 2008 i 2009 oraz pomiędzy sprawozdaniami za lata 2018 i 2019,
- porównania sprawozdań spółek z indeksu WIG-ESG oraz z indeksu sWIG80.

W sprawozdaniach z działalności spółki przedstawiają, co do zasady, informacje, do których ujawniania są zobowiązane przepisami prawa bilansowego oraz regulacjami dotyczącymi spółek giełdowych. Wymogi prawne wyznaczają tematykę sprawozdań z działalności. Spółki podejmują jednak decyzje dotyczące szczegółowości informacji w danym zakresie.

W sprawozdaniach zarządu omawiana jest aktualna oraz przewidywana sytuacja finansowa spółki. W przypadku gdy dokument dotyczy grupy kapitałowej oraz jednocześnie jednostki dominującej, komentarz odnosi się zarówno do całej grupy, jak i poszczególnych spółek, a przede wszystkim spółki matki. W sprawozdaniach są zawierane wybrane informacje finansowe w postaci liczb z poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, głównie z rachunku zysków i strat (sprawozdania z całkowitych dochodów) oraz bilansu (sprawozdania z sytuacji finansowej). Jednostki porównują wyniki finansowe oraz stan aktywów, kapitałów i zobowiązań z wartościami z analogicznego okresu, tj. poprzedniego roku. Najczęściej zawierają informacje w postaci różnicy względnej (w %), różnicy bezwzględnej (wartość liczbowa) lub obu.

Jedno z istotnych zagadnień, któremu jest poświęcana znaczna część sprawozdania z działalności, stanowi opis czynników ryzyka i zagrożeń. Spółki dołączają również informacje na temat zarządzania ryzykiem i działań podejmowanych w celu ograniczania zagrożeń. Podczas analizy treści sprawozdań z działalności zauważono, że w opisach ryzyka za lata 2008–2009 dominującą praktyką było ograniczanie się do opisu czynników ryzyka i opisu zagrożeń. Natomiast w sprawozdaniach za lata 2018–2019 spółki kładły nacisk na omawianie sposobów zarządzania ryzykiem.

Kolejna grupa informacji dotyczy działalności operacyjnej spółki. Jednostki przedstawiają wybrane informacje na temat sprzedaży, rynków zbytu, produktów czy zaopatrzenia. W sprawozdaniach są zamieszczane informacje dotyczące zatrudnienia. Wcześniej były ograniczone przeważnie do informacji o przeciętnym

zatrudnieniu i wyjaśnieniu wzrostu lub spadku liczby osób zatrudnionych. Obecnie część sprawozdania na temat zatrudnienia jest znacznie bardziej rozbudowana. Spółki prezentują strukturę zatrudnienia w podziale na przykład na płeć, rodzaj wykonywanej pracy czy wykształcenie, a także zasady wynagradzania, politykę szkolenia i rozwoju pracowników.

Spółki są zobowiązane do ujawnienia w sprawozdaniu z działalności informacji na temat realizacji opublikowanych wcześniej prognoz wyników finansowych. Najczęściej informacją w zbadanych sprawozdaniach jest stwierdzenie braku publikacji prognoz. Niektóre spółki decydowały się jednak na wcześniejsze publikacje prognoz i w takiej sytuacji zawierały w sprawozdaniu z działalności informacje o ich realizacji lub różnicach pomiędzy prognozą a rzeczywiście osiągniętymi wynikami, na przykład Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Orange Polska oraz Orange Polska S.A. w 2019 roku, s. 58; Sprawozdanie Zarządu Grupy Kęty S.A. z działalności Spółki i Grupy Kapitałowej w 2019 roku, s. 29–30; Sprawozdanie Zarządu z działalności BENEFIT SYSTEMS S.A. za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2019 roku, s. 25.

Istotnymi informacjami w sprawozdaniach z działalności są treści na temat najważniejszych wydarzeń i osiągnięć w raportowanym okresie oraz czynników wpływających na działalność jednostki. Spółki wyjaśniają przyczyny polepszenia lub pogorszenia się wyników finansowych w porównaniu z rokiem poprzednim, a także opisują efekty swoich działań.

Tematyka sprawozdań z działalności za lata 2018–2019 jest znacznie bardziej obszerna i urozmaicona niż tematyka sprawozdań za lata 2008–2009. Wynika to między innymi z wprowadzania nowych obowiązków informacyjnych, o których wspomniano już w części niniejszej monografii dotyczącej przepisów prawnych odnoszących się do sprawozdania zarządu. W obecnych sprawozdaniach jednostki prezentują informacje na temat strategii, ochrony środowiska, społecznej odpowiedzialności biznesu, ładu korporacyjnego. W sprawozdaniach za lata 2008–2009 spółki ograniczały się w większości ewentualnie do krótkich oświadczeń na temat stosowania ładu korporacyjnego. W sytuacji gdy spółka jest zobowiązana do sporządzania sprawozdania na temat informacji finansowych i decyduje się na zawarcie informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności, a nie w formie odrębnego dokumentu, sprawozdanie zarządu jest obszerniejsze, ponieważ pokrywa także tematykę pozafinansową.

Różnice pomiędzy sprawozdaniem za lata 2008–2009 a sprawozdaniem za lata 2018–2019 dotyczą nie tylko treści, lecz także formy przedstawiania informacji. W sprawozdaniach za lata 2018–2019 spółki częściej zamieszczały tabele z informacjami finansowymi w postaci liczb ze sprawozdania finansowego niż w sprawozdaniach za lata 2008–2009. Tabele w nowszych dokumentach zawierają często dane za raportowany okres oraz dane z okresu porównywalnego wraz z różnicą. W sprawozdaniach dotyczących lat 2008–2009 informacje były prezentowane przede

wszystkim w postaci tekstu i nawet wartości liczbowe wraz z różnicami pomiędzy porównywalnymi okresami ograniczały się do narracji.

Kolejne różnice dotyczą wspomnianego już podejścia do opisu ryzyka oraz informacji na temat zatrudnienia. W sprawozdaniach z działalności za lata 2008–2009 spółki ograniczały się raczej do omawiania czynników ryzyka i zagrożeń, a w dokumentach za lata 2018–2019 dodawały opis działań podejmowanych w celu ograniczenia ryzyka. Wskazane spostrzeżenia dotyczące informacji na temat ryzyka zostały zauważone głównie w sprawozdaniach spółek z WIG-ESG, które częściej tłumaczą obszar zarządzania ryzykiem. Informacje na temat zatrudnienia w nowszych sprawozdaniach są obszerniejsze i nie ograniczają się jedynie do wskazania przeciętnego zatrudnienia.

Ważną różnicą pomiędzy sprawozdaniami za lata 2008–2009 oraz lata 2018–2019 jest to, że znaczna część dokumentów z drugiej grupy została sporządzona jako sprawozdanie grupy kapitałowej i jednostki dominującej (105 sprawozdań z próby badawczej). Ma to istotne znaczenie dla treści sprawozdań z działalności. W sytuacji sporządzania sprawozdania zarządu dla grupy i jednostki łącznie tematyka jest obszerniejsza niż sprawozdania tylko jednej spółki. Łączne sprawozdanie zawiera dodatkowo takie informacje, jak organizacja grupy kapitałowej, segmenty działalności jednostek tworzących grupę, a także wspomniane wcześniej informacje, tj. dotyczące między innymi sytuacji finansowej, ryzyka, działalności, ale w odniesieniu do grupy.

Zaobserwowano, że sprawozdania tej samej spółki za rok 2008 oraz za rok 2009 są w większości przypadków podobne do siebie. Tak samo sprawozdania za rok 2018 w porównaniu ze sprawozdaniami za rok 2019. Sprawozdania te mają zbliżoną tematykę, strukturę, a w niektórych przypadkach pewne treści są powtarzane w całości lub nastąpiła jedynie aktualizacja danych za omawiany rok. Liczba stron sprawozdań za wskazane pary lat jest również zazwyczaj bardzo zbliżona. Podobieństwo to może sugerować, że jednostki nie zmieniają często swojej polityki informacyjnej i opierają się na wypracowanych wzorcach, jeśli zmianie nie uległy przepisy prawne dotyczące ujawnień. Można się zatem spodziewać, że stosowane sposoby zarządzania wrażeniem mogą być podobne w sprawozdaniach z działalności za kolejne lata sprawozdawcze. Z drugiej strony odstępstwa od stosowanych wcześniej schematów, na przykład rezygnacja z ujawniania pewnych informacji za dany rok, mogą sugerować zarządzanie wrażeniem.

Różnice pomiędzy sprawozdaniami z działalności spółek z indeksu WIG-ESG a spółek z indeksu sWIG80 są bardziej widoczne w odniesieniu do lat 2018 i 2019 niż 2008 i 2009. Sprawozdania zarządu spółek z WIG-ESG są dłuższe i bardziej obszerne. Co do zasady zawierają więcej szczegółowych informacji. Spółki z WIG-ESG częściej posługują się grafiką, schematami, zdjęciami, tabelami. Ich sprawozdania mają bardziej rozbudowaną strukturę.

W ramach badania przeanalizowano sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania w celu poznania opinii na temat sprawozdań z działalności za

lata 2018 i 2019 znajdujących się w próbie badawczej. Lektura opinii audytorów pozwoliła na uzyskanie między innymi informacji na temat zgodności sprawozdań z wymogami ustawy o rachunkowości i rozporządzenia Ministra Finansów, a tym samym ich kompletności.

Najwięcej spółek z indeksu WIG-ESG skorzystało przy badaniu sprawozdań finansowych za lata 2018 oraz 2019 z usług Ernst & Young Audyt Polska (29 sprawozdań). Drugą firmą audytorską, która zbadała najwięcej sprawozdań za lata 2018–2019 z próby spółek WIG-ESG, była PricewaterhouseCoopers Polska (18 sprawozdań), a trzecią Deloitte Audyt (15 spółek). Spółki korzystały też z usług audytorskich BDO, Grant Thornton Polska, UHY ECA Audyt, KPMG Audyt, PKF Consult, 4AUDYT oraz Mistery Audyt Adviser. Należy zauważyć, że zdecydowana większość sprawozdań była badana przez firmy audytorskie tworzące tzw. wielką czwórkę. W przypadku badania sprawozdań finansowych spółek z indeksu sWIG80 za lata 2018 oraz 2019 dominowały dwie firmy audytorskie, tj. Ernst & Young Audyt Polska (22 sprawozdania) oraz PricewaterhouseCoopers Polska (22 sprawozdania). Kolejne miejsca zajęły odpowiednio: Grant Thornton Polska (13 sprawozdań), BDO (12 sprawozdań), Deloitte Audyt oraz KPMG Audyt (po 8 sprawozdań). W tym przypadku również dominują firmy audytorskie z tzw. wielkiej czwórki. Występuje jednak większa różnorodność firm audytorskich badających sprawozdania spółek z indeksu sWIG80 niż z WIG-ESG. W przeważającej liczbie przypadków spółki powierzyły badanie sprawozdań za kolejne lata (2018 i 2019) tej samej firmie audytorskiej.

Dla wszystkich sprawozdań za lata 2018 i 2019 podlegających badaniu na potrzeby niniejszego opracowania niezależni biegli rewidentzi wydali opinię, że sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości oraz rozporządzeniem Ministra Finansów z 29 marca 2018 roku. Pojedynczy wyjątek stanowiło jedynie sprawozdanie z działalności SANWIL S.A. za 2019 rok, dla którego firma audytorska INTERFIN nie wskazała bezpośrednio, że jest ono zgodne z rozporządzeniem Ministra Finansów. Stanowi to interesujący przypadek, gdyż ta sama firma audytorska zmieniła nieco sposób sformułowania swojej opinii na temat sprawozdań z działalności tej spółki za lata 2018 i 2019. Przekazanie w inny sposób opinii nie musi oznaczać niespełnienia wymogów prawnych. W niektórych przypadkach audytorzy nie informowali wprost o zgodności z ustawą o rachunkowości i rozporządzeniem Ministra Finansów, ale wykazywali, że sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa. W sytuacji takich stwierdzeń pojawiających się w sprawozdaniach biegłych rewidentów w tabelach zaznaczono w jednej komórce zgodność z przepisami ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia Ministra Finansów (komórka scalona). Takie podejście reprezentowało na przykład KPMG Polska. Zgodność z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym wszystkich sprawozdań z działalności za lata 2018 i 2019 znajdujących się w próbie badawczej została potwierdzona przez niezależnych biegłych rewidentów.

W przypadku wszystkich sprawozdań z działalności za 2019 rok spółek z indeksu WIG-ESG oraz wszystkich oprócz dwóch sprawozdań za 2019 rok spółek z indeksu sWIG80 podlegających badaniu biegli rewidenty oświadczyli, że nie stwierdzili w sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń. Opinie bez takiego stwierdzenia zostały wskazane przez firmę audytorską PricewaterhouseCoopers Polska dla sprawozdań z działalności spółki Bioton S.A. za lata 2018 i 2019. Brak takiego stwierdzenia może być zastanawiający, tym bardziej że wskazana firma audytorska zapisywała takie stwierdzenie o braku zastrzeżeń w przypadku wydawania opinii na temat sprawozdań innych spółek za ten sam rok. Nie można jednak o niczym przesądzać bez dokładnej analizy.

W kolejnej części badania przeanalizowano opinie niezależnego biegłego rewidenta w celu zapoznania się z oceną audytorów na temat sprawozdań z działalności za lata 2008 i 2009 zakwalifikowanych do próby badawczej.

Najwięcej sprawozdań finansowych za lata 2008 oraz 2009 spółek z indeksu WIG-ESG, które zostały zakwalifikowane do próby badawczej, zostało zbadanych przez Deloitte Audit (14 sprawozdań), Ernst & Young Audit (11 sprawozdań) oraz KPMG Audit (10 sprawozdań). Podobnie jak w ostatnich latach już wcześniejsze sprawozdania dużych spółek były badane przez audytorów z tzw. wielkiej czwórki. W przypadku sprawozdań spółek z sWIG80 podlegających badaniu za lata 2008 i 2009 występowała jeszcze większa różnorodność wśród audytorów niż przy sprawozdaniach za lata 2018 i 2019. Najwięcej sprawozdań z tej grupy zostało zbadanych przez Ernst & Young Audit i KPMG Audit (po 9) oraz PricewaterhouseCoopers i Deloitte Audit (po 5). Również w przypadku tej starszej grupy sprawozdań w zdecydowanej większości ta sama firma audytorska prowadziła badanie za 2008 i 2009 rok.

We wszystkich opiniach niezależnego biegłego rewidenta dotyczących spółek z indeksu WIG-ESG została zawarta informacja o zgodności sprawozdania z działalności (sprawozdania zarządu) z postanowieniami obowiązującego wówczas Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. nr 33 poz. 259). W przypadku opinii dotyczących spółek z sWIG80 taka bezpośrednia informacja została zawarta w większości, ale nie we wszystkich dokumentach. Może to wynikać na przykład ze stosowania innego wzoru opinii przez niektóre firmy audytorskie. W takiej sytuacji użytkownicy sprawozdania z działalności nie otrzymują jednak jednoznacznej informacji na temat wypełnienia obowiązków informacyjnych wynikających z rozporządzenia. Analogiczna sytuacja dotyczy oceny zgodności sprawozdania z działalności z wymogami wynikającymi z ustawy o rachunkowości. Przy czym dotyczy zarówno sprawozdań spółek z WIG-ESG, jak i z sWIG80. We wszystkich przeanalizowanych opiniach odnoszących się do spółek z grupy indeksu WIG-ESG niezależny biegły rewident ocenił informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności

jako zgodne z informacjami prezentowanymi w sprawozdaniu finansowym. Taka ocena została przedstawiona również prawie we wszystkich opiniach dotyczących spółek z sWIG80 (oprócz 3 sprawozdań i 2 spółek), na przykład w jednej z opinii, tj. dotyczącej spółki WAWEL S.A. audytor z Roedl Audit zamieścił jedynie informację, że sprawozdanie z działalności spełnia istotne wymogi art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Większe rozbieżności w pisemnych opiniach niezależnego biegłego rewidenta mogą wynikać z mniej precyzyjnych wytycznych dla audytorów odnośnie treści przygotowywanych przez nich dokumentów.

Kolejnym badaniem przeprowadzonym na całej próbie badawczej było przelizowanie tekstu w celu ustalenia częstotliwości występowania w sprawozdaniach z działalności słów „zysk” oraz „strata” w zależności od osiągniętego przez spółkę wyniku finansowego. Badanie to wpisuje się w analizę zagadnienia manipulacji tematycznej w sprawozdaniach z działalności.

Na pierwszym etapie spisano wynik netto oraz wynik z działalności operacyjnej każdej spółki za podlegający badaniu rok oraz rok poprzedzający. Źródłem danych o wynikach finansowych były sprawozdania finansowe spółek. Porównano wyniki netto za rok sprawozdawczy podlegający badaniu oraz rok poprzedni, aby wskazać, czy raportująca spółka poprawiła wynik netto, czy uległ on pogorszeniu. W ten sam sposób porównano również wyniki z działalności operacyjnej za dany rok oraz rok poprzedni.

W drugim etapie zliczono, ile słów „zysk” oraz „strata” znajduje się w każdym sprawozdaniu z działalności. Liczenie zostało przeprowadzone za pomocą opcji „wyszukaj” dostępnej w dokumentach w formacie pdf. W takim bowiem formacie są zapisane wszystkie zebrane i podlegające badaniu sprawozdania z działalności.

Dla 53 sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG oraz 69 sprawozdań spółek z indeksu sWIG80 nie było możliwe zliczenie słów bezpośrednio w formacie pdf, co było spowodowane przyczynami technicznymi. W tej sytuacji sprawozdania uniemożliwiające zastosowanie narzędzia „wyszukaj” zostały przekonwertowane z pdf na format doc. W części przekonwertowanych dokumentów funkcja „wyszukaj” została zastosowana z powodzeniem i uzupełniono wyniki na temat występowania słów. Niestety w 24 przypadkach wśród spółek z indeksu WIG-ESG oraz 34 przypadkach spośród spółek z sWIG80 nie zadziałała funkcja wyszukiwania w formacie doc. W przypadku części dokumentów było to spowodowane tym, że sprawozdanie zarządu zostało opublikowane w postaci skanu, a w innych przypadkach zapisem w formacie uniemożliwiającym zaznaczanie i wyszukiwanie.

Przeważająca część spółek wygenerowała we wszystkich analizowanych latach zysk netto oraz zysk z działalności operacyjnej. Niewielka część poniosła stratę netto lub stratę operacyjną (tabele 4.4 i 4.5).

W tabelach 4.6 i 4.7 porównano liczbę spółek, które poprawiły lub pogorszyły wyniki finansowe w poszczególnych latach. W 2008 roku większość spółek zanotowała pogorszenie wyniku netto, co może mieć związek z trwającym wówczas

Tabela 4.4. Liczba spółek z WIG-ESG, które osiągnęły zysk netto/zysk z działalności operacyjnej lub poniosły stratę netto/stratę z działalności operacyjnej w latach 2008, 2009, 2018, 2019

Rok	Liczba spółek z zyskiem netto	Liczb spółek ze stratą netto	Liczba spółek z zyskiem z działalności operacyjnej	Liczba spółek ze stratą z działalności operacyjnej
2008	22	3	23	2
2009	22	5	24	3
2018	34	10	35	9
2019	36	8	38	6
Razem	114	26	120	20

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.5. Liczba spółek z sWIG80, które osiągnęły zysk netto/zysk z działalności operacyjnej lub poniosły stratę netto/stratę z działalności operacyjnej w latach 2008, 2009, 2018, 2019

Rok	Liczba spółek z zyskiem netto	Liczb spółek ze stratą netto	Liczba spółek z zyskiem z działalności operacyjnej	Liczba spółek ze stratą z działalności operacyjnej
2008	25	6	25	6
2009	30	4	30	4
2018	51	13	50	14
2019	54	13	51	16
Razem	160	36	156	40

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.6. Liczba spółek z WIG-ESG, które odnotowały poprawę lub pogorszenie zysku netto/zysku z działalności operacyjnej w latach 2008, 2009, 2018, 2019

Rok	Poprawa wyniku netto	Pogorszenie wyniku netto	Poprawa wyniku z działalności operacyjnej	Pogorszenie wyniku z działalności operacyjnej
2008	10	15	17	8
2009	15	12	15	12
2018	21	23	21	23
2019	23	21	29	15
Razem	69	71	82	58

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.7. Liczba spółek z sWIG80, które odnotowały poprawę lub pogorszenie zysku netto/zysku z działalności operacyjnej w latach 2008, 2009, 2018, 2019

Rok	Poprawa wyniku netto	Pogorszenie wyniku netto	Poprawa wyniku z działalności operacyjnej	Pogorszenie wyniku z działalności operacyjnej
2008	11	20	13	18
2009	20	14	16	18
2018	37	27	38	26
2019	42	24	39	27
Razem	110	85	106	89

Źródło: opracowanie własne.

kryzysem gospodarczym. Natomiast w 2009 roku większa część spółek poprawiła wynik netto. W 2018 roku większość spółek z sWIG80 poprawiła wynik netto oraz wynik z działalności operacyjnej. Natomiast wśród spółek WIG-ESG liczba spółek, które poprawiły wyniki, i tych, których wyniki się pogorszyły, była zbliżona. W 2019 roku większa część badanych spółek odniosła sukces w postaci poprawienia wyniku netto i/lub wyniku z działalności operacyjnej. Na podstawie wyników analizy można stwierdzić, że sprawozdania z działalności za rok 2008 mogą być najbardziej narażone na zarządzanie wrażeniem, gdyż wówczas najwięcej spółek odnotowywało pogorszenie wyników finansowych.

W tabelach 4.8 i 4.9 przedstawiono podsumowanie liczby występujących słów „zysk” oraz „strata” we wszystkich analizowanych latach. W każdym roku słowo „zysk” znacznie dominuje w porównaniu ze słowem „strata”. Z jednej strony może wynikać to z faktu, że większość spółek generowała zyski. Z drugiej strony może wskazywać, że spółki co do zasady częściej decydują się na stosowanie słów „zysk” niż „strata” w sprawozdaniach zarządu. Należy zwrócić uwagę, że nawet w sprawozdaniach za rok 2008, kiedy większość spółek poniosła straty, liczba słów „zysk” znacznie dominuje nad słowem „strata”. Wzrost liczby słów w latach 2019 i 2018 wynika ze zwiększonej objętości sprawozdań zarządu w ostatnich latach oraz obecności w próbie badawczej większej liczby sprawozdań za lata 2019 i 2018 niż za lata 2009 i 2008.

Następnie przeanalizowano liczbę słów „zysk” i „strata” w odniesieniu do sytuacji osiągnięcia przez spółkę zysku lub przypadku poniesienia straty. W tabelach 4.10 i 4.11 przedstawiono liczbę słów „zysk” i „strata” w sytuacjach zysku netto lub straty netto za poszczególne lata. Stanowi to zbiorcze zestawienie, które było analizowane w powiązaniu z danymi dotyczącymi konkretnych sprawozdań. Pojedyncze analizowanie sumy słów we wszystkich dokumentach nie byłoby wystarczające, ponieważ należy pamiętać, że większość spółek generowała w badanych latach zyski.

Tabela 4.8. Częstotliwość występowania słów „zysk” oraz „strata” w sprawozdaniach za lata 2008, 2009, 2018, 2019 spółek z WIG-ESG

Rok	Częstotliwość występowania słowa „zysk”	Częstotliwość występowania słowa „strata”
2008	198	41
2009	232	74
2018	922	334
2019	949	396
Razem	2301	845

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.9. Częstotliwość występowania słów „zysk” oraz „strata” w sprawozdaniach za lata 2008, 2009, 2018, 2019 spółek z sWIG80

Rok	Częstotliwość występowania słowa „zysk”	Częstotliwość występowania słowa „strata”
2008	220	59
2009	248	62
2018	832	344
2019	932	372
Razem	2232	837

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.10. Częstotliwość występowania słów „zysk” oraz „strata” w zależności od zysku netto/straty netto w sprawozdaniach za lata 2008, 2009, 2018, 2019 spółek z WIG-ESG

Rok	Częstotliwość występowania słowa „zysk” przy zysku netto	Częstotliwość występowania słowa „zysk” przy stracie netto	Częstotliwość występowania słowa „strata” przy stracie netto	Częstotliwość występowania słowa „strata” przy zysku netto
2008	185	13	8	33
2009	196	36	22	52
2018	817	105	30	304
2019	886	63	34	362
Razem	2084	217	94	751

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują, że słowo „zysk” występuje częściej niż „strata” bez względu na to, czy przedsiębiorstwo wygenerowało zysk, czy poniosło stratę. W przypadku osiągnięcia zysku netto spółki stosują w sprawozdaniach z działalności chętniej i częściej słowo „zysk” niż słowo „strata” w sytuacji poniesienia straty. Występowanie słowa „strata” nawet w przypadku zysku netto albo słowa „zysk” w sytuacji

Tabela 4.11. Częstotliwość występowania słów „zysk” oraz „strata” w zależności od zysku netto/straty netto w sprawozdaniach za lata 2008, 2009, 2018, 2019 spółek z sWIG80

Rok	Częstotliwość występowania słowa „zysk” przy zysku netto	Częstotliwość występowania słowa „zysk” przy stracie netto	Częstotliwość występowania słowa „strata” przy stracie netto	Częstotliwość występowania słowa „strata” przy zysku netto
2008	184	36	18	41
2009	209	39	27	35
2018	707	125	89	255
2019	802	130	74	298
Razem	1902	330	208	629

Źródło: opracowanie własne.

straty netto należy tłumaczyć tym, że spółki często określają pozycje ze sprawozdania finansowego jako „zysk/strata”. Spółka mogła również wygenerować zysk lub ponieść stratę na innym poziomie niż ostatni poziom, czyli wynik finansowy netto.

Kolejna przeprowadzona analiza miała na celu zbadanie zależności pomiędzy długością sprawozdania z działalności a poprawą lub pogorszeniem wyników finansowych w danym roku. Inspiracją do przeprowadzenia tej analizy były wyniki badania dokonane przez Fijałkowską i in. (2015), którzy zauważyli, że listy do akcjonariuszy są dłuższe, jeśli wyniki finansowe w danym roku uległy pogorszeniu niż w przypadku poprawy wyników.

Na podstawie informacji dotyczących poszczególnych spółek obliczono średnie liczby stron sprawozdań z działalności w różnych sytuacjach:

- poprawy wyniku netto,
- pogorszenia wyniku netto,
- poprawy wyniku z działalności operacyjnej,
- pogorszenia wyniku z działalności operacyjnej,
- jednoczesnej poprawy wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej,
- jednoczesnego pogorszenia wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej
- w poszczególnych analizowanych latach. Średnie policzono osobno dla sprawozdań spółek z indeksu WIG-ESG oraz sWIG80. Wyniki przedstawiono w tabelach 4.12 i 4.13.

W odniesieniu do zbadanej próby można wskazać, że spółki z indeksu WIG-ESG w sytuacji pogorszenia wyniku netto mają tendencję do sporządzania dłuższych sprawozdań zarządu. Wyjątek stanowiły sprawozdania za 2009 rok, w przypadku których średnia liczba stron była większa w sytuacji poprawy wyniku netto. Mogło mieć to związek z trwającym wówczas kryzysem gospodarczym i chęcią większego podkreślenia w takiej sytuacji poprawy wyniku netto. Nie można wskazać żadnej

Tabela 4.12. Średnie liczby stron sprawozdań z działalności w różnych sytuacjach poprawy lub pogorszenia wyników finansowych spółek z indeksu WIG-ESG

Rok	Średnia liczba stron w sytuacji					
	poprawy wyniku netto	pogorszenia wyniku netto	poprawy wyniku z działalności operacyjnej	pogorszenia wyniku z działalności operacyjnej	poprawy wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej	pogorszenia wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej
2008	35	38	34	42	35	42
2009	44	39	43	40	48	43
2018	70	108	79	100	68	105
2019	78	111	96	91	80	95
Średnia	62	82	69	77	62	80

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.13. Średnie liczby stron sprawozdań z działalności w różnych sytuacjach poprawy lub pogorszenia wyników finansowych spółek z indeksu sWIG80

Rok	Średnia liczba stron w sytuacji					
	poprawy wyniku netto	pogorszenia wyniku netto	poprawy wyniku z działalności operacyjnej	pogorszenia wyniku z działalności operacyjnej	poprawy wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej	pogorszenia wyniku netto i wyniku z działalności operacyjnej
2008	29	40	33	38	29	39
2009	41	40	41	40	41	40
2018	66	60	64	62	65	60
2019	59	74	56	76	57	79
Średnia	55	56	54	57	54	56

Źródło: opracowanie własne.

zależności w kontekście zmian wyniku z działalności spółek z indeksu sWIG80, gdyż sprawozdania za lata 2008 i 2019 były średnio dłuższe w sytuacji jego pogorszenia, a za lata 2009 i 2018 w sytuacji jego poprawy. Nie ma zatem podstaw do wykazywania jednoznacznych zależności pomiędzy długością sprawozdania zarządu a zmianami wyniku z działalności. Wnioski z analizy średnich długości sprawozdań z działalności w sytuacji jednoczesnej poprawy wyniku netto oraz wyniku z działalności

lub ich pogorszenia zbadanych spółek z indeksu WIG-ESG są zbieżne z wnioskami z sytuacji analizy zmian samego wyniku netto. Średnie długości wszystkich badanych sprawozdań z działalności bez podziału na lata pozwalają wysunąć wniosek, że w przeanalizowanej próbie badawczej spółki sporządzają dłuższe sprawozdanie zarządu w sytuacji pogorszenia wyników finansowych.

Wnioski z analizy średnich długości sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80 są mniej jednoznaczne. Po pierwsze różnice pomiędzy liczbą stron sprawozdań zarządu w sytuacji poprawy lub pogorszenia wyników finansowych są mniejsze niż w przypadku spółek z WIG-ESG. Po drugie zarówno przy zmianach wyniku netto, wyniku z działalności operacyjnej, jak i takich samych zmian obu wyników w dwóch (nie kolejnych) latach dłuższe są sprawozdania przy poprawie, a w dwóch pozostałych dłuższe są przy pogorszeniu. Można natomiast wysunąć zbieżne wnioski z tymi postawionymi na podstawie sprawozdań z WIG-ESG, odwołując się do średnich długości ze wszystkich analizowanych lat. Na podstawie tych średnich można wskazać, że w sytuacji pogorszenia wyników spółki z próby badawczej sporządzały dłuższe sprawozdania zarządu, przy czym średnie różnice wynoszą zaledwie od jednej do trzech stron.

Dodatkowo przeprowadzono bardziej szczegółową analizę, wskazując spółki, które w dwóch kolejnych latach, tj. 2008 i 2009 lub 2018 i 2019, zanotowały zarówno poprawę, jak i pogorszenie wyniku netto. Długość sprawozdań zarządu w tych dwóch okresach podlegała znacznym zmianom. Nowsze sprawozdania są co do zasady dłuższe. Analiza w podziale na pary lat pozwoliła bardziej skupić się na czynniku zmian wyniku netto.

Na podstawie analizy danych można wskazać, że w przypadku spółek z WIG-ESG w przedstawionych parach sprawozdań w sytuacji pogorszenia wyniku netto sprawozdanie zarządu było generalnie dłuższe niż w sytuacji jego poprawy. Natomiast w przypadku spółek z sWIG80 różnice nie są widoczne.

Dążąc do realizacji celów badania, poszukiwano w sprawozdaniach z działalności przykładów stosowania przez polskie spółki sposobów zarządzania wrażeniem, szczególnie wskazywanych w literaturze zagranicznej, w tym w publikacjach będących kluczowymi dla zagadnienia *impression management* w rachunkowości.

Zidentyfikowano przykłady sposobów zarządzania wrażeniem wyróżnionych przez Merkl-Davies oraz Brennan (2011, 2013) i wskazanych w rozdziale drugim niniejszej monografii w tabeli 2.7. Fragmenty sprawozdań z działalności, w których znajdują się te przykłady, ilustrują, w jaki sposób polskie spółki wykorzystują narrację (a w przypadku manipulacji wizualnej również grafikę) do zarządzania wrażeniem.

Manipulacja syntaktyczna (czytelnością) – w celu omówienia manipulacji czytelnością zostały zidentyfikowane fragmenty sprawozdań z działalności, które zawierają trudniejsze słownictwo i mogą być mniej zrozumiałe, szczególnie dla czytelników niespecjalizujących się w ekonomii, finansach czy danej branży, w której działa

spółka. Wskazanie danego fragmentu nie oznacza, że można domniemywać, iż spółka działała w sposób celowy, dążąc do zmniejszenia czytelności tekstu.

Jeden z trudniejszych fragmentów zbadanych sprawozdań z działalności dotyczy sytuacji finansowej raportującego przedsiębiorstwa. Może nie być zrozumiałą szczególnie dla odbiorcy niebędącego specjalistą w dziedzinie finansów. Jego pełne zrozumienie wymaga znajomości wskaźników płynności oraz źródeł finansowania działalności gospodarczej. Nie jest zrozumiałe, dlaczego spółka dokonała takiej, a nie innej oceny sytuacji. Brak wyjaśnień może być działaniem celowym.

Kolejny przykład dotyczy informacji na temat zmodyfikowania zasad zbywania składników aktywów trwałych przekazywanej interesariuszom w sposób mało czytelny. Spółka nie podała szczegółów zmian oraz nie porównała dotychczasowego podejścia do obecnego. Powołała się jedynie na przepisy ustawy o rachunkowości. Wprowadzone zmiany nie zostały zakomunikowane w wystarczająco zrozumiałym sposób.

Podobnie jak w poprzednich przykładach również w kolejnym fragmencie sprawozdania z działalności powodem małej czytelności jest brak wyjaśnień. Spółka informuje o „pełnej kreacji grupy kapitałowej” oraz „zintensyfikowanym rozwoju wewnętrznym”. Sformułowania te można określić jako trudne i niejednoznaczne w interpretacji.

Manipulacja retoryczna – analizując sprawozdania z działalności w poszukiwaniu oznak manipulacji retorycznej, skupiono się na sposobie przekazywania informacji. Retoryczne zarządzanie wrażeniem polega bowiem na wyróżnianiu pozytywnych informacji lub ukrywaniu negatywnych. Poszukiwano między innymi fragmentów, w których jednostka stara się zwrócić uwagę czytelnika, zainteresować go oraz zaznaczyć własne działania zakończone sukcesem.

W jednym ze zidentyfikowanych fragmentów dotyczącym manipulacji retorycznej spółka podkreśla swoje dokonania, wskazując, że wzrost rentowności został osiągnięty pomimo znacznych kosztów obciążeń. W innym fragmencie kolejna jednostka zwraca uwagę na pozytywne efekty swoich świadomych działań. W jeszcze innym przykładzie zostały wskazane osiągnięcia spółki w postaci wyższej rentowności czy poprawy zarządzania majątkiem z zaznaczeniem trudności, jakie się zdarzyły w raportowanym roku.

Rozważając manipulację retoryczną, analizowano również, w jaki sposób rozpoczynają się wybrane akapity sprawozdań z działalności. Jednostki niejednokrotnie formułują pierwsze zdanie akapitu czy nawet całego dużego punktu sprawozdania w taki sposób, aby zaciekać czytelnika i zachęcić go do przeczytania całego fragmentu. Pierwsze zdanie często dotyczy pozytywnej sytuacji lub zdarzenia. W zdaniu rozpoczynającym pierwszą część jednego ze sprawozdań spółka podkreśla dużą liczbę istotnych wydarzeń w raportowanym roku oraz najwyższy poziom swoich produktów i usług. Informacja o ważnych wydarzeniach może zachęcać czytelników do przeczytania dalszych części sprawozdania. Inny

przykład zdania rozpoczynającego nowy akapit zawiera informację o zwiększeniu przez emitenta zasięgu działalności, co zwraca już uwagę odbiorców na pozytywny aspekt. Natomiast w innym przykładzie spółka jednoznacznie ocenia raportowany rok jako „udany w ujęciu finansowym”.

Manipulacja tematyczna sprowadza się do eksponowania informacji pozytywnych oraz pomijania lub ukrywania informacji negatywnych, więc w badanych sprawozdaniach z działalności poszukiwano przykładów przekazywania korzystnych wiadomości. W przykładowych fragmentach sprawozdań z działalności spółki dostarczają pozytywnych informacji na temat osiągniętych sukcesów. Informują o wprowadzonych usprawnieniach, poprawie efektywności, wyników, sprawności, bezpieczeństwa, pozytywnych wynikach finansowych czy obniżeniu negatywnego wpływu działalności na środowisko. Wybierają tematy korzystne z ich punktu widzenia, które pozwalają zaprezentować się w dobrym świetle. Takie podejście jest dopuszczalne, jeśli przedstawiane informacje są zgodne z rzeczywistością, nie stanowiąc jedynie zabiegu marketingowego. Niepożądanym działaniem zniekształcającym obraz działalności i sytuacji jednostki byłoby wybiórcze przedstawianie jedynie pozytywnych informacji przy unikaniu tematów niekorzystnych.

Manipulacja wizualna polega na stosowaniu takich środków, jak na przykład wykresy, rysunki, kolory, podkreślenia lub pogrubienia tekstu, w celu zwrócenia uwagi czytelnika na pozytywne informacje. Do zobrazowania sposobów stosowania manipulacji wizualnej wybrano przykłady, które wykorzystują nie tylko aspekty graficzne, ale również tekst. Jedna ze spółek wykorzystała do zaprezentowania swoich przewag konkurencyjnych tabelę. Taka forma przedstawienia informacji powoduje, że są one bardziej widoczne, zwracają uwagę czytelników oraz są również bardziej czytelne. Nie powinno zatem wywoływać zdziwienia to, że jednostka wykorzystała taką formę dla informacji pozytywnych. Kolejna jednostka zastosowała grafikę, za pomocą której wyróżniła takie określenia spółki jak „lider”, „najbardziej nowoczesna kopalnia”. Takie działanie ma na celu zwrócenie uwagi czytelnika i zapamiętanie przez niego wyróżnionych sformułowań. Jeszcze inna spółka wyróżniła w tekście informację za pomocą pogrubionej czcionki. Uwaga czytelników została zwrócona również na korzystną informację, a mianowicie na ograniczenie negatywnego wpływu produkcji na środowisko.

Manipulacja strukturalna jest nierozzerwalnie związana z manipulacją wizualną (Brennan i Merkl-Davies, 2013, s. 125). Może polegać ona na umieszczaniu dobrych wiadomości na pierwszym miejscu, na przykład na początku części sprawozdania. Przykładem może być pierwsze zdanie punktu omawiającego sprawozdanie z całkowitych dochodów informujące o wzroście wyniku. Natomiast przykładem zamieszczania złych wiadomości w środkowych fragmentach tekstu jest fragment sprawozdania z działalności, w którym spółka przedstawiła najpierw kilka wzrostów, następnie poinformowała o spadku i zamknęła akapit informacją o grupie produktów z poziomem sprzedaży zbliżonym do roku poprzedniego.

Atrybucja dokonań – w celu poszukiwania atrybucji zwrócono uwagę na te fragmenty narracji, w których zostało zamieszczone wyjaśnienie zdarzeń, sytuacji czy wyników. Analizie zostały poddane zdania, w których występuje przyczyna i skutek. Bezpośrednie związki przyczynowo-skutkowe mogą być zaakcentowane za pomocą takich sformułowań, jak na przykład „z powodu”, „w wyniku”, „w konsekwencji”, „w rezultacie”, „w efekcie”, zatem skupiono się również na nich. Rzeczownikami stosowanymi do wskazywania przyczyn i skutków mogą być wprost „przyczyna” i „skutek”, a także wiele innych, między innymi „powód”, „źródło”, „bodziec”, „czynnik”, „impuls”, „uzasadnienie”, „rezultat”, „wynik”, „konsekwencja”, „efekt”, „następstwo”. Czasowniki mogące znaleźć zastosowanie w tekście zawierającym atrybucję to między innymi „prowadzić do”, „wpływać na”, „wynikać z”, „powodować”, „uzasadniać”, „wywierać wpływ”, „oddziaływać”, „zaważać”, „przyczyniać się”, „wywoływać”, „sprawiać”, „generować”, „prowadzić do”, „pociągać coś za sobą”.

W sprawozdaniach z działalności objętych próbą badawczą spółki często upatrują przyczyn korzystnych wyników oraz innych osiągnięć we własnych działaniach. Jedna ze spółek podkreśla, że wzmocniła w ten sposób strukturę oraz skuteczne konkurowanie. Inna jednostka raportująca wskazuje jako przyczyny rekordowych wyników finansowych skuteczną realizację działań oraz kontrolę kosztów, czyli również własną pracę i zaangażowanie. Jeszcze inna spółka przedstawiła skutki swojego „skutecznego posunięcia”. Rodzaj atrybucji polegający na podnoszeniu i akcentowaniu własnych zasług występuje najczęściej i jest najwyraźniej widoczny.

W zbadanych sprawozdaniach z działalności odnaleziono przykłady różnych rodzajów atrybucji. W przykładzie dotyczącym atrybucji uznania – uprawnienia spółka wskazuje przyczyny wzrostu przychodów ze sprzedaży i zwiększenia skali działalności, zauważając głównie działania jednostki, na przykład rozszerzenie asortymentu i lepsze jego dopasowanie do potrzeb klientów oraz rozwój sieci dystrybucji. W pierwszym fragmencie obrazującym atrybucję uznania – wzmocnienie spółka podkreśla realizację prognozowanych wyników pomimo mniej korzystnych warunków ekonomicznych, a w drugim inna jednostka wskazuje, że osiągnęła istotną poprawę wyników pomimo niezależnego od niej zamrożenia cen sprzedaży. Spółki z próby badawczej stosowały również atrybucję obronną – wymówki. Obrazuje to fragment sprawozdania z działalności, w którym spółka powołuje się na malejący trend cenowy ropy i produktów naftowych w kontekście spadku wyniku finansowego. Inna spółka, wykorzystując ten rodzaj atrybucji, wskazuje mniejsze wpływy z dywidend spółek zależnych jako przyczynę niekorzystnych zmian wskaźników rentowności. Fragment sprawozdania, w którym jedna z jednostek tłumaczy niską cenę akcji oraz ogólne pogorszenie sytuacji na GPW znacznymi spadkami na światowych rynkach, ale jednocześnie przeciwstawia temu własne działania polegające na przeprowadzonej kampanii informacyjnej, obrazuje atrybucję obronną – zaprzeczenie przyczynowości.

Możliwe jest również występowanie łańcuchów przyczyn i skutków, kiedy jedna przyczyna wywołuje określony skutek, który z kolei powoduje następny efekt. Jeden z przykładów łańcuchów przyczynowo-skutkowych w przeanalizowanych sprawozdaniach wygląda następująco: skuteczna realizacja strategii *multiplay* oraz działań ukierunkowanych na budowę wysokiej satysfakcji i lojalności klientów → wysoka lojalność klientów usług łączonych → spadek wskaźnika odpływu klientów.

Przykładem atrybucji wewnętrznej może być fragment sprawozdania z działalności, w którym spółka wskazuje przyczyny wewnętrzne wzrostu poziomu sprzedaży towarów, na przykład prowadzenie akcji promocyjnych. Natomiast w przykładzie atrybucji zewnętrznej inna jednostka tłumaczy spadek cen produktów przyczyną zewnętrzną, tj. silną konkurencją.

Fragment sprawozdania z działalności, w którym spółka przedstawia przewidywania dotyczące wydatków sektora bankowego na IT w Polsce, wskazując na możliwy spadek ich dynamiki w wyniku światowego kryzysu na rynku kredytów hipotecznych, stanowi przykład związku przyczynowo-skutkowego o kierunku bezpośrednim. Następny fragment kolejnego sprawozdania z działalności, w którym spółka zwraca uwagę na wzrost rentowności pomimo ujęcia w kosztach obciążeń z tytułu rozliczeń ze spółkami zależnymi, stanowi przykład atrybucji o kierunku przeciwnym.

Selektywność – zidentyfikowanie selektywności jest trudniejsze niż przedstawionych wcześniej sposobów zarządzania wrażeniem. Jeśli spółka podejmuje decyzje w ramach selekcji informacji, to część z nich po prostu nie znajduje miejsca w sprawozdaniu. Wobec tego nie można ich znaleźć w dokumencie. Zewnętrzny odbiorca informacji polega na opublikowanych sprawozdaniach i raportach. Najczęściej nie posiada dodatkowej wiedzy, wobec tego może nawet się nie zorientować, że spółka celowo zrezygnowała z ujawniania pewnych informacji. W celu odnalezienia przykładów selektywności autorka porównywała sprawozdania z działalności spółek z kolejnych lat, tzn. za lata 2008 i 2009 oraz za lata 2018 i 2019. W ten sposób było możliwe odnalezienie różnic między tymi sprawozdaniami, a następnie poszukiwanie możliwych przyczyn niezamieszczenia pewnych informacji. Porównano kluczowe informacje, które jedna ze spółek przedstawia na początku sprawozdań z działalności za lata 2019 oraz 2018. W sprawozdaniu za 2019 rok spółka nie wyróżniła na drugiej stronie sprawozdania ROE ani ROA. Wskaźniki te wskazała jednak na początku sprawozdania za 2018 rok w zbiorczych informacjach. Przyczyną selekcji informacji i pominięcia wartości ROE i ROA w 2019 roku mogły być niskie wartości za ten rok. W 2019 roku ROE wyniosło 3,6%, a ROA 2,3%, tzn. zdecydowanie mniej niż w latach 2018 i 2017. W związku z tym można domniemywać, że selekcja informacji w tym przypadku była działaniem celowym. Nie można tego jednoznacznie przesądzić. Spółka miała pełne prawo wyboru, jakie informacje wyróżnia na początku sprawozdania.

Porównywanie dokonań – w zbadanych sprawozdaniach w znacznej większości wyniki uzyskane w danym roku są porównywalne z poprzednim analogicznym okresem, czyli rokiem poprzednim. Spółki raczej nie uciekają od podawania procentowych zmian głównych wielkości finansowych, takich jak przychody ze sprzedaży czy wynik finansowy netto.

Zdania w stronie biernej – które mogą być wykorzystywane szczególnie w negatywnych sytuacjach, pozwalają na zdystansowanie się od przekazywanych informacji oraz nie wymagają wskazywania wykonawcy czynności. W sprawozdaniach z działalności podlegających badaniu odnaleziono przykłady zdań w stronie biernej. W pierwszym z nich za pomocą zdania pasywnego została przekazana informacja o wstrzymaniu produkcji. W drugim fragmencie inna spółka zawarła również informację o wstrzymaniu produkcji, a także postawieniu wydziału w stan likwidacji i przeniesieniu pracowników. W obu przykładach strona bierna została wykorzystana przy informacjach negatywnych. Zdania te pozwoliły na pominięcie informacji o tym, kto podjął decyzje i ponosi za nie odpowiedzialność.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że zdarzają się przypadki stosowania przez spółki zdań w stronie biernej do przekazywania informacji pozytywnych. Nie dzieje się to jednak często. Forma pasywna jest stosowana przede wszystkim do wskazywania miejsca przedstawienia konkretnej informacji w sprawozdaniu („została przedstawiona”), informowania o podpisaniu umowy („została podpisana”), wypłacie dywidendy („została wypłacona”) oraz powołaniu członka zarządu („został powołany”).

Hedging językowy – termin „hedging” w językoznawstwie odnosi się do wyrażen niepewnych i celowej niejasności. Polega na wprowadzaniu form „zabezpieczających”, które mogą obejmować frazy bezosobowe, niejasne kwantyfikatory, klauzule warunkowe i *downtonery* (Beattie, 2014, s. 123). Do tej pory zostało przeprowadzonych niewiele badań na temat hedgingu językowego w narracjach w rachunkowości. Stosowanie form bezosobowych czasowników zostanie przedstawione w części dotyczącej badania przy zastosowaniu programu komputerowego, który oblicza między innymi procent czasowników w formie bezosobowej. Przykłady pozostałych wymienionych form hedgingu językowego zostały zaprezentowane poniżej.

Niejasne kwantyfikatory to jeden ze sposobów hedgingu językowego. Kwantyfikator to wyrażenie służące do generalizowania, które pozwala unikać przekazywania konkretnych informacji. Do kwantyfikatorów zalicza się takie wyrażenia, jak „większość”, „inni”, „zwykle”, „często”, „zazwyczaj”, „kiedyś”, „zawsze”, „nigdy”, „każdy”, „wszyscy”, „niektórzy”, „w pewnych przypadkach”, „jakiś”, „pewien”. Poniżej przedstawiono przykłady stosowania kwantyfikatorów w sprawozdaniach z działalności z próby badawczej.

W pierwszym przykładzie jednostka raportująca zastosowała kwantyfikator „większość”, co pozwoliło jej uniknąć ujawniania informacji o dokładnej

liczbie inwestycji, które są prowadzone zgodnie z planem, i takich, które są opóźnione. W kolejnych przykładach słowa „zwykle” i „zazwyczaj” zostały wykorzystane do przedstawienia standardowych sytuacji. W następnym fragmencie innego sprawozdania z działalności kwantyfikator „zawsze” posłużył spółce do przekazania przewidywań dotyczących przyszłości, co do których wydaje się, że spółka ma pewność, a słowo „często” pozwoliło uniknąć konkretnej informacji. W innych fragmentach kolejnych sprawozdań wyrażenia „niemal w każdym”, „niektórych”, „niektóre”, „pewne” służą do przekazania mało precyzyjnych informacji.

Okresy warunkowe w języku polskim składają się z dwóch części: nadrzędnej i podrzędnej połączonych spójnikami. Dla zdarzeń rzeczywistych spójnikami są na przykład „jeśli”, „jeżeli”, a dla zdarzeń potencjalnych na przykład „jeśliby”, „jakby”, „gdyby”. Okresy warunkowe są stosowane w sprawozdaniach z działalności głównie w przekazywaniu informacji dotyczących przyszłości. W zidentyfikowanych w sprawozdaniach z działalności przykładach okresy warunkowe pozwoliły wskazać warunki, jakie powinny zostać spełnione, aby mogło nastąpić jakieś zdarzenie albo coś było możliwe, a także służą również do wskazania, co może się zdarzyć w podanej sytuacji.

Redukcja słów kluczowych, określana w języku angielskim jako *downtoner*, oznacza słowo lub wyrażenie, które osłabia znaczenie innego słowa lub wyrażenia [www6]. Przykładami mogą być wyrazy „niewielki”, „nieznaczny”, „trochę”. W sprawozdaniach z działalności znajdujących się w próbie badawczej jednostki umniejszały w ten sposób znaczenie między innymi negatywnych informacji o stracie, poniesionych kosztach, opóźnieniach, mniejszym wzroście, spadku przychodów oraz rentowności.

Wzmacnianie słów kluczowych dotyczy słów o konotacji pozytywnej. Może się odbywać za pomocą takich wyrazów jak „silny”, „znacznie”, „szybko”. W zidentyfikowanych w przeanalizowanych sprawozdaniach z działalności przykładach stosowania wzmocnień słów kluczowych jednostki były zainteresowane wzmacnianiem wrażenia czytelnika na temat między innymi wzrostu sprzedaży lub zysku, wzrostu należności spowodowanego wzrostem sprzedaży, a także redukcji kosztów.

Do zarządzania wrażeniem za pomocą narracji mogą być wykorzystywane figury retoryczne stanowiące ozdobne zwroty, wyrażenia lub wyrazy wzmacniające obrazowość języka [www5]. Ich zadaniem może być upiększanie języka sprawozdania, wprowadzanie podniosłego stylu, zainteresowanie odbiorcy. Mogą się przyczynić do zapamiętania przez czytelnika danej informacji o jednostce. Figurami retorycznymi, które mogą być stosowane w zarządzaniu wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej, są metafora, hiperbola, anafora, emfaza, porównanie.

Metafora w narracjach księgowych była przedmiotem badań Walters (1996, 2004). Milne i in. (2006) analizowali metaforę podróży w raportowaniu zrównowa-

zonego rozwoju. Metafora może „upiększać” retorykę sprawozdania i zwracać uwagę czytelnika na dany fragment tekstu. W analizowanych sprawozdaniach znaleziono między innymi przykłady metafory drogowskazu i drogi.

Metafory mogą być również sposobem narzucenia przez spółkę publikującą sprawozdanie własnej interpretacji organizacji, jej działań albo wyników (Brennan i Merkl-Davies, 2013, s. 28). Przykładem tego rodzaju metafory może być określanie spółki mianem lidera.

Hiperbola jest sposobem narzucania przez kierownictwo własnej interpretacji sytuacji, działalności czy wyników (Brennan i Merkl-Davies, 2013, s. 123). Hiperbola to „zwrot stylistyczny polegający na zamierzonej przesadzie w opisie przedmiotu lub zjawiska” (Sobol, 2002, s. 433). W przeanalizowanych sprawozdaniach z działalności znaleziono następujące przykłady hiperboli: „rok 2019 był również ogromnym sukcesem”, „znalezienie się w prestiżowym gronie laureatów nagrody było ogromnym wyróżnieniem”.

Anafora – powtórzenia właściwe dla manipulacji retorycznej mogą mieć postać powtórzenia takiego samego słowa lub zwrotu na początku kolejnych części tekstu. Celem anafory może być podkreślenie informacji i zwrócenie na nie uwagi czytelnika. Wystąpienie anafory może również nie być działaniem celowym wpisującym się w zarządzanie wrażeniem, ale wynikiem braku zastąpienia danego sformułowania innym słowem lub zwrotem. W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano między innymi anafory w postaci: powtórzenia słów „uzyskano” oraz „stworzono” na początku punktów, powtórzenia słowa „rozwój” rozpoczynającego kolejne punkty, powtórzenia całej frazy „prace poszukiwawczo-rozpoznawcze” na początku akapitów.

Emfaza to „nacisk emocjonalny na pewne zdania, wyrazy lub sylaby” (Sobol, 2002, s. 294). W taki sposób spółki podkreślają znaczenie pewnych zdarzeń, sytuacji czy osiągnięć. We fragmentach zbadanych sprawozdań z działalności odnaleziono następujące słowa i wyrażenia, które podkreślają przekazywane informacje i stanowią przykłady emfazy: „na uwagę zasługują”, „co ważne”, „znaczących”, „szczególnie”, „wyraźnie”.

Porównanie jest figurą retoryczną często stosowaną w sprawozdaniach z działalności, co z jednej strony wynika z obowiązku przedstawienia danych porównawczych za analogiczny okres sprawozdawczy, z drugiej zaś strony jednostki mogą być szczególnie zainteresowane prezentowaniem porównań, z których wyłania się ich pozytywny obraz. Do porównywania w zbadanych sprawozdaniach z działalności były stosowane takie wyrażenia, jak „podobnie jak”, „w przeciwieństwie do”, „jak”, „jakby”, „jak gdyby”, „na kształt”.

Zaimki osobowe są stosowane w celu większej identyfikacji zarządu ze spółką, osiągniętymi wynikami i efektami działań, szczególnie w sytuacji korzystnych wyników i pozytywnej sytuacji. Przykłady zaimków osobowych stosowanych w przekazywaniu informacji o pozytywnym tonie zastosowanych w zbadanych

sprawozdaniach z działalności zawierają się w następujących sformułowaniach: „nasz sukces”, „nasz globalny sukces”, „nasza perfekcja operacyjna”.

Narzędziem, które zostało wykorzystane w badaniu do analizy stopnia zrozumiałości i czytelności sprawozdań z działalności, jest aplikacja Jasnopis²¹. Program ten mierzy zrozumiałość tekstu i wskazuje, które jego fragmenty są trudniejsze. Aplikacja określa stopień zrozumiałości tekstu, pokazując poziom jego trudności w skali od 1 do 7. W zastosowanej skali 1 oznacza teksty najłatwiejsze, a 7 najtrudniejsze. Teksty z wynikiem „1” powinny być zrozumiałe dla wszystkich, a teksty oznaczone „7” są oceniane jako zrozumiałe jedynie dla specjalistów w danej dziedzinie. Jasnopis zaznacza długie zdania oraz trudne słowa. Narzędzie oblicza także wskaźniki czytelności tekstu. Aplikacja podaje liczbę zdań i słów. Oblicza średnią długość zdań, akapitów i słów oraz procent rzeczowników i czasowników w tekście. Dodatkowo ustala liczbę słów trudnych.

Program Jasnopis został wybrany do przeprowadzenia badania stopnia trudności oraz czytelności sprawozdań z działalności polskich spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych, ponieważ jest dostosowany do tekstów w języku polskim²². Jasnopis może być wykorzystywany do analizy różnego rodzaju testów, o różnej tematyce i przeznaczeniu. Nie jest przystosowany bezpośrednio do badania tekstów generowanych w systemie rachunkowości. Może stanowić to pewne ograniczenie badania. Zidentyfikowano lukę w postaci braku ogólnodostępnych specjalistycznych programów przeznaczonych bezpośrednio do badania narracji w rachunkowości. Jasnopis był już z powodzeniem wykorzystywany do badania sprawozdawczości narracyjnej (Czajkowska, 2020; Krasodomska, 2016). Takie badania stanowiły jedynie odosobnione przypadki i obejmowały tylko pojedyncze sprawozdania z działalności. Niniejsze badanie jest szczególne ze względu na dużą próbę badawczą obejmującą sprawozdania z działalności w języku polskim wielu spółek z kilku lat.

W celu przeanalizowania tekstów przez aplikację Jasnopis każde sprawozdanie z działalności z próby badawczej, tj. 336 sprawozdań, zostało załadowane do programu bezpośrednio w formie dokumentu pdf. Po przetworzeniu danych aplikacja udostępniała raport z wynikami, w którym zostały przedstawione:

- klasa trudności tekstu,
- wskaźniki mglistości FOG (formy hasłowe, formy tekstowe, rzadkie hasłowe),

²¹ Aplikacja Jasnopis została ona opracowana przez zespół naukowców z Uniwersytetu SWPS i Polskiej Akademii Nauk pod kierownictwem Włodzimierza Gruszczyńskiego. Aplikacja jest przeznaczona dla tekstów w języku polskim. Program został dostosowany do specyfiki języka polskiego. Działanie aplikacji zostało wsparte badaniami naukowymi prowadzonymi przez interdyscyplinarny zespół badaczy. Narzędzie jest dostępne pod adresem internetowym: <https://jasnopis.pl/> [www3]. Demonstracyjna, ograniczona wersja programu jest darmowa. Dostęp do w pełni funkcjonalnej aplikacji jest płatny. W badaniu została wykorzystana pełna wersja Jasnopisu.

²² Dostępne są również inne programy do analizy tekstów, także pod względem czytelności, na przykład DICTION, Linguistic Inquiry and World Count, QDA Miner. Zdecydowana większość z nich jest jednak przeznaczona dla treści w języku angielskim.

- indeks Pisarka (w sześciu formach),
- liczba akapitów, zadań, słów ogółem i słów trudnych,
- średnie długości słowa, zdania, akapitu,
- procent rzeczowników, czasowników, przymiotników,
- procent słów trudnych, rzeczowników trudnych, czasowników trudnych, przymiotników trudnych,
- inne, między innymi procent czasowników w formie bezosobowej, procent słów długich, stosunek rzeczowników do czasowników,
- fragmenty wyraźnie trudniejsze i trudniejsze od reszty tekstu,
- bardzo długie zdania,
- trudne słowa występujące w tekście.

Niestety nie otrzymano wyników analizy wszystkich sprawozdań z działalności. Nie uzyskano wyników łącznie 74 sprawozdań. Powodem tego był częściowo za duży rozmiar pliku, wersja pdf uniemożliwiająca zaznaczanie, wyszukiwanie i konwersję na inne formaty lub sprawozdanie w formie skanu. Razem zebrano wyniki analizy 262 sprawozdań zarządu. Wyłączono 4 sprawozdania z powodu nieprzeanalizowania całości dokumentu przez program oraz 8 sprawozdań, ponieważ po analizie aplikacja zamieniła litery na symbole, co uniemożliwiło uzyskanie wiarygodnych wyników. Ostatecznie zakwalifikowano do dalszej części badania 250 sprawozdań z działalności (99 z indeksu WIG-ESG oraz 151 z indeksu sWIG80). Zdecydowano o przeanalizowaniu klas trudności tekstu oraz wybranych indeksów czytelności i statystyk. Wszystkie wartości spisano w tabelach przygotowanych w programie Microsoft Excel.

Twórcy aplikacji Jasnopis wskazali sposób interpretacji klas trudności tekstu podawanych przez program. Poszczególnym wartościom został przypisany poziom wykształcenia, które powinien posiadać odbiorca, aby tekst dla niego zrozumiał. Sposób interpretacji podstawowego wyniku podawanego przez aplikację, tj. klasy trudności tekstu, został przedstawiony w tabeli 4.14.

Tabela 4.14. Interpretacja wyników uzyskanych w programie Jasnopis

Klasa	Opisowe etykiety	Orientacyjne wymagane wykształcenie odbiorcy
1	tekst dziecinnie łatwy	klasy 1–3 szkoły podstawowej
2	tekst bardzo łatwy	klasy 3–6 szkoły podstawowej
3	tekst łatwy, zrozumiały dla przeciętnego polaka	gimnazjum
4	tekst nieco trudniejszy, zrozumiały dla osób z wykształceniem średnim lub mających duże doświadczenie życiowe	liceum
5	tekst trudniejszy, zrozumiały dla ludzi wykształconych	studia licencjackie/inżynierskie
6	tekst trudny w odbiorze dla przeciętnego polaka	studia magisterskie
7	tekst bardzo skomplikowany, fachowy, którego zrozumienie może wymagać wiedzy specjalistycznej	doktorat lub specjalizacja w dziedzinie, której dotyczy tekst

Źródło: [www3].

Tabela 4.15. Klasy trudności sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Liczba sprawozdań z działalności	Lata				
	Klasa trudności tekstu	2008	2009	2018	2019
7 – tekst bardzo skomplikowany	4	4	8	7	23 (23)
6 – tekst trudny w odbiorze	9	12	20	21	62 (63)
5 – tekst trudniejszy	4	4	2	1	11 (11)
4 – tekst nieco trudniejszy	0	1	1	1	3 (3)
Suma	17	21	31	30	99 (100)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.16. Klasy trudności sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80

Liczba sprawozdań z działalności	Lata				
	Klasa trudności tekstu	2008	2009	2018	2019
7 – tekst bardzo skomplikowany	2	4	13	17	36 (24)
6 – tekst trudny w odbiorze	15	15	30	33	93 (62)
5 – tekst trudniejszy	6	2	5	4	17 (11)
4 – tekst nieco trudniejszy	1	4	0	0	5 (3)
Suma	24	25	48	54	151 (100)

Źródło: opracowanie własne.

W tabelach 4.15 i 4.16 przedstawiono podsumowanie klas trudności sprawozdań z działalności w podziale na lata.

Zdecydowanej większości zbadanych sprawozdań z działalności, tj. 63% sprawozdań spółek z WIG-ESG oraz 62% sprawozdań spółek z sWIG80 aplikacja Jasnopis przypisała drugą najwyższą klasę trudności (klasę 6). Świadczy to o tym, że tekst większości sprawozdań jest trudny w odbiorze dla przeciętnego Polaka. 23% sprawozdań zarządu za wszystkie lata spółek z WIG-ESG oraz 24% sprawozdań spółek z sWIG80 otrzymało najwyższą klasę trudności 7, która oznacza, że tekst jest bardzo skomplikowany, napisany fachowym językiem. Jego zrozumienie może wymagać wiedzy specjalistycznej. Dla właściwego zrozumienia aż 86% wszystkich zbadanych sprawozdań (klasa 7 i 6) jest wymagane przynajmniej wykształcenie wyższe magisterskie, a w przypadku 24% (klasa 7) nawet doktorat lub specjalizacja w dziedzinie, której dotyczy dokument.

11% sprawozdań spółek z WIG-ESG i 11% sprawozdań spółek z sWIG80 zostało uznanych za bardziej zrozumiałe i została im przypisana klasa 5. Tekst tych dokumentów jest nadal trudniejszy, ale powinien być zrozumiały dla osób wykształconych. W tym przypadku od odbiorców wymagane są ukończone przynajmniej studia pierwszego stopnia. Zaledwie 8 sprawozdań zarządu otrzymało klasę 4, która

oznacza tekst zrozumiały dla osób z wykształceniem średnim. Żadne sprawozdanie nie otrzymało klasy 3, 2 ani 1.

Podsumowując, przeanalizowane sprawozdania z działalności są raczej trudne do zrozumienia dla przeciętnego odbiorcy. Przypisane przez Jasnopis klasy trudności wskazują, że zbadane sprawozdania z działalności mogą być zrozumiałe jedynie dla odbiorców posiadających wykształcenie wyższe (z wyjątkiem 8 sprawozdań), a w przeważającej mierze dla osób, które ukończyły studia wyższe magisterskie.

W podziale sprawozdań z działalności na poszczególne lata można zauważyć podobieństwo w odsetkach sprawozdań, którym przypisano dane klasy trudności tekstu. Większość sprawozdań z klasy 7 dotyczy jednak lat 2018 lub 2019, a sprawozdania z oznaczeniem klasy 4 to głównie dokumenty za rok 2009. Na tej podstawie można by wysunąć wniosek, że teksty sprawozdań z działalności za wszystkie analizowane lata są trudne w odbiorze, a szczególnie za lata 2018 i 2019. Nie zidentyfikowano istotnych różnic pomiędzy poziomami trudności sprawozdań spółek z indeksu WIG-ESG i spółek z indeksu sWIG80.

Następnie przeanalizowano czytelność sprawozdań z działalności na podstawie wartości wskaźnika mglistości FOG oraz indeksu Pisarka. Metoda obliczania FOG Index przez aplikację Jasnopis jest zbieżna ze standardowym podejściem obliczania tego wskaźnika czytelności stosowanym w języku polskim. Program oblicza wskaźnik mglistości w trzech wariantach: FOG: Formy hasłowe, FOG: Formy tekstowe, FOG: Rzadkie hasłowe. Na potrzeby badania został wybrany drugi wariant, w którym Jasnopis uważa za wyrazy trudne te, których formy mają cztery sylaby lub więcej. Oznacza to, że jeżeli w tekście występuje na przykład wyraz „jednostkami”, to będzie on traktowany jako trudny, mimo że forma hasłowa tego wyrazu, czyli „jednostka”, składa się tylko z trzech sylab.

W tabelach 4.17 i 4.18 zaprezentowano zbiorcze zestawienie pokazujące, ile sprawozdań za poszczególne lata znalazło się w danych grupach wskaźnika mglistości. Wartości wskaźnika mglistości zostały zaokrąglone do pełnych liczb, aby mogły zostać przeanalizowane według obowiązującego sposobu interpretacji.

Wskaźnik mglistości dostarczył nieco innych informacji na temat badanych sprawozdań z działalności niż klasy trudności tekstu. Zrozumienie 34% sprawozdań zarządu opublikowanych przez spółki z indeksu WIG-ESG wymaga przynajmniej wykształcenia średniego. Kolejne 34% jest trudniejsze w rozumieniu i przeznaczone dla czytelników posiadających wykształcenie przynajmniej na poziomie studiów licencjackich. 27% sprawozdań wykazuje bardzo dużą czytelność (wartości wskaźnika mglistości nieprzekraczające 9 lub bliskie 9). Jedynie 4 sprawozdania spółek z indeksu WIG-ESG uzyskały wartości wskaźnika FOG odpowiadające czytelności zrozumiałej dla absolwentów studiów magisterskich: sprawozdanie Asseco Poland S.A. za 2008 rok, Budimex S.A. za 2009 rok oraz Grupy Azoty S.A. za 2018 i 2019 rok.

Czytelność sprawozdań zarządu spółek z indeksu sWIG80 mierzona wskaźnikiem mglistości jest podobna do czytelności sprawozdań spółek z WIG-ESG, z tym

Tabela 4.17. Wartości wskaźnika mglistości dla sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Liczba sprawozdań z działalności	Lata				
	2008	2009	2018	2019	Suma (%)
Wartość wskaźnika mglistości					
1–6 – szkoła podstawowa	1	1	5	4	11 (11)
7–9 – gimnazjum	2	3	7	4	16 (16)
10–12 – szkoła średnia	5	5	11	13	34 (34)
13–15 – studia licencjackie	7	10	8	9	34 (34)
16–17 – studia magisterskie	1	1	1	1	4 (4)
Suma	16	20	32	31	99 (100)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.18. Wartości wskaźnika mglistości dla sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80

Liczba sprawozdań z działalności	Lata				
	2008	2009	2018	2019	Suma (%)
Wartość wskaźnika mglistości					
1–6 – szkoła podstawowa	0	0	2	6	8 (5)
7–9 – gimnazjum	3	7	7	9	26 (17)
10–12 – szkoła średnia	8	5	13	16	42 (28)
13–15 – studia licencjackie	12	11	22	17	62 (41)
16–17 – studia magisterskie	1	2	4	5	12 (8)
18–21 – studia doktoranckie	0	0	0	1	1 (1)
Suma	24	25	48	54	151 (100)

Źródło: opracowanie własne.

że zrozumienie większej części tych dokumentów (41%) wymaga przynajmniej studiów licencjackich. 28% sprawozdań powinno być zrozumiałe dla czytelników z wykształceniem przynajmniej średnim. 22% sprawozdań ma bardzo wysoką czytelność – wskaźnik mglistości równy lub poniżej 9. Większy odsetek sprawozdań (8%) uzyskał indeks FOG z przedziału 16–17, czyli wymaga przynajmniej studiów magisterskich, aby treść była zrozumiała dla czytelnika. Co ciekawe, 1 sprawozdanie uzyskało wskaźnik mglistości odpowiadający wykształceniu na poziomie studiów doktoranckich. Z uwagi na najwyższy indeks FOG za najtrudniejsze może uchodzić sprawozdanie z działalności PCC Rokita S.A. za 2019 rok.

Uzyskane wskaźniki mglistości wskazują, że zbadane sprawozdania z działalności są napisane dość zrozumiałym językiem i powinny być czytelne dla szerokiego grona odbiorców. Zrozumienie 55% sprawozdań nie wymaga wykształcenia wyższego,

a dla zrozumienia 38% sprawozdań jest wystarczające wykształcenie wyższe na poziomie licencjackim. Nie występują istotne różnice pomiędzy sprawozdaniami sporządzonymi za różne lata. Sprawozdanie z działalności jest skierowane do różnorodnych grup odbiorców, z których nie wszyscy są specjalistami w dziedzinie finansów. Teksty sprawozdań zarządu o umiarkowanym poziomie trudności należałoby ocenić pozytywnie.

Aplikacja Jasnopis oblicza wskaźnik Pisarka zgodnie z obowiązującym wzorem, wskazując, że jest to pierwotny, czyli nieliniowy (NL) wzór Pisarka. Program liczy również współczynnik trudności tekstu według liniowego wzoru, jednak w niniejszym badaniu wykorzystano wyniki dla bardziej popularnego podanego wskaźnika nieliniowego. Analogicznie do wskaźnika mglistości Jasnopis oblicza dla każdego z dwóch wskaźników Pisarka (liniowego i nieliniowego) trzy warianty: formy hasłowe, formy tekstowe, rzadkie hasłowe. W tym przypadku również wybrano do badania formy tekstowe.

W tabelach 4.19 i 4.20 przedstawiono zbiorcze zestawienia wskazujące, ile sprawozdań z działalności za poszczególne lata znalazło się w danych grupach wskaźnika Pisarka.

Tabela 4.19. Wartości wskaźnika Pisarka dla sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Liczba sprawozdań z działalności	Lata					
	Wskaźnik Pisarka	2008	2009	2018	2019	Suma (%)
4-7 – bardzo łatwy		1	3	6	6	16 (16)
7,1-10 – łatwy		7	4	13	9	33 (33)
10,1-13 – średni		7	13	13	16	49 (49)
13,1-16 – trudny		1	0	0	0	1 (1)
Suma		16	20	32	31	99 (100)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.20. Wartości wskaźnika Pisarka dla sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80

Liczba sprawozdań z działalności	Lata					
	Wskaźnik Pisarka	2008	2009	2018	2019	Suma (%)
4-7 – bardzo łatwy		1	4	0	4	9 (6)
7,1-10 – łatwy		8	4	14	16	42 (28)
10,1-13 – średni		14	15	29	29	87 (58)
13,1-16 – trudny		1	2	5	5	13 (9)
Suma		24	25	48	54	151 (100)

Źródło: opracowanie własne.

Prawie połowę (49%) zbadanych sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG oraz ponad połowę (58%) sprawozdań zarządu spółek z indeksu sWIG80 można określić jako teksty o średnim stopniu trudności. Około 30% sprawozdań może uchodzić za łatwe, na co wskazują wartości indeksu Pisarka. Przeanalizowane dokumenty opublikowane przez spółki z indeksu sWIG80 mogą zasadniczo zostać uznane za nieco trudniejsze od sprawozdań spółek z WIG-ESG, ponieważ 9% tych dokumentów uzyskało wartości wskaźnika Pisarka powyżej 13, a z drugiej grupy zaledwie jedno sprawozdanie. Warto zwrócić uwagę, że według indeksu Pisarka najtrudniejszym i najmniej czytelnym sprawozdaniem z grupy spółek z WIG-ESG jest sprawozdanie zarządu Asseco Poland S.A. za 2008 rok, a wśród spółek z sWIG80 sprawozdanie PCC Rokita S.A. za 2019 rok. Wnioski te pokrywają się z interpretacją wskaźnika mglistości. Podobnie jak w przypadku indeksu FOG nie wystąpiły istotne różnice pomiędzy czytelnością sprawozdań za różne lata.

W KSR 9 „Sprawozdanie z działalności” zostało wyjaśnione, że sprawozdanie z działalności jest „rozumiałe, jeżeli posługuje się prostym językiem, stosuje odpowiednią, ścisłą klasyfikację oraz zawiera czytelny opis i prezentację informacji”. Kluczową kwestią dla zrozumiałości sprawozdania z działalności jest czytelność opisu. Sprawozdanie zarządu, aby mogło zostać uznane za spełniające cechy jakościowe wskazane w KSR 9, powinno być czytelne. Z przeprowadzonego badania wynika, że sprawozdania z działalności z próby badawczej są w większości czytelne, o średnim poziomie trudności. Ich tekst może być trudny w odbiorze, ale powinien być zrozumiały dla osób posiadających wykształcenie wyższe.

Przeanalizowano następujące statystyki dotyczące badanych sprawozdań z działalności podane przez aplikację Jasnopis:

- statystyki podstawowe, tj. liczbę zdań, liczbę słów,
- statystyki związane z czytelnością, tj. liczbę słów trudnych, średnią długość słowa, procent słów trudnych,
- procent czasowników w formie bezosobowej, odnoszący się do jednego ze sposobów zarządzania wrażeniem.

Analizując wybrane statystyki dotyczące sprawozdań z działalności wskazane przez aplikację Jasnopis, wyróżniono wartości maksymalne i minimalne oraz obliczono wartości średnie i mediany. Wyniki wskazano w tabelach 4.21 i 4.22.

Średnie liczby zdań oraz średnie liczby słów potwierdzają, że w ogólnym ujęciu sprawozdania z działalności spółek z indeksu WIG-ESG są dłuższe niż sprawozdania spółek z sWIG80. Najdłuższymi sprawozdaniami z największą liczbą zdań są sprawozdania Jastrzębskiej Spółki Węglowej S.A. za 2019 rok oraz ML SYSTEM S.A. za 2018 rok. Natomiast największą liczbą słów charakteryzują się sprawozdania PKN Orlen za 2019 rok oraz PCC Rokita za 2019 rok. Warto zauważyć, że sprawozdanie z działalności PCC Rokita S.A. za 2019 rok uzyskało również najwyższy indeks FOG spośród wszystkich przeanalizowanych sprawozdań. Można zatem wycią-

Tabela 4.21. Podsumowanie statystyk sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG

Rok	Liczba zdań	Liczba słów	Liczba słów trudnych	Średnia długość słowa	Procent słów trudnych (%)	Procent czasowników w formie bezosobowej (%)
Max	5 428	68 492	2935	2,45	5	0,8
Min	249	1 098	28	1,71	1	0,0
Średnia	1 517	18 411	608	2,22	3	0,2
Mediana	1 171	15 307	458	2,28	3	0,1

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.22. Podsumowanie statystyk sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80

Rok	Liczba zdań	Liczba słów	Liczba słów trudnych	Średnia długość słowa	Procent słów trudnych (%)	Procent czasowników w formie bezosobowej (%)
Max	4 573	69 878	2914	2,49	5	0,9
Min	176	1 019	28	1,26	1	0,0
Średnia	1 350	16 870	567	5,10	3	0,2
Mediana	1 140	13 798	425	2,35	3	0,2

Źródło: opracowanie własne.

gnąć wniosek, że zmniejszenie czytelności treści może mieć związek z dużą liczbą zdań, a zatem znaczną długością sprawozdania. Z drugiej strony najmniejszą liczbą zdań wyróżniają się sprawozdanie spółki Wirtualna Polska S.A. za 2018 rok oraz sprawozdanie spółki Dębica S.A. za 2009 rok. Z najmniejszej liczby słów składają się natomiast sprawozdania Asseco Poland za 2018 rok oraz INC S.A. za 2019 rok.

Aplikacja Jasnopis traktuje jako słowa trudne te, których formy podstawowe składają się z czterech lub więcej sylab i nie są to słowa powszechnie znane, tzn. nie należą do 5 tysięcy wyrazów najczęściej występujących w polskich tekstach ani nie są wyrazami o dużym tzw. prawdopodobieństwie subiektywnym²³. Średnio w jednym sprawozdaniu z działalności występuje około 600 słów trudnych. Najwięcej słów trudnych znajduje się w sprawozdaniach o największej liczbie słów ogółem. Słowa

²³ Tematem prawdopodobieństwa subiektywnego wyrazów zajmował się między innymi Imińczuk (1987).

trudne stanowią maksymalnie 5% wszystkich wyrazów w danym sprawozdaniu. Taki procent słów trudnych posiadają następujące sprawozdania zarządu: PZ Cormay S.A. za 2018, Orange Polska S.A. za 2019, Alumetal S.A. za 2019, ML System S.A. za 2018, Poznańska Korporacja Budowlana Pekabex za 2018 oraz 2019. Jasnopis wyróżnia w tekście najtrudniejsze słowa. Przykłady trudnych słów występujących w sprawozdaniach z działalności to: „absolutorium”, „antymonopolowy”, „arbitrażowy”, „dyferencjał”, „finalizować”, „innovacyjny”, „koniunkturalny”, „konkurencyjność”, „kumulacja”, „megatrendy”, „modernizacja”, „optymalizujący”, „proporcjonalny”, „restrukturyzacyjny”, „rygorystyczny”, „skonsolidowane”, „skorelowany”, „zbilansowany”, „zidentyfikować”, „zredukować”.

Wśród słów trudnych można zauważyć pojęcia właściwe dla finansów czy rachunkowości, na przykład „amortyzacja”, „dywidenda”, trudniejsze słowa z języka ogólnego, na przykład „dywersyfikacja”, „zintegrowany”, słownictwo właściwe dla danej branży, na przykład „petrochemiczny”, „współwodornienie”, a także zapożyczenia z języków obcych, na przykład „cobranding”, „downstream”.

Jasnopis oblicza średnią długość słowa poprzez dzielenie liczby wszystkich sylab w tekście przez liczbę wszystkich słów. Im większa średnia długość słowa, tym tekst jest uważany za trudniejszy. Według tego kryterium można wskazać następujące najtrudniejsze sprawozdania zarządu: Grupy Kęty S.A. za 2019, Orange Polska S.A. za 2019 oraz Krynicy Vitamin S.A. za 2018 i 2019, Mennicy Polskiej S.A. za 2019, Poznańskiej Korporacji Budowlanej Pekabex S.A. za 2019, Grupy Azoty Zakłady Chemiczne Police S.A. za 2018.

Warto zauważyć, że do najtrudniejszych sprawozdań zarządu pod względem kryterium występowania słów trudnych należą przede wszystkim sprawozdania za 2018 i 2019. Można zatem wyciągnąć wniosek, że nowsze sprawozdania z działalności w całej obszerności i różnorodności treści posługują się trudniejszym językiem.

Aplikacja Jasnopis wyróżnia fragmenty wyraźnie trudniejsze od reszty tekstu. Do trudniejszych fragmentów sprawozdań z działalności należą przede wszystkim treści na temat działalności jednostki napisane specjalistycznym językiem zawierającym słownictwo właściwe dla branży oraz fragmenty opisujące wyniki finansowe i inne aspekty finansowe, na przykład dotyczące wypłaty dywidendy czy emisji akcji. Zrozumienie znacznie trudniejszych fragmentów sprawozdań wymaga wiedzy z zakresu finansów, a niekiedy również specyfiki branży, w której działa spółka.

Jednym ze sposobów zarządzania wrażeniem jest stosowanie strony biernej albo czasowników w bezosobowej formie. Takie działanie może mieć na celu zdystansowanie się zarządu czy jednostki od pewnych sytuacji lub skutków działań. Aplikacja Jasnopis posiada funkcję obliczania procentu czasowników w formie bezosobowej. Najwyższy procent takich form czasowników, tj. 0,9%, posiada sprawozdanie z działalności Grupy Azoty Zakłady Chemiczne Police S.A. za 2018. Następne w kolejności z wynikiem 0,8% jest sprawozdanie zarządu tej samej spółki za rok 2019 oraz sprawozdanie Grupy Azoty S.A. za 2018 rok. W 2018 roku Grupa Azoty

Zakłady Chemiczne Police S.A. zanotowała znaczny spadek wyniku finansowego netto (78%). W 2018 roku pogorszył się również wynik finansowy netto Grupy Azoty S.A. (o 52%). Przykłady stosowania czasowników w formie bezosobowej odnaleziono w zbadanych sprawozdaniach z działalności zawierają się między innymi w następujących sformułowaniach: „zanotowano pierwsze spadki”, „nie zaciągnięto ani nie wypowiedziano umów dotyczących kredytów i pożyczek”.

Istotnym czynnikiem mającym znaczenie dla czytelności i zrozumiałości tekstu jest długość słów. Długość ta ma związek z poziomem ich trudności. Słowa dłuższe są uważane za trudniejsze niż słowa krótsze. Jasnopis zaznacza w tekście trudniejsze słowa. W wybranym losowo sprawozdaniu znaleziono przykładowe długie, trudne słowa: „asortymentowa”, „dostosowywanie”, „eksploracyjny”, „elektromobilność”, „intensyfikować”, „konwencjonalny”, „makroekonomiczny”, „niewyspecjalizowany”, „ogólnoświatowe”, „systematyczny”, „unowocześnianie”, „wydelegowany”, „wykwalifikowany” (Sprawozdanie Zarządu z działalności AC S.A. za 2018 rok). Wśród tych słów można znaleźć czasowniki, rzeczowniki, jak i przymiotniki.

Wykorzystanie narzędzia, jakim jest aplikacja Jasnopis, pozwoliło zbadać stopień trudności oraz czytelność wybranych sprawozdań z działalności polskich spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Treść większości sprawozdań zarządu jest dość skomplikowana i została napisana językiem charakteryzującym się specjalistycznym słownictwem. Wnioski są zgodne z wynikami wcześniejszych badań innych autorów dotyczących innych państw i języków, z których wynika, że narracje raportów rocznych są trudne do odczytania (Courtis, 2004b; du Toit, 2017; Lewis i in., 1986; Moreno i Casasola, 2016; Smith i Taffler, 1992). Zgodnie z obowiązującą interpretacją klas trudności dla pełnego zrozumienia zdecydowanej większości sprawozdań jest wymagane przynajmniej wykształcenie wyższe, i to na poziomie magisterskim. Nieco inne wymagania co do wykształcenia odbiorców wyznaczyły wartości wskaźnika mglistości, zgodnie z którymi ponad połowa sprawozdań powinna być zrozumiała dla odbiorców z co najmniej średnim wykształceniem. Natomiast wskaźnik Pisarka określił stopień trudności większości sprawozdań jako średni. Podsumowując, można stwierdzić, że zbadane sprawozdania z działalności polskich spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie są czytelne, napisane dość zrozumiałym, ale skomplikowanym językiem, szczególnie we fragmentach dotyczących wyników finansowych i specjalistycznej działalności jednostki.

W praktyce trudno rozstrzygnąć, czy poziom trudności tekstu sprawozdania z działalności i czytelności poszczególnych jego fragmentów wynika bardziej ze specyfiki tego dokumentu, czy celowego działania ukierunkowanego na zamaskowanie niekorzystnych informacji lub nawet wprowadzanie czytelników w błąd. Stopień trudności może być również wynikiem niewystarczającej wiedzy osób sporządzających na temat czytelności treści, braku wystarczających umiejętności ze strony pisarza lub efektem przypadkowych działań. Brennan i Merkl-Davies (2007,

s. 128) uważają, że mało prawdopodobnym wyjaśnieniem jest brak umiejętności osób sporządzających raporty. Sprawozdania narracyjne spółek notowanych na giełdzie są bowiem prawdopodobnie pisane przez profesjonalistów. Udzielenie odpowiedzi na pytanie o przyczyny stopnia trudności poszczególnych treści wymagałoby przeprowadzenia dodatkowych badań, na przykład wywiadów z osobami odpowiedzialnymi za sporządzenie sprawozdania z działalności.

Autorka uważa, że zbadane sprawozdania zarządu powinny być czytelne dla odbiorców posiadających przynajmniej podstawową wiedzę z zakresu finansów. Dla czytelników nieposiadających wykształcenia z zakresu ekonomii albo zdobytej w inny sposób wiedzy zrozumienie pewnych treści, szczególnie dotyczących sytuacji finansowej i wyników finansowych może być trudne. Trudności może powodować szczególnie specjalistyczne słownictwo. Zrozumiałe i zdaniem autorki słuszne jest to, że sprawozdanie zarządu zawiera specjalistyczne słownictwo. Sprawozdanie z działalności jest skierowane do podmiotów, którym powinien być znany specjalistyczny język właściwy dla danej działalności gospodarczej, takich jak akcjonariusze, kontrahenci, partnerzy biznesowi czy potencjalni inwestorzy. Z tego powodu zasadne jest, aby sprawozdanie zawierało elementy języka specjalistycznego charakterystycznego dla działalności gospodarczej. Należy jednak zauważyć, że adresatami sprawozdania z działalności są również osoby o ograniczonym, czy nawet znikomym poziomie znajomości języka biznesu. Do tej grupy podmiotów można zaliczyć na przykład część akcjonariuszy czy społeczność lokalną. Powoduje to konieczność, aby sprawozdanie z działalności zawierało nie tylko treści specjalistyczne, lecz także elementy zrozumiałe dla ogółu odbiorców.

Jednostki powinny jednak dążyć do zwiększania poziomu czytelności sprawozdań z działalności dla wszystkich, tak bardzo różnorodnych odbiorców. Godnym rekomendowania sposobem na zwiększanie zrozumiałości sprawozdań może być zamieszczanie w sprawozdaniu słownika najtrudniejszych pojęć. Niektóre spółki wprowadziły już podobne rozwiązania w swoich sprawozdaniach z działalności, na przykład Ciech S.A. – słownik skrótów i pojęć, Cyfrowy Polsat S.A. – słownik terminów ogólnych oraz słownik terminów technicznych, ENEA S.A. – słownik pojęć i skrótów. Innym stosowanym już rozwiązaniem zwiększającym czytelność sprawozdania zarządu jest wyjaśnianie sposobów obliczania wskaźników w formie odrębnej tabeli (na przykład Ciech S.A.).

Stopnie trudności sprawozdań z działalności podane przez aplikację Jasnopis zostały skonfrontowane z wynikami finansowymi netto za dane lata sprawozdawcze. W tabelach 4.23 i 4.24 zostały przedstawione liczby sprawozdań zarządu spółek z indeksów WIG-ESG i sWIG80, którym zostały przypisane poszczególne klasy trudności tekstu w sytuacji osiągnięcia zysku netto lub poniesienia straty netto.

Z analizy poziomów trudności tekstów sprawozdań z działalności oraz wyniku finansowego netto wynika, że zarówno w sytuacji odnotowania zysku netto, jak i straty netto najczęstszą klasą trudności jest klasa 6 oznaczająca tekst trudny w od-

Tabela 4.23. Stopień trudności sprawozdań z działalności spółek z indeksu WIG-ESG a wynik finansowy netto

Liczba sprawozdań z działalności	Wynik finansowy netto			
	Klasa trudności tekstu	zysk netto	strata netto	suma
7 – tekst bardzo skomplikowany		20	3	23
6 – tekst trudny w odbiorze		51	11	62
5 – tekst trudniejszy		10	1	11
4 – tekst nieco trudniejszy		1	2	3
Suma		82	17	99

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.24. Stopień trudności sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80 a wynik finansowy netto

Liczba sprawozdań z działalności	Wynik finansowy netto			
	Klasa trudności tekstu	zysk netto	strata netto	suma
7 – tekst bardzo skomplikowany		28	8	36
6 – tekst trudny w odbiorze		76	17	93
5 – tekst trudniejszy		13	4	17
4 – tekst nieco trudniejszy		5	0	5
Suma		122	29	151

Źródło: opracowanie własne.

biorze. W przypadku poniesienia straty tylko pojedyncze sprawozdania uzyskały klasę poniżej 6 (klasy 5 i 4). Można zatem wskazać, że w sytuacji poniesienia straty w zdecydowanej większości zbadanej próby spółki sporządzały sprawozdania trudne w odbiorze i bardzo skomplikowane. Nie można jednak jednoznacznie wskazać, że poniesienie straty powoduje zwiększenie stopnia trudności tekstu, ponieważ również przy osiągniętym zysku netto dominują sprawozdania trudne i bardzo trudne.

4.5. Wnioski z przeprowadzonego badania

Badanie empiryczne było skupione na realizacji czwartego celu szczegółowego dotyczącego identyfikacji sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Informacje na temat strategii zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach zarządu polskich spółek giełdowych zostały pozyskane w wyniku przeprowadzonego badania empirycznego. Na podstawie wyników zrealizowanego badania wyciągnięto szereg wniosków. Wybrana próba badawcza nie pozwala na uznanie wyników badań za reprezentatywne dla całej populacji spółek notowanych

na GPW. Nie wpływa to jednak na przydatność uzyskanych wyników dla realizacji celu głównego oraz celów szczegółowych monografii. Wnioski dotyczą zbadanych sprawozdań z działalności, a nie całej populacji spółek notowanych na GPW.

Zdecydowanie dominującą nazwą sprawozdania z działalności stosowaną w dokumentach w próbie badawczej jest termin „sprawozdanie zarządu z działalności” odwołujący się do zapisów ustawy o rachunkowości (sprawozdanie z działalności) oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. (sprawozdanie zarządu).

Na podstawie rozróżnienia dokumentów jednostkowych emitentów papierów wartościowych, sprawozdań grup kapitałowych i jednocześnie jednostek dominujących oraz dokumentów nazywanych wprost sprawozdaniami z działalności grupy można stwierdzić, że większość sprawozdań zarządu z próby to jednostkowe sprawozdania z działalności spółek. Sprawozdania z działalności za lata 2018 oraz 2019 są zdecydowanie dłuższe niż sprawozdania za lata 2008 oraz 2009. W sprawozdaniach zarządu za lata 2018–2019 częściej występuje bardziej szczegółowy podział treści na rozdziały, podrozdziały itd. Zaobserwowano znaczny wzrost liczby tabel zamieszczanych w sprawozdaniach z działalności. Wzrosła również liczba wykresów i zdjęć. Wszystkie wskazane elementy mają znaczenie dla zwiększenia możliwości wykorzystywania sprawozdania z działalności do zarządzania wrażeniem. Nowsze sprawozdania zarządu mogą zatem charakteryzować się wyższym stopniem *impression management*.

W badanej próbie zaobserwowano, że tematyka sprawozdań zarządu odpowiada generalnie wymogom prawnym. Treść sprawozdań z działalności za lata 2018–2019 jest bardziej obszerna i zróżnicowana niż sprawozdań za lata 2008–2009. Różnice pomiędzy sprawozdaniami z lat 2008–2009 a 2018–2019 oprócz tematyki dotyczą między innymi formy przedstawiania informacji oraz podejścia do opisu ryzyka i informacji na temat zatrudnienia. Zaobserwowano znaczne podobieństwa pomiędzy sprawozdaniami tych samych spółek za rok 2008 oraz za rok 2009, a także pomiędzy dokumentami za rok 2018 i 2019. W związku z tym wszelkie różnice pomiędzy sprawozdaniami za kolejne lata powinny być analizowane, ponieważ mogą być związane z zarządzaniem wrażeniem. Sprawozdania zarządu spółek z WIG-ESG są co do zasady dłuższe niż sprawozdania spółek z sWIG80, mają bardziej rozbudowaną strukturę i częściej posługują się takim elementami jak grafika czy tabele.

Analiza sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta z badania oraz opinii niezależnego biegłego rewidenta pozwoliła na poznanie opinii audytorów na temat sprawozdań z działalności. Prawie we wszystkich została zawarta informacja o sporządzeniu sprawozdania zarządu zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości oraz odpowiednim rozporządzeniem ministra finansów i zgodności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym. Pozwala to wyciągnąć wnioski na temat kompletności sprawozdań oraz domniemanie braku nieprawidłowości polegających

na fałszowaniu informacji poprzez przedstawianie treści czy liczb niezgodnych ze sprawozdaniem finansowym. Nie wyklucza to jednak występowania w sprawozdaniach zarządu strategii zarządzania wrażeniem.

Słowo „zysk” występuje w zbadanych sprawozdaniach z działalności częściej niż „strata” bez względu na osiągnięty wynik finansowy. Natomiast w sytuacji osiągnięcia zysku netto spółki posługują się w sprawozdaniach zarządu chętniej i częściej słowem „zysk” niż słowem „strata” w przypadku poniesienia straty. W uzyskanych wynikach można dostrzec symptomy zarządzania wrażeniem, ponieważ spółki co do zasady ograniczają treści na temat poniesionej straty. Nawet w sytuacji wystąpienia straty na którymś z poziomów działalności akcentują osiągnięte zyski.

W odniesieniu do próby badawczej można wskazać, że spółki z indeksu WIG-ESG mają tendencję do publikowania dłuższych sprawozdań zarządu w sytuacji pogorszenia wyniku netto. Natomiast nie zaobserwowano wyraźnych różnic w długości sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80 w kontekście zmian wyniku finansowego.

W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano sposoby *impression management* wyróżnione przez kluczowe badaczki tego zagadnienia, Brennan i Merkl-Davies (2011, 2013) oraz przedstawiono przykłady występowania następujących strategii zarządzania wrażeniem:

- manipulacja syntaktyczna (czytelnością),
- manipulacja retoryczna,
- manipulacja tematyczna,
- manipulacja wizualna,
- atrybucja,
- selektywność.

W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano rodzaje atrybucji według podziału zaproponowanego przez Keuscha i in. (2012) oraz przedstawiono przykłady:

- atrybucji uznania – uprawnienia,
- atrybucji uznania – wzmocnienia,
- atrybucji obronnej – defensywnej,
- atrybucji obronnej – zaprzeczenia przyczynowości,
- atrybucji o kierunku bezpośrednim,
- atrybucji o kierunku przeciwnym.

W zbadanych sprawozdaniach z działalności występują przykłady wyróżnianych przez innych badaczy sposobów zarządzania wrażeniem, tj. zdań w stronie biernej oraz hedgingu językowego w postaci:

- niejasnych kwantyfikatorów,
- okresów warunkowych,

- redukcji negatywnych słów kluczowych,
- wzmacniania pozytywnych słów kluczowych.

W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano stosowanie następujących figur retorycznych, traktowanych przez autorkę jako kolejne sposoby zarządzania wrażeniem:

- metafora,
- hiperbola,
- anafora,
- emfaza,
- porównanie.

Zasygnalizowano również stosowanie zaimków osobowych w przekazywaniu informacji o sukcesach.

Uzyskane wyniki analizy stopnia zrozumiałości i czytelności sprawozdań narracyjnych przeprowadzonej za pomocą aplikacji Jasnopis wskazują, że większość sprawozdań zarządu została napisana dość skomplikowanym językiem zawierającym specjalistyczne słownictwo. Z przypisanych przez program klas trudności tekstu wynika, że czytelnik większości podlegających badaniu sprawozdań z działalności powinien posiadać przynajmniej wykształcenie wyższe na poziomie magisterskim, aby w pełni zrozumieć dokument. Natomiast zgodnie z odczytami wskaźnika mglistości FOG ponad połowa sprawozdań zarządu powinna być zrozumiała dla odbiorców legitymującym się co najmniej wykształceniem średnim. Wielkości wskaźnika Pisarka wskazują z kolei na średni stopień trudności większości sprawozdań. Wyniki zastosowanych miar czytelności tekstu dowodzą, że zbadane sprawozdania zarządu są generalnie czytelne i powinny być zrozumiałe dla odbiorców posiadających wystarczającą wiedzę lub doświadczenie. Język sprawozdań z działalności jest skomplikowany szczególnie we fragmentach opisujących wyniki finansowe oraz specjalistyczne aspekty działalności przedsiębiorstwa.

W zdecydowanej większości zbadanych przypadków w sytuacji poniesienia straty spółki przygotowywały trudne w odbiorze sprawozdania. Wysoki poziom trudności tekstu nie może jednak być wyjaśniany jedynie odnotowaniem straty, ponieważ także w przypadkach osiągnięcia zysku netto dominują sprawozdania trudne.

Z przeprowadzonego badania wynika, że praktyka zarządzania wrażeniem istnieje w sprawozdaniach zarządów polskich spółek giełdowych. Wyniki potwierdzają wnioski o występowaniu *impression management* w polskich sprawozdaniach narracyjnych z dotychczasowych nielicznych badań (na przykład Hadro i in., 2017; Jaworska i Bucior, 2018, 2020). Zidentyfikowano występowanie w sprawozdaniach z działalności polskich spółek notowanych na GPW w Warszawie wszystkich poszukiwanych strategii zarządzania wrażeniem i pokazano przykłady ich zastosowania. Sposoby *impression management* zostały odnalezione we fragmentach sprawozdań ze wszystkich badanych lat i spółek z obu indeksów wybranych do badania.

Dążąc do osiągnięcia pierwszego celu szczegółowego badania, wyróżniono w sprawozdaniach z działalności opublikowanych przez polskie spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w języku polskim wybrane sposoby zarządzania wrażeniem opisywane w literaturze. Przeprowadzone badania pokazują, że strategie zarządzania wrażeniem wyróżniane w języku angielskim i wskazywane w literaturze zagranicznej posiadają swoje odpowiedniki w języku polskim.

Ustalono, że wybrane i wykorzystane metody badania zarządzania wrażeniem mogą być stosowane do analizy i oceny sprawozdania z działalności w języku polskim. Do badania narracji w języku polskim, w tym sprawozdań z działalności, mogą być z powodzeniem stosowane następujące metody:

- analiza długości sprawozdania,
- analiza struktury tekstu,
- analiza tabel,
- analiza grafiki, tj. wykresów i zdjęć,
- analiza tematyki,
- analiza liczby słów i zdań,
- analiza częstotliwości występowania słów „zysk” i „strata”,
- analiza częstotliwości występowania słów kluczowych w związku z wynikami finansowymi,
- analiza długości sprawozdań w zależności od wyniku finansowego netto,
- analiza umiejscowienia informacji,
- analiza treści rozpoczynających akapity,
- analiza wyjaśnień sukcesów,
- analiza wyjaśnień porażek,
- analiza łańcuchów przyczynowo-skutkowych,
- analiza porównawcza sprawozdań za kolejne lata,
- analiza zwrotów angażujących czytelnika,
- analiza zdań w stronie biernej,
- analiza niejasnych kwantyfikatorów,
- analiza stosowania okresów warunkowych,
- analiza redukcji i wzmacniania słów kluczowych,
- analiza figur retorycznych,
- analiza powtórzeń,
- analiza czytelności za pomocą narzędzia komputerowego,
- wskaźniki czytelności: wskaźnik mglistości FOG, wskaźnik Pisarka,
- analiza słów trudnych,
- analiza trudnych fragmentów tekstu,
- analiza czasowników w formie bezosobowej,
- analiza poziomu trudności tekstu w odniesieniu do wyniku finansowego.

W ten sposób zrealizowano drugi cel szczegółowy badania. Stosowanie przez spółki w sprawozdaniach narracyjnych sporządzonych w języku polskim wielu róż-

norodnych strategii zarządzania wrażeniem równocześnie powoduje, że przy ocenie poziomu *impression management* niezbędne jest stosowanie miar holistycznych.

Realizując trzeci cel szczegółowy badania, zidentyfikowano różnice pomiędzy sprawozdaniami z działalności za lata 2008–2009 oraz 2018–2019 w kontekście zarządzania wrażeniem. Podsumowując, różnice między sprawozdaniami za rok 2008 i 2009 oraz sprawozdaniami za rok 2018 i 2019 przedstawiają się następująco:

- sprawozdania z działalności za lata 2018 oraz 2019 są zdecydowanie dłuższe niż sprawozdania za lata 2008 oraz 2009;
- sprawozdania za lata 2018 i 2019 posiadają bardziej rozbudowaną strukturę niż sprawozdania za lata 2008 i 2009;
- w nowszych sprawozdaniach występuje bardziej szczegółowy podział treści;
- sprawozdania za lata 2018–2019 zawierają więcej informacji o bardziej różnorodnej tematyce;
- zaobserwowano znaczący wzrost częstotliwości zamieszczania tabel w sprawozdaniach z działalności;
- wśród sprawozdań za lata 2018 i 2019 dokumenty z elementami graficznymi stanowią zdecydowaną większość, a sprawozdania za lata 2008 i 2009 ograniczały się raczej do narracji;
- w opisach ryzyka za lata 2008–2009 dominującą praktyką było ograniczanie się do opisu czynników ryzyka i opisu zagrożeń, a w sprawozdaniach za lata 2018–2019 spółki koncentrowały się na sposobach zarządzania ryzykiem;
- tematyka sprawozdań z działalności za lata 2018–2019 jest znacznie bardziej obszerna i urozmaicona niż tematyka sprawozdań za lata 2008–2009;
- sprawozdania z działalności za lata 2018 i 2019 w całej obszerności i różnorodności treści charakteryzują się wyższym poziomem trudności niż sprawozdania za lata 2008 i 2009.

W ramach realizacji trzeciego celu szczegółowego wyróżniono następujące różnice pomiędzy sprawozdaniami z działalności spółek z indeksu WIG-ESG a sprawozdaniami zarządu spółek z indeksu sWIG80:

- mniejszy wzrost liczby tabel, wykresów i zdjęć w sprawozdaniach z działalności spółek z sWIG80 niż w sprawozdaniach spółek z WIG-ESG;
- sprawozdania spółek z WIG-ESG są bardziej wzbogacone o takie elementy, jak tabele, rysunki, schematy, zdjęcia;
- sprawozdania zarządu spółek z WIG-ESG za lata 2018 i 2019 są widocznie dłuższe i bardziej obszerne;
- sprawozdania zarządu spółek z WIG-ESG zawierają co do zasady więcej szczegółowych informacji;
- sprawozdania z działalności spółek z WIG-ESG mają bardziej rozbudowaną strukturę;

- sprawozdania z działalności spółek z indeksu WIG-ESG są generalnie dłuższe niż sprawozdania spółek z sWIG80.

Podsumowując wnioski z badania empirycznego, należy zauważyć, że w zbędanych sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie zidentyfikowano między innymi następujące sposoby wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem:

- różnicowanie poziomów czytelności,
- stosowanie strony biernej do przekazywania negatywnych informacji,
- skomplikowana budowa zdań,
- stosowanie zwrotów angażujących czytelnika,
- niejasne kwantyfikatory,
- okresy warunkowe,
- używanie pozytywnych słów kluczowych,
- redukcja negatywnych słów kluczowych,
- wzmacnianie pozytywnych słów kluczowych,
- figury retoryczne,
- strona bierna w przekazywaniu informacji negatywnych,
- wybór pozytywnej tematyki,
- wykorzystywanie zaimków do opisu sukcesów,
- wyróżnienia tekstu,
- eksponowanie pozytywnych informacji za pomocą grafiki,
- wskazywanie czynników wewnętrznych jako przyczyn sukcesów,
- wskazywanie czynników zewnętrznych jako przyczyn porażek,
- podkreślanie zaangażowania środowiska wewnętrznego jednostki w odniesiony sukces,
- podkreślanie skuteczności działań,
- podkreślanie właściwych działań w sytuacjach trudnych,
- selektywność informacji,
- powtórzenia,
- lokalizacja pozytywnych informacji w wyróżniającym się miejscu,
- lokalizacja negatywnych informacji w niewyróżniającym się miejscu.

Obszerne sprawozdania z działalności o bogatej tematyce, z dużą liczbą tabel, wykresów czy zdjęć, napisane w przemyślany sposób wskazują na skoncentrowanie wielu spółek na raporcie rocznym i świadomości, że stanowi on wizytówkę przedsiębiorstwa. Niektóre jednostki muszą zapewne przeznaczać znaczne zasoby na przygotowanie dokumentu, zarówno pod względem treści, jak i grafiki.

Przeprowadzone badanie nie jest pozbawione ograniczeń. Pierwsze ograniczenie dotyczy próby badawczej, która nie obejmuje sprawozdań z działalności wszystkich spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Ze względu na bardzo pracochłonny i czasochłonny charakter gromadzenia i analizy

danych można zbadać tylko ograniczoną liczbę sprawozdań i przedsiębiorstw. Badanie pozostawia ograniczone możliwości uogólniania. Drugie ograniczenie wynika z badania jedynie wybranych sposobów zarządzania wrażeniem. Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury można wskazać, że w praktyce stosuje się wiele metod zarządzania wrażeniem. Mimo zawężenia do wybranych strategii *impression management* jednoczesne badanie wielu technik znacznie wzbogaca wcześniejszą literaturę na temat zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej polskich spółek. Poza tym analogiczne ograniczenie jest związane z wyborem metod badania zarządzania wrażeniem. Dodatkowo badanie koncentruje się wyłącznie na stronie podaży, czyli zarządzaniu wrażeniem przez przedsiębiorstwa za pomocą narracji sprawozdawczych. Nie była analizowana strona popytu, tzn. perspektywa odbiorców sprawozdań z działalności. Nie zbadano, czy stosowane techniki wpływają na użytkowników informacji i powodują pożądane skutki. Poza tym nie ustalono, czy stosowane sposoby zarządzania wrażeniem były zamierzone przez autorów sprawozdań z działalności. Rodzaj i sposób przeprowadzenia badania nie pozwoliły na identyfikację czynników, które mogłyby wpłynąć na zakres i poziom zarządzania wrażeniem w sprawozdaniu z działalności. Wszystkie wskazane ograniczenia wyznaczają kierunki dalszych badań.

W opinii autorki zaprezentowane wyniki i przedstawione wnioski wskazują zarówno na możliwość, jak i zasadność dalszych badań w zakresie zarządzania wrażeniem w rachunkowości, a szczególnie stosowania strategii *impression management* w raportach rocznych w języku polskim.

ROZDZIAŁ V



PROPOZYCJA BADANIA ZARZĄDZANIA WRAŻENIEM W NARRACYJNYCH FORMACH SPRAWOZDAWCZYCH

5.1. Klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości

Przeprowadzone studia literatury oraz badania empiryczne pozwoliły wykazać różnorodność sposobów zarządzania wrażeniem. Sposób to „określony tryb postępowania, forma wykonania czegoś” [www5]. Nawiązując do tej definicji, można zatem rozpatrywać różne formy zarządzania wrażeniem za pomocą narracji. Najczęściej występującym pojęciem w znaczeniu sposobów zarządzania wrażeniem jest termin „strategie zarządzania wrażeniem” (*impression management strategies*). Termin ten stosują między innymi Brennan i Merkl-Davies (2007), García-Sánchez i in. (2019), Hadro i Pauka (2018), Jaworska i Bucior (2020), Melloni i in. (2016), Talbot i Boiral (2018). Badacze zarządzania wrażeniem posługują się także terminem „techniki zarządzania wrażeniem” (*impression management techniques*), na przykład García-Sánchez i Araújo-Bernardo (2020), Hadro i in. (2017), Stratulat (2019). Można także znaleźć w literaturze, jednak rzadziej spotykane, określenie „taktyki zarządzania wrażeniem”. Posługują się nim między innymi Mohamed i in. (1999) w odniesieniu do organizacyjnego zarządzania wrażeniem, Hooghiemstra (2000) oraz Sandberg i Holmlund (2015).

Podsumowując decyzję o przyjęciu stosowania jednej terminologii w kontekście sposobów zarządzania wrażeniem, należy przeanalizować znaczenie najczęściej stosowanych pojęć, tj. „strategia”, „technika”, „taktyka”. Strategia jest rozumiana jako „przemysłany plan działań w jakiejś dziedzinie” [www5]. Technika to inaczej „metoda” [www5]. Natomiast taktyka jest definiowana jako „sposób postępowania mający doprowadzić do osiągnięcia celu” [www5]. Powołując się na wymienione definicje, można stwierdzić, że zarówno „strategie” czy „techniki”, jak i „taktyki” są terminami mogącymi znaleźć zastosowanie dla określania sposobów zarządzania wrażeniem.

Autorka przyjmuje stosowanie terminu „strategie zarządzania wrażeniem” jako najbardziej rozpowszechnionego i przyjętego w literaturze, a także odpowiadającego celom jego stosowania. Autorka definiuje **strategie zarządzania wrażeniem w rachunkowości jako sposoby kształtowania i prezentowania informacji sprawozdawczych w celu wywarcia pożądanego przez jednostkę sprawozdającą wrażenia na odbiorcach informacji**²⁴.

W literaturze funkcjonują różnorodne definicje i sposoby rozumienia zarządzania wrażeniem oraz zarządzania wrażeniem rozpatrywanego przez badaczy zajmujących się rachunkowością. Autorka proponuje natomiast własną definicję. Zgodnie

²⁴ Określenia „strategie zarządzania wrażeniem” oraz „sposoby zarządzania wrażeniem” są traktowane w niniejszej monografii jako synonimy i są stosowane zamiennie ze względu na występowanie w literaturze obu sformułowań oraz zaproponowaną definicję zarządzania wrażeniem.

z proponowaną autorską definicją **zarządzanie wrażeniem w rachunkowości to działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat.**

Analogicznie do już funkcjonującego terminu „rachunkowości przymiotnikowej”²⁵ można by zaproponować rozbudowanie zakresu pojęciowego „zarządzania wrażeniem”. W ramach przymiotnikowego zarządzania wrażeniem autorka proponuje następujące określenia:

- **ekonomiczne zarządzanie wrażeniem** – działania podmiotów gospodarczych mające na celu kształtowanie wrażeń, jakie inni formułują na ich temat,
- **sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem** – działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat – termin ten mógłby odpowiadać zarządzaniu wrażeniem w kontekście rachunkowości,
- **narracyjne zarządzanie wrażeniem** – działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki prezentowanego za pomocą narracji mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia na jej temat; w odniesieniu do sprawozdawczości: działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu narracyjnym mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat.

Zaproponowane terminy zostały przedstawione w kolejności od najbardziej ogólnego do najbardziej szczegółowego. Można przyjąć, że narracyjne zarządzanie wrażeniem mieści się w sprawozdawczym zarządzaniu wrażeniem, a sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem jest częścią ekonomicznego zarządzania wrażeniem. Zarządzanie wrażeniem rozpatrywane w niniejszej monografii można określić jako narracyjne zarządzanie wrażeniem, sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem albo zarządzanie wrażeniem w rachunkowości.

W dotychczasowych publikacjach badacze wskazywali w pojedynczych opracowaniach niewielkie liczby strategii zarządzania wrażeniem, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktycznym, co sprawia, że zjawisko zarządzania wrażeniem nie było rozważane w całości. W odpowiedzi na lukę badawczą w postaci braku kompleksowego zestawienia strategii zarządzania wrażeniem oraz odpowiadających im narzędzi autorka przygotowała własną klasyfikację.

Autorska klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem została zainspirowana podejściem Brennan i Merkl-Davies (2007) oraz wyznaczonymi przez te autorki strategiami zarządzania wrażeniem. Autorka monografii przedstawia szerszy i bardziej szczegółowy podział strategii *impression management* z zastosowaniem dodatko-

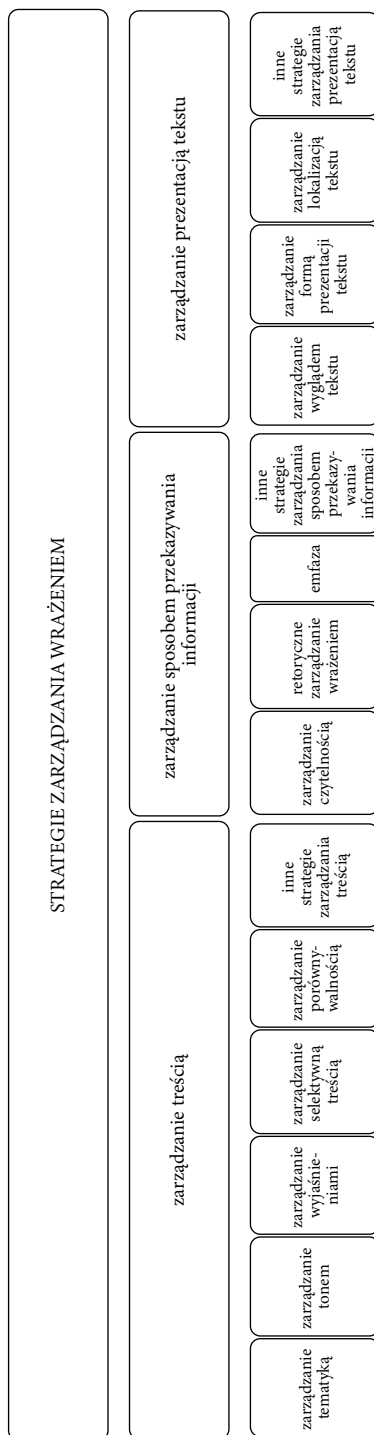
²⁵ Więcej na temat rachunkowości przymiotnikowej w: Sojak (2011).

wych podziałów i przypisaniem narzędzi wykorzystywanych przy poszczególnych strategiach. Klasyfikacja dotyczy specyfiki narracyjnych form sprawozdawczych i zarządzania wrażeniem za pomocą narracji. Klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem została zaprezentowana na rysunku 5.1, a dalsze podziały strategii oraz narzędzia zostały przedstawione na kolejnych rysunkach od 5.2 do 5.12.

Klasyfikacja została przygotowana na podstawie przedmiotu podlegającego zarządzaniu wrażeniem. Zgodnie z tym kryterium podzielono strategie zarządzania wrażeniem na trzy grupy: zarządzanie treścią, zarządzanie sposobem przekazywania informacji oraz zarządzanie prezentacją tekstu. Wyróżniono łącznie 11 strategii zarządzania wrażeniem, które zostały wskazane na rysunku 5.1. Dodatkowo w każdej grupie strategii zamieszczono pozycję „inne strategie”, w ramach której mieszczą się inne, niewyróżnione sposoby zarządzania wrażeniem. Podejście to jest odpowiedzią na dużą różnorodność strategii zarządzania wrażeniem oraz identyfikowanie nowych strategii w coraz bardziej zaawansowanych badaniach, a także możliwość stosowania przez jednostki nieograniczonych narzędzi.

Autorka zdecydowała o stosowaniu słowa „zarządzanie” w nazwach strategii, ponieważ jeśli zarządza się ogólnie wrażeniem, to powinno się odnieść „zarządzanie” również do poszczególnych sposobów, czyli właśnie strategii. Ponadto „zarządzanie” nie ma znaczenia pejoratywnego, więc nie następuje jednoznaczna ocena poszczególnych strategii. Każda z nich może być bowiem stosowana w różnym zakresie i mieć różny wpływ na rzeczywisty wizerunek jednostki prezentowany w narracyjnych formach sprawozdawczych. Dopiero analiza konkretnego przypadku może pozwolić na ocenę stopnia kształtowania wrażeń czy ingerencji w prezentowany obraz sytuacji, działalności i wyników finansowych.

W poszczególnych strategiach zarządzania wrażeniem zostały wyróżnione dwa cele jednostek raportujących, którym może służyć stosowanie danej strategii. Z jednej strony tym celem jest zwiększenie pozytywnego wrażenia wywoływanego przez informację pozytywną. W przeciwieństwie do tego drugim celem jest zmniejszenie negatywnego wrażenia wywoływanego przez informację negatywną. Dodatkowo wskazano odpowiadające celom skutki stosowania danej strategii zarządzania wrażeniem. Każdej strategii przyporządkowano stosowane w jej ramach narzędzia zarządzania wrażeniem, służące realizacji wskazanych celów. Przyjęto założenie, że co do zasady zarządzanie wrażeniem ma na celu wywołanie pozytywnego wrażenia na temat jednostki raportującej. Pozytywne wrażenie może być wywierane za pomocą ujawnianych informacji pozytywnych lub poprzez minimalizację informacji negatywnych. Może jednak wystąpić sytuacja, w której jednostka decyduje się na ograniczanie pozytywnego wrażenia, na przykład poprzez nieujawnianie informacji pozytywnej. Powodem takiej decyzji może być choćby obawa przed zdradzeniem informacji mających znaczenie dla przewagi konkurencyjnej. Jednostka może się zdecydować również na ograniczanie pozytywnego wrażenia, na przykład z obawy przed pojawieniem się nacisków ze strony akcjonariuszy w kwestii wypłaty dywi-



Rysunek 5.1. Klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem

Źródło: opracowanie własne.

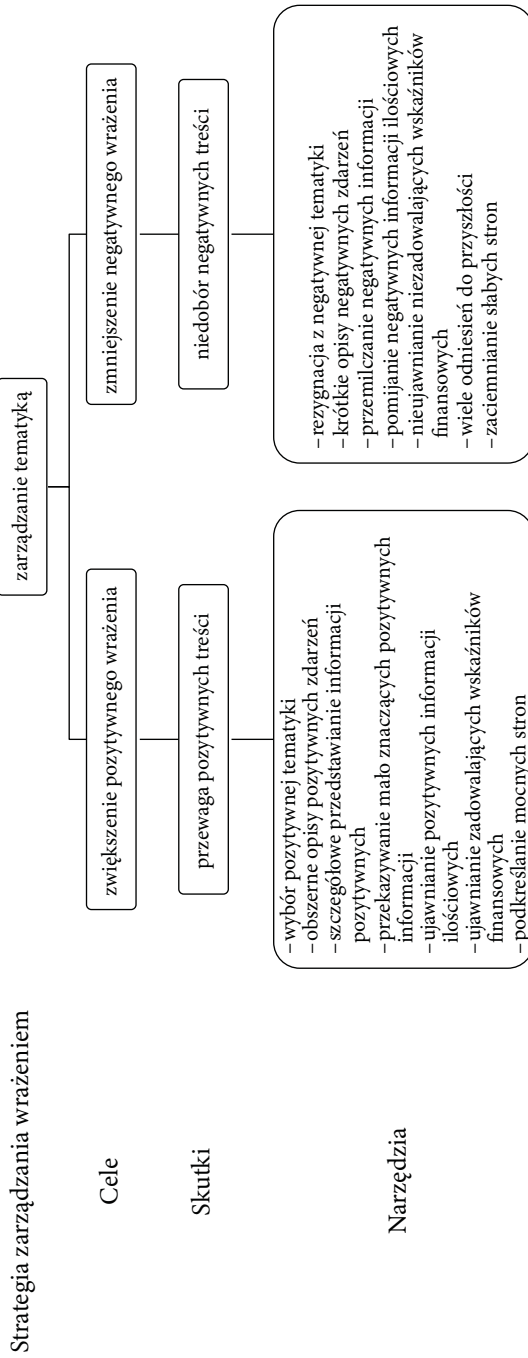
dendy. Mimo to przypadek, w którym podmiot sprawozdający stosuje w narracyjnej formie sprawozdawczej strategię zarządzania wrażeniem do wywarcia negatywnego wrażenia na swój temat, należałoby uznać za nietypowy. Naturalnym celem zarządzania wrażeniem jest kształtowanie pozytywnego obrazu sytuacji, działalności i wyników finansowych jednostki raportującej.

W grupie zarządzania treścią wyróżniono **zarządzanie tematyką** (rysunek 5.2), które może służyć zwiększaniu pozytywnego wrażenia lub zmniejszaniu negatywnego wrażenia. Wśród narzędzi zarządzania tematyką znajdują się takie, które dotyczą wyboru tematyki, oraz takie, które są związane z długością i szczegółowością opisów. Dodatkowo w ramach tej kategorii można by wyróżnić stosowanie tzw. przyszłych zobowiązań, czyli obiecywanie poprawy albo sukcesów. W przypadku odniesień do przyszłości istotne jest również to, czy przyszłość jest określana precyzyjnie, na przykład w ciągu pięciu lat, czy nieprecyzyjnie, na przykład w niedalekiej przyszłości.

Kolejna strategia zarządzania wrażeniem to **zarządzanie tonem** (rysunek 5.3), które może prowadzić do stosowania optymistycznego tonu albo ograniczenia tonu negatywnego. Na budowę tonu narracji składają się pozytywne i negatywne treści w szerszym ujęciu, a także w ujęciu węższym zdania oraz słowa kluczowe i słowa emocji.

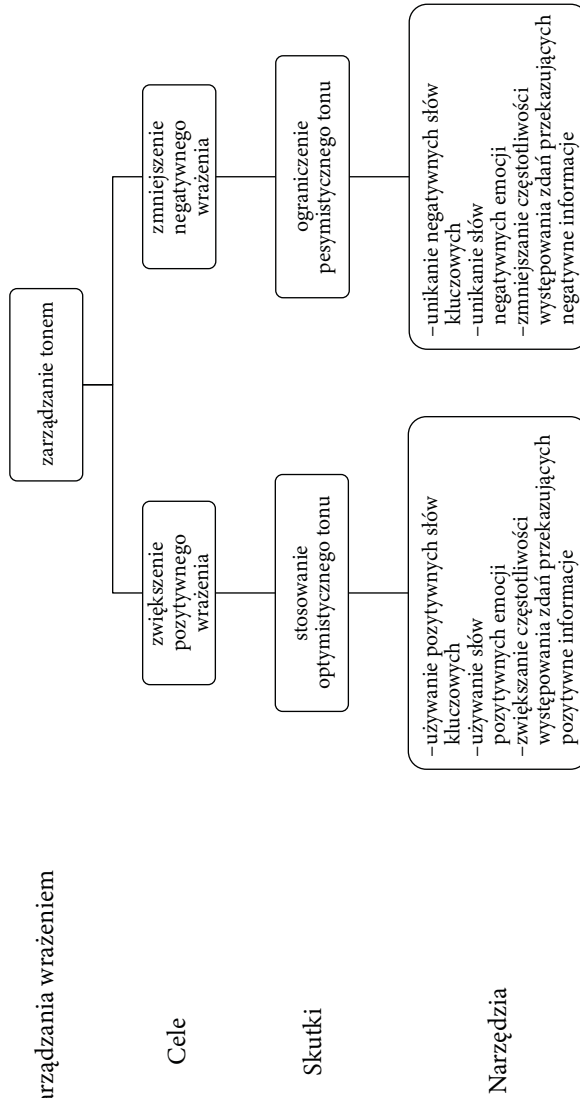
Następna strategia nazwana **zarządzaniem wyjaśnieniami** (rysunek 5.4) odpowiada częściowo wyróżnianej przez innych autorów atrybucji dokonań, ale obejmuje szerszy zakres narzędzi. Służy wyjaśnianiu szeroko pojętych sukcesów i porażek. W jej ramach jednostki wskazują przyczyny korzystnych i niekorzystnych zdarzeń, podkreślają rolę zarządu lub unikają odpowiedzialności. Strategia wyjaśniania obejmuje również różne podejścia podmiotów raportujących do sytuacji kryzysowej i opisywania jej za pomocą narracji, na przykład przez podkreślanie prawidłowości własnej reakcji na kryzys lub redefiniowanie negatywnych zdarzeń. Redefinicję wydarzenia (*redefinition of the event*) opisywali między innymi Tierney i Webb (1995). Może być stosowana na przykład poprzez przedstawienie kryzysu, którego doświadcza przedsiębiorstwo, jako szansy.

Strategia zarządzania wrażeniem, nazwana **zarządzaniem selektywną treścią** (rysunek 5.5), sprowadza się do wyboru prezentowanych w narracyjnych formach sprawozdawczych poziomów wyniku finansowego, wskaźników finansowych, zdarzeń czy bardziej ogólnie po prostu wyboru ujawnianych informacji. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisami prawnymi jednostki w znacznym zakresie mogą dokonywać wyboru prezentowanych treści. Zbyt daleko posunięte zarządzanie wrażeniem za pomocą selektywności może doprowadzić do znacznych różnic w przekazie dostarczonym przez sprawozdania narracyjne. Wybór i prezentacja zbyt wielu informacji pozytywnych, również tych nieistotnych, przy jednoczesnym pomijaniu informacji negatywnych, zwłaszcza tych istotnych, może powodować zniekształcenie ogólnych wrażeń czytelników na temat jednostki raportującej. Zarządzanie selektywną treścią może szczególnie dotyczyć sprawozdań czy raportów

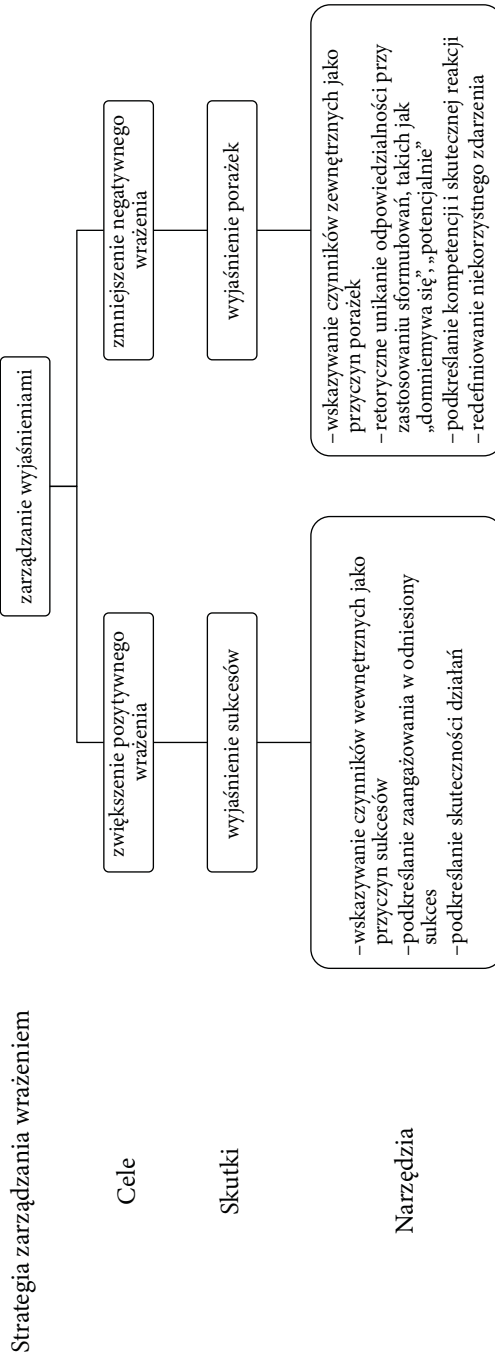


Rysunek 5.2. Zarządzanie tematyką

Źródło: opracowanie własne.

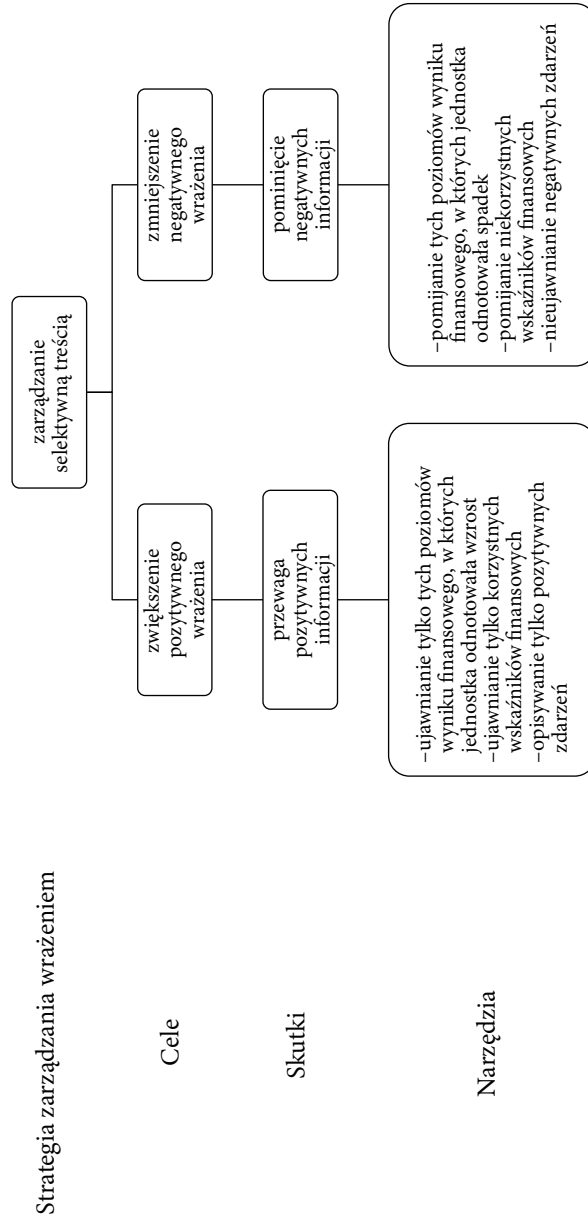
**Rysunek 5.3. Zarządzanie tonem**

Źródło: opracowanie własne.



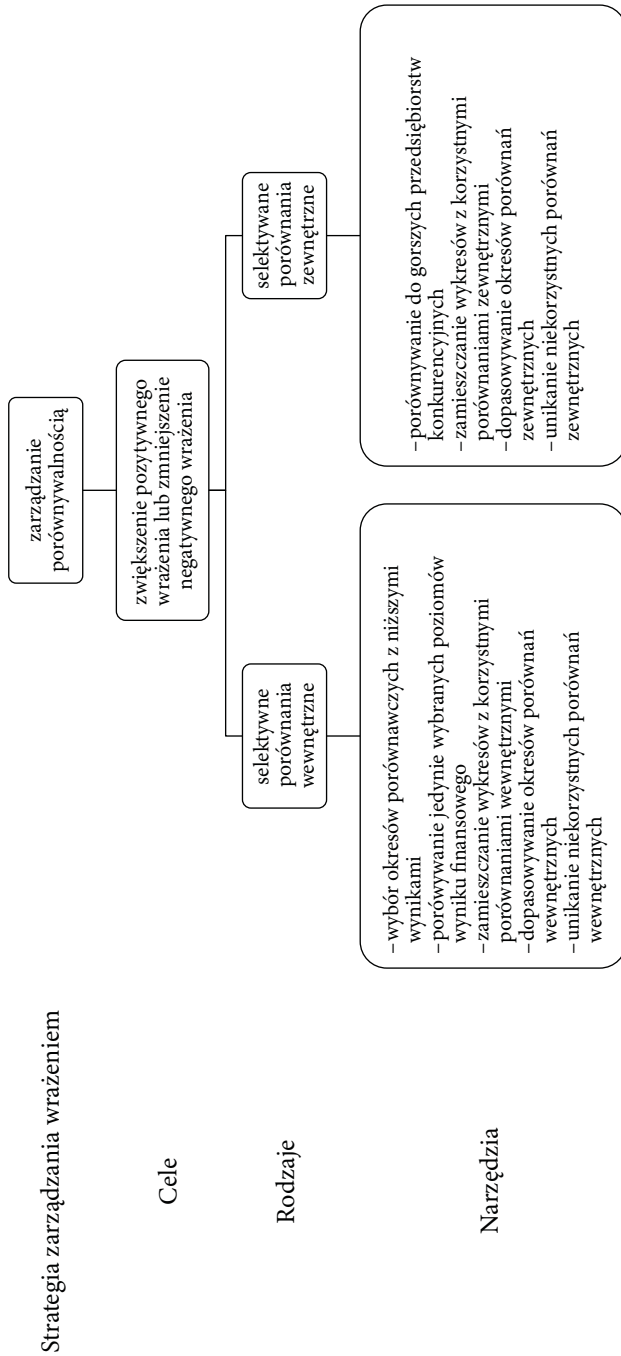
Rysunek 5.4. Zarządzanie wyjaśnieniami

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.5. Zarządzanie selektywną treścią

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.6. Zarządzanie porównywalnością

Źródło: opracowanie własne.

grup kapitałowych. W takim przypadku może polegać na skupianiu się na jednostkach, które wygenerowały zysk albo osiągnęły sukces. Z drugiej strony mogą być pomijane informacje o podmiotach z problemami.

Zarządzanie porównywalnością (rysunek 5.6) sprowadza się do selektywnych porównań wewnętrznych i zewnętrznych. Porównania wewnętrzne dotyczą różnych okresów oraz poziomów wyniku finansowego. Natomiast porównania zewnętrzne są związane z odniesieniami do jednostek konkurencyjnych, do podmiotów z danej branży, rynku czy konkretnego rodzaju przedsiębiorstw. Porównania mogą być przedstawiane za pomocą samego tekstu, a także liczb, w tym ujęć procentowych.

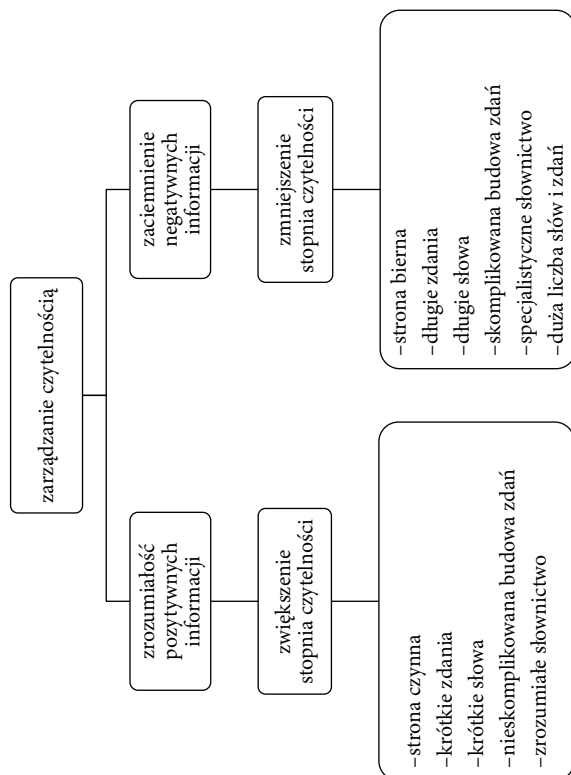
Wśród strategii dotyczących zarządzania sposobem przedstawiania informacji zostało wyróżnione **zarządzanie czytelnością** (rysunek 5.7). Celem tej strategii jest z jednej strony zapewnienie zrozumiałości pozytywnych informacji, aby czytelnik mógł w łatwy sposób się z nimi zapoznać i je zapamiętać, z drugiej strony natomiast zaciemnienie negatywnych informacji, które nie mają zwracać uwagi czytelników. Narzędziami zarządzania czytelnością są między innymi długość zdań i słów, poziom skomplikowania budowy zdań, trudność stosowanego słownictwa.

Najbardziej rozbudowaną i złożoną wyróżnioną strategią jest **retoryczne zarządzanie wrażeniem** (rysunek 5.8). Może mieć ona dwa ogólne cele: akcentowanie pozytywnych informacji lub zaciemnianie negatywnych informacji. W ramach podkreślania korzystnych informacji może być prowadzone angażowanie czytelnika, podkreślanie wpływu i roli zarządzających, przekazywanie treści w sposób pewny i niebudzący wątpliwości. Wśród narzędzi retorycznych można wskazać również hedging językowy oraz stosowanie figur retorycznych. Zaciemnianie negatywnych informacji może z kolei być przeprowadzane poprzez dystansowanie się zarządzających od negatywnych informacji, zmniejszanie ważności informacji poprzez stosowanie odpowiednich narzędzi retorycznych, przekazywanie treści negatywnych przy zmniejszaniu stopnia pewności oraz kolejne formy hedgingu językowego.

Oddzielną strategią zarządzania wrażeniem, mającą bezpośrednio na celu zwiększenie pozytywnego wrażenia, jest **emfaza** (rysunek 5.9), czyli wywieranie nacisku na zadowalające z punktu widzenia jednostki raportującej informacje. Emfaza może być stosowana na przykład za pomocą powtórzeń albo podkreślania informacji przy użyciu odpowiednich słów i sformułowań.

Następna grupa strategii zarządzania wrażeniem dotyczy wizualnego aspektu prezentowania tekstu. Po pierwsze zarządzanie wrażeniem może odbywać się poprzez wybór czcionki, tj. krój, rozmiar, kolor, pokreślenia czy pogrubienia (**zarządzanie wyglądem tekstu** – rysunek 5.10). Po drugie tekst może być prezentowany nie tylko w formie następujących po sobie akapitów lecz także w tabeli, ramce czy na schemacie (**zarządzanie formą prezentacji tekstu** – rysunek 5.11). Elementami wspomagającymi narrację mogą być również wykresy i rysunki. Po trzecie działaniem mającym na celu zwiększenie pozytywnego lub zmniejszenie

Strategia zarządzania wrażeniem



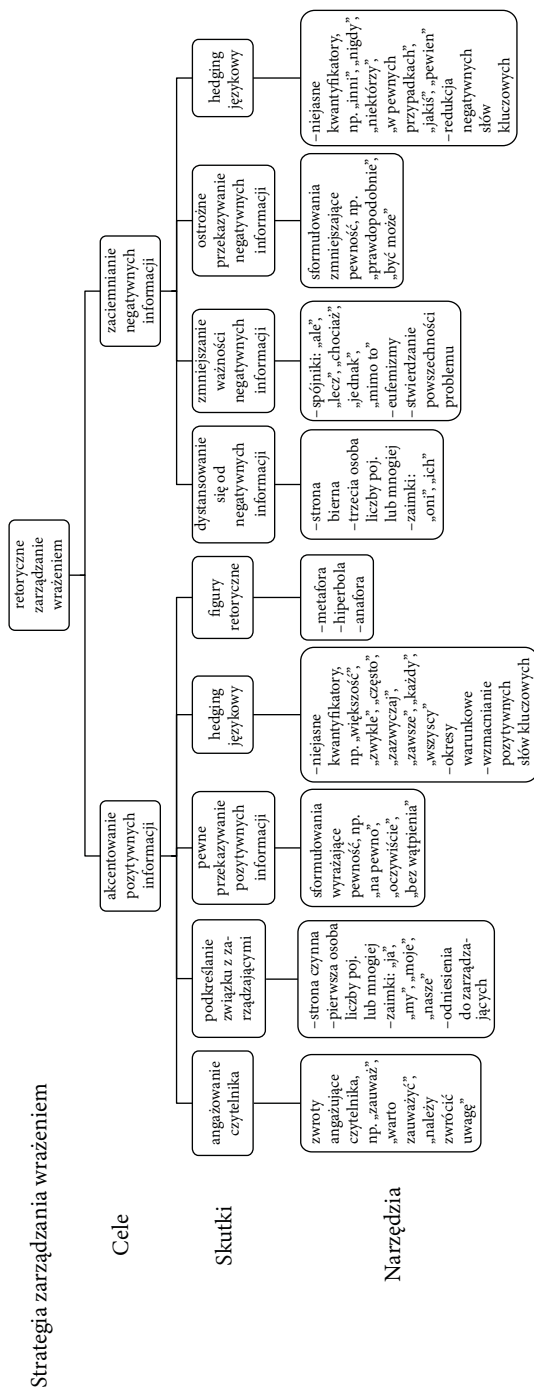
Cele

Skutki

Narzędzia

Rysunek 5.7. Zarządzanie czytelnością

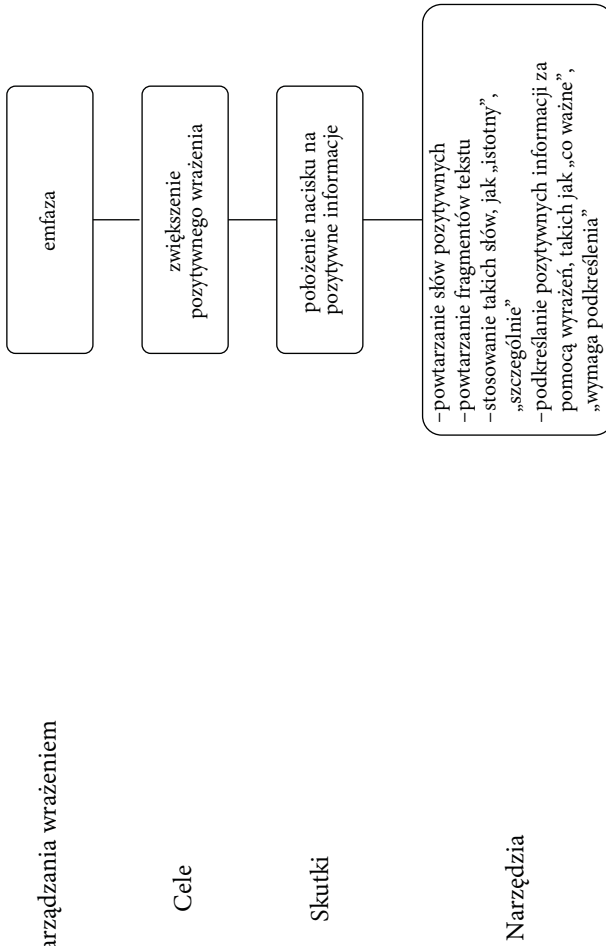
Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.8. Retoryczne zarządzanie wrażeniem

Źródło: opracowanie własne.

Strategia zarządzania wrażeniem

**Rysunek 5.9. Emfaza**

Źródło: opracowanie własne.

negatywnego wrażenia może być lokalizacja tekstu (**zarządzanie lokalizacją tekstu** – rysunek 5.12). Niektóre miejsca tekstu bardziej zwracają uwagę czytelników, a inne się mniej wyróżniają.

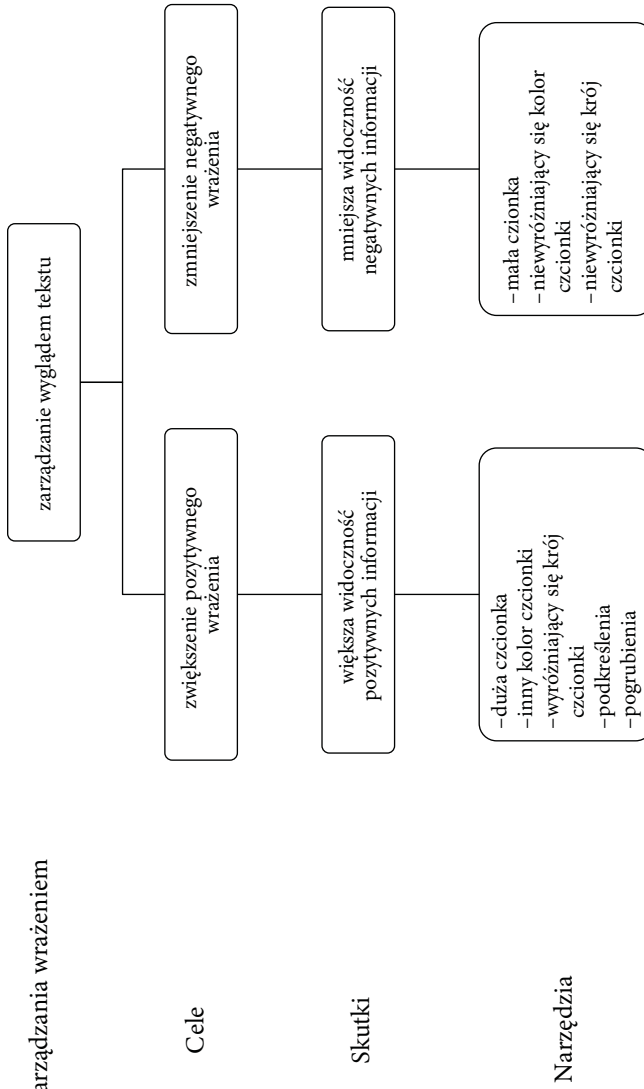
Przedstawiona klasyfikacja strategii zarządzania wrażeniem może podlegać w przyszłości rozszerzaniu z uwagi na pojawianie się i identyfikowanie nowych sposobów zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach i raportach przygotowywanych w systemie rachunkowości. Szczególny wkład w rozwój klasyfikacji mogą mieć dalsze badania nad występowaniem zarządzania wrażeniem w praktyce gospodarczej.

Uzyskane wyniki studiów literaturowych i przeprowadzonego badania empirycznego pozwalają na zaproponowanie kolejnych podziałów strategii zarządzania wrażeniem rozpatrywanych już poza zaproponowaną klasyfikacją, ale w ramach jej uzupełnienia. Zarządzanie wrażeniem może z jednej strony powodować **zwiększanie objętości** narracyjnych form sprawozdawczych, a z drugiej strony **zmniejszanie**. Większa objętość sprawozdań może być powodowana takimi działaniami jak powtarzanie pozytywnych treści, konstruowanie długich i skomplikowanych zdań czy obszerne opisywanie pozytywnych zdarzeń. W przeciwieństwie do wskazanych zabiegów inne podejścia mogą prowadzić do zmniejszania objętości sprawozdań, na przykład pomijanie negatywnych informacji albo rezygnowanie z niekorzystnych porównań.

Podejścia do informacji negatywnych można podzielić na **zatajanie informacji** oraz **ukrywanie informacji**. W przypadku zatajania informacja nie zostaje w ogóle ujawniona i przedstawiona w raporcie. Natomiast w sytuacji ukrywania informacja zostaje zamieszczona w sprawozdaniu narracyjnym, ale w taki sposób, aby była mniej zauważalna dla odbiorców.

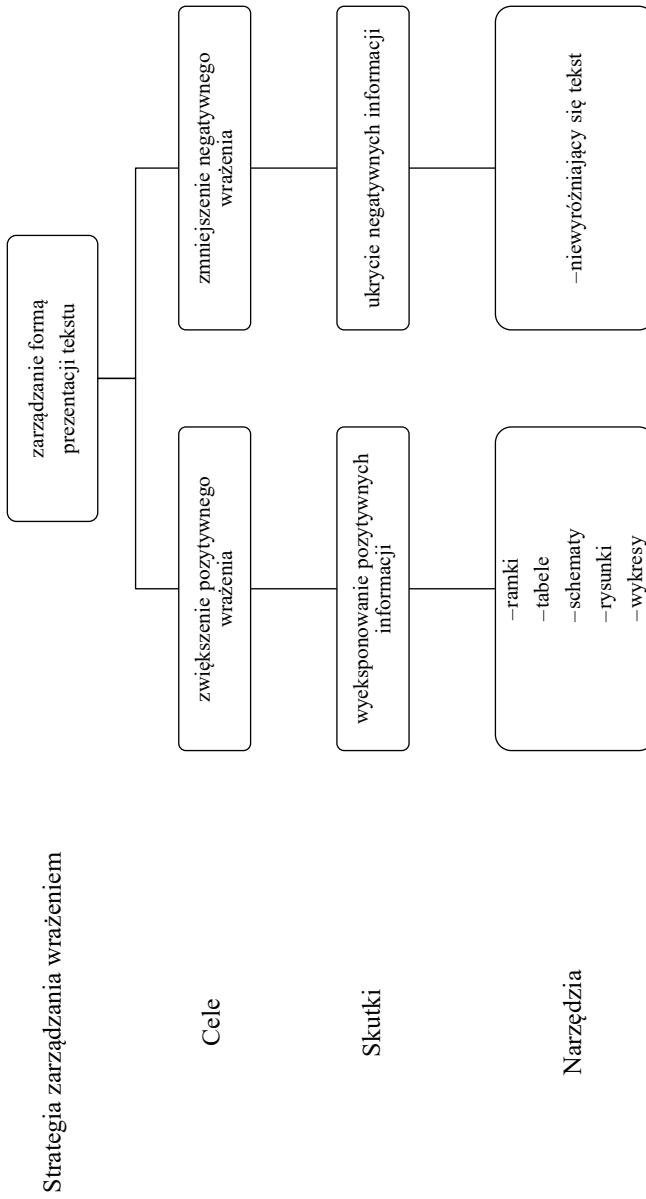
Zdaniem autorki nie można jednoznacznie ocenić zarządzania wrażeniem. Różnorodność strategii *impression management* i ich wpływu na prezentowany obraz jednostki w narracyjnych formach sprawozdawczych sprawia, że nie mogą być traktowane jednakowo. Autorka proponuje rozróżnienie zarządzania wrażeniem poprzez wyodrębnienie pozytywnego i negatywnego zarządzania wrażeniem. **Pozytywne zarządzanie wrażeniem** obejmuje działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej powodujące przedstawienie jej w korzystnym świetle, również w lepszym, niż wynikałoby to z informacji finansowych, przy czym prezentowany w narracyjnej formie sprawozdawczej obraz jest zgodny z rzeczywistą sytuacją i działaniami jednostki. Natomiast **negatywne zarządzanie wrażeniem** odnosi się do działań polegających na kształtowaniu zniekształconego obrazu sytuacji i działalności jednostki raportującej, będącego w sprzeczności z informacjami finansowymi i rzeczywistym obrazem. Negatywne zarządzanie wrażeniem może polegać również na pomijaniu w sprawozdaniach informacji wymaganych przez przepisy prawne. Pozytywne zarządzanie wrażeniem można uznać za dozwolone, a negatywne zarządzanie wrażeniem powinno być traktowane jako wprowadzające użytkowników sprawozdawczości narracyjnej w błąd i niedozwolone.

Strategia zarządzania wrażeniem



Rysunek 5.10. Zarządzanie wyglądem tekstu

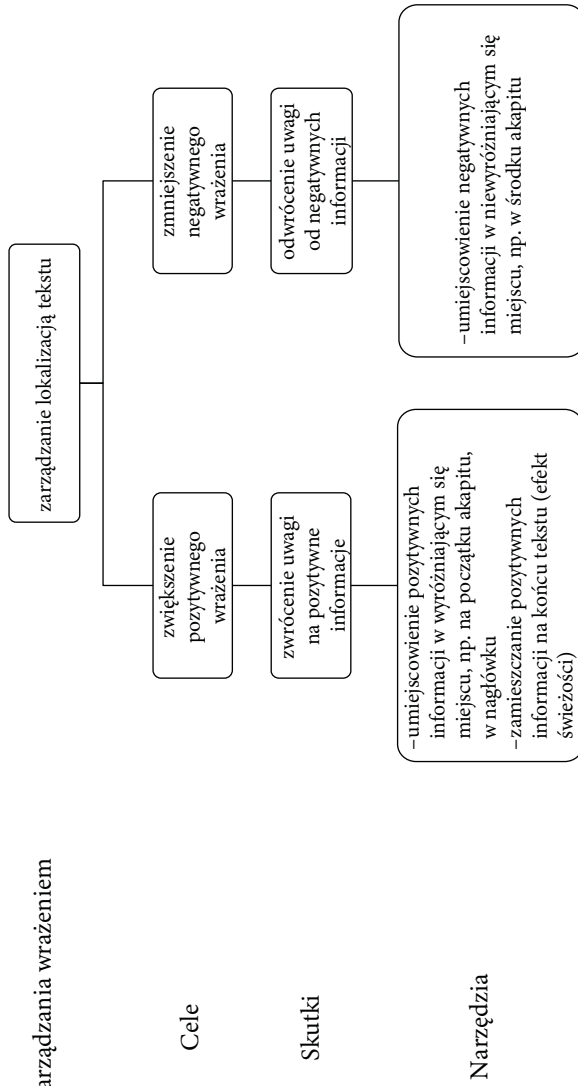
Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.11. Zarządzanie formą prezentacji tekstu

Źródło: opracowanie własne.

Strategia zarządzania wrażeniem



Rysunek 5.12. Zarządzanie lokalizacją tekstu

Źródło: opracowanie własne.

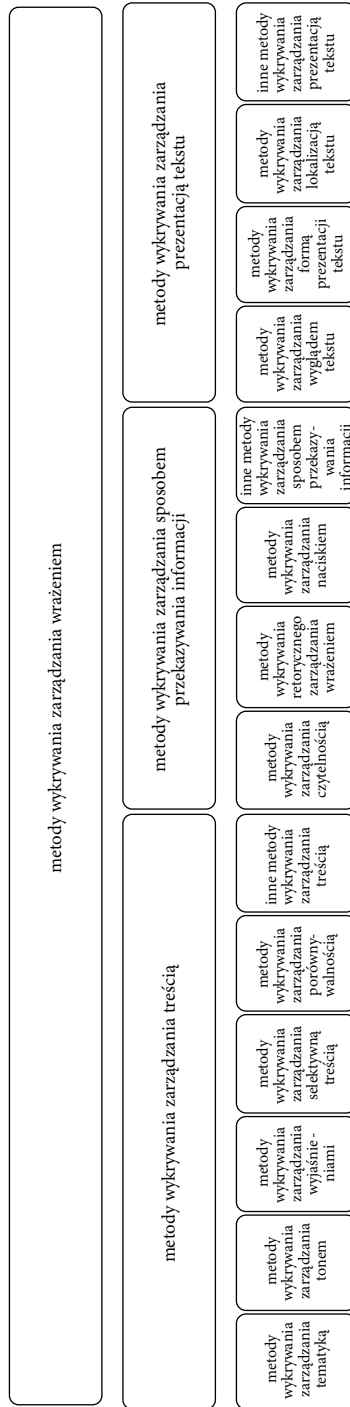
5.2. Klasyfikacja metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych

Przedstawione wyniki analizy literatury oraz przeprowadzonego badania empirycznego wykazały różnorodność metod badania obecności strategii zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Autorka proponuje określanie wskazanych metod w skróconej formie jako metody wykrywania zarządzania wrażeniem. Metoda to „świadomie stosowany sposób postępowania mający prowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu” [www5]. W tym przypadku metoda jest sposobem postępowania mającym na celu zbadanie, czy zastosowano zarządzanie wrażeniem za pomocą narracji, oraz wykazanie ewentualnych strategii zarządzania wrażeniem w analizowanym tekście. Natomiast wykrywanie to ustalanie badaniem obecności czegoś w czymś [www5]. W omawianym zastosowaniu tego pojęcia **wykrywanie zarządzania wrażeniem to ustalanie badaniem obecności zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych**. Zatem w odniesieniu do niniejszej monografii **metoda wykrywania zarządzania wrażeniem to sposób postępowania mający na celu ustalenie zastosowania strategii zarządzania wrażeniem w narracyjnej formie sprawozdawczej**.

W dotychczasowych publikacjach badacze opisywali wybrane metody badania sprawozdań narracyjnych pod kątem wykrywania zarządzania wrażeniem. Skupiali się na analizie danej strategii zarządzania wrażeniem, wykorzystywaniu wybranej metody badania lub wyjaśnieniu grupy powiązanych metod. W odpowiedzi na lukę badawczą autorka zastosowała kompleksowe podejście do tego zagadnienia i przygotowała własną klasyfikację metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych.

Autorska klasyfikacja metod wykrywania zarządzania wrażeniem została przygotowana zgodnie z kryterium rodzaju badanej strategii *impression management*. Podział metod wykrywania zarządzania wrażeniem nastąpił według strategii zarządzania wrażeniem, których obecność ma zostać wykazana. Główne grupy metod wykrywania zarządzania wrażeniem odpowiadają dokładnie opracowanej i przedstawionej klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem. Klasyfikacja metod wykrywania, podobnie jak klasyfikacja strategii, uwzględnia specyfikę narracyjnych form sprawozdawczych oraz zarządzania wrażeniem przy wykorzystaniu narracji. Klasyfikacja metod wykrywania zarządzania wrażeniem została zaprezentowana na rysunku 5.13.

Ponieważ klasyfikacja została opracowana na podstawie wcześniej wyróżnionych strategii zarządzania wrażeniem, wyodrębniono łącznie 11 grup metod wykrywania zarządzania wrażeniem. Podobnie jak w przypadku strategii wskazano w każdej grupie dodatkowo pozycję „inne” mieszczącą pozostałe, niewyróżnione metody. Sposoby ustalania wykorzystywania narracji w sprawozdaniach do zarządzania

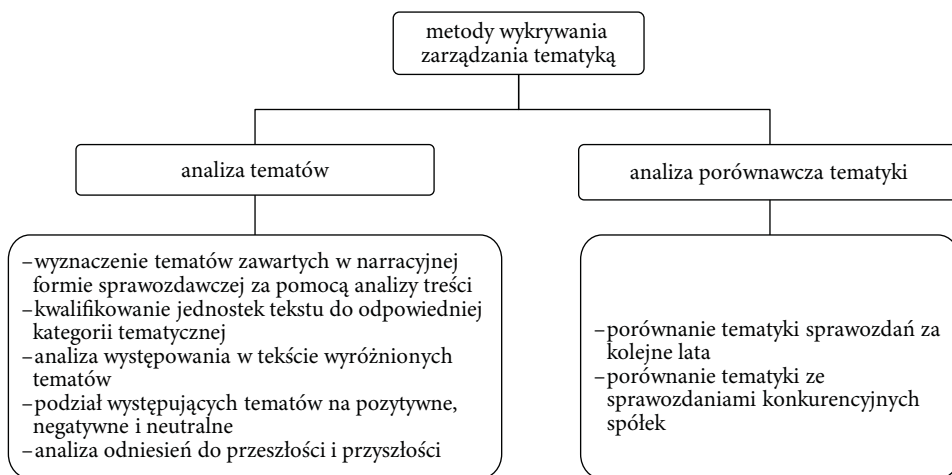


Rysunek 5.13. Klasyfikacja metod wykrywania zarządzania wrażeniem

Źródło: opracowanie własne.

wrażeniem są bowiem rozległe i bardzo różnorodne. Prowadzenie kolejnych badań w przyszłości pozwoli na wykorzystywanie kolejnych metod dla celów wykrywania zarządzania wrażeniem, a także opracowywanie zupełnie nowych rozwiązań. W związku z obszernością i szczegółowością klasyfikacji poszczególne grupy metod zostały przedstawione na oddzielnych rysunkach od 5.14 do 5.24.

Wśród metod służących wykrywaniu zarządzania treścią pierwsze zostały wskazane **metody wykrywania zarządzania tematyką** (rysunek 5.14). Celem analizy



Rysunek 5.14. Metody wykrywania zarządzania tematyką

Źródło: opracowanie własne.

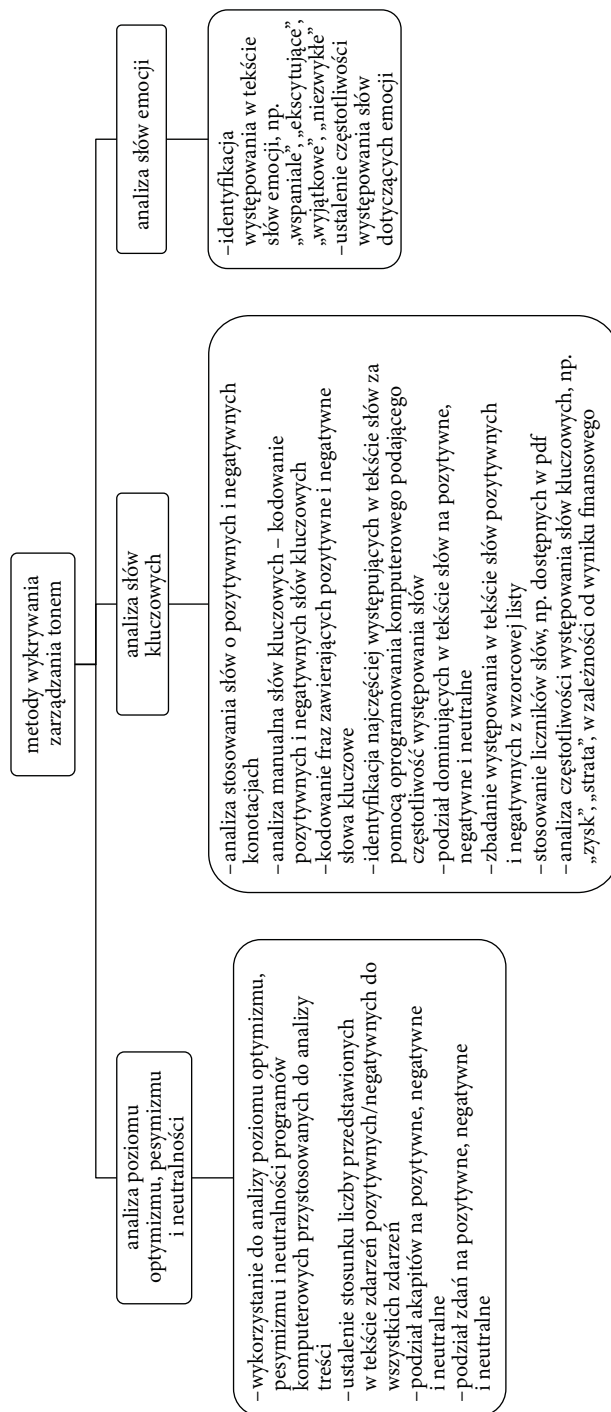
tematów jest ustalenie występujących w tekście tematów, w tym takich, które powinny zostać zawarte w danym sprawozdaniu narracyjnym, między innymi zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi. Analiza tematów pozwala na ustalenie zakresu ujawnianych informacji. Analiza tematyki w podziale na pozytywne, negatywne i neutralne pozwala ocenić, czy jednostka raportująca nie unika ujawniania niekorzystnych informacji oraz czy w sprawozdaniu są podejmowane tematy niewygodne, trudne, problemy, porażki, niepowodzenia, błędy. Z kolei badanie orientacji czasowej, czyli odniesień do przeszłości i przyszłości, jest ukierunkowane na ustalenie, czy jednostka ujawnia informacje na temat już osiągniętych wyników i minionych zdarzeń, również tych negatywnych, czy skupia się na odniesieniach do przyszłości i na przykład obietnicach. Natomiast analiza porównawcza tematyki pozwala ustalić sposób raportowania jednostki za pomocą analizowanej formy sprawozdawczej w kolejnych latach oraz wyróżnić ewentualne różnice. Wprowadzane zmiany i odstępstwa powinny być przeanalizowane, ponieważ mogą wskazywać na stosowanie zarządzania wrażeniem. Pomocna może być również analiza porównawcza sprawozdań spółek z danej branży. Nietypowe lub wyjątkowo obszerne

ujawnienia czy przeciwnie – nieujawnianie typowych informacji – mogą być oznaką zarządzania wrażeniem. Analiza porównawcza tematyki pomaga w identyfikacji pominięć negatywnych informacji

Następna grupa metod wykrywania zarządzania wrażeniem to **metody wykrywania zarządzania tonem** (rysunek 5.15). Wśród nich została wyróżniona analiza poziomu optymizmu, pesymizmu i neutralności. W jej ramach następuje podział akapitów tekstu, zdań czy przedstawianych za pomocą narracji zdarzeń na pozytywne, negatywne oraz neutralne. Następnie może zostać obliczony odsetek liczby poszczególnych rodzajów fragmentów tekstu. Pomocne w tej analizie mogą być programy komputerowe przeznaczone do analizy treści. Kolejna metoda wykrywania zarządzania tonem to analiza słów kluczowych. Sprowadza się ona do ustalenia najliczniejszych w tekście słów oraz występowania słów o konotacjach pozytywnych lub negatywnych. Może być przeprowadzana w sposób manualny w postaci kodowania albo za pomocą oprogramowania komputerowego. W analizie manualnej badacz koduje słowa kluczowe bezpośrednio z analizowanego tekstu. Badanie poziomu optymizmu może się odbywać za pomocą oprogramowania do analizy treści. Oprogramowaniem opierającym się na liście słów ogólnych jest DICTION. Klasyfikację słów optymistycznych i pesymistycznych przystosowaną do analizy tekstu biznesowego opracowali Loughran i McDonald (2011). Innym programem liczącym słowa pozytywne i negatywne jest Simple Concordance Program. Analiza słów kluczowych może zostać przeprowadzona w odniesieniu do wyników, na przykład poprzez zbadanie częstotliwości występowania słów zysk i strata w zależności od osiągniętego wyniku finansowego. Na analizie słów opiera się również następna metoda, czyli analiza słów emocji. W tym przypadku identyfikowane i liczone są słowa wyrażające emocje, takie jak „wspaniały”, „wyjątkowy”, „niezwykły”, „zaskakujący”, „zadziwiający”, „obietujący”.

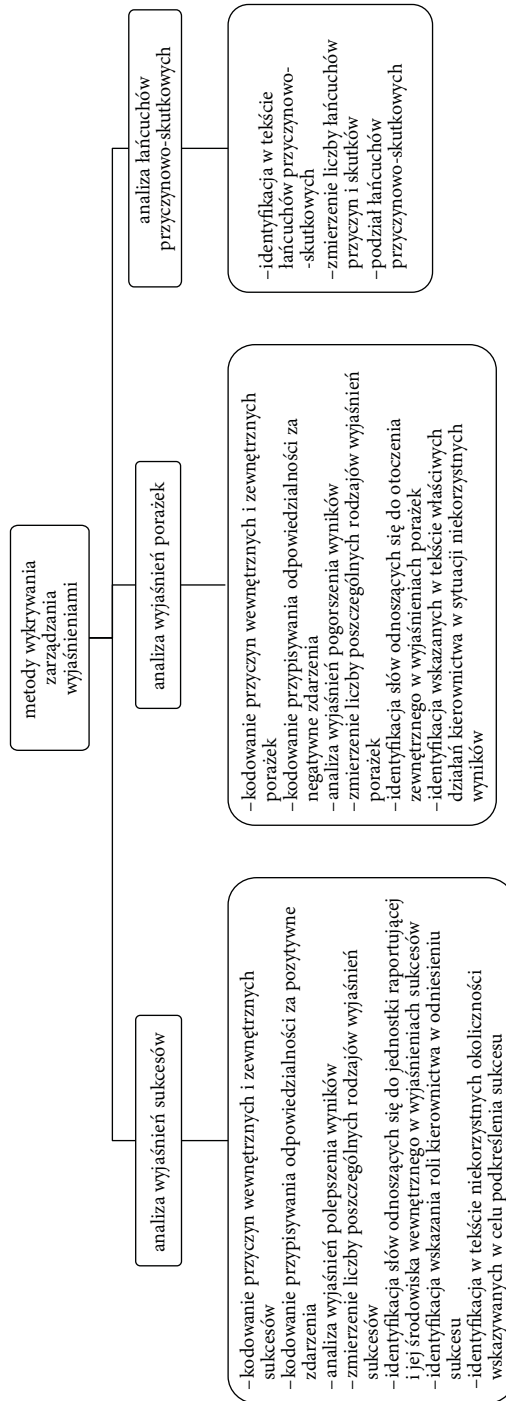
Metody wykrywania zarządzania wyjaśnieniami (rysunek 5.16) sprowadzają się do analizy, w jaki sposób jednostka raportująca tłumaczy swoją sytuację, działania czy wyniki finansowe. Metody wykrywania tej strategii zarządzania wrażeniem zostały podzielone na analizę wyjaśnień sukcesów, analizę wyjaśnień porażek oraz analizę łańcuchów przyczynowo-skutkowych. Pierwsze dwie analizy są ukierunkowane na wskazywane w sprawozdaniach przyczyny sukcesów i porażek jednostki, przypisywaną odpowiedzialność za pozytywne i negatywne zdarzenia oraz wyjaśnienia poprawy lub pogorszenia wyników. W ich ramach mogą być mierzone poszczególne rodzaje wyjaśnień. Identyfikacji podlegają słowa odnoszące się do wnętrza jednostki i jej środowiska zewnętrznego, wskazywana rola kierownictwa oraz okoliczności towarzyszące reakcji na dane zdarzenia. Natomiast analiza łańcuchów przyczynowo-skutkowych skupia się na bardziej złożonych wyjaśnieniach dotyczących przyczyn i skutków, które dalej przynoszą kolejne następstwa.

Następna grupa metod to **metody wykrywania zarządzania selektywną treścią** (rysunek 5.17). Ponieważ w kontekście zarządzania selektywnością jednostki są



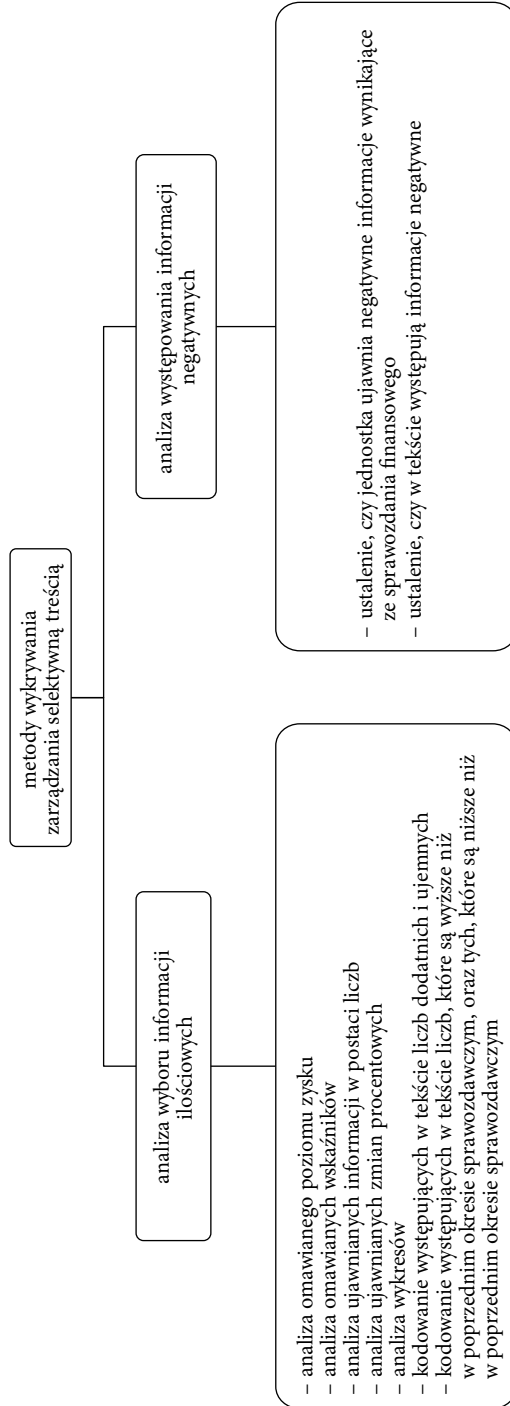
Rysunek 5.15. Metody wykrywania zarządzania tonem

Źródło: opracowanie własne.



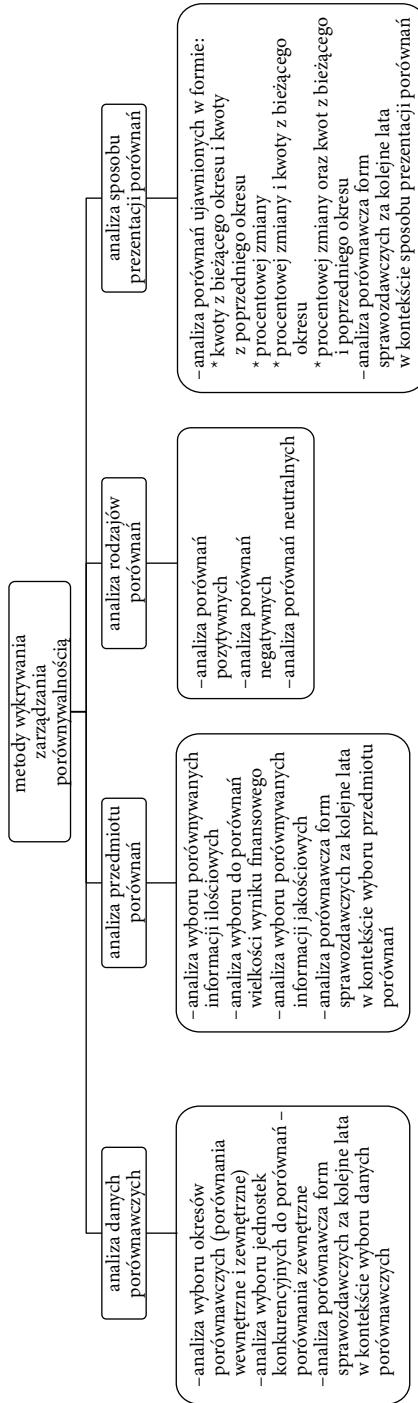
Rysunek 5.16. Metody wykrywania zarządzania wyjaśnieniami

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.17. Metody wykrywania zarządzania selektywną treścią

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.18. Metody wykrywania zarządzania porównywalnością

Źródło: opracowanie własne.

zainteresowane szczególnie pomijaniem informacji negatywnych oraz zawieraniem w narracji wybranych pozytywnych informacji ilościowych, wyróżniono dwie metody badania: analizę wyboru informacji ilościowych oraz analizę występowania informacji negatywnych. W ramach pierwszej z nich powinna zostać przeprowadzona analiza omawianych w raporcie poziomów zysku i wskaźników oraz analiza ujawnianych informacji w postaci liczb i zmian procentowych. W ramach analizy selektywności może zostać przeprowadzone kodowanie występujących w tekście liczb dodatnich i ujemnych, a także kodowanie liczb wyższych oraz liczb niższych niż w poprzednim okresie sprawozdawczym zaproponowane przez Garcíę Osmę i Guillamón-Saorín (2011, s. 191). Przeprowadzenie takiej analizy wraz z odniesieniem do informacji wynikających ze sprawozdania finansowego pozwoli ustalić, czy jednostka dokonała selektywnego wyboru zamieszczanych informacji w rozumieniu zarządzania wrażeniem. Podobne cele ma druga wskazana analiza, która prowadzi do ustalenia, czy jednostka raportująca ujawnia negatywne informacje w badanej formie narracyjnej.

Ostatnią grupą wśród metod wykrywania zarządzania treścią są **metody wykrywania zarządzania porównywalnością** (rysunek 5.18). Metody te zostały podzielone na analizę danych porównawczych, analizę przedmiotu porównań, analizę rodzajów porównań oraz analizę sposobu prezentacji porównań. Analiza danych porównawczych sprowadza się do analizy wyboru dokonanego przez jednostkę raportującą okresów sprawozdawczych oraz podmiotów konkurencyjnych do przedstawionych porównań. Analiza przedmiotu porównań obejmuje badanie wybranych do porównań informacji ilościowych, wielkości wyniku finansowego oraz informacji jakościowych. Analiza rodzajów porównań polega na analizie zamieszczonych w narracji porównań w podziale na pozytywne, negatywne oraz neutralne²⁶. Ostatnia wyróżniona metoda poświęcona porównywalności polega na analizie porównań ujawnianych w różnej formie. W kontekście wykrywania zarządzania porównywalnością istotne jest przeprowadzenie analizy porównawczej sprawozdań danej jednostki za kolejne okresy, mając na uwadze poszczególne aspekty porównań.

Wśród metod badania zarządzania sposobem przedstawiania informacji zostały wyróżnione **metody wykrywania zarządzania czytelnością** (rysunek 5.19). Pierwsza grupa tych metod to indeksy czytelności. Kolejno wskazano analizę takich cech tekstu jak liczba słów czy zdań. Następnie analiza cech zmniejszających czytelność, tzn. zdań w stronie biernej, słów trudnych, długich słów, czasowników w formie bezosobowej. Istotne działanie w ramach wykrywania zarządzania wrażeniem za pomocą czytelności może stanowić badanie związku czytelności narracji

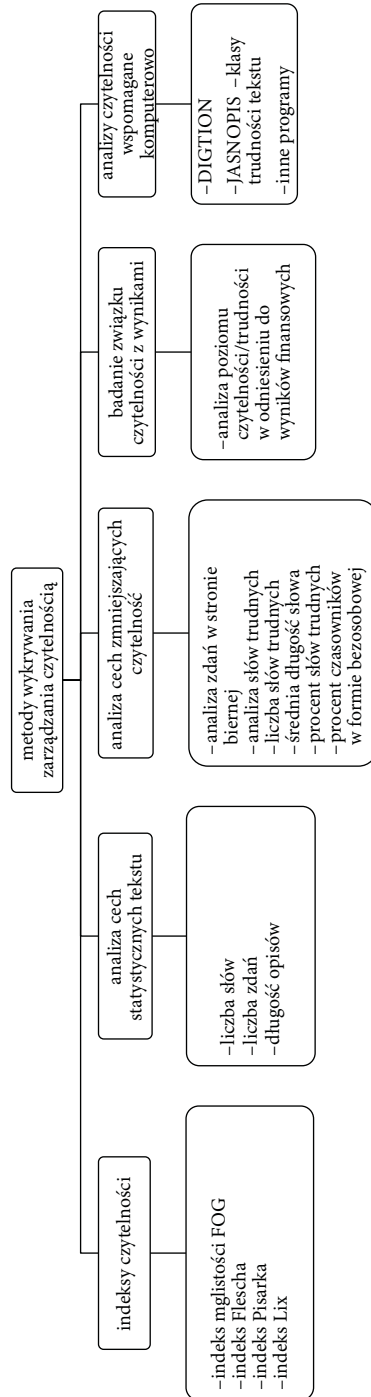
²⁶ Podział porównań na pozytywne (kwota wzrosła), negatywne (kwota spadła) i neutralne (kwota bez zmian) został zaproponowany przez Brennan i in. (2009). Autorka przyjmuje zmodyfikowane rozumienie rodzajów porównań, tj. pozytywne – kwota pożądana wzrosła, na przykład wzrósł zysk, lub kwota niepożądana spadła, na przykład spadły koszty; negatywne – kwota pożądana spadła lub kwota niepożądana wzrosła; neutralne – kwota nie uległa zmianie.

z wynikami finansowymi. Wskazane analizy mogą być przeprowadzane za pomocą programów komputerowych, dzięki którym jest możliwe badanie dłuższych form sprawozdawczych, zapewnienie większej dokładności i obiektywności. W wielu przypadkach rozwiązania informatyczne czynią badania po prostu możliwymi do przeprowadzenia. Analizy wspomagane komputerowo mogą być także traktowane jako oddzielna grupa metod wykrywania zarządzania czytelnością. Należą do nich między innymi badania przeprowadzane za pomocą oprogramowania DIGTION oraz klasy trudności tekstu obliczane przez aplikację Jasnopis, która została wykorzystana do przeprowadzenia badania empirycznego zaprezentowanego w niniejszej monografii.

Ponieważ najbardziej rozbudowaną i złożoną wyróżnioną strategią jest **retoryczne zarządzanie wrażeniem, metody jego wykrywania** również są różnorodne i wielowymiarowe (rysunek 5.20). Wyróżniono analizę zwrotów angażujących czytelnika oraz analizę związku z zarządzającymi, w ramach których badaniu podlegają zwroty stosowane w celu zwrócenia uwagi czytelnika i zaangażowania go w lekturę treści sprawozdania, a także stosowane zaimki, strona czynna, bierna i odniesienia do kadry zarządzającej. Następnie analiza stopnia pewności przekazywania informacji, która skupia się na stosowaniu sformułowań zwiększających i zmniejszających pewność oraz kształtujących siłę przekonywania. Kolejne metody wpisują się w analizę hedgingu językowego obejmującą analizę niejasnych kwantyfikatorów i wpływające na siłę wyrazu słów kluczowych. Osobno wyznaczono analizę figur retorycznych, czyli między innymi omawianych w ramach przeprowadzonego badania empirycznego metafor, hiperboli oraz anafor. Z kolei analiza stosowanych w tekście eufemizmów i analiza stwierdzeń wpływających na odbierane przez czytelników znaczenie przekazywanych informacji zostały wykazane w ramach analizy zarządzania stopniem ważności przekazywanych informacji.

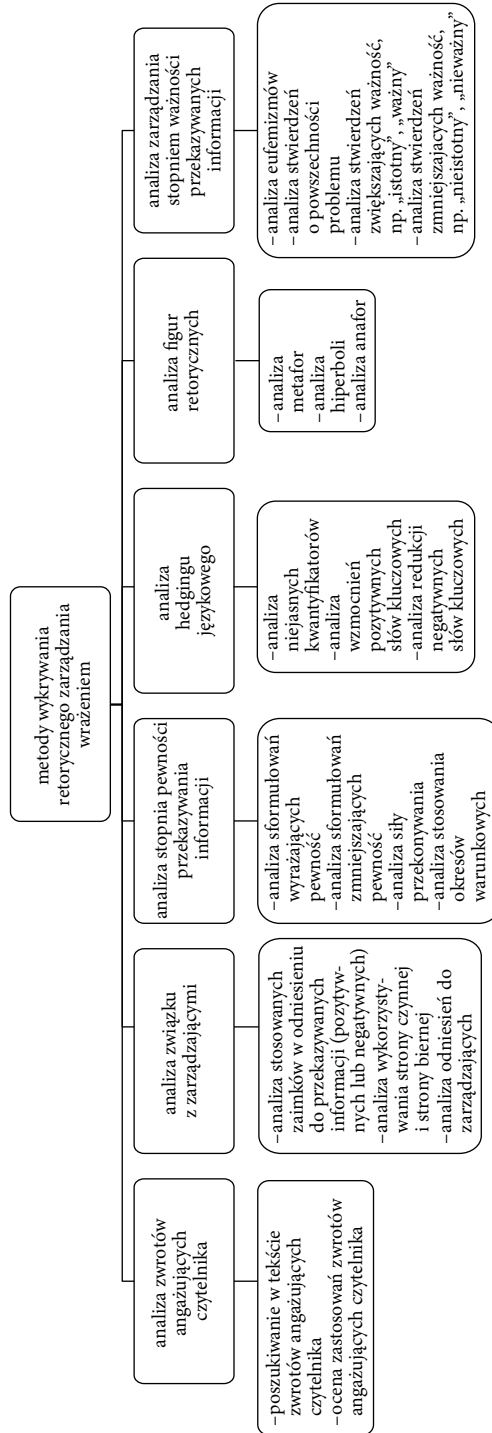
Następne **metody wykrywania** dotyczą **strategii zarządzania wrażeniem nazywanej emfazą**, czyli wywierania nacisku na korzystne z punktu widzenia jednostki informacje (rysunek 5.21). Wyróżniono analizę powtórzeń, zarówno pojedynczych słów, jak i całych fragmentów tekstu. Dodatkowo wskazano jako oddzielne metody analizę słów wzmacniających oraz analizę sformułowań wzmacniających.

Kolejna grupa metod wykrywania zarządzania wrażeniem dotyczy graficznej formy prezentowania tekstu. W ramach **metod wykrywania zarządzania wyglądem tekstu** (rysunek 5.22) wyróżniono analizę czcionki ukierunkowaną na identyfikację odstępstw od dominującej czcionki tekstu i ocenę tekstu zapisanego odznaczającą się czcionką. Poza tym wskazano analizę wypukleń tekstu skupiającą się głównie na tekście zapisanym czcionką pogrubioną lub podkreśloną. Następnie przedstawiono **metody wykrywania zarządzania formą prezentacji tekstu** (rysunek 5.23), czyli analizę wyróżniających się form prezentacji tekstu, tzn. tabel, schematów oraz tekstu zapisanego w tzw. ramkach, oraz analizę grafiki uzupełniającej treści narracyjne, tzn. wykresów, zdjęć i rysunków. Już sama ich liczba może świadczyć o sposobie



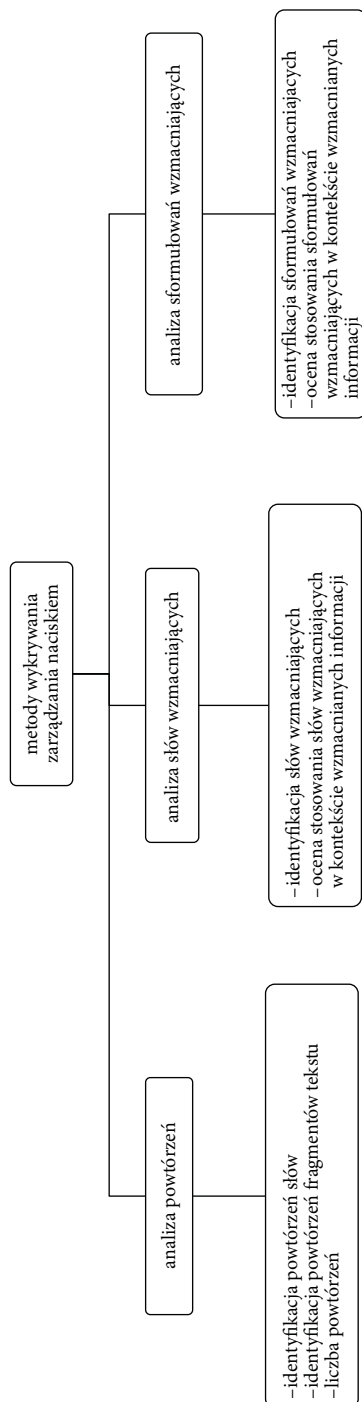
Rysunek 5.19. Metody wykrywania zarządzania czytelnością

Źródło: opracowanie własne.



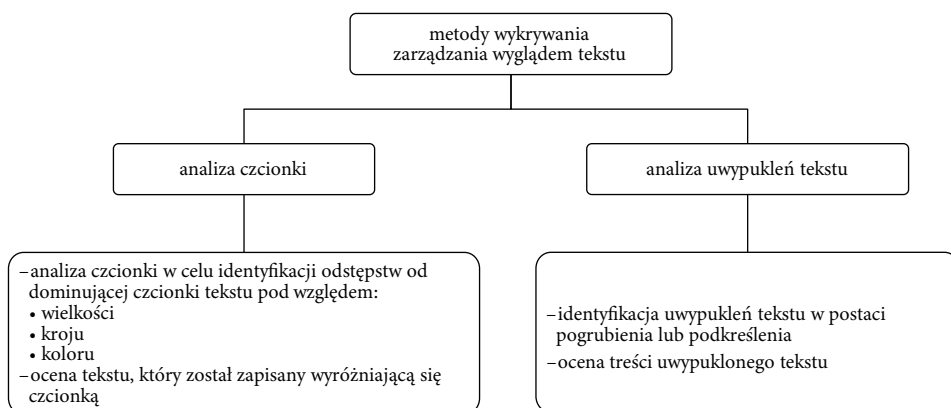
Rysunek 5.20. Metody wykrywania retorycznego zarządzania wrażeniem

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.21. Metody wykrywania zarządzania naciskiem

Źródło: opracowanie własne.



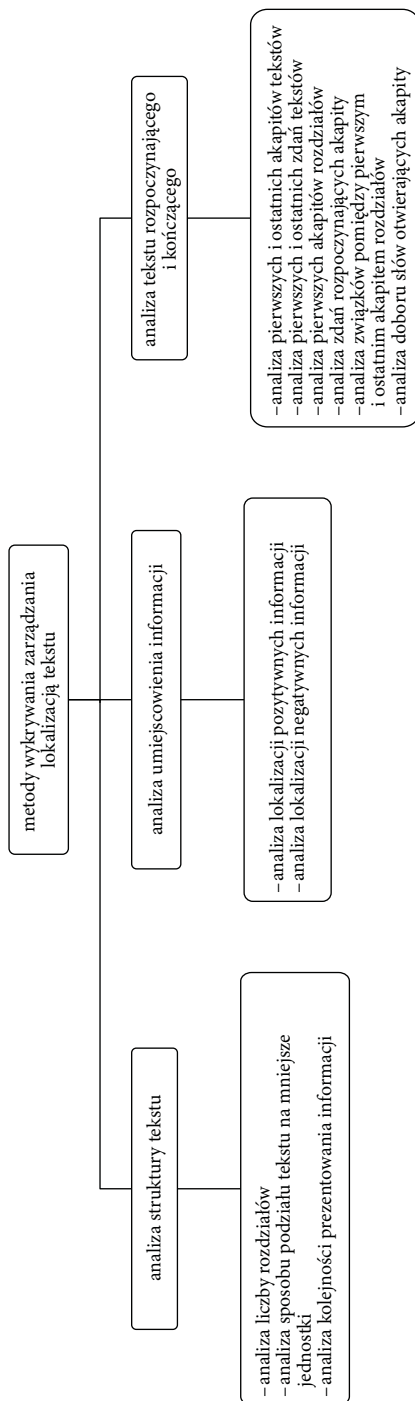
Rysunek 5.22. Metody wykrywania zarządzania wyglądem tekstu

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.23. Metody wykrywania zarządzania formą prezentacji tekstu

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.24. Metody wykrywania zarządzania lokalizacją tekstu

Źródło: opracowanie własne.

kształtowania narracyjnej formy sprawozdawczej i działaniu na rzecz wywieranego wrażenia. Wykresy mogą być analizowane pod względem prezentowanych danych, rodzaju oraz przyjętej skali. Zdjęcia mogą nie tyle pełnić funkcję przekazywania informacji, ile zwracać na nie uwagę czytelników.

Metody wykrywania graficznego aspektu zarządzania wrażeniem obejmują także **analizę lokalizacji tekstu** (rysunek 5.24). W jej ramach wyróżniono po pierwsze analizę struktury tekstu, czyli podziału tekstu na rozdziały i mniejsze jednostki oraz kolejności prezentowania informacji. Po drugie wyodrębniono analizę umiejscowienia informacji pozytywnych i negatywnych. Przyjmuje się, że występowanie informacji pozytywnych w miejscach uznawanych za najbardziej widoczną lokalizację, tzn. pierwszy akapit rozdziału, początek akapitu, nagłówki, mogą świadczyć o zarządzaniu wrażeniem. Po trzecie wskazano analizę jednostek tekstu rozpoczynających i kończących całą jednostkę sprawozdawczą, poszczególne rozdziały, akapity oraz relacje pomiędzy nimi.

W przedstawionych metodach wykrywania zarządzania wrażeniem są stosowane różne poziomy analizy: pojedyncze słowa, zdania, stwierdzenia, akapity, większe fragmenty tekstu, całość tekstu formy sprawozdawczej. Tekst może być traktowany jako całość lub tzw. worek słów i służyć analizie poszczególnych jego elementów.

W niektórych metodach została podkreślona konieczność przeprowadzania porównań analizowanych narracyjnych form sprawozdawczych z odpowiadającymi im sprawozdaniami za poprzednie lata. Takie porównanie może być przydatne w wykrywaniu każdej strategii zarządzania wrażeniem. Pozwala bowiem na identyfikację istotnych odstępstw, na przykład braku ujawnienia pewnych informacji, zmiany lokalizacji informacji czy formy ich prezentacji. Z przeprowadzonego badania empirycznego, którego wyniki zostały zaprezentowane w rozdziale IV, wynika bowiem, że sprawozdania danej spółki za kolejne lata są bardzo często podobne do siebie, na przykład zostaje zachowana ich struktura. Niekiedy są powtarzane zdania czy nawet całe akapity. Wprowadzone zmiany, ukierunkowane na zwiększanie pozytywnego wrażenia na temat jednostki raportującej lub zmniejszania wrażenia negatywnego, mogą sugerować zarządzanie wrażeniem.

W części metod wykrywania zarządzania wrażeniem podkreślono, że mogą być przeprowadzane przy użyciu programów komputerowych. Analizy komputerowe są bez wątpienia bardzo pomocne. Umożliwiają badanie dłuższych tekstów, zapewniają większą dokładność i szczegółowość oraz są obiektywne. Do przeprowadzenia pełnego badania sprawozdań narracyjnych i kompleksowego wykrywania zarządzania wrażeniem analiza manualna jest jednak konieczna, między innymi z uwagi na potrzebę uwzględnienia kontekstu.

5.3. Wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

Autorka dostrzega potrzebę ilościowego ujmowania zarządzania wrażeniem, które umożliwi porównywanie form sprawozdawczych za różne okresy oraz sporządzone przez różne jednostki. Ujęcie ilościowe może zapewnić odpowiednio opracowany wskaźnik, na który składają się liczbowe odniesienia do poszczególnych sposobów zarządzania wrażeniem. Wskazana potrzeba była jedną z przyczyn utworzenia przez autorkę własnego wskaźnika zarządzania wrażeniem. Autorski wskaźnik jest również próbą uzupełnienia luki polegającej na niedoborze kompleksowego narzędzia do badania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej w języku polskim w ujęciu całościowym. Po uwzględnieniu ewentualnych istotnych różnic językowych proponowane narzędzie może być również stosowane w badaniu innych języków. W przypadku zarządzania wrażeniem najlepszym rozwiązaniem jest stosowanie miar holistycznych, ponieważ jednostki wykorzystują wiele różnych strategii równocześnie.

W konstrukcji własnego wskaźnika autorka wykorzystwała inspiracje z syntetycznego wskaźnika zarządzania wrażeniem zaproponowanego przez Brennan i in. (2009), jednak uwzględniono więcej strategii zarządzania wrażeniem i metod ich wykrywania. Dzięki temu może on być uznawany za bardziej kompleksowy. Kolejną inspiracją do utworzenia własnego wskaźnika zarządzania wrażeniem była publikacja Garcíi Osmy i Guillamon-Saorin (2011), które zdefiniowały zagregowaną miarę zarządzania (TotGov).

Autorka skonstruowała własny wskaźnik zarządzania wrażeniem poświęcony narracyjnym formom sprawozdawczym, będący kompleksową metodą badania *impression management*. Został on opracowany na podstawie zaproponowanych klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem oraz metod wykrywania zarządzania wrażeniem. Jego pełna nazwa to **wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej** (*impression management in narrative reporting index*, IMNR).

Wskaźnik pozwala na kompleksowe zbadanie zarządzania wrażeniem w analizowanym tekście. Odnosi się bowiem do wszystkich wyróżnionych strategii zarządzania wrażeniem. Za jego pomocą można wyznaczyć poziom *impression management* w całym sprawozdaniu narracyjnym lub wybranym jego fragmencie. Dzięki wartościom wskaźnika można porównać poziom zarządzania wrażeniem w różnych częściach tekstu, w sprawozdaniach tej samej spółki za różne okresy lub w sprawozdaniach różnych jednostek. IMNR pozwala zbadać, czy jednostka zarządza wrażeniem w standardowym celu przedstawienia korzystniejszego obrazu swojej działalności i sytuacji, czy stosuje sposoby pogarszania obrazu. Wskaźnik umożliwia również zbadanie, które strategie zarządzania wrażeniem dominują w danym sprawozdaniu narracyjnym.

W konstrukcji wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej autorka uwzględniła wszystkie 11 wyróżnionych głównych strategii zarządzania wrażeniem. Pięć strategii z grupy zarządzania treścią (zarządzanie tematyką, tonem, wyjaśnieniami, selektywną treścią, porównywalnością) oraz trzy strategie z grupy zarządzania sposobem przekazywania informacji (zarządzanie czytelnością, retoryczne zarządzanie wrażeniem, emfaza) zostały włączone jako elementy wskaźnika. Natomiast trzy strategie zgrupowane jako zarządzanie prezentacją tekstu (zarządzanie wyglądem tekstu, formą prezentacji tekstu, lokalizacją tekstu) zostały wykorzystane jako wagi.

W tabeli 5.1 zostały wskazane poszczególne elementy wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej: tematyka, ton, wyjaśnienia, selekcja, porównanie, czytelność, retoryka, nacisk. Każdy z elementów odpowiada badanej strategii zarządzania wrażeniem wymienionej w tabeli. Każdemu elementowi wskaźnika przypisano jedną, dwie lub trzy metody badania zarządzania wrażeniem potrzebne do określenia poziomu *impression management* w ramach danego obszaru. Miarą w opracowanym wskaźniku jest liczba wystąpień poszczególnych elementów świadczących o obecności zarządzania wrażeniem. Miary przypisane do wyróżnionych elementów wskaźnika zostały wskazane w tabeli 5.1 w podziale na pozytywne i negatywne. Miary pozytywne odpowiadają standardowym działaniom w ramach zarządzania wrażeniem mającym na celu ukształtowanie pozytywnego obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu. Natomiast miary negatywne stanowią ich przeciwieństwo.

Skonstruowany wskaźnik opiera się na założeniu, że narracyjne formy sprawozdawcze, w których występuje zarządzanie wrażeniem charakteryzują się następującymi cechami:

- przewagą tematów pozytywnych nad negatywnymi,
- przewagą pozytywnych słów kluczowych i słów pozytywnych emocji nad negatywnymi,
- przewagą wyjaśnień sukcesów przyczynami wewnętrznymi oraz porażek przyczynami zewnętrznymi nad wyjaśnieniami sukcesów przyczynami zewnętrznymi i porażek przyczynami wewnętrznymi,
- przewagą ujawnień wartości wyższych niż w poprzednim okresie oraz korzystniejszych informacji jakościowych nad wartościami niższymi oraz mniej korzystnymi informacjami,
- przewagą porównań korzystnych dla jednostki nad niekorzystnymi,
- mniejszą czytelnością,
- większym zaangażowaniem czytelnika w pozytywne informacje niż negatywne,
- wzmacnianiem pozytywnych słów kluczowych i redukowaniem negatywnych słów kluczowych,
- przewagą pozytywnych figur retorycznych nad negatywnymi,
- przewagą pozytywnych powtórzeń nad negatywnymi.

Tabela 5.1. Elementy wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

Element	Badana strategia zarządzania wrażeniem	Metody	Miary	
			Pozytywne	Negatywne
TEMATYKA (SUBJECT)	zarządzanie tematyką	- podział tematów na pozytywne, negatywne i neutralne	- liczba tematów pozytywnych	- liczba tematów negatywnych
TON (TONE)	zarządzanie tonem	- kodowanie pozytywnych i negatywnych słów kluczowych oraz słów emocji	- liczba pozytywnych słów kluczowych - liczba słów pozytywnych emocji	- liczba negatywnych słów kluczowych - liczba słów negatywnych emocji
WYJAŚNIENIA (EXPLANATIONS)	zarządzanie wyjaśnieniami	- kodowanie przyczyn wewnętrznych i zewnętrznych powodzeń oraz porażek	- liczba wyjaśnień sukcesów przyczynami wewnętrznymi - liczba wyjaśnień porażek przyczynami zewnętrznymi	- liczba wyjaśnień sukcesów przyczynami zewnętrznymi - liczba wyjaśnień porażek przyczynami wewnętrznymi
SELEKCJA (SELECTION)	zarządzanie selektywną treścią	- kodowanie występujących w tekście liczb wyższych i liczb niższych niż - w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym (również dodatnie i ujemne wartości procentowe) - kodowanie informacji jakościowych korzystniejszych lub mniej korzystnych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym	- liczba występujących w tekście liczb wyższych niż - w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym - liczba informacji jakościowych korzystniejszych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym	- liczba występujących w tekście liczb niższych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym - liczba informacji jakościowych mniej korzystnych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym
PORÓWNANIE (COMPARISON)	zarządzanie porównywalnością	- kodowanie porównań	- liczba korzystnych dla jednostki raportującej porównań	- liczba niekorzystnych dla jednostki raportującej porównań
CZYTELNOŚĆ (READABILITY)	zarządzanie czytelnością	- wskaźnik mglistości FOG	- wartość wskaźnika mglistości FOG	

Element	Badana strategia zarządzania wrażeniem	Metody	Miary	
			Pozytywne	Negatywne
RETORYKA (<i>RHETORIC</i>)	retoryczne zarządzanie wrażeniem	<ul style="list-style-type: none"> - analiza zwrotów angażujących czytelnika - analiza wzmocnienia i redukcji słów kluczowych - analiza występowania figur retorycznych, na przykład metafor, hiperboli, anafor 	<ul style="list-style-type: none"> - liczba zwrotów angażujących czytelnika w pozytywne informacje - liczba wyrazów wzmocniających pozytywne słowa kluczowe - oraz liczba wyrazów redukujących negatywne słowa kluczowe - liczba pozytywnych figur retorycznych 	<ul style="list-style-type: none"> - liczba zwrotów angażujących czytelnika w negatywne informacje - liczba wyrazów wzmocniających negatywne słowa kluczowe - oraz liczba wyrazów redukujących pozytywne słowa kluczowe - liczba negatywnych figur retorycznych
NACISK (<i>EMPHASIS</i>)	zarządzanie naciskiem	<ul style="list-style-type: none"> - identyfikacja powtórzeń słów, fragmentów tekstu i informacji 	<ul style="list-style-type: none"> - liczba powtórzonych pozytywnych słów, fragmentów tekstu i informacji 	<ul style="list-style-type: none"> - liczba powtórzonych negatywnych słów, fragmentów tekstu i informacji

Źródło: opracowanie własne.

W poszczególnych elementach wskaźnika badane są różne strategie zarządzania wrażeniem, w związku z czym analizie podlegają różne jednostki tekstu. Słowa są analizowane w elemencie określonym jako ton. W tematyce, wyjaśnieniach oraz porównaniu analizie podlegają zdania. W retoryce przedmiotem analizy są słowa i wyrażenia. W selekcji badaniu podlegają liczby oraz zdania przekazujące informacje jakościowe. Natomiast w nacisku uwaga jest zwracana zarówno na słowa, wyrażenia, zdania, jak i na dłuższe fragmenty tekstu. W czytelności powinna zostać przeprowadzona analiza całego tekstu podlegającego badaniu.

We wskaźniku zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej zastosowano skalę porządkową, w której każdemu występującemu w tekście elementowi jest przypisywany jeden punkt. Liczba punktów odpowiada liczbie zidentyfikowanych elementów, na przykład liczbie tematów pozytywnych. Jako że w tekście mogą występować powtórzenia oraz inne szczegóły zakłócające proste liczenie, konieczne jest wyznaczenie bardziej szczegółowych wytycznych, które zostaną przedstawione w ramach wyjaśnień dotyczących każdego z elementów. Wyjątek stanowi czytelność, której punktacja jest uzależniona od wartości wskaźnika mglistości FOG.

Zaproponowany wskaźnik pomimo dążenia do zobiektywizowania pomiaru zarządzania wrażeniem charakteryzuje się pewnym stopniem subiektywizmu i poleganiem na ocenie eksperckiej. Sama konstrukcja wskaźnika wiąże się z subiektywnym podejściem autorki. Kodowanie ręczne charakteryzuje się pewnym stopniem subiektywizmu. Konieczne jest wyznaczenie możliwie ścisłych ram, aby zapewnić wiarygodność i porównywalność wyników. Autorka zadbała o dodatkowe wytyczne dla stosowania wskaźnika, aby w jak największym stopniu zobiektywizować badania przeprowadzane przy jego wykorzystaniu. Przy opisie poszczególnych elementów wskaźnika zarządzania wrażeniem zostały zawarte wskazówki dotyczące wyznaczania obecności poszczególnych elementów.

Metodą przyjętą do badania zarządzania tematyką we wskaźniku zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej jest **podział tematów na pozytywne, negatywne i neutralne** (element **tematyka**). Tematem jest „to, co stanowi podstawową myśl, przedmiot rozmowy, pracy, utworu” [www5]. Na potrzeby wskaźnika przez temat rozumie się to, co stanowi podstawową myśl, przedmiot fragmentu tekstu narracyjnej formy sprawozdawczej. Jeden temat może być podejmowany w kilku zdaniach, w jednym akapicie lub kilku albo w jednym rozdziale. W podziale tekstu na tematy powinno się dążyć do wyznaczania raczej wąskich tematów, na przykład kwestii osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym przychodów ze sprzedaży, zamiast jednego ogólnego tematu, na przykład wyników finansowych. Temat pozytywny to taki, który prezentuje korzystny obraz jednostki raportującej i wywołuje pozytywne wrażenie. W przeciwieństwie do niego tematem negatywnym jest taki, który przedstawia jednostkę raportującą w mniej korzystnym świetle i wywołuje negatywne wrażenie. Natomiast temat neutralny nie powoduje ani pozytywnych, ani negatywnych skojarzeń. Tematy neutralne nie są brane pod uwagę

przy obliczaniu wskaźnika IMNR. Zarządzanie wrażeniem w zakresie tematyki może polegać na ujawnianiu informacji pozytywnych, nawet mniej znaczących, a rezygnowaniu z przekazywania negatywnych informacji. Przewaga tematów pozytywnych nad negatywnymi, szczególnie znaczna, może świadczyć o zarządzaniu tematyką. Oczywiście możliwa jest również sytuacja, że jednostka osiągnęła w danym okresie korzystne wyniki finansowe, a następująca w tym czasie zdarzenia były pozytywne i nie ma informacji negatywnych, które mogłyby zostać przedstawione. Nie zmienia to jednak faktu, że w takim przypadku jednostka prezentuje swój korzystny obraz i wywołuje pozytywne wrażenie na odbiorcach sprawozdania. Liczba tematów odpowiada liczbie przyznanych punktów, zarówno za tematy pozytywne, jak i za tematy negatywne. Za jeden temat przyznawany jest jeden punkt. Przykładem tematu pozytywnego może być wzrost wyniku ze sprzedaży w stosunku do analogicznego okresu sprawozdawczego. Natomiast przykład tematu negatywnego może stanowić utrata rynku zbytu.

Metodą wykrywania zarządzania wrażeniem zastosowaną w elemencie wskaźnika nazwanym **ton** jest **kodowanie pozytywnych i negatywnych słów kluczowych oraz słów emocji**. Miarą badania tonu na potrzeby wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej jest liczba słów kluczowych oraz liczba słów emocji. Badanie tonu poprzez liczenie słów pozytywnych i negatywnych w tekście stosowali García-Sánchez i in. (2019, s. 364). Zaproponowali następujący indeks optymizmu:

$$\text{optryzm} = \frac{\text{słowa pozytywne} - \text{słowa negatywne}}{\text{słowa pozytywne} + \text{słowa negatywne}}$$

Wartości tego indeksu mieszczą się w przedziale od +1 do -1, przy czym +1 oznacza maksymalny optymizm, a -1 maksymalny pesymizm. Im wyższa wartość wskaźnika, tym ton tekstu jest bardziej optymistyczny. Badanie zarządzania tonem na potrzeby wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej sprowadza się do indeksu optymizmu wskazanego przez Garcíę-Sánchez i in. Metodę polegającą na liczeniu pozytywnych i negatywnych słów kluczowych wykorzystywali również Clatworthy i Jones (2003).

Autorka utworzyła pomocniczą skróconą listę najważniejszych słów kluczowych (tabela 5.2). Do jej opracowania została wykorzystana między innymi lista przygotowana przez Brennan i in. (2009). Nie rekomenduje się jednak ograniczania do zaproponowanej listy. Słowa kluczowe należy analizować w kontekście, badając pojęcia, które opisują. Słowo „wzrost” wydaje się pozytywnym słowem kluczowym. Należy jednak zauważyć, że poprawnie powinno zostać uznane za pozytywne, jeśli odnosi się do pożądanego wielkości, na przykład zysku. Natomiast w przypadku odniesienia do wielkości o nacechowaniu negatywnym powinno zostać uznane za negatywne słowo kluczowe, na przykład przy zastosowaniu do opisu kosztów.

Tabela 5.2. Pomocnicza lista słów kluczowych pozytywnych i negatywnych

Pozytywne słowa kluczowe	Negatywne słowa kluczowe
duma	niedobór
korzyść	pogorszenie
polepszenie	porażka
poprawa	spadek (w odniesieniu do pozytywnych wielkości, na przykład zysku)
postęp	strata
powiększenie	szkoda
rozwój	trudność
spadek (w odniesieniu do negatywnych wielkości na przykład kosztów)	utrata
sukces	wina
wzrost (w odniesieniu do pozytywnych wielkości, na przykład zysku)	wzrost (w odniesieniu do negatywnych wielkości na przykład kosztów)
zysk	zmniejszenie (w odniesieniu do pozytywnych wielkości, na przykład zysku)

Źródło: opracowanie własne.

Analogicznie do słów kluczowych została przygotowana pomocnicza skrócona lista najważniejszych słów emocji pozytywnych i negatywnych (tabela 5.3).

Tabela 5.3. Pomocnicza lista słów emocji pozytywnych i negatywnych

Słowa pozytywnych emocji	Słowa negatywnych emocji
ekscytujący	beznadziejny
idealny	błędny
niezwykły	fatalny
optymalny	nieadekwatny
rewelacyjny	niekorzystny
świetny	nieodpowiedni
wspaniały	niepoprawny
wyjątkowy	niepomysłny
wyśmienity	nieprawidłowy
wzorowy	niewłaściwy
znakomity	pechowy

Źródło: opracowanie własne.

Każdemu słowu kluczowemu oraz każdemu słowu emocji jest przypisywany 1 punkt. Każde wystąpienie w tekście słowa traktowanego jako pozytywne słowo kluczowe, negatywne słowo kluczowe, słowo pozytywnych emocji lub słowo negatywnych emocji jest punktowane. Liczeniu podlegają wszystkie słowa bez względu na odmianę gramatyczną.

Badanie zarządzania wyjaśnieniami na potrzeby wskaźnika IMNR odbywa się **metodą kodowania przyczyn wewnętrznych i zewnętrznych sukcesów oraz porażek** (element **wyjaśnienia**). Miarę zarządzania wyjaśnieniami stanowi liczba wyjaśnień, tj. wskazanych w tekście przyczyn konkretnych skutków. Badanie zarządzania wyjaśnieniami powinno się rozpocząć od odnalezienia fragmentów tekstów, w których została podana konkretna przyczyna. Podczas liczenia przypadków wystąpienia wyjaśnień warto liczyć osobno każdą relację przyczyny i skutku, nawet jeśli jeden wynik jest tłumaczony kilkoma przyczynami lub jeden powód wywołał kilka efektów. Możliwe jest również występowanie łańcuchów przyczyn i skutków, kiedy jedna przyczyna wywołuje określony skutek, który staje się z kolei powodem dalszego wyniku. W przypadku wystąpienia łańcucha możliwe są dwa podejścia, tzn. liczenie osobno pierwszej przyczyny i jej skutku oraz tego skutku będącego jednocześnie powodem kolejnego następstwa lub wzięcie pod uwagę jedynie pierwszej przyczyny i końcowego efektu. Dla proponowanego wskaźnika autorka rekomenduje stosowanie pierwszego podejścia.

Zidentyfikowane w tekście wyjaśnienia należy przyporządkować do pozytywnych lub negatywnych. Wyjaśnienia pozytywne wywierają korzystne wrażenie na temat jednostki raportującej, a negatywne stawiają ją w niekorzystnym świetle. Wyjaśnienia pozytywne odpowiadają klasycznemu zarządzaniu wrażeniem za pomocą atrybucji dokonań. Należy do nich tłumaczenie sukcesów przyczynami wewnętrznymi, na przykład przypisywanie wzrostu obrotów działaniom zarządu, który podjął korzystne decyzje. Z drugiej strony zalicza się do nich wyjaśnianie porażek przyczynami zewnętrznymi, na przykład poniesienie straty ze sprzedaży niekorzystną sytuacją na arenie międzynarodowej. Wyjaśnienia negatywne stanowią natomiast przeciwieństwo pozytywnych. Każdemu wyjaśnieniu przypisywany jest jeden punkt.

Element wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej nazwany **selekcją** odpowiada badaniu zarządzania selektywną treścią. Zastosowano w nim **metodę kodowania występujących w tekście liczb wyższych i liczb niższych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym**²⁷. Autorka zdecydowała o wyborze poprzedniego okresu analogicznego zamiast okresu bezpośrednio poprzedzającego, ponieważ w większości analiz są stosowane porównania właśnie do okresu analogicznego. W przypadku sprawozdań rocznych nie ma to znaczenia, gdyż okres poprzedni i analogiczny są takie same. Ujawniona w treści liczba, która jest wyższa niż w poprzednim okresie analogicznym, powinna zostać przypisana do miar pozytywnych. Natomiast niższa powinna zostać przyporządkowana do miar negatywnych. Analizie podlegają również wartości wyrażone w procentach. W sprawozdaniu nie musi być zawarte porównanie, aby rozpatrywać daną liczbę pod względem selekcji. Jeśli nie została podana wartość z okresu analogicznego ani wartość procentowa ukazująca różnicę, to osoba przeprowadzająca badanie powinna

²⁷ Podobną metodę stosowały García Osma i Guillamón-Saorín (2011, s. 191).

samodzielnie odszukać potrzebne informacje i dokonać porównania. Liczeniu dla celów wskaźnika IMNR podlegają jedynie liczby zawarte w treści. Nie są włączane do analizy tabele z informacjami ilościowymi.

Druga przypisana temu elementowi metoda **to kodowanie informacji jakościowych korzystniejszych lub mniej korzystnych niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym**. Stosowanie tej metody może być trudniejsze ze względu na mniejsze wyróżnianie się tych informacji w tekście niż wartości liczbowych. Ogólnie rzecz biorąc, należy poszukać w tekście informacji jakościowych, które są porównywane do analogicznego okresu w analizowanym tekście lub były ujawniane również w sprawozdaniu za analogiczny okres. Jeżeli ujawniane w badanej narracyjnej formie sprawozdawczej informacje jakościowe są korzystniejsze niż w poprzednim analogicznym okresie sprawozdawczym, to nastąpiła selekcja informacji nazywana mianem pozytywnej. Jednostka raportująca wybrała bowiem informacje wywołujące korzystne wrażenie. W przeciwnym wypadku może być stosowany przymiotnik „negatywny”, gdyż jednostka decyduje się na ujawnienie informacji przedstawiających ją w niekorzystnym świetle. Określenie „negatywny” nie oznacza działania niepożądanego, ale odnosi się do wrażenia, jakie na użytkownikach sprawozdań może wywołać dana informacja. Dzięki dwóm zastosowanym metodom badanie zarządzania selektywną treścią obejmuje zarówno informacje ilościowe, jak i jakościowe.

Element wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej nazwany **porównaniem** odpowiada za badanie zarządzania porównywalnością w analizowanej narracyjnej formie sprawozdawczej. Stosowaną na jego potrzeby metodą badania jest **kodowanie porównań**. Zgodnie z zaproponowaną metodą osoba przeprowadzająca badanie powinna odnaleźć w tekście porównania. Do najczęściej stosowanych w porównaniach wyrazów i sformułowań należą: „jak”, „jakby”, „jak gdyby”, „podobnie jak”, „w przeciwieństwie”, „na kształt”. Ich poszukiwanie w treści sprawozdania może ułatwić identyfikowanie porównań. Autorka wprowadziła podział porównań na pozytywne i negatywne. Za porównanie pozytywne uznawane jest takie, w którym wielkość pożądana wzrosła, na przykład wzrósł zysk, lub wielkość niepożądana spadła, na przykład spadły koszty. Natomiast porównanie negatywne jest dokładnym przeciwieństwem. Dzięki porównaniom pozytywnym jednostka raportująca może kształtować pozytywne wrażenie na swój temat. Zarówno porównania pozytywne, jak i negatywne mogą mieć charakter wewnętrzny lub zewnętrzny. Porównanie wewnętrzne może być zaprezentowane w postaci skonfrontowania kwoty z bieżącego okresu oraz kwoty z analogicznego okresu, procentowej zmiany, procentowej zmiany i kwoty z bieżącego okresu albo całościowo procentowej zmiany i kwoty z bieżącego, i analogicznego okresu. Odpowiednio porównanie zewnętrzne może przyjąć postać skonfrontowania wartości dla jednostki raportującej oraz wartości dla jednostki konkurencyjnej, procentowej różnicy, procentowej różnicy i wartości właściwej dla podmiotu sprawozdającego albo całościowo procentowej

różnicy i kwot z obu jednostek. Każdemu zidentyfikowanemu w tekście porównaniu powinien zostać przyznany jeden punkt.

Element wskaźnika IMNR nazwany **czytelność** jest poświęcony badaniu zarządzania czytelnością. Metodą wybraną do określenia poziomu czytelności został **wskaźnik mglistości FOG**. Wybrano ten wskaźnik spośród innych miar czytelności, ponieważ posiada już długą tradycję stosowania i chociaż został opracowany pierwotnie dla tekstów w języku angielskim, jest z powodzeniem wykorzystywany również do tekstów w języku polskim. Wskaźnik FOG powinien zostać obliczony dla całego badanego tekstu. Jeśli badaniu podlega sprawozdanie jako całość, to dla wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej istotna jest wartość wskaźnika mglistości dla całego sprawozdania. W celu wyznaczenia punktacji dla składnika wskaźnika IMNR, jakim jest czytelność, należy podzielić obliczoną wartość wskaźnika mglistości FOG przez jego wartość maksymalną, czyli 21. Jeżeli wskaźnik FOG dla badanego sprawozdania wynosi na przykład 15, to po podzieleniu 15 przez wartość maksymalną 21 uzyskuje się wartość 0,71. Element **czytelność** może wynieść maksymalnie 1, w przypadku gdy tekst jest bardzo trudny w zrozumieniu, a **czytelność** jest bardzo mała, czyli gdy obliczony wskaźnik mglistości jest równy 21.

Retoryczne zarządzanie wrażeniem jest rozważane w elemencie wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej nazwanym **retoryka**. Z uwagi na znaczną złożoność tej strategii *impression management* zostało zaproponowane wykorzystanie aż trzech metod: **zwroty angażujące czytelnika, wzmacnianie i redukcja słów kluczowych oraz analiza występowania figur retorycznych**, na przykład metafor, hiperboli, anafor. Należy odnaleźć występujące w tekście zwroty, które mają na celu zaangażowanie odbiorcy sprawozdania w przekazywane informacje. Zwrotami mającym zwrócić uwagę czytelników i wywołać ich zaangażowanie mogą być na przykład „zauważ”, „warto zauważyć”, „należy zwrócić uwagę”, „warto spojrzeć”, „należy dostrzec”, „można dojrzec”, „można zobaczyć”, „można zaobserwować”. Zgodnie z celami zarządzania wrażeniem można spodziewać się w tekście angażowania czytelnika w pozytywne informacje, na przykład zwracania uwagi na zdobycie nowych rynków zbytu. Każdemu zwrotowi angażującemu powinien zostać przyznany punkt. Kolejnymi poszukiwanymi w tekście elementami są wyrazy wzmacniające oraz wyrazy redukujące słowa kluczowe. Do wyrazów wzmacniających można zaliczyć na przykład: „decydujący”, „dogłębny”, „duży”, „faktyczny”, „intensywny”, „istotny”, „kluczowy”, „niewątpliwy”, „rzeczywisty”, „silny”, „szczególny”, „szybko”, „ważny”, „znaczący”, „znaczący”. Natomiast do wyrazów redukujących można zaliczyć na przykład: „delikatny”, „nieco”, „nieduży”, „nieistotny”, „nieodczuwalny”, „nieważny”, „niewielki”, „niezauważalny”, „nieznaczny”, „mały”, „minimalny”, „słaby”, „trochę”, „znikomy”. Wyrazy wzmacniające pozytywne słowa kluczowe oraz wyrazy redukujące negatywne słowa kluczowe zostały nazwane pozytywnymi. Z kolei wyrazy wzmacniające negatywne słowa kluczowe oraz wyrazy redukujące pozytywne słowa kluczowe to działania negatywne, mające niekorzystny wpływ na

wywoływane przez informacje wrażenie. Każdy wyraz wzmacniający oraz każdy wyraz redukujący powinien otrzymać punkt. Kolejne badane w ramach retoryki elementy to figury retoryczne, do których zaliczane są na przykład metafora, hiperbola i anafora. Figury retoryczne zastosowane do przekazania informacji korzystnych dla jednostki powinny być rozpatrywane jako miary pozytywne. Natomiast stosowane do ujawniania informacji niekorzystnych należą do miar negatywnych. Każdej zastosowanej figurze retorycznej przysługuje punkt.

Zarządzanie naciskiem podlega badaniu w ostatnim elemencie autorskiego wskaźnika zarządzania wrażeniem (element **nacisk**). Metodą przypisaną do analizy nacisku na potrzeby wskaźnika jest **identyfikacja powtórzeń słów, fragmentów tekstu i informacji**. Uznaje się, że informacja jest powtarzana, gdy została wymieniona więcej niż raz. Konieczne jest powtórzenie słowa w takim samym znaczeniu i kontekście. Jako powtórzenie zostanie potraktowane na przykład użycie dwukrotnie słowa „zysk” w odniesieniu do zysku ze sprzedaży. Nie zostaną natomiast uznane za powtórzenia słowa „zysk”, gdy jedno z nich określa zysk ze sprzedaży, a drugie zysk netto. Jeżeli dane słowo pojawiło się w tekście w takim samym znaczeniu pięć razy, to przyjmuje się, że zostało powtórzone czterokrotnie i przyznaje się cztery punkty. Za fragment tekstu uznaje się na potrzeby badania nacisku przynajmniej dwa kolejne słowa. Stosuje się wobec nich taką samą punktację jak dla pojedynczych słów. Informację traktuje się jako powtórzoną, jeśli została wspomniana w badanym sprawozdaniu co najmniej dwukrotnie. Każde powtórzenie informacji otrzymuje punkt.

Nie istnieje jedna powszechnie akceptowana metoda ważenia. Wprowadzane wagi są zawsze subiektywne. W zaproponowanym wskaźniku zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej autorka przyjęła narzędzia graficznego zarządzania wrażeniem jako **wagi**. Szczegółowy podział oraz opis przyjętych wag zostały zaprezentowane w tabeli 5.4. Jako wagi przyjęto po pierwsze zarządzanie wyglądem tekstu, czyli zastosowanie czcionki odbiegającej od standardowej występującej w teście pod względem wielkości, kroju, koloru, a także uwypuklenia tekstu w postaci pogrubienia i podkreślenia. Po drugie zarządzanie formą prezentacji tekstu, tzn. za wyróżnienie uważa się tabele, schematy oraz ramki z tekstem. Po trzecie zarządzanie lokalizacją tekstu, przy czym za wyróżniającą lokalizację uznaje się pierwszy akapit rozdziału, początek akapitu oraz nagłówki. Jeżeli w danym elemencie wskaźnika zarządzania wrażeniem zostało zastosowane wyróżnienie w postaci wymienionych narzędzi graficznej strategii, na przykład pozytywne słowo kluczowe zostało zapisane za pomocą pogrubionej czcionki, to dodaje się 0,5 punktu. Za każdą z trzech strategii w odniesieniu do jednego elementu przysługuje 0,5 punktu. W przypadku zastosowania wyróżniającej się czcionki pod kilkoma względami, na przykład pogrubionej i podkreślonej, stosuje się pojedynczą wagę o wielkości 0,5 punktu. Ustalone wagi mają charakter sumatywny, a nie multiplikatywny. Jeden element zarządzania wrażeniem, na przykład pozytywne słowo kluczowe, może otrzymać

łącznie maksymalnie wartość 2,5, na którą składają się 1 punkt za wystąpienie pozytywnego słowa kluczowego, 0,5 punktu za wyróżniającą się czcionkę, 0,5 punktu na przykład za zamieszczenie słowa w ramce oraz 0,5 punktu za lokalizację w pierwszym akapicie rozdziału.

Tabela 5.4. Wagi elementów wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

Skrót	Badana strategia zarządzania wrażeniem	Metody wykrywania zarządzania wrażeniem	Wyróżnienie
CZCIONKA (FONT)	zarządzanie wyglądem tekstu	analiza czcionki analiza uwypukleń tekstu	czcionka odbiegająca od dominującej pod względem: wielkości, kroju, koloru pogrubienia, podkreślenia
FORMA PREZENTACJI (PRESENTATION FORM)	zarządzanie formą prezentacji tekstu	analiza wyróżniających się form prezentacji tekstu	tabele, schematy, ramki z tekstem
LOKALIZACJA (LOCALIZATION)	zarządzanie lokalizacją tekstu	analiza umiejscowienia informacji	wyróżniająca lokalizacja: pierwszy akapit rozdziału, początek akapitu, nagłówek

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 5.5 przedstawiono przygotowany arkusz obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. W kolumnie pierwszej podano osiem elementów wskaźnika IMNR. W kolumnie drugiej znajdują się wyszczególnienia, czyli po pierwsze liczba będąca miarą w danym elemencie, na przykład liczba słów kluczowych, po drugie wyróżnienie, czyli trzy elementy stanowiące wagi: czcionka, forma prezentacji, lokalizacja oraz razem, tzn. łączna liczba punktów. W kolejnych kolumnach powinna zostać wpisana punktacja: w pierwszej odpowiadająca pozytywnym elementom, w drugiej negatywnym i w trzeciej suma. W wierszu liczba należy wpisać punkty zgodnie z miarami właściwymi dla danych elementów. Natomiast w poszczególnych wierszach wskazujących na wyróżnienia punkty odpowiadające wagom. Ostatnia kolumna została poświęcona wartościom elementów wskaźnika.

Obliczenie wartości danego elementu wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej następuje według poniższego wzoru:

$$\text{wartość elementu IMNR} = \frac{(\text{suma miar pozytywnych} - \text{suma miar negatywnych})}{\text{suma miar pozytywnych i negatywnych}}$$

Tabela 5.5. Arkusz obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

Element	Wyszczególnienie	Miary pozytywne	Miary negatywne	Razem	Wartość elementu
TEMATYKA (<i>SUBJECT</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
TON (<i>TONE</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
WYJAŚNIENIA (<i>EXPLANATIONS</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
SELEKCJA (<i>SELECTION</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
PORÓWNANIE (<i>COMPARISON</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
CZYTELNOŚĆ (<i>READABILITY</i>)	Wartość wskaźnika mglistości FOG				
	Liczba punktów				
RETORYKA (<i>RHETORIC</i>)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				

Element	Wyszczególnienie	Miary pozytywne	Miary negatywne	Razem	Wartość elementu
NACISK (EMPHASIS)	Liczba				
	Wyróżnienie				
	czcionka				
	forma prezentacji				
	lokalizacja				
	Razem				
Wartość wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej					

Źródło: opracowanie własne.

Od sumy miar pozytywnych należy odjąć sumę miar negatywnych, a następnie tę różnicę podzielić przez sumę miar pozytywnych i negatywnych. Maksymalna wartość jednego elementu wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej to 1. Wyjątek stanowi obliczanie elementu czytelność, ponieważ do jego obliczenia stosuje się iloraz wartości wskaźnika mglistości FOG dla danej formy sprawozdawczej oraz wartości maksymalnej tego wskaźnika, czyli 21. Wartość maksymalna elementu odpowiadającego zarządzaniu czytelnością również wynosi 1.

Wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej można przedstawić w następujący sposób:

$$\text{IMNR} = \text{TEMATYKA} + \text{TON} + \text{WYJAŚNIENIA} + \text{SELEKCJA} + \\ + \text{PORÓWNANIE} + \text{CZYTELNOŚĆ} + \text{RETORYKA} + \text{NACISK}$$

Obliczenie wskaźnika IMNR polega na zsumowaniu wszystkich jego elementów z uwzględnieniem zastosowanych wag. Każdy element wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej może osiągnąć maksymalnie wartość 1. Wskaźnik składa się z 8 elementów, więc najwyższa możliwa jego wartość to 8. Wskaźnik może osiągnąć nie tylko wartości od 1 do 8, które wskazują na zarządzanie wrażeniem w klasycznym rozumieniu, lecz także wartości poniżej 0, najmniej –8. Wartości ujemne wskazywałyby na wywieranie negatywnego wrażenia na temat jednostki raportującej.

Autorka proponuje podział wartości wskaźnika na siedem następujących rodzajów i poziomów zarządzania wrażeniem:

- tekst neutralny pod względem zarządzania wrażeniem: $0 < \text{wskaźnik IMNR} \leq 0,5$,
- znikomy: $0,5 < \text{wskaźnik IMNR} \leq 2$,
- niski: $2 < \text{wskaźnik IMNR} \leq 3,5$,
- umiarkowany: $3,5 < \text{wskaźnik IMNR} \leq 5$,
- wysoki: $5 < \text{wskaźnik IMNR} \leq 6,5$,
- bardzo wysoki: $\text{wskaźnik IMNR} > 6,5$,
- ujemny: wartości ujemne wskaźnika IMNR.

Zdaniem autorki wartości dodatnie poniżej 0,5 stanowią o tak niewielkim zakresie kształtowania pozytywnego wrażenia, że można mówić w tym przypadku o neutralności pod względem zarządzania wrażeniem. Poziom neutralny świadczy o praktycznym braku zamierzonej ingerencji we wrażenie na temat jednostki, jakie wywierają na czytelnikach informacje sprawozdawcze. Wartości od 0,5 do 2 informują o znikomym zarządzaniu wrażeniem, a wartości od 2 do 3,5 o niskim. Poziomy znikomy i niski odzwierciedlają – tak jak wskazują ich nazwy – nieznaczne poziomy zarządzania wrażeniem. Poziom umiarkowany wyznaczają średnie wartości, tzn. od 3,5 do 5. Poziomy wysoki (od 5 do 6,5) oraz bardzo wysoki (powyżej 6,5) oznaczają znaczną ingerencję w obraz jednostki raportującej prezentowany w sprawozdaniu narracyjnym. Jeżeli wskaźnik przyjmuje wartości ujemne, sygnalizuje to, że jednostka podejmowała działania w kierunku wykreowania negatywnego obrazu. Autorka nie dokonała rozróżnienia poziomów ujemnego zarządzania wrażeniem tak jak w przypadku wartości dodatnich, ponieważ jednostki są co do zasady zainteresowane kreowaniem korzystnego obrazu sytuacji i działalności, więc przypadki działań ukierunkowanych na pogarszanie obrazu należy uznać za nieistotne. Nie można jednoznacznie wskazać, jaki poziom zarządzania wrażeniem jest dopuszczalny, a jaki należałoby już uznać za nieakceptowalny. W celu dokonania oceny zarządzania wrażeniem należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy obraz zaprezentowany w badanym sprawozdaniu narracyjnym nie odbiega od przedstawionego w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli wrażenie wywierane przez narracyjną formę sprawozdawczą, nawet które podlegało procesowi zarządzania, nie jest sprzeczne z obrazem wynikającym ze sprawozdania finansowego, to nie ma podstaw, aby sam proces zarządzania wrażeniem oceniać negatywnie.

Opracowany przez autorkę wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej może być stosowany do badania i określania poziomu *impression management* we wszelkiego rodzaju narracyjnych formach sprawozdawczych, zarówno obowiązkowych, jak i fakultatywnych. Wskaźnik IMNR może być obliczany dla wszystkich sprawozdań narracyjnych, bez względu na długość, tematykę czy cel sporządzenia. Wskaźnik został utworzony dla celów sprawozdawczości narracyjnej w języku polskim, ale nie jest wykluczone jego stosowanie dla innych języków, oczywiście po uwzględnieniu ewentualnych różnic językowych, jeśli okaże się to niezbędne.

Wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej może znaleźć zastosowanie do badań sprawozdań narracyjnych przeprowadzanych przez biegłych rewidentów, na przykład sprawozdań z działalności. Wskaźnik IMNR może być szczególnie przydatny w audycie sprawozdań narracyjnych definiowanym jako profesjonalne, usystematyzowane i zorganizowane badanie sprawozdań narracyjnych jednostek gospodarczych przeprowadzane przez niezależnych specjalistów zewnętrznych wraz z wydaniem opinii z badania. Przygotowany wskaźnik może być również przydatny dla różnego rodzaju organów kontrolnych zainteresowanych

informacjami ujawnianymi w sprawozdaniach narracyjnych, na przykład zajmujących się ochroną środowiska, społeczną odpowiedzialnością czy podmiotami giełdowymi. Wskaźnik IMNR może być także wykorzystywany do samodzielnych badań sprawozdań narracyjnych przez ich użytkowników, na przykład inwestorów. Zastosowaniem wskaźnika mogą być zainteresowane też jednostki raportujące sporządzające dane sprawozdania narracyjne w celu sprawdzenia, czy nie nastąpiła zbyt daleka ingerencja w przedstawiane przez nie informacje.

Jak słusznie zauważyli Fijałkowska i in. (2015, s. 37), badanie poziomu manipulacji wrażeniem jest obarczone znacznym ryzykiem błędu. W analizach dotyczących tego zagadnienia wykorzystywane są zbierane ręcznie dane, którym badacz nadaje kody. Powoduje to ograniczenie możliwej liczebności próby badawczej, a często również ryzyko braku możliwości replikacji badań. Wymienione ograniczenia można odnieść także do wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. Istnieją trudności w osiągnięciu spójności kodowania. Badacz identyfikuje, koduje i zlicza poszczególne strategie zarządzania wrażeniem w sposób manualny. Występuje prawdopodobieństwo, że różni badacze mogą uzyskać różne wyniki wskaźnika oraz jego poszczególnych elementów. Procedura obliczenia wskaźnika jest pracochłonna i czasochłonna, co ogranicza liczbę sprawozdań, które mogą być przebadane przy jego wykorzystaniu, oraz ich objętość.

Wskaźnik nie obejmuje wszystkich metod wykrywania zarządzania wrażeniem. Dokonano w tym przypadku subiektywnego wyboru metod przypisanych do wyróżnionych strategii *impression management*. Zawężenie liczby uwzględnionych metod wpływa na większą czytelność, mniejsze skomplikowanie i możliwość do zaakceptowania czasochłonność badania. Istnieją jednak możliwości rozszerzenia wskaźnika o kolejne sposoby zarządzania wrażeniem oraz metody badania w przyszłości.

W celu zwiększenia możliwej próby badawczej, replikacji oraz poziomu obiektywizmu należałoby rozważyć możliwość opracowania specjalistycznego oprogramowania komputerowego służącego do wykrywania strategii zarządzania wrażeniem i obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. Należy jednak mieć na uwadze to, że aplikacje i programy chociaż niezwykle pomocne i przydatne, nie mogą w pełni zastąpić własnej analizy i oceny dokonywanej przez badacza. Zdaniem autorki badanie zarządzania wrażeniem powinno uwzględniać analizę ręczną. Analiza komputerowa może zostać wykorzystana między innymi do zbierania danych na temat częstotliwości występowania słów oraz czytelności. Analiza ręczna jest jednak nieunikniona między innymi z powodu konieczności uwzględnienia kontekstu. W każdej analizie narracji jest także nieunikniony pewien stopień subiektywizmu, ponieważ niezbędna jest ocena i interpretacja osoby przeprowadzającej badanie.

5.4. Przykład zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

Zastosowanie opracowanego przez autorkę wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej (IMNR) zostanie zaprezentowane na przygotowanym przykładzie. Autorka opracowała list do akcjonariuszy nieistniejącego przedsiębiorstwa XYZ S.A. Do jego napisania zostały wykorzystane wybrane zdania z autentycznych listów do akcjonariuszy polskich spółek akcyjnych. Autorka wykorzystała krótkie fragmenty z listów do akcjonariuszy stanowiących część niektórych sprawozdań z działalności za 2019 rok spółek z indeksu sWIG80, które znalazły się w próbie badawczej przeprowadzonego badania empirycznego. Dane w użytych zdaniach zostały zmienione na potrzeby przykładu. Zastosowanie opracowanego listu pozwoliło na ukazanie większej liczby metod zarządzania wrażeniem. Niekorzystanie z dokumentów faktycznie opublikowanych przez funkcjonujące spółki pozwoli uniknąć ewentualnych nieporozumień na temat zarządzania wrażeniem przez te podmioty. Natomiast wykorzystanie rzeczywistych zdań z listów opublikowanych przez podmioty gospodarcze umożliwia zachowanie autentycznego wymiaru zarządzania wrażeniem w praktyce. List do akcjonariuszy został wybrany z powodu krótkiej formy sprawozdawczej, składającej się zazwyczaj z jednej lub dwóch stron. Pozwoliło to na dokładne przeanalizowanie i zaprezentowanie wyników badania całości tekstu. Treść listu do akcjonariuszy wykorzystanego do zaprezentowania przykładu zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej została zamieszczona w załączniku (list do akcjonariuszy 1).

W analizowanym liście do akcjonariuszy zostały wyróżnione 22 tematy pozytywne oraz trzy tematy negatywne. Tematy pozytywne dotyczyły między innymi najlepszych rezultatów w historii spółki, wzrostu przychodów ze sprzedaży oraz wyższego niż w poprzednim roku zysku netto. Natomiast tematy negatywne to między innymi zwiększające się koszty działalności oraz wzrost zobowiązań. Wyróżnienie tematów, zarówno pozytywnych, jak i negatywnych, zostało zaprezentowane w załączniku (list do akcjonariuszy 2). Siedem tematów pozytywnych znalazło się w zdaniach zapisanych pogrubioną czcionką, więc przyznano im dodatkowe punkty za wyróżnienie. W pierwszym akapicie listu do akcjonariuszy wyróżniono dwa tematy pozytywne, a kolejne pięć tematów pozytywnych mieści się w pierwszych zdaniach akapitów, zatem dopisano dodatkowe 3,5 punktu za wyróżniającą lokalizację tematów pozytywnych. Natomiast tylko jeden temat negatywny otrzymał dodatkowo 0,5 punktu za lokalizację w pierwszym zdaniu akapitu. Wartość elementu wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej o nazwie tematyka wynosi 0,78, co wynika z następującego działania: $(29 - 3,5) : 32,5 = 0,78$.

Analizując list do akcjonariuszy pod kątem tonu (załącznik – list do akcjonariuszy 3), zidentyfikowano 19 pozytywnych słów kluczowych oraz 17 pozytywnych

słów emocji, co daje razem 36 punktów należących do miary pozytywnej. Natomiast w ramach miar negatywnych przypisano 5 punktów, ponieważ odnaleziono w tekście listu 5 negatywnych słów kluczowych. 12 pozytywnych słów zostało zapisanych pogrubioną czcionką, zatem dodano do nich 6 punktów za wyróżniającą się czcionkę. Żadne negatywne słowo kluczowe nie zostało pogrubione, więc po stronie negatywnych słów nie dodano punktów. 15 pozytywnych słów zostało zlokalizowanych w pierwszym akapicie listu lub pierwszym zdaniu akapitu, zatem przyznano dodatkowe 7,5 punktów za wyróżniającą lokalizację. Jedno negatywne słowo kluczowe znalazło się w pierwszym zdaniu akapitu, stąd dodano 0,5 punktu na rzecz negatywnego tonu. Wartość elementu ton dla badanego listu do akcjonariuszy wynosi 0,80, co jest wynikiem działania: $(49,5 - 5,5) : 55$.

W ramach badania zarządzania wyjaśnieniami zostały odnalezione w liście do akcjonariuszy opisywane przyczyny i skutki (załącznik – list do akcjonariuszy 4). Podczas liczenia wyjaśnień brano pod uwagę każdą relację przyczyny i skutku osobno, również w przypadku gdy jeden rezultat był tłumaczony kilkoma przyczynami lub jedna przyczyna wywołała kilka rezultatów. W przypadku wystąpienia łańcucha przyczynowo-skutkowego liczono osobno pierwszą przyczynę i jej skutek oraz ten skutek będący jednocześnie powodem kolejnego następstwa. Zidentyfikowano 14 następujących pozytywnych wyjaśnień, tłumaczących sukcesy spółki przyczynami wewnętrznymi:

- efektywnie wykorzystywane szanse rynkowe → rosnące przychody,
- efektywnie wykorzystywane szanse rynkowe → osiągnięte wyniki,
- nowe kontrakty → rosnące przychody,
- nowe kontrakty → osiągnięte wyniki,
- wyższa produkcja → bardzo dobre wyniki finansowe,
- wzrost cen kontraktowych → bardzo dobre wyniki finansowe,
- inwestycja w kolejną linię produkcyjną → dynamiczny wzrost przychodów,
- inwestycje marketingowe → odpowiednia widoczność produktów na konkurencyjnym rynku,
- strategia dywersyfikacji produktowej → umocnienie pozycji spółki na rynku,
- strategia dywersyfikacji geograficznej → umocnienie pozycji spółki na rynku,
- strategia dywersyfikacji produktowej → rozwój skali działalności,
- strategia dywersyfikacji geograficznej → rozwój skali działalności,
- strategia dywersyfikacji produktowej → ograniczanie ryzyka biznesowego,
- strategia dywersyfikacji geograficznej → ograniczanie ryzyka biznesowego.

Poza tym odnaleziono trzy następujące wyjaśnienia negatywne, które jako powody sytuacji i działań mogących wywierać wrażenie negatywne wskazują przyczyny wewnętrzne:

- kumulacja inwestycji → zaciągnięcie kredytów bankowych,
- zaciągnięcie kredytów bankowych → wzrost zobowiązań,

- wzrost finansowania zewnętrznego → zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty.

Dwa opisywane pozytywne efekty zostały wyróżnione w liście za pomocą pogrubionej czcionki, zatem przyznano im dodatkowo 1 punkt; 6 pozytywnych wyjaśnień oraz 2 negatywne zostały zmieszczone w pierwszych zdaniach akapitów, więc dodano im odpowiednio 3 punkty oraz 1 punkt. Wartość elementu wyjaśnienia wskaźnika IMNR dla badanego listu wynosi 0,64 $[(18 - 4) : 22 = 0,64]$.

W podlegającym badaniu liście do akcjonariuszy znajdują się trzy liczby wyższe niż w analogicznym okresie, czyli poprzednim roku, określające wielkość przychodów ze sprzedaży, zysku netto oraz EBITDA (załącznik – list do akcjonariuszy 5). Dodatkowo w treści listu zostały zamieszczone trzy wartości procentowe wskazujące wzrost przychodów ze sprzedaży, zysku netto oraz EBITDA, czyli rozumiane jako wywołujące u czytelników pozytywne wrażenie. W związku z tym elementowi wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej o nazwie selekcja dla badanego listu do akcjonariuszy należy przyznać 6 punktów. Dodatkowo 3 punkty przysługują za wyróżnienie wskazanych liczb pogrubioną czcionką. W tekście nie zostały wskazane informacje uznawane za negatywną selekcję, więc wartość elementu selekcja wynosi dokładnie 1,00.

W tekście listu do akcjonariuszy odnaleziono 8 pozytywnych porównań oraz 3 porównania negatywne (załącznik – list do akcjonariuszy 6). W 3 porównaniach pozytywnych znalazło się bezpośrednie odniesienie do ubiegłego roku. Porównania te zostały zaprezentowane w postaci procentowej zmiany oraz wartości osiągniętej w raportowanym roku. W pozostałych zostały wskazane wzrosty, a w jednym zostało zawarte domniemane porównanie do wszystkich lat „w niemal dwudziestoletniej historii spółki” poprzez zaznaczenie, że rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w historii tego podmiotu. Wszystkie porównania występujące w badanym liście do akcjonariuszy to porównania wewnętrzne. Łącznie przyznano 10 punktów za porównania pozytywne razem z punktami za wyróżniającą czcionkę oraz 3,5 punktu za porównania negatywne, również z dodatkowymi punktami za wyróżnienie. Wartość elementu porównanie dla badanego listu do akcjonariuszy wynosi 0,48.

W celu określenia poziomu czytelności analizowanego listu do akcjonariuszy obliczono wskaźnik mglistości FOG. Wykorzystano aplikację Jasnopis, która podaje wartości wskaźników czytelności dla badanego tekstu. Zgodnie z obliczeniami aplikacji Jasnopis wartość wskaźnika mglistości FOG (formy tekstowe) dla badanego listu wynosi 13,42. Oznacza to, że poziom czytelności tekstu można określić jako średni i zgodnie z interpretacją wskaźnika FOG dla jego zrozumienia jest wymagane wykształcenie przynajmniej na poziomie studiów licencjackich. Wartość wskaźnika mglistości mogłaby zostać również obliczona przy wykorzystaniu innego programu komputerowego służącego do analizy tekstu lub samodzielnie przez osobę przeprowadzającą badanie za pomocą wzoru na indeks FOG. W celu wyznaczenia punktacji dla składnika czytelność wskaźnika IMNR podzielono wartość indeksu mglistości

FOG, czyli 13,42 przez jego wartość maksymalną, tzn. 21. W ten sposób uzyskano wartość elementu czytelność równą 0,64.

W ramach analizowania retorycznego zarządzania wrażeniem w liście do akcjonariuszy odnaleziono jeden zwrot bezpośrednio angażujący czytelników: „Szanowni Państwo” (załącznik – list do akcjonariuszy 7). Ponieważ zwrot ten włącza czytelników w treść całego listu, który ma ogólnie wydźwięk pozytywny, potraktowano go jako angażujący w informacje pozytywne. Wskazano również pięć wyrazów wzmacniających pozytywne słowa kluczowe oraz jeden wyraz redukujący negatywne słowo kluczowe. Dodatkowo zidentyfikowano hiperbolę o zabarwieniu pozytywnym w postaci słowa „ogromne” odnoszącego się do zaangażowania pracowników oraz hiperbolę negatywną dotyczącą wyzwań wywoływanych pandemią koronawirusa. W liście wystąpiła również inna figura retoryczna, a mianowicie emfaza, w postaci wyrazu „szczególne” odnoszącego się do znaczenia, jakie będzie miało ograniczenie ryzyka biznesowego w kolejnym roku. Dwa wyrazy wzmacniające pozytywne słowa kluczowe zostały wyróżnione pogrubioną czcionką, zatem przyznano im dodatkowe punkty. Zwrot angażujący czytelników został zamieszczony na samym początku listu, zatem przysługuje mu dodatkowe 0,5 punktu za wyróżniającą się lokalizację. Kolejny dodatkowy punkt za lokalizację wynika z obecności figur retorycznych w pierwszych zdaniach akapitów. Wartość elementu retoryka wskaźnika IMNR wynosi dla badanego listu 0,84.

Nacisk w analizowanej formie sprawozdawczej został zbadany za pomocą powtórzeń. Zidentyfikowano powtórzenia informacji na temat silnej i umacnianej pozycji rynkowej spółki, gdyż taka informacja jest przekazywana w liście trzykrotnie. W związku z tym zgodnie z przyjętymi zasadami dla wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej przyznano 2 punkty za te powtórzenia. Kolejne powtórzenia dotyczyły przychodów ze sprzedaży – łącznie trzykrotna informacja o ich wzroście (2 punkty). Powtórzonym w ostatnim akapicie listu wyrazem jest „rozwój”, zatem przysługuje dodatkowy punkt z tytułu tego powtórzenia. Cztery powtórzenia zostały zapisane wyróżniającą się czcionką, a dwa znalazły się w wyróżniającej lokalizacji, zatem dopisano dodatkowe 3 punkty. Wszystkie powtórzenia dotyczyły pozytywnych informacji i słów. (Powtórzenia w badanym liście do akcjonariuszy zostały zaprezentowane w załączniku – list do akcjonariuszy 8). Wartość elementu nacisk wskaźnika IMNR to 1,00.

Tabela 5.6 zawiera arkusz obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej dla zbadanego przykładowego listu do akcjonariuszy. Zostały w nim wpisane punkty za poszczególne elementy, wagi za wyróżnienia oraz wartości elementów wskaźnika IMNR.

Wartość wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej dla zbadanego listu do akcjonariuszy wynosi 6,18, co wynika z następującego działania:

$$\text{IMNR} = 0,78 + 0,80 + 0,64 + 1,00 + 0,48 + 0,64 + 0,84 + 1,00 = 6,18$$

Tabela 5.6. Arkusz obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej dla przykładowego listu do akcjonariuszy

Element	Wyszczególnienie	Miary pozytywne	Miary negatywne	Razem	Wartość elementu
TEMATYKA (SUBJECT)	Liczba	22	3	25	0,78
	Wyróżnienie	7	0,5	7,5	
	czcionka	3,5	0	3,5	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	3,5	0,5	4	
	Razem	29	3,5	32,5	
TON (TONE)	Liczba	36	5	41	0,80
	Wyróżnienie	13,5	0,5	14	
	czcionka	6	0	6	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	7,5	0,5	8	
	Razem	49,5	5,5	55	
WYJAŚNIENIA (EXPLANATIONS)	Liczba	14	3	17	0,64
	Wyróżnienie	4	1	5	
	czcionka	1	0	1	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	3	1	4	
	Razem	18	4	22	
SELEKCJA (SELECTION)	Liczba	6	0	6	1,00
	Wyróżnienie	3	0	3	
	czcionka	3	0	3	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	0	0	0	
	Razem	9	0	9	
PORÓWNANIE (COMPARISON)	Liczba	8	3	11	0,48
	Wyróżnienie	2	0,5	2,5	
	czcionka	2	0	2	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	0	0,5	0,5	
	Razem	10	3,5	13,5	
CZYTELNOŚĆ (READABILITY)	Wartość wskaźnika mglistości FOG	13,42			0,64
	Liczba punktów	13,42			
RETORYKA (RHETORIC)	Liczba	9	1	10	0,84
	Wyróżnienie	2,5	0	2,5	
	czcionka	1	0	1	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	1,5	0	1,5	
	Razem	11,5	1	12,5	

Element	Wyszczególnienie	Miary pozytywne	Miary negatywne	Razem	Wartość elementu
NACISK (EMPHASIS)	Liczba	5	0	5	1,00
	Wyróżnienie	3	0	3	
	czcionka	2	0	2	
	forma prezentacji	0	0	0	
	lokalizacja	1	0	1	
	Razem	8	0	8	
Wartość wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej					6,18

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z zaproponowanym sposobem interpretacji wskaźnika IMNR można wskazać, że poziom zarządzania wrażeniem w zbadanym przykładowym liście do akcjonariuszy jest wysoki, gdyż mieści się w przedziale wartości od 5 do 6,5. Oznacza to dość znaczną ingerencję jednostki raportującej będącej podmiotem przygotowanego przykładu w obraz prezentowany w liście do akcjonariuszy. Taki poziom zarządzania wrażeniem w liście do akcjonariuszy nie wydaje się zaskoczeniem, ponieważ ta krótka forma sprawozdawcza jest traktowana jako pewnego rodzaju „wizytówka” całego raportu rocznego jednostki gospodarczej. Jeśli raportowany rok był dla jednostki pozytywny, to jest rzeczą normalną, że w liście do akcjonariuszy zdecydowanie przeważają pozytywne informacje wywołujące u czytelników pozytywne wrażenie.

Zaprezentowany przykład pozwolił zilustrować stosowanie i sposób obliczania opracowanego wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej. Wykorzystywanie tego wskaźnika dla innych form sprawozdawczych powinno się odbywać analogicznie. Należy jednak mieć na uwadze, że czasochłonność i pracochłonność badania oraz obliczania wskaźnika IMNR zależy od długości sprawozdań lub raportów i stopnia ich skomplikowania.

ZAKOŃCZENIE



Przeprowadzone w ramach niniejszego opracowania badania literaturowe oraz empiryczne umożliwiły realizację postawionego celu głównego oraz celów szczegółowych.

Przeprowadzone badanie empiryczne oraz zaprezentowane rozważania pozwoliły na udzielenie odpowiedzi na postawione pytania badawcze.

Rezultatem przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych są liczne wnioski dotyczące narracji w rachunkowości oraz zarządzania wrażeniem, a w szczególności strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości oraz metod wykrywania i pomiaru zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych.

Na rysunku 6.1 zaprezentowano najważniejsze wnioski teoretyczne wynikające z poszczególnych etapów przeprowadzonych rozważań teoretycznych nad problematyką narracji i zarządzania wrażeniem w rachunkowości. Pierwszy cel szczegółowy sformułowany jako wyjaśnienie związków rachunkowości z językiem oraz znaczenia i rozwoju narracji w rachunkowości został osiągnięty w wyniku badań literaturowych przeprowadzonych w rozdziale pierwszym.

Z przeglądu literatury dotyczącej rachunkowości jako nauki stosowanej oraz działalności praktycznej wynika, że rachunkowość jest często określana jako system informacyjny. Najczęściej wyróżnianą funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna. Należy zwrócić uwagę, że system rachunkowości danej jednostki jest systemem opisywanym przez informację w dokumencie nazywanym polityką rachunkowości. System rachunkowości to miejsce, w którym informacja powstaje, jest gromadzona (na przykład w postaci zapisów księgowych), przetwarzana, przechowywana i przekazywana za pomocą różnego rodzaju raportów, sprawozdań zarówno użytkownikom zewnętrznym, jak i wewnętrznym. Natomiast rachunkowość będąca językiem stanowi system wyrażania informacji. Istotnym czynnikiem mającym znaczenie dla zakresu i formy ujawnianych informacji są potrzeby informacyjne użytkowników informacji dostarczanych przez system rachunkowości, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Dążenie do zaspokajania tych potrzeb informacyjnych stanowi impuls dla rozwoju rachunkowości. Rachunkowość jest również narzędziem komunikacji pomiędzy nadawcami informacji, czyli ich twórcami oraz odbiorcami informacji, czyli ich użytkownikami. Funkcję narzędzia komunikacji pomiędzy ludźmi pełni język, zatem kolejne rozważania obejmowały związki rachunkowości z językiem.

Na podstawie analizy literatury oraz własnych refleksji autorka wskazała, że rachunkowość ma bardzo silne związki z językiem. Z jednej strony język naturalny

<p>1.1. Rachunkowość jako system informacyjny i narzędzie komunikacji</p> <ul style="list-style-type: none"> Rachunkowość jest systemem informacyjnym zorientowanym na zaspokajanie potrzeb informacyjnych interesariuszy. Rachunkowość jest narzędziem komunikacji pomiędzy twórcami informacji a ich użytkownikami. 	<p>1.2. Język a rachunkowość</p> <ul style="list-style-type: none"> Język naturalny jest wykorzystywany w teorii, polityce i praktyce rachunkowości. Rachunkowość jest językiem, spełnia definicję języka oraz pełni jego funkcje. 	<p>1.3. Istota i rozwój narracji w rachunkowości</p> <ul style="list-style-type: none"> Narracje występują we wszystkich trzech częściach rachunkowości, czyli w teorii, polityce i praktyce. Narracje w praktyce rachunkowości występują w różnego rodzaju sprawozdaniach oraz raportach zewnętrznych i wewnętrznych. 	<p>1.4. Sprawozdawczość narracyjna</p> <ul style="list-style-type: none"> Brak funkcjonującej i powszechnie akceptowanej definicji sprawozdawczości narracyjnej. Należy wymagać od sprawozdawczości narracyjnej spełnienia cech jakościowych informacji, jednak przy zachowaniu pewnego stopnia właściwego jej subiektywizmu ograniczającego neutralność informacji.
<p>2.1. Istota zarządzania wrażeniem</p> <ul style="list-style-type: none"> Zarządzanie wrażeniem polega na próbie kontrolowania wrażenia innych na temat jednostki, która podejmuje działania w ramach tego procesu. Wrażenia składają się na wizerunek. 	<p>2.2. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości za pomocą narracji</p> <ul style="list-style-type: none"> Wrażenie to reakcja odbiorcy informacji dostarczanych przez system rachunkowości na temat jednostki gospodarczej wywołana tymi informacjami. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości obejmuje sprawozdawczość i nie ma wpływu na wysokość wyniku finansowego. 	<p>2.3. Sposoby zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości</p> <ul style="list-style-type: none"> Do najczęściej omawianych sposobów zarządzania wrażeniem należą: manipulacja czytelnością, manipulacja retoryczna, manipulacja tematyczna oraz atrybucja dokonani. Kompleksowe podejście do zarządzania wrażeniem i próby utworzenia całościowej klasyfikacji sposobów <i>impression management</i> są rzadkością. 	<p>2.4. Sprawozdanie z działalności jako przedmiot zarządzania wrażeniem</p> <ul style="list-style-type: none"> Sprawozdanie z działalności wyróżnia się szeregiem charakterystycznych cech. Sprawozdanie z działalności jest traktowane jako potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem ze względu na szeroki zakres tematyczny, dużą swobodę w sporządzaniu oraz znaczący subiektywizm.
<p>3.1. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk społecznych</p> <ul style="list-style-type: none"> Błędy poznawcze mogą być wykorzystywane do manipulowania informacjami. Czynniki behawioralne, takie jak cechy, preferencje, postawy osób sporządzających. Sprawozdania, mają znaczenie dla sprawozdawczości narracyjnej i zarządzania wrażeniem. 	<p>3.2. Narracje i zarządzanie wrażeniem w świetle nauk humanistycznych</p> <ul style="list-style-type: none"> Istnieje potrzeba i możliwość badania rachunkowości z perspektywy nauk o języku. Metody proponowane przez rachunkowość nie są wystarczające do badania narracji oraz wykrywania zarządzania wrażeniem, zatem niezbędne jest poszukiwanie rozwiązań funkcjonujących w innych dziedzinach i dyscyplinach. 	<p>3.3. Zewnętrzna weryfikacja sprawozdawczości narracyjnej</p> <ul style="list-style-type: none"> Rozwój sprawozdawczości narracyjnej jest znacznie szybszy niż rozwój zakresu oraz metod badania informacji przekazywanych za pomocą narracji. Istnieje uzasadniona potrzeba zewnętrznej weryfikacji sprawozdań narracyjnych. 	<p>3.4. Sposoby badania narracji w sprawozdawczości</p> <ul style="list-style-type: none"> Metody przeznaczone do badania narracji - takie jak analiza treści, analiza frekwencyjna, analiza dyskursu, krytyczna analiza dyskursu, drażnienie tekstu, wskaźniki czytelności, mogą być wykorzystywane w badaniu sprawozdań narracyjnych.
<p>3.5. Metody wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych</p> <ul style="list-style-type: none"> W wykrywaniu zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych powinny być stosowane miary holistyczne. Metody przystosowane do badania narracji, które mogą być z powodzeniem wykorzystywane w badaniach nad <i>impression management</i>. 			

Rysunek 6.1. Wnioski z rozważań teoretycznych

Źródło: opracowanie własne.

jest wykorzystywany w rachunkowości, zarówno w teorii, polityce, jak i praktyce. Z drugiej strony rachunkowość sama jest językiem. Uznawanie rachunkowości za język uzasadniają między innymi własny słownik i właściwa sobie gramatyka (Masztalerz, 2013a, s. 178) oraz odpowiadanie definicji języka, ponieważ rachunkowość to uporządkowany system znaków służący porozumiewaniu się osób zaangażowanych w działalność gospodarczą (Rogozina, 2015a, s. 502). Z przeprowadzonych rozważań na temat funkcji języka rachunkowości wynika, że spełnia ona w różnym stopniu wszystkie następujące funkcje językowe, rozpoczynając od funkcji, której spełnianie jest najpełniejsze i nie ulega wątpliwości: poznawcza, fatyczna i metajęzykowa, ekspresywna i konatywna oraz poetycka. Uznanie rachunkowości za język uprawnia do przeprowadzania badań przez pryzmat nauk zajmujących się językiem.

Narracje występują we wszystkich trzech częściach rachunkowości, czyli w teorii, polityce i praktyce. Posługiwanie się narracją w teorii oraz polityce rachunkowości jest oczywiste. Natomiast stosowanie języka naturalnego i narracji w praktyce rachunkowości jest przedmiotem badań naukowych, choć pozostaje nadal niewystarczająco zbadane. Narracje w praktyce rachunkowości występują w różnego rodzaju raportach zewnętrznych i wewnętrznych, głównie sprawozdaniach finansowych (w informacji dodatkowej), sprawozdaniach z działalności i innych elementach szeroko pojętych raportów rocznych. Zdefiniowano narrację w rachunkowości jako opowiadanie mające na celu przedstawienie sytuacji i działalności jednostki raportującej w określonym porządku czasowym i przyczynowo-skutkowym informujące o przeszłości, z możliwymi odniesieniami do teraźniejszości i przyszłości. Badania literaturowe pozwoliły zidentyfikować czynniki rozwoju narracji w rachunkowości, do których należą między innymi wzrost skomplikowania zjawisk gospodarczych, rosnące potrzeby informacyjne użytkowników, wytyczne profesjonalnych organizacji oraz dążenie jednostek gospodarczych do dorównania konkurencji w zakresie publikowania informacji.

Dalsze badania literaturowe doprowadziły do ustalenia braku funkcjonującej w literaturze i powszechnie akceptowanej definicji sprawozdawczości narracyjnej, zatem autorka zaproponowała własną, zgodnie z którą sprawozdawczość narracyjna to zbiór kompleksowych informacji o charakterze finansowym i niefinansowym dotyczących przeszłej, obecnej i przewidywanej sytuacji oraz wyników działalności gospodarczej przedstawianych w formie opisowej, występujących poza sprawozdaniem finansowym. Stosowanie narracji w rachunkowości ma na celu przede wszystkim rozszerzenie i objaśnianie informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Przegląd literatury pozwolił wysunąć wniosek, że poglądy środowiska naukowego na temat sprawozdawczości narracyjnej są podzielone. Do niewątpliwych zalet sprawozdawczości narracyjnej należą między innymi zwiększenie zakresu ujawnień oraz umożliwienie szerokiego raportowania informacji niefinansowych. Natomiast wśród wad wymieniane są głównie znikoma porównywalność i pozostawanie w znacznym zakresie poza kontrolą. Dokonano również oceny sprawozdawczości narracyjnej w kontekście cech jakościowych informacji. Wyrażono

opinię, że należałoby wymagać od sprawozdawczości narracyjnej spełniania cech jakościowych z założeń koncepcyjnych, jednak przy zachowaniu pewnego stopnia właściwego jej subiektywizmu ograniczającego neutralność informacji. Wyznaczając kierunki doskonalenia sprawozdawczości narracyjnej, podkreślono konieczność dążenia do porównywalności sprawozdań narracyjnych, na przykład poprzez wyznaczanie jej standardów oraz sprawdzalności, między innymi dzięki pracy nad metodami weryfikacji informacji prezentowanych w sprawozdaniach narracyjnych.

Drugi cel szczegółowy monografii, czyli przegląd definicji zarządzania wrażeniem oraz sposobów zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości, został zrealizowany w ramach rozdziału drugiego. Dodatkowo refleksje przeprowadzone w rozdziale drugim w odniesieniu do rozważań z rozdziału pierwszego pozwoliły na realizację pierwszej części celu głównego, tzn. ocenę związków pomiędzy narracją w rachunkowości a zarządzaniem wrażeniem.

Rozważania rozpoczęto od analizy zagadnienia kształtowania wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości. Na podstawie wyników analizy ogólnych definicji wizerunku oraz definicji właściwych dla innych dyscyplin zdefiniowano pojęcie „wizerunek” na potrzeby rachunkowości, według której wizerunek jest sposobem, w jaki jednostka gospodarcza jest postrzegana przez interesariuszy na podstawie informacji przedstawionych w sprawozdaniach i raportach wygenerowanych w systemie rachunkowości.

Zaprezentowane i rozważone definicje zarządzania wrażeniem dowodzą, że pojęcie zarządzania wrażeniem funkcjonuje w literaturze i polega na próbie kontrolowania wrażenia innych na temat jednostki, która podejmuje działania w ramach tego procesu. Narzędzie zarządzania wrażeniem może być rozumiane jako sposób umożliwiający wywieranie wpływu na wrażenie, jakie inni formułują na temat danej jednostki.

Odniesienie definicji wrażenia do rachunkowości pozwoliło wskazać, że wrażenie to reakcja odbiorcy informacji dostarczanych przez system rachunkowości na temat jednostki gospodarczej wywołana tymi informacjami. Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych wyróżniono cele zarządzania wrażeniem w rachunkowości, do których należą między innymi dostosowanie obrazu jednostki do oczekiwań interesariuszy, maksymalizacja zysków oraz zbudowanie reputacji przedsiębiorstwa. Zdaniem autorki nie można jednoznacznie ocenić zarządzania wrażeniem, a jego ocena zależy od konkretnego przypadku. Niejednoznaczna ocena zarządzania wrażeniem jest podobna do sposobu oceniania innego narzędzia kształtowania wizerunku jednostki gospodarczej w rachunkowości, tzn. rachunkowości kreatywnej, do której podejścia i opinie teoretyków i praktyków są różne. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości obejmuje sprawozdawczość i nie ma wpływu na wysokość wyniku finansowego. Może być działaniem celowym, intuicyjnym lub nieświadomym. Ponieważ większość sprawozdań narracyjnych nie podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, a jeśli tak, to tylko w bardzo

ograniczonym zakresie, zarządzanie wrażeniem pozostaje zazwyczaj działaniem niewykrytym. Natomiast kwestia zarządzania wrażeniem nie jest obecnie przedmiotem zewnętrznej weryfikacji sprawozdawczości.

Przeprowadzone studia literaturowe nad badaniem zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych pozwoliły na wyciągnięcie licznych wniosków. Na podstawie przeprowadzonego przeglądu literatury można wskazać, że do dominujących zagadnień w badaniach nad zarządzaniem wrażeniem w rachunkowości należą czytelność sprawozdań narracyjnych, zarządzanie wrażeniem podczas kryzysu lub trudnej sytuacji jednostki, ton oraz styl ujawnień narracyjnych. Najczęściej badanymi formami sprawozdawczymi w ramach sprawozdawczości narracyjnej są listy do akcjonariuszy oraz oświadczenia przewodniczącego. Często badanym podlegały sprawozdania i raporty jednostek z Wielkiej Brytanii, Stanów Zjednoczonych, Hiszpanii oraz Portugalii. Zdecydowanie najczęściej i najszerzej przebadanymi formami sprawozdawczymi są te sporządzone w języku angielskim. Dominują badania form sprawozdawczych spółek notowanych na giełdach papierów wartościowych.

Do najczęściej omawianych w literaturze sposobów zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w rachunkowości należą takie strategie *impression management*, jak manipulacja czytelnością, manipulacja retoryczna, manipulacja tematyczna oraz atrybucja dokonań. Zwrócono uwagę, że wielu autorów omawia w publikacjach wybrane sposoby zarządzania wrażeniem oraz odnosi się do podziałów proponowanych przez czołowych badaczy w tym obszarze. Zaobserwowano, że kompleksowe podejście do zarządzania wrażeniem i próby utworzenia całościowej klasyfikacji sposobów tego zarządzania są rzadkością.

Potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem stanowi sprawozdanie z działalności, co wynika przede wszystkim z szerokiego zakresu tematycznego, dużej swobody w sporządzaniu oraz znacznej nieobiektywności. Z porównania sprawozdania z działalności ze sprawozdaniem finansowym wysunięto wnioski na temat następujących różnic i cech szczególnych sprawozdania zarządu: narracyjny charakter, mniejsze uregulowanie, większa swoboda, charakter analityczny w stosunku do sprawozdania finansowego, znaczne ukierunkowanie na przyszłość, istotny poziom subiektywizmu.

Trzeci cel szczegółowy monografii, sformułowany jako przegląd dorobku i metod właściwych dla nauk społecznych oraz humanistycznych pod kątem wykorzystania do badania narracji w sprawozdawczości, został zrealizowany dzięki analizie literatury oraz rozważaniom zaprezentowanym w rozdziale trzecim pracy. Aspekty behawioralne i psychologiczne w rachunkowości, w szczególności dotyczące zachowań człowieka, mają istotne znaczenie dla narracji i zarządzania wrażeniem. Na uwagę zasługują procesy poznawcze człowieka, które rozważono w kontekście przygotowywania sprawozdań, ze szczególnym uwzględnieniem błędów poznawczych. Błędy poznawcze mogą być wykorzystane do manipulowania informacjami.

Takie czynniki behawioralne, jak cechy, preferencje i postawy osób sporządzających sprawozdania, mają znaczenie dla sprawozdawczości narracyjnej.

Rozważania dotyczące dorobku nauk humanistycznych, ze szczególnym uwzględnieniem językoznawstwa, w odniesieniu do narracji w sprawozdawczości i zarządzania wrażeniem doprowadziły do zidentyfikowania potrzeby i ustalenia możliwości badania rachunkowości z perspektywy nauk o języku. Wyjaśniono aspekty semiotyczne w rachunkowości, a w szczególności aspekt pragmatyczny o istotnym znaczeniu dla badania zarządzania wrażeniem. Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych oraz rozważań wysunięto wnioski, że metody proponowane przez rachunkowość nie są wystarczające do badania narracji oraz wykrywania zarządzania wrażeniem. W związku z tym niezbędne jest poszukiwanie rozwiązań funkcjonujących w innych dziedzinach i dyscyplinach oraz podejmowanie prób stosowania wypracowanych przez nie metod.

Z przeprowadzonej analizy przepisów prawnych w zakresie badania sprawozdawczości przez podmiot zewnętrzny oraz przeglądu literatury wynika, że rozwój sprawozdawczości narracyjnej jest znacznie szybszy niż rozwój zakresu oraz metod badania informacji przekazywanych za pomocą narracji. Rozważając zagadnienie badania sprawozdawczości narracyjnej przez podmiot zewnętrzny, wskazano własne opinie, propozycje i rekomendacje. Wśród rekomendowanych rozwiązań można wymienić propozycję wyróżnienia dwóch rodzajów badania sprawozdań narracyjnych, tzn. szerokiego i pogłębionego badania dla jednostek zainteresowania publicznego oraz mniej skomplikowanego dla pozostałych. Badanie sprawozdań narracyjnych mogłoby być przeprowadzane przez wyspecjalizowane zespoły. Z rozważań wynika również możliwość powstania zupełnie nowego zawodu. Refleksje doprowadziły do zaproponowania nowego pojęcia, tj. audytu sprawozdań narracyjnych, które jest rozumiane jako profesjonalne, usystematyzowane i zorganizowane badanie sprawozdań narracyjnych jednostek gospodarczych przeprowadzane przez niezależnych specjalistów zewnętrznych wraz z wydaniem opinii z badania. Badanie sprawozdań narracyjnych charakteryzuje się wysokim stopniem trudności, co wynika z następujących przyczyn:

- brak ustandaryzowanych procedur badania,
- niedobór metod badawczych,
- interdyscyplinarny charakter,
- brak standaryzacji i niewielka porównywalność sprawozdań narracyjnych,
- duża liczba różnorodnych narracyjnych form sprawozdawczych.

Sposoby badania narracji wykazywane w literaturze, które są stosowane w badaniach w obszarze narracji, mogłyby zostać zaadaptowane do badania tekstów sprawozdań i raportów powstających w systemie rachunkowości. Wyjaśniono wybrane metody, takie jak analiza treści, analiza frekwencyjności, analiza dyskursu, krytyczna analiza dyskursu, drążenie tekstu, wskaźniki czytelności. Na podstawie

oceny rozważonych metod przeznaczonych do badania narracji wysunięto wniosek, że mogą być one wykorzystywane w badaniu sprawozdań narracyjnych.

Wyjaśnienie wybranych opisywanych w literaturze metod wykrywania zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej w podziale na sposoby zarządzania wrażeniem ze wskazaniem przykładów ich zastosowań pozwoliło zaprezentować możliwości badania *impression management*. Zwrócono uwagę również na nieliczne przykłady prób syntetycznego podejścia do badania zarządzania wrażeniem w rachunkowości. Dostrzeżono potrzebę stosowania miar holistycznych w wykrywaniu zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Wskazano również metody przystosowane do badania narracji, które mogą być z powodzeniem wykorzystywane w badaniach nad *impression management*.

Czwarty cel szczegółowy monografii, określony jako identyfikacja sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, został zrealizowany w ramach rozdziału czwartego pracy dotyczącego przeprowadzonego badania empirycznego.

Badanie empiryczne przeprowadzone na próbie sprawozdań z działalności za lata 2008, 2009, 2018 oraz 2019 spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie i wchodzących w skład indeksu WIG-ESG lub sWIG80 pozwoliło na zrealizowanie celu głównego badania, którym było zidentyfikowanie sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Przeprowadzone badanie jest pierwszym badaniem zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności spółek notowanych na GPW obejmującym tak liczną próbę badawczą, skoncentrowanym na wielu sposobach zarządzania wrażeniem oraz łączącym liczne sposoby wykrywania zarządzania wrażeniem. Dotychczasowe badania innych autorów skupiały się jedynie na listach do akcjonariuszy (na przykład Hadro i Pauka, 2018; Jaworska i Bucior, 2018), a jeśli dotyczyły sprawozdań z działalności, to tylko pojedynczych przypadków (Jaworska i Bucior, 2020). Rysunek 6.2 przedstawia najważniejsze wnioski wynikające z poszczególnych etapów badania empirycznego.

Z przeprowadzonego badania wynika obecność praktyki zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności polskich spółek giełdowych. Zidentyfikowano występowanie w sprawozdaniach zarządu polskich spółek notowanych na GPW wszystkich poszukiwanych strategii zarządzania wrażeniem i pokazano przykłady ich zastosowania. Przykłady sposobów *impression management* zostały odnalezione we fragmentach sprawozdań ze wszystkich badanych lat i spółek z obu indeksów podlegających badaniu.

W sprawozdaniach z działalności opublikowanych przez polskie spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w języku polskim wyróżniono wybrane sposoby zarządzania wrażeniem opisywane w literaturze. Przeprowadzone

Analiza nazw sprawozdań z działalności

- Zdecydowanie dominującą nazwą sprawozdania z działalności w dokumentach w próbie badawczej jest „sprawozdanie zarządu z działalności”.

Analiza liczby sprawozdań z działalności odnoszących się jednocześnie do emitenta i grupy kapitałowej oraz jednostkowych sprawozdań zarządu

- Większość sprawozdań zarządu z próby to jednostkowe sprawozdania z działalności spółek.

Analiza sprawozdań z działalności pod względem liczby stron, rozdziałów, tabel, wykresów i zdjęć

- Sprawozdania z działalności za lata 2018 oraz 2019 są zdecydowanie dłuższe niż sprawozdania za lata 2008 oraz 2009.
- W sprawozdaniach zarządu za lata 2018–2019 występuje bardziej szczegółowy podział treści i bardziej rozbudowana struktura.
- Nastąpił wzrost liczby tabel, wykresów i zdjęć zamieszczanych w sprawozdaniach z działalności.
- Nowsze sprawozdania zarządu mogą się charakteryzować wyższym stopniem *impression management*.

Analiza tematyki sprawozdań z działalności wraz z porównaniem sprawozdań za różne lata oraz spółek z różnych indeksów

- W badanej próbie tematyka sprawozdań zarządu odpowiada generalnie wymogom prawnym.
- Treść sprawozdań z działalności za lata 2018–2019 jest bardziej obszerna i zróżnicowana niż sprawozdań za lata 2008–2009.
- Występują znaczne podobieństwa między sprawozdaniem tych samych spółek za rok 2008 oraz za rok 2009, a także między dokumentami za lata 2018 i 2019.
- Sprawozdania zarządu spółek z WIG-ESG są co do zasady dłuższe niż sprawozdania spółek z sWIG80, mają bardziej rozbudowaną strukturę i częściej zawierają elementy graficzne.

Analiza opinii niezależnych biegłych rewidentów z badania rocznych sprawozdań finansowych w zakresie odnoszącym się do sprawozdania z działalności

- Nie zaobserwowano opinii o niezgodności sprawozdania zarządu z przepisami ustawy o rachunkowości oraz odpowiednim rozporządzeniem ministra finansów ani o niezgodności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.
- Zbadane sprawozdania zarządu są co do zasady kompletne oraz można domniemywać o braku nieprawidłowości polegających na fałszowaniu informacji poprzez przedstawianie treści czy liczb niezgodnych ze sprawozdaniem finansowym.
- Pozytywne opinie nie wykluczają występowania w sprawozdaniach zarządu strategii zarządzania wrażliwym.

Analiza występowania w sprawozdaniach z działalności słowa o konotacji pozytywnej „zysk” oraz słowa o konotacji negatywnej „strata”

- Słowo „zysk” występuje w zbadanych sprawozdaniach z działalności częściej niż „strata” bez względu na osiągnięty wynik finansowy.
- W sytuacji osiągnięcia zysku netto spółki posługują się w sprawozdaniach zarządu chętniej i częściej słowem „zysk” niż słowem „strata” w przypadku poniesienia straty.
- Spółki co do zasady ograniczają treści na temat poniesionej straty.
- W sytuacji wystąpienia straty na którymś z poziomów działalności spółki akcentują osiągnięte zyski z innych poziomów.

Analiza długości sprawozdań z działalności mierzonej liczbą stron w zależności od pogorszenia lub poprawy wyników finansowych w danym roku

- W odniesieniu do próby badawczej spółki z indeksu WIG -ESG mają tendencję do publikowania dłuższych sprawozdań zarządu w sytuacji netto.
- Nie występują wyraźne różnice w długości sprawozdań z działalności spółek z indeksu sWIG80 w kontekście zmian wyniku finansowego

Identyfikowanie przykładów stosowania sposobów zarządzania wrazeniem w badanych sprawozdaniach z działalności

- W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano następujące sposoby zarządzania wrazeniem: manipulacja syntaktyczna (czytelnością), manipulacja retoryczna, manipulacja tematyczna, manipulacja wizualna, atrybucja dokonania, selektywność.
- W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano następujące rodzaje atrybucji: atrybucja uznania – uprawnienie, atrybucja uznania – wzmocnienie, atrybucja obronna – defensywna, atrybucja obronna – zaprzeczenie przyczynowości, atrybucja o kierunku bezpośrednim, atrybucja o kierunku przeciwnym.
- W zbadanych sprawozdaniach z działalności występują przykłady zdań w stronie biernej oraz hedgingu językowego w postaci: niejasnych kwantyfikatorów, okresów warunkowych, redukcji negatywnych słów kluczowych, wzmocnienia pozytywnych słów kluczowych.
- W zbadanych sprawozdaniach z działalności zidentyfikowano stosowanie następujących figur retorycznych: metafora, hiperbola, anafora, emfaza, porównanie.
- W przekazywaniu informacji o sukcesach częstą praktyką jest stosowanie zaimek osobowych odnoszących się bezpośrednio do jednostki i zarządzających.

Analiza stopnia zrozumiałości i czytelności sprawozdań z działalności przy użyciu aplikacji Jasnopis

- Większość sprawozdań zarządu została napisana dość skomplikowanym językiem zawierającym specjalistyczne słownictwo.
- Z przypisanych przez program klas trudności tekstu wynika, że czytelnik większości podlegających badaniu sprawozdań z działalności powinien posiadać przynajmniej wykształcenie wyższe na poziomie magisterskim, aby w pełni zrozumieć dokument.
- Zbadane sprawozdania zarządu są generalnie czytelne i powinny być zrozumiałe dla odbiorców posiadających wystarczającą wiedzę lub doświadczenie.

Język sprawozdań z działalności jest skomplikowany szczególnie we fragmentach opisujących wyniki finansowe oraz specjalistyczne aspekty działalności przedsiębiorstwa.

Analiza klas trudności tekstu sprawozdań z działalności w kontekście wyników finansowych spółek

- W większości zbadanych przypadków w sytuacji poniesienia straty spółki przygotowywały trudne w odbiorze sprawozdania.
- Wysoki poziom trudności tekstu nie powinien być wyjaśniany jedynie odnotowaniem straty, ponieważ także w przypadkach osiągnięcia zysku netto dominują sprawozdania trudne.

Rysunek 6.2. Wnioski z badania empirycznego

Źródło: opracowanie własne.

badania wskazują, że strategię tego zarządzania wrażeniem wyróżniane w języku angielskim i wykazywane w literaturze zagranicznej mają swoje odpowiedniki w języku polskim. Ustalono, że wybrane i wykorzystane metody badania zarządzania wrażeniem mogą być stosowane do analizy i oceny sprawozdania z działalności w języku polskim. Zidentyfikowano różnice między sprawozdaniami z działalności za lata 2008–2009 oraz 2018–2019 w kontekście zarządzania wrażeniem. Wyróżniono również różnice między sprawozdaniami z działalności spółek z indeksu WIG-ESG a sprawozdaniami zarządu spółek z indeksu sWIG80.

Piąty i szósty cel szczegółowy monografii zrealizowano w wyniku opracowania i zaprezentowania w rozdziale piątym dwóch klasyfikacji. Przeprowadzone wcześniej studia literaturowe pozwoliły na zaproponowanie definicji strategii zarządzania wrażeniem w rachunkowości oraz zarządzania wrażeniem w rachunkowości. Strategię zarządzania wrażeniem w rachunkowości to sposoby kształtowania i prezentowania informacji sprawozdawczych w celu wywarcia pożądanego przez jednostkę sprawozdającą wrażenia na odbiorcach informacji. Według autorki zarządzanie wrażeniem w rachunkowości to działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat. Zaproponowano również następujące określenia:

- ekonomiczne zarządzanie wrażeniem – działania podmiotów gospodarczych mające na celu kształtowanie wrażeń, jakie inni formułują na ich temat;
- sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem – działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat;
- narracyjne zarządzanie wrażeniem – działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki prezentowanego za pomocą narracji, mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia na jej temat, a w odniesieniu do sprawozdawczości: działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej prezentowanego w sprawozdaniu narracyjnym mające na celu wywarcie wpływu na wrażenia, jakie odbiorcy informacji formułują na jej temat.

Opracowano własną klasyfikację strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości na podstawie przedmiotu podlegającego zarządzaniu wrażeniem. Zgodnie z tym kryterium podzielono strategię zarządzania wrażeniem na trzy grupy: zarządzanie treścią, zarządzanie sposobem przekazywania informacji oraz zarządzanie prezentacją tekstu. Wyróżniono łącznie jedenaście strategii zarządzania wrażeniem:

- zarządzanie tematyką,
- zarządzanie tonem,
- zarządzanie wyjaśnieniami,

- zarządzanie selektywną treścią,
- zarządzanie porównywalnością,
- zarządzanie czytelnością,
- retoryczne zarządzanie wrażeniem,
- emfaza,
- zarządzanie wyglądem tekstu,
- zarządzanie formą prezentacji tekstu,
- zarządzanie lokalizacją tekstu

Dodatkowo w każdej grupie strategii zamieszczono pozycję „inne strategie”, obejmującą pozostałe, niewyróżnione sposoby zarządzania wrażeniem. W poszczególnych strategiach zarządzania wrażeniem wyróżniono dwa cele stosowania danej strategii: zwiększenie pozytywnego wrażenia wywoływanego przez informację pozytywną oraz zmniejszenie negatywnego wrażenia wywoływanego przez informację negatywną. Wskazano również odpowiadające celom skutki stosowania danej strategii zarządzania wrażeniem. Każdej strategii przyporządkowano narzędzia zarządzania wrażeniem. W następnej kolejności zaproponowano również kolejne, uzupełniające podziały strategii *impression management*:

- zarządzanie wrażeniem powodujące zwiększanie lub zmniejszanie objętości narracyjnych form sprawozdawczych,
- zatajanie lub ukrywanie informacji negatywnych,
- pozytywne lub negatywne zarządzanie wrażeniem.

Zdaniem autorki pozytywne zarządzanie wrażeniem obejmuje działania polegające na kształtowaniu obrazu jednostki raportującej, a powodujące przedstawienie jej w korzystnym świetle, w tym w lepszym, niż wynikałoby to z informacji finansowych, przy czym prezentowany w narracyjnej formie sprawozdawczej obraz jest zgodny z rzeczywistą sytuacją i działaniami jednostki. Natomiast negatywne zarządzanie wrażeniem odnosi się do działań polegających na kształtowaniu zniekształconego obrazu sytuacji i działalności jednostki raportującej, znajdującego się w sprzeczności z informacjami finansowymi i rzeczywistym obrazem. Negatywne zarządzanie wrażeniem może mieć na przykład postać pomijania w sprawozdaniach informacji wymaganych przez przepisy prawne.

Następnie zdefiniowano metodę wykrywania zarządzania wrażeniem, wyjaśniając ją jako sposób postępowania mający na celu ustalenie zastosowania strategii zarządzania wrażeniem w narracyjnej formie sprawozdawczej. Przedstawiono również sposób rozumienia wykrywania zarządzania wrażeniem jako ustalanie badaniem obecności zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Opracowano własną klasyfikację metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych. Metody te podzielono według strategii, których obecność w sprawozdaniu narracyjnym podlega badaniu. Główne grupy metod

wykrywania zarządzania wrażeniem odpowiadają klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem. Klasyfikacja metod wykrywania została przystosowana do specyfiki narracyjnych form sprawozdawczych oraz zarządzania wrażeniem przy wykorzystaniu narracji. Ponieważ klasyfikacja została opracowana na podstawie wyróżnionych strategii zarządzania wrażeniem, wyodrębniono łącznie 11 grup metod wykrywania zarządzania wrażeniem. Są to metody wykrywania:

- zarządzania tematyką,
- zarządzania tonem,
- zarządzania wyjaśnieniami,
- zarządzania selektywną treścią,
- zarządzania porównywalnością,
- zarządzania czytelnością,
- retorycznego zarządzania wrażeniem,
- zarządzania naciskiem,
- zarządzania wyglądem tekstu,
- zarządzania formą prezentacji tekstu,
- zarządzania lokalizacją tekstu.

Podobnie jak w przypadku strategii *impression management* wskazano w każdej grupie dodatkowo pozycję „inne” obejmującą pozostałe, niewyróżnione metody.

Realizując cel główny, opracowano kompleksową metodę badania zarządzania wrażeniem w postaci wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej (IMNR). Utworzono go na podstawie zaproponowanych klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem oraz metod jego wykrywania. Wskaźnik służy kompleksowemu badaniu w analizowanym tekście, gdyż odnosi się do wszystkich wyróżnionych strategii. Pięć strategii z grupy zarządzania treścią oraz trzy strategie z grupy zarządzania sposobem przekazywania informacji włączono jako elementy wskaźnika. Natomiast trzy strategie składające się na zarządzanie prezentacją tekstu wykorzystano jako wagi. Przedstawiono podział wartości wskaźnika IMNR na siedem rodzajów i poziomów zarządzania wrażeniem oraz sposób interpretacji. Opracowany wskaźnik zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej może być stosowany do badania i określania poziomu *impression management* we wszelkiego rodzaju narracyjnych formach sprawozdawczych.

Zaproponowany wskaźnik może mieć charakter aplikacyjny i wspomóc biegłych rewidentów, audytorów specjalizujących się w sprawozdaniach narracyjnych oraz organy kontrolne w procesie badania sprawozdawczości narracyjnej. Może być również wykorzystywany do samodzielnego badania sprawozdań narracyjnych przez ich użytkowników, na przykład inwestorów, oraz sprawdzania poziomu zarządzania wrażeniem w przygotowanych raportach przez same jednostki raportujące. Niniejsze opracowanie wypełnia istniejącą w tym zakresie lukę badawczą, szczególnie w literaturze polskojęzycznej.

W celu pełnego wyjaśnienia opracowanego wskaźnika IMNR przedstawiono jego zastosowanie. Wykorzystano w tym celu przygotowany przykład. Na przykładzie listu do akcjonariuszy zaprezentowano kolejne etapy badania tekstu i obliczania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

Podsumowując, zdaniem autorki do głównych walorów poznawczych niniejszej monografii należy zaliczyć:

- 1) opracowanie klasyfikacji strategii zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w sprawozdawczości,
- 2) przygotowanie klasyfikacji metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych,
- 3) utworzenie wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej,
- 4) zaproponowanie autorskich definicji pojęć sprawozdawczości narracyjnej, zarządzania wrażeniem w rachunkowości, strategii zarządzania wrażeniem w rachunkowości, metody wykrywania zarządzania wrażeniem, wizerunku w rachunkowości, narzędzia zarządzania wrażeniem,
- 5) odniesienie definicji narracji, wizerunku oraz wrażenia do rachunkowości,
- 6) propozycję podziału zarządzania wrażeniem w rachunkowości na pozytywne i negatywne,
- 7) propozycję nowych pojęć odnoszących się do zarządzania wrażeniem wraz z definicjami: ekonomiczne zarządzanie wrażeniem, sprawozdawcze zarządzanie wrażeniem, narracyjne zarządzanie wrażeniem oraz audyt sprawozdań narracyjnych,
- 8) rekomendacje dotyczące zewnętrznej weryfikacji sprawozdawczości narracyjnej,
- 9) rozważania dotyczące rzadko podejmowanego w polskiej literaturze naukowej przedmiotu badań odnoszącego się do zarządzania wrażeniem w rachunkowości,
- 10) badania dotyczące występowania sposobów wykorzystywania narracji do zarządzania wrażeniem w sprawozdaniach z działalności w języku polskim.

Przedstawione w pracy rozważania, wyciągnięte wnioski oraz zaproponowane rozwiązania mogą wskazywać między innymi następujące kierunki dalszych badań, takie jak:

- ocena związków między zarządzaniem wrażeniem w sprawozdaniach z działalności polskich spółek giełdowych a podejmowaniem decyzji inwestycyjnych przez ich odbiorców,
- badanie narracyjnych form sprawozdawczych podmiotów pozagiełdowych,
- analiza porównawcza zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej polskich spółek oraz spółek z innych państw,

- badanie wpływu na stosowanie strategii zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości polskich spółek sporządzających sprawozdania w języku polskim następujących czynników: wielkość przedsiębiorstwa, branża, wyniki finansowe, struktura własności itp.,
- poszukiwanie kolejnych metod wykrywania zarządzania wrażeniem w narracyjnych formach sprawozdawczych,
- badanie zarządzania wrażeniem w kolejnych sprawozdaniach narracyjnych.

Autorka wyraża nadzieję, że opracowanie będzie głosem w dyskusji prowadzonej w środowisku naukowym na temat narracji w rachunkowości i zwróci uwagę na kwestię zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej.

ZAŁĄCZNIK



Listy do akcjonariuszy jako przykład zastosowania wskaźnika zarządzania wrażeniem w sprawozdawczości narracyjnej

List do akcjonariuszy 1 List Prezesa Zarządu

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem.** Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała dynamiczny wzrost przychodów Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym rozwoju skali

działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.

List do akcjonariuszy 2 – TEMATYKA **List Prezesa Zarządu**

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu do poprzednim rokiem.** Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała dynamiczny wzrost przychodów Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.**

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. **Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią**

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.
Temat pozytywny
Temat negatywny

List do akcjonariuszy 3 – TON

List Prezesa Zarządu

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo **owocnym** okresem. **Cieszy** to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła **pozytywne** wyniki oraz utrzymała **silną** pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem. Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans** rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. **Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre** wyniki finansowe.

Za nami **dobry** rok pełen **ambitnych i interesujących** projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była **doskonałą** decyzją strategiczną, która spowodowała **dynamiczny wzrost** przychodów Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję **najwyższej** klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze **zwiększających** się kosztów działalności nasza sprzedaż była na bardzo **dobrym** poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na **odpowiednią** widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy **optymalizację** kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała **wzrost** zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. **Wzrost** finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym **rozwoju** skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był **udany** dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele **obaw** i **wątpliwości** związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich **ogromne** zaangażowanie w realizację **ambitnych** planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku,
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.

Pozytywne słowo kluczowe

Negatywne słowo kluczowe

Pozytywne słowo emocji

List do akcjonariuszy 4 – WYJAŚNIENIA

List Prezesa Zarządu

Szanowni Państwo,

nam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem. Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.**

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. **Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała dynamiczny wzrost przychodów Spółki. Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a **inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.**

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego**, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku,
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.

Wyjaśnienia pozytywne

Wyjaśnienia negatywne

List do akcjonariuszy 5 – SELEKCJA **List Prezesa Zarządu**

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem.** Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała dynamiczny wzrost przychodów Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności, nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.

Pozytywna selekcja

List do akcjonariuszy 6 – PORÓWNANIE **List Prezesa Zarządu**

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem.** Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. **Wyższa produkcja** w połączeniu ze **wzrostem cen kontraktowych** w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała **dynamiczny wzrost przychodów Spółki. Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi **ze zwiększających się kosztów działalności** nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała **wzrost zobowiązań** XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. **Wzrost finansowania zewnętrznego** w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku
Piotr Przykładowy
Prezes Zarządu XYZ S.A.

Porównania pozytywne

Porównania negatywne

List do akcjonariuszy 7 – RETORYKA List Prezesa Zarządu

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku. Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego. Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem.** Rosnące przychody i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na **bardzo dobre** wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała **dynamiczny** wzrost przychodów Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach.** W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności nasza sprzedaż była na **bardzo dobrym** poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej.**

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w **niewielkim** stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało **szczególne** znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z **ogromnym** wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią

koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich **ogromne** zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w naszym rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do **nieustannego** rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku

Piotr Przykładowy Prezes Zarządu XYZ S.A.

Retoryka – miary pozytywne

Retoryka – miary negatywne

List do akcjonariuszy 8 – NACISK

List Prezesa Zarządu

Szanowni Państwo,

mam zaszczyt przekazać Państwu raport roczny XYZ S.A. za rok 2019, który był dla nas bardzo owocnym okresem. Cieszy to, że **rezultaty za 2019 rok są najlepszymi w niemal dwudziestoletniej historii Spółki** w najważniejszych miernikach naszej działalności biznesowej, zarówno pod względem wysokości przychodów, jak i wyniku finansowego.

Spółka osiągnęła pozytywne wyniki oraz **utrzymała silną pozycję na wielu europejskich rynkach**. **Nasze przychody ze sprzedaży osiągnęły poziom 1,8 mld zł, a więc są one większe o 21,3% w stosunku do osiągniętych w ubiegłym roku**. **Nasz zysk netto na poziomie 309,7 mln zł jest z kolei wyższy o 157,9% od zeszłorocznego**. **Na uwagę zasługuje również poprawa wyniku EBITDA, który wzrósł o 61,4% do 752 mln zł w porównaniu z poprzednim rokiem**. **Rosnące przychody** i osiągnięte wyniki to przede wszystkim rezultat efektywnie wykorzystywanych szans rynkowych związanych z utrzymującym się popytem na produkty oraz nowych kontraktów. Wyższa produkcja w połączeniu ze wzrostem cen kontraktowych w ubiegłym roku przełożyła się na bardzo dobre wyniki finansowe.

Za nami dobry rok pełen ambitnych i interesujących projektów inwestycyjnych. Inwestycja w kolejną linię produkcyjną była doskonałą decyzją strategiczną, która spowodowała dynamiczny **wzrost przychodów** Spółki. **Udało nam się umocnić naszą pozycję rynkową we wszystkich kluczowych segmentach**. W 2019 roku dalej rozwijaliśmy produkcję najwyższej klasy produktów. Mimo wyzwań wynikających między innymi ze zwiększających się kosztów działalności nasza sprzedaż była na bardzo dobrym poziomie, a inwestycje marketingowe pozwoliły na odpowiednią widoczność naszych produktów na konkurencyjnym rynku.

W pierwszym półroczu 2019 roku przeprowadziliśmy optymalizację kosztów i wydatków produkcyjnych. **Nieustannie poprawiamy naszą efektywność, dążąc do ciągłej poprawy doskonałości operacyjnej**.

Kumulacja inwestycji w 2019 roku spowodowała wzrost zobowiązań XYZ S.A., co jest rezultatem zaciągnięcia kredytów bankowych na realizację najbardziej kapitałochłonnych zamierzeń. Wzrost finansowania zewnętrznego w niewielkim stopniu przełożył się także na zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym koszty poniesione przez XYZ S.A.

Strategia dywersyfikacji produktowej i geograficznej przynosi **zamierzone efekty w postaci umocnienia pozycji Spółki na rynku** przy jednoczesnym rozwoju skali działalności i ograniczaniu ryzyka biznesowego, co będzie miało szczególne znaczenie w wymagającym 2020 roku.

Rok 2019 był udany dla XYZ S.A. Natomiast teraz, jak wszyscy wiemy, mierzymy się z ogromnym wyzwaniem dla naszych społeczeństw i biznesów – pandemią koronawirusa. Oddajemy nasz raport roczny w Państwa ręce w momencie, który

budzi wiele obaw i wątpliwości związanych z trwającą pandemią, której skutki dla gospodarki trudno w tej chwili przewidzieć. **W dniu publikacji raportu rocznego sytuacja związana z pandemią nie wpływa negatywnie na działalność Spółki.**

W imieniu Zarządu XYZ S.A. chciałbym podziękować wszystkim pracownikom naszej Spółki za ich ogromne zaangażowanie w realizację ambitnych planów rozwojowych. Dziękuję również naszym klientom za zaufanie i wybór naszych produktów. Podziękowania za wsparcie przy realizacji naszej strategii kieruję także do Rady Nadzorczej. Szczególne podziękowania za zaufanie składam naszym Akcjonariuszom i Inwestorom. Bardzo dziękuję Państwu za towarzyszenie nam w **naszym** rozwoju. **Chciałbym zapewnić Państwa, że stale dążymy do nieustannego rozwoju XYZ S.A.** Zapraszam do lektury raportu.

Z wyrazami szacunku,
Piotr Przykładowy Prezes Zarządu XYZ S.A.

Słowa wzmacniające

Sformułowania wzmacniające

Powtórzenia

BIBLIOGRAFIA



- Abdelrehim, N., Maltby, J. i Toms, S. (2014). Narrative reporting and crises: British Petroleum and Shell, 1950–1958. *Accounting History*, 20(2), 138–157. <https://doi.org/10.1177/1032373214563323>
- Abhayawansa, S. i Azim, M. (2014). Corporate reporting of intellectual capital: Evidence from the Bangladeshi pharmaceutical sector. *Asian Review of Accounting*, 22(2), 98–127. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2013-0067>
- Adamus-Matuszyńska, A. i Dzik, P. (2017). Czy można zarządzać wizerunkiem? Teoria wizerunku i procesu jego budowania. W: A. Kampka, A. Kiryjow i K. Sobczak (red.), *Czy obrazy rządzą ludźmi?* (s. 221–237). Wydawnictwo SGGW.
- 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>
- Aerts, W. (1994). On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosures. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4–5), 337–353. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90001-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90001-9)
- Aerts, W. (2005). Picking up the pieces: impression management in the retrospective attributional framing accounting outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 30(6), 493–517. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.001>
- Aerts, W. i Tarca, A. (2010). Financial performance explanations and institutional setting. *Accounting and Business Research*, 40(5), 421–450. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9995322>
- Aerts, W. i Yan, B. (2017). Rhetorical impression management in the letter to shareholders and institutional setting: A metadiscourse perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 404–432. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1916>
- Ajdukiewicz, K. (1985). *Język i poznanie*. PWN.
- Altkorn, J. (2004). *Wizerunek firmy*. Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej.
- Apel, K. O. (1990). Komunikacja a etyka: perspektywa transcendentualno-pragmatyczna. W: B. Andrzejewski (red.), *Komunikacja, rozumienie, dialog* (s. 83–93). Wydawnictwo Naukowe UAM.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. Controllership Foundation.
- Artienwicz, N. (2011). Sztuka pomiaru i komunikowania z perspektywy umiejętności księgowego. W: pracownicy Katedry Rachunkowości (red.), *Rachunkowość. Sztuka pomiaru i komunikowania* (s. 23–36). Oficyna Wydawnicza SGH.
- Artienwicz, N. (2012). O symetrii i harmonii w rachunkowości. *Zarządzanie i Finanse*, (4), 147–158.
- Artienwicz, N. (2015). Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości a rzetelność informacji sprawozdawczych. *Zarządzanie i Finanse*, (4), 61–69.

- Ashton, R. H. (2013). Historical perspective on behavioral accounting research. W: R. H. Ashton (Ed.), *The evolution of behavioral accounting research: An overview* (s. 113–119). Routledge.
- Baginski, S. P., Hassell, J. M. i Hillison, W. A. (2000). Voluntary causal disclosures: Tendencies and capital market reaction. *Review of Quantitative Accounting and Finance*, 15(4), 371–389.
- Baginski, S. P., Hassell, J. M. i Kimbrough, M. D. (2004). Why do managers explain their earnings forecasts? *Journal of Accounting Research*, 42(1), 1–29. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2004.00127.x>
- Barańska, K. (2013). O relacjach humanistyki i zarządzania: Mezalians to czy szczęśliwy związek? *Problemy Zarządzania*, 11(4), 33–44.
- Barkemeyer, R., Comyns, B., Figge, F. i Napolitano, G. (2014). CEO statements in sustainability reports: Substantive information or background noise? *Accounting Forum*, 38(4), 241–257. <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2014.07.002>
- Baron, R. A. (1998). Cognitive mechanism in entrepreneurship. Why and when entrepreneurs think differently than other persons. *Journal of Business Venturing*, (13), 257–294. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(97\)00031-1](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(97)00031-1)
- Bassyouny, H., Abdelfattah, T. i Tao, L. (2020). Beyond narrative disclosure tone: The upper echelons theory perspective. *International Review of Financial Analysis*, 70, 101499. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2020.101499>
- Bąk, M. (2011). Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 625, 47–60.
- Bąk, M. (2013). Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 55–75.
- Bąk, M. (2016). Wizerunek i reputacja przedsiębiorstwa w gospodarce opartej na wiedzy z perspektywy rachunkowości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80, cz. 2), 11–20.
- 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(2), 111–134. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.05.001>
- Beattie, V. i Davison, J. (2016). Accounting narratives: Storytelling, philosophising and quantification. *Accounting and Business Research*, 45(6–7), 655–660. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1081520>
- Beattie, V. i Jones M. J. (2000). Impression management: The case of inter-country financial graphs. *International Accounting, Auditing & Taxation*, 9(2), 160–183.
- Beattie, V., McInnes, B. i Fearnley, S. (2004). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: A comprehensive descriptive profile and metrics disclosure quality attributes. *Accounting Forum*, (28), 205–236. <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2004.07.001>
- Belkaoui, A. (1989). *Behavioral accounting. The research and practical issues*. Quorum Books.
- Berelson, B. i Steiner, G. A. (1964). *Human behavior*. Harcourt, Brace and World.
- Beretta, V., Demartini, M. C., Lico, L. i Trucco, S. (2021). A tone analysis of the non-financial disclosure in the automotive industry. *Sustainability*, 13(4), 2132. <https://doi.org/10.3390/su13042132>

- Biadacz, R. (2016). Czynniki warunkujące rozwój rachunkowości w XXI wieku – wybrane problemy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), cz. 2, 21–29. <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.2.80/2-02>
- Bjurklo, M. (2006). Narrative accounting for competence creation. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 10(1), 34–47. <https://doi.org/10.1108/14013380610672666>
- Bloomfield, R. J. (2008). Accounting as the language of business. *Accounting Horizons*, 22(4), 433–436. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.4.433>
- Błażyńska, J. (2015). Atrybuty jakościowe współczesnych sprawozdań finansowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 5–17.
- Bolino, M. C., Kacmar, K. M., Turnley, W. H. i Gilstrap, J. B. (2008). A multi-level review of impression management motives and behaviors. *Journal of Management*, 34(6), 1080–1109. <https://doi.org/10.1177/0149206308324325>
- Bonsall, S. B., Leone, A. J., Miller, B. P. i Rennekamp, K. (2017). A plain English measure of financial reporting readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2–3), 329–357. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.03.002>
- Borkowski, T. (2018). Narracja. Nowa perspektywa w nauce? *Horyzonty Wychowania*, 17(42), 147–158. <https://doi.org/10.17399/HW.2018.174211>
- Brennan, N. M., Guillamon-Saorin, E. i Pierce, A. (2009). Methodological insights: Impression management developing and illustrating a scheme of analysis for narrative disclosures – a methodological note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5), 789–832. <https://doi.org/10.1108/09513570910966379>
- Brennan, N. M. i Merkl-Davies D. M. (2007). Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: Incremental information or impression management? *Journal of Accounting Literature*, 27, 116–196.
- Brennan, N. M. i Merkl-Davies, D. M. (2011). A conceptual framework of impression management: New insights from psychology, sociology and critical perspective. *Accounting and Business Research*, 41(5), 415–437. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.574222>
- Brennan, N. M. i Merkl-Davies, D. M. (2013). Accounting narratives and impression management. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 109–132). Routledge.
- Brzezina, W. (1994). Ogólna teoria rachunkowości w gospodarce rynkowej w Polsce. O dalszą intelektualizację nauczania rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, 29, 13–21.
- Brzezina, W. (1998). *Ogólna teoria rachunkowości*. Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Brzezina, W. (2005). Rachunkowość. W: M. Gmytrasiewicz (red.), *Encyklopedia rachunkowości* (s. 772). LexisNexis.
- Bucior, G. (2013). Badanie sprawozdania finansowego w sektorze publicznym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 61(2), 523–532.
- Bühler, K. (2004). *Teoria języka. O językowej funkcji przedstawiania*. Universitas.
- Bujaki, M. i McConomy, B. (2012). Metaphor in Nortel's letters to shareholders 1997–2006. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(7), 1113–1139.
- Burzym, E. (2008). Rola i funkcje rachunkowości w 2000 roku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45, 23–70.

- Butler, M. i Kešelj, V. (2009). *Financial forecasting using character N-gram analysis and readability scores of annual reports*. Advances in Artificial Intelligence: 22nd Canadian Conference on Artificial Intelligence, Kelowna, s. 39–51. https://doi.org/10.1007/978-3-642-01818-3_7
- Cen, Z. i Cai, R. (2013). ‘Impression management’ in Chinese corporations: A study of chairperson’s statements from the most and least profitable Chinese companies. *Asia Pacific Business Review*, 19(4), 490–505. <https://doi.org/10.1080/13602381.2013.811825>
- Chandler, D. (2011). *Wprowadzenie do semiotyki*, tłum. K. Hallett. Oficyna Wydawnicza Volumen.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G. i Shields, M. D. (Eds.). (2007). *Handbook of management accounting research*. Elsevier.
- Chłapek, K., Krajewska, S. i Jonas, K. (2018). Sprawozdawczość zintegrowana odpowiedzią na potrzebę standaryzacji raportowania niefinansowego. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 164, 99–115.
- Cho, Ch. H., Michelon, G., & Patten, D. M. (2012). Enhancement and obfuscation through the use of graphs in sustainability reports: An international comparison. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 3(1), 74–88.
- Cieciura, M. (2015). Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 32–40.
- Cieciura, M. (2016). Rachunkowość jako generator użytecznej informacji ekonomicznej w obliczu dylematu „człowiek racjonalny versus człowiek emocjonalny”. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 300, 68–77.
- Clatworthy, M. i Jones, M. J. (2001). The effect of thematic structure on the variability of annual report readability. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), 311–326.
- Clatworthy, M. i Jones, M. J. (2003). Financial reporting of good news and bad news: Evidence from accounting narratives. *Accounting and Business Research*, 33(3), 171–185. <https://doi.org/10.1080/00014788.2003.9729645>
- Courtis, J. K. (1986). An investigation into annual report readability and corporate risk return relationships. *Accounting and Business Research*, 16(64), 285–294. <https://doi.org/10.1080/00014788.1986.9729329>
- Courtis, J. K. (2004a). Colour as visual rhetoric in financial reporting. *Accounting Forum*, 28(3), 265–281. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.07.003>
- Courtis, J. K. (2004b). Corporate report obfuscation: Artefact or phenomenon? *British Accounting Review*, 36(3), 291–312. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.03.005>
- Courtis, J. K. i Hassan, S. (2002). Reading ease of bilingual annual reports. *The Journal of Business Communication*, 39(4), 394–413. <https://doi.org/10.1177/002194360203900401>
- Craig, R. J. i Brennan, N. M. (2012) An exploration of the relationship between language choice in CEO letters to shareholders and corporate reputation. *Accounting Forum*, 36(3), 166–177. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.02.004>
- Czajkowska, K. (2019). Narracje w rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 7(3), 28–42.
- Czajkowska, K. (2020). Narzędzia pomiaru czytelności sprawozdań narracyjnych. *Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze*, 12, 33–52. <https://doi.org/10.26366/PTE.ZG.2020.168>

- Czajkowska, K. (2023). Analiza bibliometryczna badań nad zarządzaniem wrażeniem w rachunkowości – główne wątki i luki badawcze. W: B. Stępień (red.), *Systematyczny przegląd literatury w naukach ekonomicznych. Metodyka, przykłady* (s. 75–103). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Czakon, W. (2016). Metodyka systematycznego przeglądu literatury. W: W. Czakon (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu* (s. 119–139). Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Czapla, T. i Walińska, E. (2021). Rachunkowość z perspektywy nauk o zarządzaniu i jakości – głos w dyskusji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(3), 29–50.
- Czerepowicka, M. (2016). Możliwości zastosowania narzędzia do pomiaru zrozumiałości tekstu Jasnopis w praktyce szkolnej. *Prace językoznawcze*, 18/4, 5–17. https://bazhum.muzhp.pl/media/files/Prace_Językoznawcze/Prace_Językoznawcze-r2016-t18-n4/Prace_Językoznawcze-r2016-t18-n4-s5-17/Prace_Językoznawcze-r2016-t18-n4-s5-17.pdf
- Demaline, C. (2020). Disclosure readability of firms investigated for books-and-records infractions: An impression management perspective. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 131–145. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2018-0094>
- Dijk, T. van. (red.). (2001). *Dyskurs jako struktura i proces*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Diouf, D. i Boiral, O. (2017). The quality of sustainability reports and impression management. A stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 643–667. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2044>
- Dobja, M. (1999). Koncepcja pomiaru kapitału intelektualnego w aspekcie rachunkowości społeczno-ekonomicznej. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, 51, 44–55.
- Dobrołowicz, W. (2006). *Psychologia wyższych procesów poznawczych*. Vizja PRESS & IT.
- Doukas, A. J. i Petmezas, D. (2007). Acquisitions, overconfident managers and self-attribution bias. *European Financial Management*, 13(3), 531–577. <https://doi.org/10.1111/j.1468-036X.2007.00371.x>
- Douppnik, T. S. i Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions: A cross-national study. *Accounting, Organisation and Society*, 28(1), 15–35. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00010-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00010-7)
- Drago, C., Ginesti, G., Pongelli, C. i Sciascia, S. (2018). Reporting strategies: What makes family firms beat around the bush? Family-related antecedents of annual report readability. *Journal of Family Business Strategy*, 9(2), 142–150. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2017.11.006>
- Dudycz, H. (1998). *Wizualizacja danych jako narzędzie wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Duszak, A. (1998). *Tekst, dyskurs, komunikacja międzykulturowa*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Duszak, A. i Fairclough, N. (red.). (2008). *Krytyczna analiza dyskursu*. Universitas.
- du Toit, E. (2017). The readability of integrated reports. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 629–653. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2017-0165>
- Dyczkowski, T. (2016). Analiza dokonań OPP, prezentowanych w ich sprawozdaniach rocznych z wykorzystaniem metody drażenia tekstu. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 274, 57–66.

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.
- Dziob, A. (2010). Badanie narracji – między psychologią, socjologią a językoznawstwem. *Kwartalnik Językoznawczy*, 2(2), 1–10.
- Eco U. (2009). *Teoria semiotyki*. Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Evans, L. (2004). Language, translation and the problem of international accounting communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(2), 210–248. <https://doi.org/10.1108/09513570410532438>
- Evans, L. (2010). Observations on the changing language of accounting. *Accounting History*, 15(4), 439–462. <https://doi.org/10.1177/1032373210373619>
- Falkowski, A. i Zaleskiewicz, T. (2012). Teoria i praktyka psychologii poznawczej. W: T. Tyszczyńska (red.), *Psychologia poznawcza w praktyce. Ekonomia, biznes, polityka* (s. 11–24). Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Feldman, R. i Sanger, J. (2007). *The text mining handbook: Advanced Approaches in amazing unstructured data*. Cambridge University Press.
- Figiel, A. (2011). Czym jest wizerunek przedsiębiorstwa – próba zdefiniowania. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (662), 83–95.
- Fijałkowska, D., Klimczak, K. i Pauka, M. (2015). Nadmierny optymizm w listach do akcjonariuszy wybranych spółek GPW w Warszawie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 74(1), 35–45. <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.74/1-03>
- Fiske, J. (1999). *Wprowadzenie do badań nad komunikowaniem*. Wydawnictwo Astrum.
- Fiske, J. (2003). *Wprowadzenie do badań nad komunikowaniem*. Wydawnictwo Astrum.
- Flick, U. (2012). *Projektowanie badania jakościowego*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gabrusewicz, W. (2010). Istota i rola sprawozdań finansowych. W: W. Gabrusewicz (red.), *Audyty sprawozdań finansowych* (s. 13–33). Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gabrusewicz, W. (2013). Audyt w systemie rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 58, 327–333.
- Gabrusewicz, W. i Remlein, M. (2011). *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo naukowe PWN.
- Gad, J. (2014). Atrybuty użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych systemu informacyjnego rachunkowości – perspektywa asymetrii informacji. *Problemy Zarządzania*, 12(2/46), 114–128.
- Gajda, S. (1990). *Współczesna polszczyzna naukowa. Język czy żargon?* Instytut Śląski.
- Galland, F. J. (1982). *Dictionary of Computing*. John Wiley & Sons.
- García Osma, B. i Guillamón-Saorín, E. (2011). Corporate governance and impression management in annual results press releases. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4–5), 187–208. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.03.005>
- García-Sánchez, I. M. i Araújo-Bernardo, C. A. (2020). What colour is the corporate social responsibility report? Structural visual rhetoric, impression management strategies, and

- stakeholder engagement. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(2), 1117–1142. <https://doi.org/10.1002/csr.1869>
- García-Sánchez, I. M., Suárez-Fernández, O. i Martínez-Ferrero, J. (2019). Female directors and impression management in sustainability reporting. *International Business Review*, 28(2), 359–374. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2018.10.007>
- Garstka, Ł. (2009). *Procedury badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej*. CeDeWu.
- Gierusz, M., Błażyńska, J., Hońko, S. i Rówińska-Král, M. (2021). *Wybrane aspekty sprawozdawczości finansowej w czasach pandemii i kryzysu gospodarczego*. Wydawnictwo Ius Publicum.
- Gifts, J. (1986). *Creative accounting*. Sidgwick & Jackson.
- Głowiński, M. (2001). Narratologia – dzisiaj i nieco dawniej. *Teksty Drugie*, 5, 20–30.
- Gmytrasiewicz, M. (2006). Dylematy współczesnej rachunkowości. Artykuł dyskusyjny. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 32(88), 87–95.
- Gmytrasiewicz, M. i Karmańska, A. (2004). *Rachunkowość finansowa*. Difin.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A. i Olchowicz, I. (1996). *Rachunkowość finansowa* (cz. 1). Difin.
- Goffman, E. (1959). *The presentation of self in everyday life*. Doubleday.
- Gos, W. (2014a). Rachunkowość czy sprawozdawczość – głos w dyskusji. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 23–34.
- Gos, W. (2014b). Regulacje prawne i standardy międzynarodowe rachunkowości. W: K. Czubałowska (red.), *Rachunkowość przedsiębiorstw* (s. 11–33). PWE.
- Górski, J. (1975). *Metody poznawcze rachunkowości*. PWE.
- Górski, P. (2016). *Zarządzanie i nauki o zarządzaniu w perspektywie humanistycznej*. https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/76309/gorski_zarzadzanie_i_nauki_o_zarzadzaniu_2010.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Grucza, S. (2007). Glottodydaktyka specjalistyczna, cz. 1: Założenia lingwistyczne dydaktyki języków specjalistycznych. *Przegląd Glottodydaktyczny*, 23, 7–20.
- Grzegorzczak, A. i Markowski, K. (2012). Język jako narzędzie komunikacji w kryzysie. W: K. Kubiak (red.), *Zarządzanie w sytuacjach kryzysowych niepewności* (s. 90–99). Wyższa Szkoła Promocji.
- Grzegorzczakowa, R. (2008). *Wstęp do językoznawstwa*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Guay, W., Samuels, D. i Taylor, D. (2016). Guiding through the fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 62(2–3), 234–269. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.09.001>
- Gunning, R. (1952). *The technique of clear writing*. McGraw-Hill.
- Gut, P. (2006). *Kreatywna księgowość a fałszowanie sprawozdań finansowych*. Wydawnictwo C.H. Beck.
- Hadro, D., Klimczak, K. M. i Pauka, M. (2017). Impression management in letters to shareholders: Evidence from Poland. *Accounting in Europe*, 14(3), 305–330. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1378428>
- Hadro, D. i Pauka, M. (2018). Strategie zarządzania wrażeniem w polskich raportach finansowych. *Zarządzanie i Finanse*, 16(2), 93–102.
- Haried A.A. (1972). The semantic dimension of financial statements. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 376–391. <https://doi.org/10.2307/2490016>

- Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. John Wiley & Sons.
- Hendriksen, E. A. i Breda, M. F. van (2002). *Teoria rachunkowości*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Henry, E. (2008). Are investors influenced by how earnings press releases are written? *Journal of Business Communication*, 45(4), 363–407. <https://doi.org/10.1177/0021943608319388>
- Highhouse, S., Brooks, M. E. i Gregarus, G. (2009). An organizational impression management perspective on the corporate reputations. *Journal of Management*, 35(6), 1481–1493. <https://doi.org/10.1177/0149206309348788>
- Hofstede, T. R. (1976). Behavioral accounting research: Pathologies, paradigms and prescriptions. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 43–58. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90006-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(76)90006-4)
- Hofstede, T. R. i Kindard, J. C. (1970, January). A strategy for behavioral accounting research. *The Accounting Review*, 38–54.
- Hołda, A. (2016). Percepcja pojęcia „rachunkowość kreatywna” przez opinię publiczną i środowisko profesjonalnych księgowych w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 87(143), 43–54. <https://doi.org/10.5604/16414381.1207432>
- Hołda, A. i Nowak, W. (2003). Oszustwa w systemie rachunkowości a ewolucja procedur badania sprawozdań finansowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 13(69), 116–133.
- Hońko, S. (2013). *Wycena w rachunkowości*. ZAPOL.
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate communication and impression management—new perspectives why companies engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, 55–68. <https://doi.org/10.1023/A:1006400707757>
- Hooghiemstra, R. (2001). *Cultural differences in self-serving behaviour in accounting narratives*. Paper presented at APIRA Conference, Adelaide, 15–17 July.
- Hronsky, J. J. F. (1998). Signs, codes and communication: The semiotics of audit reports. *Research Paper Series*, 98. Canada, Victoria.
- Hysa, B. (2012). Zapewnienie jakości informacji w procesach informacyjno-decyzyjnych urzędów administracji publicznej. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Seria: Organizacja i Zarządzanie*, 61, 85–97.
- Imiołczyk, J. (1987). *Prawdopodobieństwo subiektywne wyrazów: podstawowy słownik frekwencyjny języka polskiego*. Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- 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). Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Iwasiów, S. (2015). Humanistyka i ekonomia na początku XXI wieku. Rozważania wokół książki Jamesa F. Englisha *Ekonomia prestiżu*. Nagrody, wyróżnienia i wymiana wartości kulturowej oraz innych rozpraw humanistyczno-ekonomicznych. *Edukacja Ekonomistów i Menedżerów*, 35(1), 95–109. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0009.4595>
- Jain T. N. (1973). Alternative methods of accounting and decision making: A psycho-linguistical analysis. *Accounting Review*, 48(1), 95–104.
- Jakobson, R. (1989). *W poszukiwaniu istoty języka. Wybór pism* (t. 2). Państwowy Instytut Wydawniczy.
- Jaruga, A. (1992). *Rachunkowość finansowa*. Towarzystwo Gospodarcze RAFIB.

- Jaruga, A. (2008). Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości. W: I. Sobańska i A. Szychta (red.), *Wybrane prace z dorobku 60-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego 1948–2008* (s. 43–70). Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Jarugowa, A. (1986). *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. PTE.
- Jarugowa, A. (1989). Niektóre kierunki badań naukowych z dziedziny rachunkowości. *Acta Universitatis Lodzianensis Folia Oeconomica*, (88), 3–18.
- Jarugowa, A. (1991). Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości. W: A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości* (s. 12–39). PWE.
- Jarugowa, A. (1993). Kierunki zmian funkcji rachunkowości w procesie przechodzenia do gospodarki rynkowej. *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica*, (127), 3–12.
- Jarugowa, A. (1996). *Rachunkowość dla menedżerów*. Towarzystwo Gospodarcze RAFIB.
- Jarugowa, A. i Marcinkowski, J. (1989). Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce. *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica*, (88), 19–29.
- Jaworska, E. (2014). Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 70, 49–58.
- Jaworska, E. (2015). Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 389, 130–138. <https://doi.org/10.15611/pn.2015.389.12>
- Jaworska, E. i Bucior, G. (2018). Atrybucja jako strategia zarządzania wrażeniem w raporowaniu zewnętrznym – przykład spółki z większościowym udziałem Skarbu Państwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 514, 128–138. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.514.12>
- Jaworska, E. i Bucior, G. (2020). Impression management in financial reporting: Evidence on management commentary. *IBIMA Business Review*, 2020, 1–13. <https://doi.org/10.5171/2020.693684>
- Jeffrey, S., Webb, A. i Schulz, A. K. D. (2007). *The use of self-set goals as an impression management tactic: Antecedents and consequences*. AAA 2008 MAS Meeting Paper.
- Jones, M. J. (2011a). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. John Wiley & Sons.
- Jones, M. J. (2011b). The nature, use and impression management of graphs in social and environmental accounting. *Accounting Forum*, 35(2), 75–89. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.03.002>
- Jones, M. i Smith, M. (2014). Traditional and alternative methods of measuring the understandability of accounting narratives. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 183–208. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1314>
- Kabalski, P. (2012a). The IASB's management commentary and modern paradigms of management. *International Journal of Business and Management*, 7(6), 90–98. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v7n6p90>
- Kabalski, P. (2012b). *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*. Uniwersytet Łódzki.
- Kabalski, P. (2016). IFRS translator competence profile in the light of the cognitive-communicative theory of translation. W: I. Simberova, O. Zizlavsky i F. Milichovsky (red.), *Smart and efficient economy: Preparation for the future innovative economy*. 21 International

- Scientific Conference—Proceeding of Selected Papers (s. 446–454). Brno University of Technology.
- Kabalski, P. (2021). *Księgowość w Polsce jako zawód kobiety. Skala, przyczyny, okoliczności, skutki*. Instytut Prawa Gospodarczego.
- Kaczmarczyk, A. (2016). Użyteczność a wiarygodność informacji sprawozdawczej – kierunki i zmiany. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4(11), 122–131.
- Kahneman, D. (2012). *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*. Media Rodzina.
- Kamela-Sowińska, A. (2009). Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość? W: pracownicy Katedry Rachunkowości SGH (red.), *Problemy współczesnej rachunkowości* (s. 213–228). Oficyna Wydawnicza SGH.
- Kamela-Sowińska, A. (2014). Od rachunkowości do opisu gospodarczego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 77(133), 107–115.
- Kamela-Sowińska, A. (2015). Tajemnica przedsiębiorstwa a dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, (73), 981–991.
- Kamiński, R. (2003). *Polityka bilansowa a ocena działalności przedsiębiorstwa*. Ars Boni Et Aequi.
- Kamiński, R. i Owczarek, Ł. (2008). *Polityka przedsiębiorstw w zakresie sprawozdawczości finansowej*. Ars Boni Et Aequi.
- Karmańska, A. (2013). Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 125–146.
- Karmańska, A. (2016). Wprowadzenie. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy* (s. 15–24). Oficyna Wydawnicza SGH.
- Karpiński, Ł. (2007). Jednostki języka specjalistycznego w aspekcie statusu terminologicznego. *Linguodidactica*, 11. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.
- Kasperowicz, A. (2015). Znaki i kody rachunkowości w procesie komunikacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 81(137), 107–122.
- Keusch, T., Bollen L. H. H. i Hassink, H. F. D. (2012). Self-serving bias in annual report narratives: An empirical analysis of the impact of economic crises. *European Accounting Review*, 21(3), 623–648. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.641729>
- Kicia, M. (2007). Wybrane heurystyki na rynku giełdowym w okresie wysokiej koniunktury. W: P. Karpuś i J. Węclawski (red.), *Problemy rozwoju rynku finansowego w aspekcie wzrostu gospodarczego* (s. 229–234). Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Kim, P. H., Dirks, K. T., Cooper, C. D., & Ferrin, D. L. (2006) When more blame is better than less: The implications of internal vs. external attributions for the repair of trust after a competence-vs. integrity-based trust violation, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 99(1), 49–65.
- Kiziukiewicz, T. i Jaworska, E. (2017). Obszary oddziaływań behawioralnych na rachunkowość finansową i zarządczą. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(88), 105–118. <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.88/1-10>
- Klimczak, B. (2015). Ludzie i ekoni. Psychologizm i racjonalizm w ekonomii. W: B. Fiedor (red.), *Nauki humanistyczne. Stylizowane fakty a wyzwania współczesności* (s. 55–72). Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.

- Knapp, M. C. i Knapp, C. A. (2012). Cognitive bias in adult engagements. *CPA Journal*, 82(6), 40–45.
- Kobiela-Pionnier, K. (2018). Opowiedzieć historię. Rola narracji w sprawozdaniu zintegrowanym – studium przypadku Novo Nordisk A/S. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 163, 99–126.
- Kogut, J. (2017). Kierunki zmian w systemie rewizji finansowej oraz ich wpływ na jakość i postrzeganie badania sprawozdań finansowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479, 86–98.
- Koh, H. C. i Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147–154. <https://doi.org/10.1108/02686909810208038>
- Kołączyk, Z. (1995). *Rachunkowość przedsiębiorstw* (cz. 1). eMPI2.
- Kołączyk, Z. (1997). *Rachunkowość finansowa*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Korzeniowska, D. (2017). Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behawioralnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 71–83. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0010.0990>
- Kossut, Z. (1959). *Rachunkowość jako nauka*. PWG.
- Kotler, P. (2002). *Marketing, management, millennium edition*. Pearson Custom Publishing.
- Kowalik, I. i Baranowska-Prokop, E. (2013). Determinanty powstawania i motywy ekspansji polskich przedsiębiorstw wcześniej umiędzynarodowionych. *Gospodarka Narodowa*, 4(260), 41–64.
- KPMG. (2013). *The KPMG survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*.
- Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 9. Sprawozdanie z działalności (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z 2018 r., poz. 4).
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 (IAASB).
- Krasodomska, J. (2011). Komentarz zarządu w świetle wytycznych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 61(117), 89–106.
- Krasodomska, J. (2014). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Krasodomska, J. (2016). Ocena zrozumiałości sprawozdania z działalności Grupy Lotos z wykorzystaniem aplikacji Jasnopis. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 268, 135–143.
- Krzakiewicz, K. i Cyfert, S. (2018). *Podstawy zarządzania organizacjami*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Kubiak, B. (2002). Pojęcie języka specjalistycznego. *Języki Obce w Szkole*, (5), 6–11.
- 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). Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Kurek, H. i Zielińska, H. (2000). Informacyjna funkcja rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, (553), 139–149.
- Kwiecień M. (2011). Sprawozdawczość finansowa a korporacyjna odpowiedzialność społeczna. W: R. Borowiecki i J. Czekał (red.), *Gospodarowanie zasobami informacyjnymi z perspektywy zarządzania kryzysowego* (s. 225–246). Dom Organizatora.

- Kwecińska, K. (2015). Wiarygodność zintegrowanego raportu przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 86–96.
- Leary, M. R. i Kowalski, R. M. (1990). Impression management: A literature review and two-component model. *Psychological Bulletin*, 107(1), 34–47. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.107.1.34>
- Lewandowski, J. (2002). Paratypologie i quasi-klasyfikacje polskich języków profesjonalnych. W: L. Lewandowski (red.), *Języki specjalistyczne. Problemy technolingwistyki* (s. 27–40). Uniwersytet Warszawski.
- Lewis, N. R., Parker, L. D., Pound, G. D. i Sutcliffe P. (1986). Accounting report readability: The use of readability techniques. *Accounting and Business Research*, 16, 199–213.
- Li, F. (2006). *Annual report readability, current earnings, and earnings persistence*. Ross School of Business Paper, 1028. <https://doi.org/10.2139/ssrn.887382>
- Libby, R. i Rennekamp, K. (2012). Self-serving attribution bias, overconfidence, and the issuance of management forecasts. *Journal of Accounting Research*, 50(1), 197–231. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00430.x>
- Loughran, T. i McDonald, B. (2011). When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10-Ks. *The Journal of Finance*, 66(1), 35–65. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2010.01625.x>
- Lukszyn, J. (2002). Uniwersalia tekstów specjalistycznych. W: J. Lewandowski i J. Lukszyn (red.), *Problemy technolingwistyki* (s. 41–48). Katedra Języków Specjalistycznych Uniwersytetu Warszawskiego.
- Lukszyn, J. i Zmarzer, W. (2001). *Teoretyczne podstawy terminologii*. Uniwersytet Warszawski.
- Luty, Z. (1995). *Rachunkowość finansowa*. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Łopacińska, L. i Wnuk, U. (2014). Analiza indeksu mglistości tekstu w raportach ewaluacyjnych strategicznych programów badawczych w obszarze innowacji technicznych. *e-mentor*, 5(57), 43–49. <https://doi.org/10.15219/em57.1141>
- Marcinkowska, M. (2011). Tworzenie wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (639), 855–869.
- Martins, A., Gomes, D., Oliveira, L. i Ribeiro, J. L. (2019). Telling a success story through the president's letter. *Accounting & Management*, 16(3), 403–433. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2018-0018>
- Marzec, J. (2002). *Badanie sprawozdań finansowych*. Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
- Masztalerz, M. (2012). O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 123–131.
- Masztalerz, M. (2013a). Rachunkowość w świetle językoznawstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 177–191. https://www.researchgate.net/publication/306313361_Rachunkowosc_w_swietle_jezykoznawstwa
- Masztalerz, M. (2013b). Semiotyczne aspekty rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1(8), 33–42.
- Masztalerz, M. (2014). Semiotyka ustawy o rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 73–87.
- Masztalerz, M. (2015). Komunikacja w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (399), 344–351.

- Masztalerz, M. (2016a). Kreatywna sprawozdawczość 2.0 – czyli o zarządzaniu wrażeniem w raportach. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 152, 41–51.
- Masztalerz, M. (2016b). O narracjach w rachunkowości, czyli jak zarządzać wrażeniem. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 274, 17–25.
- Masztalerz, M. (2018a). Co oznacza „finansowy” w rachunkowości? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 98(154), 185–202. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0012.1553>
- Masztalerz, M. (2018b). *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Masztalerz, M. (2018c). O badaniu narracji w rachunkowości. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 160, 113–122.
- Mattessich, R. (1964). Accounting and analytical methods. measurement and projection of income and wealth. W: D. I. Richard (red.), *The micro and macro economy* (s. 155–185). Irwin.
- Matuszak, Ł. (2015). Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 398, 327–342. <https://doi.org/10.15611/pn.2015.398.31>
- Matuszczak, W. (2005). Finanse behawioralne. *Master of Business Administration*, 1(72), 25–31.
- Mazur, A. (2015). Schyłek teorii wartości w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 103–111.
- Mazurowska, M. (2014a). Dylematy rachunkowości społecznie odpowiedzialnej. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(8), 38–52.
- Mazurowska, M. (2014b). Idea sprawozdawczości narracyjnej. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 91(2), 241–257.
- Mączyńska, E. (2010). Ekonomia w warunkach nietrwałości. W: E. Mączyńska (red.), *Ekonomia i ekonoimiści w czasach przełomu. Kluczowe problemy gospodarki* (s. 59–80). Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
- McClure, M. M. (1983). *Accounting as a language: a linguistic approach to accounting*. [Unpublished doctoral thesis]. University of Illinois.
- Melloni, G., Stacchezzini, R. i Lai, A. (2016). The tone of business model disclosure: An impression management analysis of the integrated reports. *Journal of Management & Governance*, 20, 295–320. <https://doi.org/10.1007/s10997-015-9319-z>
- Merkel-Davies, D. M., & Brennan, N. M. (2007). Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: Incremental information or impression management? *Journal of Accounting Literature*, 27, 116–196.
- Merkel-Davies, D. M., Brennan, N. M. (2011). A conceptual framework of impression management: New insights from psychology, sociology, and critical perspectives. *Accounting and Business Research*, 41(5), 415–437.
- Merkel-Davies, D. M., Brennan, N. M. i McLeay, S. J. (2011). Impression management and retrospective sense-making in corporate narratives. A social psychology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(3), 315–344. <https://doi.org/10.1108/09513571111124036>

- Merkel-Davies, D. M. i Koller, V. (2012). 'Metaphoring' people out of this world: A critical discourse analysis of a chairman's statement of a UK defence firm. *Accounting Forum*, 36(3), 178–193. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.02.005>
- Messner Z. (2006). Wprowadzenie. W: Z. Messner (red.), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki, koncepcje rachunkowości* (t. 1, s. 7–8). Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Mezulis, A. H., Abramson, L. Y., Hyde, J. S. i Hankin, B. L. (2004). Is there a universal positivity bias in attributions? A meta-analytic review of individual, developmental and cultural differences in the self-serving attributional bias. *Psychological Bulletin*, 130(5), 711–747. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.130.5.711>
- Michalczyk, L. (2013). *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*. Wolters Kluwer.
- Micherda, B. (2013). Istota, funkcje i struktura rachunkowości, W: B. Micherda, K. Świetla (red.), *Współczesna rachunkowość, Wybrane problemy metodologiczne* (s. 9–28). Difin.
- Micherda, B. i Szulc, M. (2015). Regulacyjne uwarunkowania współczesnej sprawozdawczości i rewizji finansowej. W: B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa: uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne* (s. 239–252). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Mikulska, D. A. (2012). Istota i zakres rewizji finansowej. *Roczniki Ekonomii i Zarządzania*, (4), 109–122.
- Milne, M. J., Kearns, K. i Walton, S. (2006). Creating adventures in wonderland the journey metaphor and environmental sustainability. *Organization*, 13(6), 801–839.
- Mohamed, A. A., Gardner, W. L. i Paolillo, G. P. (1999). A taxonomy of organizational impression management tactics. *Advances in Competitiveness Research*, 7(1), 108–130.
- Moreno, A. i Casasola, A. (2016). A readability evolution of narratives in annual reports: A longitudinal study of two Spanish companies. *Journal of Business and Technical Communication*, 30(2), 202–235. <https://doi.org/10.1177/1050651915620233>
- Morris C.W. (1938). *Encyclopaedia of united science*. University of Chicago Press.
- Mućko, P. (2008). *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Mućko, P. (2012). Atrybuty sprawozdania z działalności na tle sprawozdania finansowego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 143–152.
- Mućko, P. (2018). Jakość sprawozdań narracyjnych i jej determinanty – przegląd literatury. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 165, 155–170. <https://doi.org/10.33119/SIP.2018.165.9>
- Nadolna, B. (2018). Wykorzystanie psychologicznych koncepcji człowieka w badaniach rachunkowości zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(94), cz. 1, 243–255. <https://doi.org/10.18276/frfu.2018.94/1-21>
- Naruć, W. (2018). Zwiększenie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczaniu manipulowania sprawozdaniami finansowymi. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3(93), 67–84. <https://doi.org/10.18276/frfu.2018.93-07>
- Nasseri A. (2007). *The significance of language for accounting theory and methodology*. [Unpublished doctoral thesis]. University of Wollongong.
- Neu, D. (1991). Trust, impression management and the auditing profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(3), 295–313. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(91\)90015-6](https://doi.org/10.1016/1045-2354(91)90015-6)

- Newcomb, T. M. (1966). An approach to the study of communication acts. W: A. G. Smith (Ed.), *Communication and culture* (s. 66–79). Holt, Rinehart and Winston.
- Niedzielska, E. (2018). O tym, dlaczego ekonomiści potrzebują humanistów. W: J. Płucienik, M. Czajkowska i M. Wróblewski (red.), *Twórczość, zatrudnialność* (s. 153–163). Uniwersytet Łódzki.
- Nowak, E. (2008). *Rachunkowość. Kurs podstawowy*. PWE.
- Nowak, E. (2014). Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 329, 241–249.
- Nowak, M. (2015). Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 374, 154–161.
- O’Connell, B., De Lange, P., Stoner, G. i Sangster, A. (2016). Strategic manoeuvres and impression management: Communication approaches in the case of a crisis event. *Business History*, 58(6), 903–924. <https://doi.org/10.1080/00076791.2015.1128896>
- Olechowicz, I. (1997). *Podstawy rachunkowości*. Difin.
- Oleński, J. (1997). *Standardy informacyjne w gospodarce*. Uniwersytet Warszawski.
- Oliveira, J., Azevedo, G. i Borges, F. (2016). Impression management and self-presentation dissimulation in Portuguese chairman’s statements. *Corporate Communications: An International Journal*, 21(3), 388–408. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-11-2015-0074>
- Ollivier, B. (2010). *Nauki o komunikacji*. Oficyna Naukowa.
- Patelli, L. i Pedrini, M. (2014). Is the optimism in CEO’s letters to shareholders sincere? Impression management versus communicative action during the economic crisis. *Journal of Business Ethics*, 124(1), 19–34. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1855-3>
- Pennebaker, J. W., Mehl, M. R. i Niederhoffer, K. (2003). Psychological aspects of natural language use: Our words, our selves. *Annual Review of Psychology*, 54, 547–577. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.54.101601.145041>
- Pfaff, J. (2016). Nowa jakość badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), 509–515. <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.2.80/2-54>
- Pisarek, W. (1969). Jak mierzyć zrozumiałość tekstu? *Zeszyty Prasoznawcze*, 4, 35–48.
- Pisarek, W. (2008). *Wstęp do nauki o komunikowaniu*. Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Płóciennik, I. i Podlawska, D. (2006). *Słownik wiedzy o języku*. Wydawnictwo Park.
- Polański, K. (1999). *Encyklopedia językoznawstwa ogólnego*. Ossolineum.
- PWC. (2007). *Narrative reporting. Give yourself a head start*. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/assets/pdfs/narrative-reporting.pdf>
- Rahman, S. (2012). Impression management motivations, strategies and disclosure credibility of corporate narratives. *Journal of Management Research*, 4(3). <https://doi.org/10.5296/jmr.v4i3.1576>
- Rapley, T. (2013). *Analiza konwersacji, dyskursu i dokumentów*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Remlein, M. (2008). *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.

- Remlein, M. (2013). *Rachunkowość grup kapitałowych według polskiego prawa bilansowego i międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 120–134.
- Remlein, M. (2019). *Společnie odpowiedzialne inwestycje w sprawozdawczości przedsiębiorstw*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Revinse, L. (1991). The selective financial misrepresentation hypothesis. *Accounting Horizons*, 12, 16–27.
- Riley, T. J. i Yen, A. (2019). Accounting narratives. W: *Oxford research encyclopedia of business and management*. <https://doi.org/10.1093/acrefore/9780190224851.013.169>
- Rogozina, S. (2015a). Lingwistyczna ocena języka rachunkowości. *Zeszyty Naukowe WSB we Wrocławiu*, 15(4), 502–512.
- Rogozina, S. (2015b). Psycholingwistyczne aspekty nauczania rachunkowości. *Zeszyty Naukowe WSB we Wrocławiu*, 15(4), 539–547.
- Roman, A. G., Mocanu, M., Mocanu, M. i van Hoinaru, R. (2019). Disclosure style and its determinants in integrated reports. *Sustainability*, 11(7), 1–16. <https://doi.org/10.3390/su11071960>
- Rosenfeld, P., Giacalone, R. A. i Riordan, C. A. (1995). *Impression management in organizations: Theory, measurement, practice*. Routledge.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. nr 33 poz. 259).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. 2018 poz. 259).
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 11 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz.U. 2011 nr 179 poz. 1065).757).
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 września 2018 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych (Dz.U. 2018 poz. 1818).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych, jednostek interesu publicznego.
- Rutherford, B.A. (2003). Obfuscation, textual complexity and the role of regulated narrative accounting disclosure in corporate governance. *Journal of Management & Governance*, 7, 187–210. <https://doi.org/10.1023/A:1023647615279>
- Ryzak, R. (2015). Rewizja finansowa jako element systemu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego – wybrane problemy. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 16(8), 65–75.
- Samelak, J. (2011). Sprawozdawczość finansowa. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.), *Podstawy rachunkowości* (s. 377–403). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Samkin, G. i Schneider, A. (2010). Accountability, narrative reporting and legitimation. The case of a New Zealand public benefit entity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(2), 256–289. <https://doi.org/10.1108/09513571011023219>
- Sandberg, M. i Holmlund, M. (2015). Impression management tactics in sustainability reporting. *Social Responsibility Journal*, 11(4), 677–689. <https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2013-0152>
- Saussure, F. de (1961). *Kurs językoznawstwa ogólnego*, tłum. K. Kasprzak. PWN.
- Sawicka, B. (2012). Efekty obowiązkowego badania sprawozdań finansowych w jednostkach badanych po raz pierwszy. W: H. Żukowska i W. Janik (red.), *Audyty zewnętrzne sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa* (s. 187–197). Wydawnictwo KUL.
- Sawicki, K. (1996). Informacyjno-sprawozdawcza funkcja rachunkowości jednostek gospodarczych. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, (35), 137–141.
- Sawicki, K. (red.). (2005). *Podstawy rachunkowości*. PTE.
- Sawicki, K. (2012). Zadania rewizji finansowej w komunikacji wiarygodności sprawozdań finansowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (45), 167–184.
- Schleicher, T. i Walker, M. (2010). Bias in the tone of forward-looking narratives. *Accounting and Business Research*, 40(4), 371–390. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9995318>
- Schlenker, B. R. (1980). *Impression management: The self-concept, social identity, and interpersonal relations*. Brooks/Cole Publishing Company.
- Schneider, D. J. (1981). Tactical self-presentations: Toward a broader conception. W: J. T. Tedeschi (Ed.), *Impression management theory and social psychological research* (pp. 23–40). Academic Press.
- Schroeder, N. i Gibson, C. (1992). Are summary annual reports successful? *Accounting Horizons*, 6(2), 28–37.
- Simon, H. (1957). *Model of man, social and rational*. John Wiley & Sons.
- Skoczek-Spychała, M. (2010). Prawne i instytucjonalne aspekty audytu sprawozdań finansowych. W: W. Gabrusewicz (red.), *Audyty sprawozdań finansowych* (s. 34–61). Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
- Skrzywan, S. (1971). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. PWE.
- Smith, M. i Taffler, R. (1992). Readability and understandability: Different measures of the textual complexity of accounting narrative. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(4), 84–98. <https://doi.org/10.1108/09513579210019549>
- Smith, M. i Taffler, R. J. (2000). The chairman's statement: A content analysis of discretionary narrative disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 624–646.
- So, S. i Smith, M. (2002). Colour graphics and task complexity in multivariate decision making. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(4), 565–593. <https://doi.org/10.1108/09513570210440603>
- Sobol, E. (red.). (2002). *Słownik wyrazów obcych*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sojak, S. (2011). Rachunkowość przymiotnikowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62, 265–288.
- Solomon, J. F., Solomon, A., Joseph, N. L. i Norton, S. D. (2013). Impression management, myth creation and fabrication in private social and environmental reporting: Insights

- from Erving Goffman. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 195–213. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.01.001>
- Stalmach, S. (2015, 25 grudnia). Zrozumienie pisma urzędniczego – aplikacje w Internecie. *Rzeczpospolita*. <https://www.rp.pl/Urzednicy/312259971-Zrozumienie-pisma-urzedniczego---aplikacje-w-Internecie.html>
- Stępień, K. (2012) Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego. *Zeszyty Naukowe / Polskie Towarzystwo Ekonomiczne*, 13, 289–298.
- Stępień, K. (2014). Polityka rachunkowości w kontekście rachunkowości kreatywnej. *Studia Ekonomiczne*, (201), 314–326.
- Stratulat, M. (2019). Impression management during a crisis event. *Scientific Journal of Logistics*, 15(1), 119–128. <https://doi.org/10.17270/J.LOG.2019.320>
- Sudoł, S. (2014). Podstawowe problemy metodologiczne nauk o zarządzaniu. *Organizacja i Kierowanie*, (1), 11–36.
- Surdykowska, S. T. (2005). *Rachunkowość kreatywna a oszustwa księgowe*. Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej.
- Sydserrff, R. i Weetman, P. (1999). A texture index for evaluating accounting narratives: An alternative to readability formulas. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(4), 459–488. <https://doi.org/10.1108/09513579910283503>
- Synowiec, A. (2013). W stronę analizy tekstu – wprowadzenie do teorii dyskursu. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Seria: Organizacja i Zarządzanie*, 65, 383–396.
- Szczotka, J. (2014). Rewizja finansowa niezbędnym elementem bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Prawa w Bielsku-Białej*, 3, 21–35.
- Szychta, A. (1996). *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*. FRRWP.
- Szychta, A. (2015a). Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 176–188. <https://doi.org/10.15611/pn.2015.388.18>
- Szychta, A. (2015b). Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 85(141), 9–35. https://www.researchgate.net/publication/298972116_Przedmiot_cele_i_teorie_nauki_rachunkowosci
- Szydełko, A. (2015). Rachunkowość finansowa jako baza informacyjna sprawozdania z działalności jednostki. W: B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa: Uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne* (s. 305–314). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Szydełko, A. (2016). Rachunkowość zarządcza jako źródło informacji na potrzeby sprawozdania z działalności jednostki w świetle KSR nr 9. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 284, 11–20.
- Szymański, K. G. (1988). *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*. Szkoła Główna Planowania i Statystyki.
- Szymczak, M. (red.). (2002). *Słownik języka polskiego PWN*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2011). Kreatywna czy oszukańcza sprawozdawczość finansowa? Sygnały, symptomy, diagnoza. *Przegląd Organizacji*, (11), 36–39.

- Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2017). Refleksje na temat współczesnych form komunikacji z interesariuszami. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (345), 114–126.
- 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). Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Świdarska, G. K. (2016). Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji. W: G. K. Świdarska (red.), *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości* (s. 54–80). Difin.
- Talbot, D. i Boiral, O. (2018). GHG reporting and impression management: An assessment of sustainability reports from the energy sector. *Journal of Business Ethics*, 147, 367–383. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2979-4>
- Tanaka, S. (1982). *The structure of accounting language*. Chuo University Press.
- Tedeschi, J. T. i Riess, M. (1981). Identities, the phenomenal self, and laboratory research. W: J. T. Tedeschi (Ed.), *Impression management theory and social psychological research* (s. 3–22). Academic Press.
- Terebucha, E. (1960). O istocie rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej*, 13, 45–60.
- Thomas, J. (1997). Discourse in the marketplace: The making meaning of annual reports. *Journal of Business Communication*, 34(1), 47–66. <https://doi.org/10.1177/002194369703400103>
- Tierney, K. i Webb, G. (1995). *Managing organizational impressions in crisis situations: Exxon Corporation and the Exxon Valdez Oil Spill*. University Of Delaware Disaster Research Center, Preliminary Paper, 235.
- Tkaczyk, J. i Rachwalska, J. (1997). Wszystko jest obrazem... Kształtowanie wizerunku przedsiębiorstwa. *Marketing i Rynek*, (5), 5–10.
- Turyna, J. (1997). *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*. Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Turyna, J. (2014). *Rachunkowość finansowa*. Wydawnictwo C.H. Beck.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2023 poz. 120 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. 2020 poz. 1415 ze zm.).
- Walińska, E. (2010). Pojęcie i istota rachunkowości. W: E. Walińska (red.), *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne* (s. 19–52). Oficyna Wolters Kluwer.
- Walters, M. (1996). Metaphor in accounting discourse. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(5), 45–70.
- Walters, M. (2004). Alternative accounting thought and the prison-house of metaphor. *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), 157–187.
- Wąsowski, W. (2010). *Kreatywna rachunkowość. Fałszowanie sprawozdań finansowych*. Difin.
- Weissenberger, B. E. i Holthoff, G. (2013). Cognitive style and connotative meaning in management accounting communication. *Journal of Management Control*, 24(1), 1–25. <https://doi.org/10.1007/s00187-013-0172-4>
- Wendland, M. (2008). Komunikowanie a wymiana informacji – pytanie o zakres pojęcia komunikacji. *Homo Communicativus*, (3), 17–26.

- Wendland, M. (2012). Działanie komunikacyjne a przekazywanie informacji. W: E. Kulczycki i M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji* (s. 137–148). Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Wielgórska-Leszczyńska, J. (2014). Rachunkowość jako dyscyplina naukowa wśród nauk ekonomicznych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 135–149.
- Wiener, N. (1961). *Cybernetyka i społeczeństwo*. Książka i Wiedza.
- Wiercińska, A. (2009). Użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym w aspekcie etyki zawodowej księgowych. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 4(1), 175–185.
- Wierzbiński, T. (1981). *System informacji gospodarczej*. PWE.
- Wiśniewska, J. (2013). Klasyfikacja usług wykonywanych przez biegłych rewidentów. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 2(2), 203–214.
- Wiśniewska, J. (2015). Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 396, 159–168. <https://doi.org/10.15611/pn.2015.396.17>
- Wiśniewska, J. i Chojnacka, E. (2016). Weryfikacja danych pozafinansowych przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie – wyniki badania ankietowego. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 284, 98–107.
- Wojnicki, S. (1991). Subjęzyki specjalistyczne. W: F. Grucza (red.), *Teoretyczne podstawy terminologii* (s. 11–46). Ossolineum.
- Wyskwarski, M. (2016). Wizualizacja danych w organizacji gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej*, 96, 505–517.
- Yan, B. i Aerts, W. (2014). *Rhetorical impression management in corporate narratives and institutional environment*. Working Papers, 2014014, University of Antwerp.
- Yan, B., Aerts, W. i Thewissen, J. (2019). The informativeness of impression management—financial analysts and rhetorical style of CEO letters. *Pacific Accounting Review*, 31(3), 462–496. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2017-0063>
- Yang, J. i Liu, S. (2017). Accounting narratives and impression management on social media. *Accounting and Business Research*, (47), 673–694. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1322936>
- Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*. (2010). IFRS Foundation.
- Zieliński, J. (2012). *Metodologia pracy naukowej*. Oficyna Wydawnicza ASPRA.
- Ziemia, E. i Minich, M. (2005). Informacja i wiedza w przedsiębiorstwie. W: J. Oleński, Z. Olejniczak i J. S. Nowak (red.), *Informatyka. Strategie i zarządzanie wiedzą* (s. 21–36). PTI.
- Zieniuk, P. (2010). Znaczenie polityki rachunkowości w okresie kryzysu. W: B. Micherda (red.), *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego* (s. 72–85). Difin.
- Zimbardo, Ph. G. i Gerring, R. J. (2012). *Psychologia i życie*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Zyznarska-Dworcak, B. (2016a). Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwości jej zewnętrznej weryfikacji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 285, 218–227.
- Zyznarska-Dworcak, B. (2016b). Weryfikacja danych pozafinansowych w raportowaniu osiągnięć jednostek odpowiedzialnych społecznie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), cz. 2, 525–532. <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.2.80/2-56>

Żardecka, M. (2019). *In varietate concordia*. Nauki humanistyczne i ich wpływ na imaginariusium społeczne. *Tematy i Konteksty*, 9(14), 35–53. <https://doi.org/10.15584/tik.2019.2>

Strony internetowe

[www1]. *Collins Dictionary*, <https://www.collinsdictionary.com>

[www2]. *Encyklopedia PWN*, <https://encyklopedia.pwn.pl/>

[www3]. <http://www.jasnopis.pl/>

[www4]. <http://www.logios.pl/>

[www5]. *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/>

[www6]. <https://dictionary.cambridge.org/pl>

Sprawozdania z działalności (wykorzystane w rozdziale IV)

11 bit studios S.A., Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki za 2018 rok.

ASSECO POLAND S.A., Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki za okres 12 miesięcy zakończony dnia 31 grudnia 2008 roku.

Budimex S.A., Sprawozdanie z działalności spółki za rok 2009.

Fabryka Mebli „Forte” S.A., Sprawozdanie z działalności emitenta w 2009 roku.

Grupa KĘTY S.A., Sprawozdanie z działalności spółki w 2019 roku.

KGHM Polska Miedź S.A., Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki w 2008 roku.

Polimex-Mostostal S.A., Sprawozdanie z działalności za rok zakończony dnia 31 grudnia 2018 roku.

Polski Holding Nieruchomości Spółka Akcyjna, Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki za rok 2019.

Roczne jednostkowe sprawozdanie z działalności spółki CCC S.A. za rok 2019.

Sprawozdanie z działalności ATM Grupa S.A. za rok 2008.

Sprawozdanie z działalności Ciech S.A. za rok 2009.

Sprawozdanie z działalności Fabryki Farb i Lakierów „Śnieżka” S.A. w Lubzinie za rok 2008.

Sprawozdanie z działalności Mercator Medical S.A. oraz Grupy Kapitałowej Mercator Medical S.A. za okres dwunastu miesięcy zakończony 31 grudnia 2019 roku.

Sprawozdanie z działalności Playway S.A. oraz Grupy Kapitałowej Playway S.A. za okres od 1 stycznia 2019 roku do 31 grudnia 2019 roku.

Sprawozdanie z działalności spółki Auto Partner SA oraz Grupy Kapitałowej Auto Partner za okres od 01-01-2018 do 31-12-2018.

Sprawozdanie z działalności spółki Auto Partner SA oraz Grupy Kapitałowej Auto Partner za okres od 01-01-2019 do 31-12-2019.

Sprawozdanie z działalności Zarządu Lubawa S.A. oraz Grupy Kapitałowej Lubawa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019.

Sprawozdanie z działalności Rainbow Tours S.A. za rok 2008.

- Sprawozdanie Zarządu BIOTON S.A. z działalności BIOTON S.A. oraz Grupy Kapitałowej BIOTON S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu Eko Export S.A. z Działalności Grupy Kapitałowej Eko Export S.A. w roku obrotowym 2019.
- Sprawozdanie Zarządu Grupy Kęty S.A. z działalności spółki i Grupy Kapitałowej w 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu KRUK S.A. z działalności KRUK S.A. za 2019 rok.
- Sprawozdanie Zarządu PZ CORMAY S.A. z działalności za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności AC S.A. za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Alumetal S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności „PGS Software” S.A. z siedzibą we Wrocławiu, 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności BENEFIT SYSTEMS S.A. za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2018 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności BENEFIT SYSTEMS S.A. za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności ENEA S.A. oraz Grupy Kapitałowej ENEA w 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Games Operators S.A. za okres od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Global Cosmed S.A. za okres sprawozdawczy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Azoty S.A. oraz Grupy Kapitałowej Grupa Azoty za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2018 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Azoty Zakłady Chemiczne „Police” S.A. oraz Grupy Kapitałowej Grupa Azoty Zakłady Chemiczne „Police” S.A. za okres 12 miesięcy kończący się 31 grudnia 2018 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Azoty Zakłady Chemiczne „Police” S.A. oraz Grupy Kapitałowej Grupa Azoty Zakłady Chemiczne „Police” S.A. za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy CIECH oraz CIECH S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Airway Medix za okres od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. (uwzględniające ujawnienia dla Sprawozdania Zarządu z działalności Jednostki Dominującej).
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej ATAL S.A. w 2019 roku obejmujące sprawozdanie z działalności ATAL S.A.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej CD PROJEKT I CD PROJEKT S.A. za 2018 rok.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Kogeneracja S.A. oraz Zespołu Elektrociepłowni Wrocławskich Kogeneracja S.A. 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Mennicy Polskiej S.A. oraz spółki Mennica Polska S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Orange Polska oraz Orange Polska S.A. w 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej PCC Rokita i PCC Rokita S.A.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej PKP Cargo za rok obrotowy 2018.

- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej Stalprodukt S.A. w okresie od 01.01.2009 roku. do 31.12.2009 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej TM za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej TORPOL oraz spółki TORPOL S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy LOTOS S.A. oraz jej grupy kapitałowej za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy LOTOS S.A. oraz jej grupy kapitałowej za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy LOTOS S.A. za rok 2008.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy Orlen i PKN Orlen S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności KGHM Polska Miedź S.A. oraz Grupy Kapitałowej KGHM Polska Miedź S.A. w 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności LW Bogdanka S.A. oraz Grupy Kapitałowej LW Bogdanka za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności LW Bogdanka S.A. oraz Grupy Kapitałowej LW Bogdanka za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Mabion S.A. za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. oraz Grupy Kapitałowej PGE za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. oraz Grupy Kapitałowej PGE za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PGE Polskiej Grupy Energetycznej za 2009 rok.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PGNiG S.A. i Grupy Kapitałowej PGNiG za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PGNiG S.A. i Grupy Kapitałowej PGNiG za rok 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Polenergia S.A. za rok zakończony dnia 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności PZ CORMAY S.A. z siedzibą w Łomiankach za okres 01.01.2008 do 31.12.2008.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Spółki Cyfrowy Polsat S.A. za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki Echo Investment S.A. i jej Grupy Kapitałowej za rok 2018.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki Echo Investment S.A. i jej Grupy Kapitałowej, 2019.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Spółki Globe Trade Centre S.A. w roku zakończonym 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności spółki Grupa Azoty Spółka Akcyjna oraz Grupy Kapitałowej Grupa Azoty za okres 12 miesięcy zakończony 31 grudnia 2019 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Stalprodukt S.A. w okresie od 1.01.2018 roku. do 31.12.2018 roku.
- Sprawozdanie Zarządu z działalności Wielton S.A. i Grupy Kapitałowej Wielton za rok 2019.
- Zakłady Azotowe w Tarnowie-Mosicach Spółka Akcyjna, Sprawozdanie z działalności Spółki za rok 2009.
- Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin S.A., Sprawozdanie Zarządu z działalności w 2019 roku.

KATARZYNA CZAJKOWSKA



**NARRATIVES IN ACCOUNTING AS
AN IMPRESSION MANAGEMENT TOOL**

Katarzyna Czajkowska

Narratives in accounting as an impression management tool

Summary

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-205-4-summary>

Introduction

Information generated in an accounting system is communicated to stakeholders not only through numbers but also through narrative and graphical means. The products of an accounting system are not limited solely to financial statements. In fact, information supplementing traditional financial statements creates increasingly broader and more diversified narrative reporting.

Based on the literature analysis, the author has identified the issue of narrative in accounting, the significance of which is growing nowadays due to the increasing importance of narrative reporting. Narratives still seem to be marginally addressed in accounting research. In fact, narrative analysis is difficult and requires a considerable amount of work. Moreover, a significant problem in this area is the lack of tools that can be used to verify narratives in accounting.

Research results presented in the literature indicate that economic entities utilise various narratives to present financial and non-financial information included in their reports in a positive and attractive way for the recipient. Using reporting to create the desired image of an entity can be done through impression management, a concept that is still relatively new and not sufficiently examined. Similarly to the topic of narrative in accounting, it requires reference to the achievements of other scientific disciplines, especially psychology and those related to language.

The author has identified an extensive research gap in the study of Polish narrative reporting in the context of impression management. The few studies conducted by Polish researchers on reporting forms written in Polish mainly concerned the short form, such as a letter to shareholders, or were limited to a small number of reports. The scarcity of studies on longer forms of reporting and larger samples may result from the significant amount of time and labour required to analyse this type of documents. Polish researchers have been dealing with the topic of impression management in the reporting of Polish companies for a relatively short time, so the remaining research gap is extensive. Therefore, there is a need to examine forms longer than letters to shareholders as well as to conduct studies on larger research samples.

More in the monograph in Polish: Czajkowska, K. (2024). *Narracje w rachunkowości jako narzędzie zarządzania wrażeniem*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-205-4>

Most of the existing research on impression management in accounting has focused only on a few selected methods of impression management. There is a need for a comprehensive approach to this topic, including research on a wide range of different methods of impression management. Another important issue is the need to refer the achievements of foreign researchers regarding reporting forms in other languages, mainly in English, to texts in Polish provided by Polish business entities. Furthermore, there is also a need to check the tools that are successfully used for examining English-language reports and answer the question about the possibility of using them in the analysis of narratives in Polish.

The author sees the need to develop a comprehensive list of impression management strategies in narrative reporting and the corresponding tools, as well as the need to develop a comprehensive approach to the issue of methods for detecting impression management in narrative reporting and a collective classification. In addition, the author has also identified the need for a quantitative approach to impression management in accounting, which would enable comparison of reporting forms of a given entity for different periods as well as reports of different entities. A particular need concerns an appropriate, synthetic tool for examining impression management in reporting forms written in Polish.

Research problem, aims, objectives and questions

The above-mentioned premises have led to the identification of the research problem within the research area of accounting for business entities, including narrative reporting; the research problem requires determining such issues as:

- the essence, purpose and methods of impression management using narrative in accounting,
- methods for detecting impression management in narrative reporting.

The main aim of the monograph is to assess the relationship between narrative in accounting and impression management as well as to develop a comprehensive measure of impression management in narrative reporting.

In order to achieve this aim, the following specific objectives needed to be set and implemented:

- explaining the relationship between accounting and language as well as the importance and development of narrative in accounting,
- reviewing the definition of impression management and impression management methods with the use of narrative in accounting,
- conducting a review of the achievements and methods specific to the social sciences and humanities in terms of their usability for studying narrative in reporting,

- identifying ways of using narrative for impression management in management commentaries of companies listed on the Warsaw Stock Exchange,
- classifying impression management strategies using narrative reporting,
- developing a classification of methods for detecting impression management in narrative reporting forms.

The author has decided to abandon hypothesis in favour of focusing on achieving the main aim of the work. The preliminary analysis of the research problem has led to the formulation of the following research questions:

1. What methods of impression management identified in narrative reports in other languages and described in foreign literature appear in Polish narrative reports?
2. What impression management methods are used in the management commentaries (written in Polish) of companies listed on the Warsaw Stock Exchange?
3. What impression management research methods can be used for analysing and evaluating narrative reports in Polish?

Scope of research and research entity

The subject of the research is narratives in accounting and impression management.

In the theoretical part, the research entity consists of economic entities which keep accounting books. In the empirical part, the research entity encompasses companies listed on the Warsaw Stock Exchange and included in the WIG-ESG index or sWIG80 index.

The time scope of the study has not been clearly defined in the theoretical part, whereas the empirical research covers the years 2008–2009 and 2018–2019.

Methodology and data sources

The implementation of the main aim and specific objectives determined the choice of research methods. In the theoretical part, in considerations regarding the research area and the research subject, the author utilised mainly the method of critical literature analysis, the method of critical-comparative analysis and the descriptive method. Furthermore, the method of analogy was also used in order to relate the general meaning of concepts to accounting. The conclusions were developed using the methods of synthesis and deduction. In the empirical part, content analysis and the method of comparative analysis were applied to the management commentaries under analysis. Finally, the author also used such computer software as the application Jasnopis.

Research sources used in the monograph include:

- Polish and English scientific works in the field of accounting and other disciplines, including linguistics, in the form of scientific articles, scientific monographs and conference materials,

- Polish and international legal regulations in the field of accounting and accounting standards,
- results of empirical research conducted by the author in the form of an audit of management commentaries.

Structure of the monograph

The structure of the monograph has been subordinated to the designated aim and specific objectives. The study is divided into five chapters, preceded by an introduction and concluded with final remarks. At the end of the monograph there is a bibliography, a list of tables, a list of figures and a list of charts, as well as four appendices containing detailed fragments of management commentaries illustrating examples of impression management; there are also letters to shareholders as an example used in order to demonstrate the application of the developed comprehensive measure of impression management in narrative reporting.

Chapter One of the monograph is devoted to the research area and the first research subject, i.e. narratives in accounting. The considerations are carried out in four points.

First, the author presents various definitions of accounting as an information system presented in the literature. The subject of accounting and its functions, especially the information function, are considered here. The author highlights the qualitative features of information in accounting. Next, the author presents the essence of the communication process and analyses accounting as a communication tool between information senders, i.e. their creators, and information recipients, i.e. their users.

The next section of Chapter One presents considerations regarding the relationship between accounting and language. The author justifies recognising accounting as a language and compares elements of the natural language and accounting language, indicating differences between them. The functions of accounting as a language are considered here. Finally, the possibility of conducting linguistic research on the accounting language is assessed in this section.

The third section focuses on presenting the essence of narrative in accounting and indicates places of its occurrence. The author proposes her own definition of narrative in accounting and makes considerations on the factors of its development.

The last stage of considerations in Chapter One is the scope of accounting, especially reporting, and the reporting forms accompanying financial statements using narrative. The purposes of using narrative in accounting are considered here. The advantages and disadvantages of narrative reporting indicated in the literature are identified. Finally, the author assesses narrative reporting in the context of the qualitative characteristics of information and indicates directions for its improvement.

Chapter Two focuses on the second subject of the monograph, i.e. impression management. This chapter consists of four parts.

The first part of the chapter focuses on the essence of impression management. The author presents definitions of impression found in the literature and the relationship between this term and the concept of image. Next, based on the definitions available in the literature, the meaning of the term “impression management” is presented.

The next stage of considerations includes an analysis of the definition of impression management in accounting. The author presents the aims of impression management in accounting and compares tools for creating the image of a business entity in accounting, including impression management.

The third section of Chapter Two focuses on the methods of impression management using narrative in accounting presented in the literature.

The last element discussed in Chapter Two is the management commentary, which is a potential subject of impression management. In this section, the author explains why such a report is treated as a potential subject of impression management.

Chapter Three is devoted to searching for ways to study narrative in accounting and methods for detecting impression management in narrative reporting forms in the context of the achievements of the social sciences and humanities. This chapter is divided into five parts.

The first section concerns narrative reporting in the light of the achievements of the social sciences. The focus here is on behavioural and psychological aspects. The author highlights human cognitive processes and their importance in the context of preparing reports, with particular emphasis on cognitive errors that create the possibility of being used for manipulating information. Next, the influence of behavioural factors on narrative reporting is explained.

The second part of the chapter discusses the achievements of humanities in relation to narrative in reporting and its research. In this section, the author also considers the possibility and necessity to study accounting from the perspective of language sciences.

The third section presents considerations for external verification of narrative reporting. An analysis of the legal status in the field of examining reports using narrative has been carried out here. Furthermore, the author assesses the need to subject narrative reporting forms to an external audit. Finally, considerations are made on the examination of narrative reporting by an external entity.

The next part presents methods of examining narrative shown in the literature, which have already been successfully used for research in the area of narrative or which could be adapted to examine the texts of statements and reports created in the accounting system. In this section, the author makes considerations on the narrative research methods and the possibility of their application in accounting.

The last part of Chapter Three presents methods for detecting impression management in narrative reporting forms. The author explains selected methods for detecting impression management presented in the literature, divided into ways of

managing impression. The author highlights the scarcity of examples of attempts at a synthetic approach to the study of impression management in accounting.

Chapter Four is empirical in nature and contains conclusions from the empirical study. It is divided into five parts.

The first section of the chapter presents the aims of the empirical study. The main aim of the study was to identify ways of using narrative for impression management in management commentaries of companies listed on the Warsaw Stock Exchange, which corresponds to the fourth specific objective of the monograph. The following specific objectives of the study have also been formulated:

- highlighting impression management methods (described in the literature) in Polish reports published by companies listed on the Warsaw Stock Exchange,
- examining what impression management research methods can be used for analysing and evaluating a management commentary in Polish,
- indicating differences between the management commentaries for 2008–2009 and the reports for 2018–2019, as well as differences between the management commentaries of companies from the WIG-ESG index and the reports of companies from the sWIG80 index in the context of impression management.

Determining the objectives of the empirical study led to the establishment of the research sample. Ultimately, the research sample included 336 management commentaries for 2008, 2009, 2018 or 2019 of companies listed on the Warsaw Stock Exchange and included in the WIG-ESG or sWIG80 indices.

The next part of the chapter presents a description of the empirical study, which is innovative mainly for the three following reasons:

- it covers a wide range of different ways of impression management and is a comprehensive approach to the topic,
- the author examined management commentaries which have so far been the subject of very few studies,
- reports written in Polish were subjected to extensive examination.

Next, the author presents the results of the empirical study in its individual stages and the conclusions drawn on the basis of these results.

Chapter Five contains the author's response to the identified research gaps indicating the need to develop a comprehensive classification of impression management methods in accounting and a thorough classification of methods for detecting impression management in narrative reporting, as well as a comprehensive measure of impression management in narrative reporting. Chapter Five consists of four parts.

The first part of this chapter presents the author's definitions of impression management strategy in accounting and impression management in accounting. The classification of impression management methods found in the literature is reviewed in this section, followed by a presentation of selected methods. The author has made

her own classification of impression management strategies and proposes additional divisions of these strategies.

The next section defines the impression management detection method. The author has made her own classification of methods for detecting impression management in narrative reporting forms.

The third part of the chapter presents the Impression Management in Narrative Reporting Index (IMNR) developed by the author, which is a summary measure of this management. The method of interpreting the IMNR index and its possible applications are presented in this section. Additionally, the author indicates the limitations of this index and sets the directions for its further development.

The last part of Chapter Five presents an example of the use of the Impression Management in Narrative Reporting Index with a detailed explanation. A letter to the shareholders of an imaginary company XYZ SA was created using selected sentences from authentic letters to shareholders of Polish joint-stock companies. Using this letter to shareholders as an example, the author presents the subsequent steps of text analysis and calculating the Impression Management in Narrative Reporting Index.

The conclusion is a summary of the considerations contained in the monograph. The conclusions made in individual chapters of the study as a result of literature and empirical research are presented in a synthetic manner in this part of the work. The author's assessment of the cognitive values of the work is also presented in the conclusion together with the directions for further research.

Results

The literature and empirical research conducted as part of this monograph has made it possible to achieve the main aim and specific objectives, and the conducted empirical study as well as the presented considerations have made it possible to answer the research questions.

The result of the literature and empirical research carried out by the author are numerous conclusions regarding narrative in accounting and impression management, in particular impression management strategies using narrative reporting as well as methods for detecting and measuring impression management in narrative reporting forms.

The first specific objective was achieved following the literature research conducted in Chapter One. Based on the analysis of the literature and her own reflections, the author indicated that accounting has very strong connections with language. Thus, narrative in accounting was defined. Furthermore, the literature research allowed the author to identify factors for the development of narratives in accounting. Further literature research led to the conclusion that there was no commonly accepted definition of narrative reporting in the literature, so the author proposed her own definition. In addition, the author discussed the views of the scientific community on

narrative reporting and on this basis distinguished its advantages and disadvantages. Narrative reporting was also assessed in the context of the qualitative characteristics of the information.

Chapter Two is devoted to the discussion of the second subject of the monograph, i.e. impression management, and thus the implementation of the second specific objective. Additionally, the reasoning carried out in this chapter in relation to the considerations from Chapter One allowed for the implementation of the first part of the main aim, i.e. the assessment of the relationship between narrative in accounting and impression management. Based on the results of the analysis of general definitions of image as well as definitions specific to other disciplines, the concept of “image” was defined for accounting purposes. In the next stage of considerations, the definition of impression was related to accounting. The analysis of the literature on the subject allowed the author to conclude that there is no agreement when it comes to defining the framework for impression management or its assessment. On the basis of literature studies, the objectives of impression management in accounting were indicated.

The third specific objective of the monograph was achieved thanks to the analysis of the literature and the considerations presented in Chapter Three. The author identified the need for and the possibility of examining accounting from the perspective of the language sciences. The analysis of legal provisions regarding the examination of reporting by an external entity and the literature review show that the development of narrative reporting is much faster than the development of the scope and methods of examining information transmitted via narrative. Furthermore, the author made considerations on examining narrative reporting by an external entity, indicating her opinions, proposals and recommendations. The above reflections led to the proposal of a new concept, i.e. an audit of narrative reports. Next, the author indicated the reasons for the high degree of difficulty in examining narrative reports.

The fourth specific objective of the monograph was achieved in Chapter Four devoted to the empirical study conducted by the author. The empirical study allowed for the achievement of the main aim of the study as well as its specific objectives. The study shows the presence of the practice of impression management in the management commentaries of Polish listed companies. The presence of all searched impression management strategies in the management commentaries of Polish companies listed on the WSE was identified and examples of their application were shown. These examples were found in fragments of reports from all the examined years and companies from both indices under analysis. The author highlighted selected impression management methods described in the literature in the above-mentioned management commentaries written in Polish and published by Polish companies listed on the Warsaw Stock Exchange. The conducted research indicates that impression management strategies distinguished in English and

presented in foreign literature have their equivalents in Polish. It was established in the study that the selected and used impression management research methods can be utilised to analyse and evaluate a management commentary written in Polish. Differences were identified between the management commentaries for 2008–2009 and 2018–2019 in the context of impression management. The author also indicated differences between the management commentaries of companies from the WIG-ESG index and the management commentaries of companies from the sWIG80 index.

The fifth and sixth specific objectives of the monograph were achieved as a result of developing and presenting two classifications in Chapter Five. The literature studies carried out earlier allowed the author to propose a definition of the impression management strategy in accounting and impression management in accounting. The following terms were also proposed: economic impression management, reporting impression management and narrative impression management. The author's own classification of impression management strategies using narrative reporting was developed based on the subject under impression management. According to this criterion, impression management strategies were divided into three groups. A total of eleven impression management strategies were identified. Each strategy was assigned impression management tools. Subsequently, supplementary divisions of strategies were proposed: impression management causing an increase or decrease in the volume of narrative reporting forms, withholding or concealing negative information, as well as positive or negative impression management. Next, an impression management detection method was defined and a way of understanding this detection was presented. The author developed her own classification of methods for detecting impression management in narrative reporting forms. The detection methods were divided according to the strategies whose presence in the narrative report was examined. A total of eleven groups of impression management detection methods were identified.

While fulfilling the main aim of the monograph, a comprehensive measure of impression management was developed in the form of the Impression Management in Narrative Reporting (IMNR) Index. The index was used for a comprehensive examination of impression management in the analysed text, as it refers to all distinguished impression management strategies. The Impression Management in Narrative Reporting Index developed by the author can be utilised to examine and determine the level of impression management in all types of narrative reporting forms. The proposed index may be applicable in its nature and support expert auditors, auditors specialising in narrative reports as well as audit institutions in the process of examining narrative reporting. It can also be used for independent examination of narrative reports by their users, e.g. investors, and for checking the level of impression management in reports prepared by the reporting entities themselves. In order to fully explain the IMNR index developed by the author, an example of

its application was presented. The author presented the subsequent stages of text examination and calculation of the Impression Management in Narrative Reporting Index using the example of a written letter to shareholders.

Originality and value


In sum, in the author's opinion, the main cognitive advantages of this monograph include:

- developing a classification of impression management strategies using narrative in reporting,
- preparing a classification of methods for detecting impression management in narrative reporting forms,
- creating the Impression Management in Narrative Reporting Index,
- proposing original definitions of such concepts as: narrative reporting, impression management in accounting, impression management strategies in accounting, methods for detecting impression management, image in accounting, impression management tools,
- relating the definition of narrative, image and impression to accounting,
- assessment of impression management in accounting,
- proposal for dividing impression management in accounting into positive and negative,
- proposal of new concepts relating to impression management with definitions, such as economic impression management, reporting impression management, narrative impression management and an audit of narrative reports,
- recommendations regarding external verification of narrative reporting,
- considerations regarding the subject of the research relating to impression management in accounting, which is rarely undertaken in Polish scientific literature,
- research on the occurrence of ways of using narrative for impression management in management commentaries written in Polish.

The author hopes that the monograph will strengthen the discussion present in the scientific community about narrative in accounting and draw attention to the issue of impression management in narrative reporting.

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

Translated by Krzysztof Stec



Niniejsza publikacja dotyczy stosunkowo nowego i niezbadanego w wystarczającym stopniu zagadnienia stosowania raportowania do kreowania wizerunku jednostki, w szczególności przez zarządzanie wrażeniem. Monografia zawiera naukowe i praktyczne wnioski sformułowane na podstawie wyników badań nad sprawozdawczością narracyjną. O jej oryginalności świadczą w znacznym stopniu autorskie klasyfikacje strategii zarządzania wrażeniem oraz metod wykrywania tego zarządzania w narracyjnych formach sprawozdawczych. Autorka zajęła się ilościowym podejściem do zarządzania wrażeniem w rachunkowości, opracowując jego autorski wskaźnik w sprawozdawczości narracyjnej. Monografia jest skierowana do badaczy zajmujących się zagadnieniami związanymi z rachunkowością i sprawozdawczością, zwłaszcza ich formami narracyjnymi, a także badaczy problematyki kreowania wizerunku jednostki i zarządzania wrażeniem. Z drugiej strony może zainteresować praktyków – biegłych rewidentów, audytorów specjalizujących się w sprawozdaniach narracyjnych oraz organy kontrolne, wreszcie inwestorów i same jednostki raportujące.