

9. POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W KREOWANIU WIZERUNKU JEDNOSTKI GOSPODARCZEJ I ZARZĄDZANIU WRAŻENIEM

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-219-1/9>

 Katarzyna Czajkowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
katarzyna.czajkowska@ue.poznan.pl

Accounting policy in creating the image of an economic entity and impression management

Abstract

The purpose of this chapter is to assess how accounting policy can affect the creation of the image of an economic entity generated by the accounting system and presented in published reports, especially financial statements, as well as the possibility of using accounting policy in impression management. The conducted considerations show that the selection of appropriate solutions in the field of accounting policy functioning within the right to choose and the fields of free action allows to create an image of the company favourable from the point of view of a given company. Conscious creating accounting policy of an economic entity and the application of selected principles makes it possible to evoke such an impression on the recipients of reporting information, which may encourage them to make decisions desirable from the point of view of managers.

Keywords: accounting policy, image, creating image, impression management.

Wprowadzenie

Informacje generowane przez system rachunkowości stanowią główne źródło wiedzy na temat sytuacji majątkowej i finansowej jednostek gospodarczych oraz ich działalności. Przedsiębiorstwa świadome roli dostarczanych informacji w podejmowaniu decyzji przez interesariuszy mogą być zainteresowane wywieraniem wpływu na wizerunek jednostki kształtowany przez rachunkowość oraz

Sugerowane cytowanie:

Czajkowska, K. (2024). Polityka rachunkowości w kreowaniu wizerunku jednostki gospodarczej i zarządzaniu wrażeniem. W: M. Remlein i M. Masztalerz (red.), *Polityka rachunkowości w kształtowaniu obrazu jednostki gospodarczej* (s. 131–144). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-219-1/9>



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

wrażenia, jakie mają na jej temat odbiorcy informacji. Znacznych możliwości w zakresie kreowania wizerunku jednostki gospodarczej oraz zarządzania wrażeniem dostarcza polityka rachunkowości.

Celem rozdziału jest ocena, w jaki sposób polityka rachunkowości może wpływać na kreowanie wizerunku jednostki gospodarczej wygenerowanego przez system rachunkowości oraz prezentowanego w publikowanych sprawozdaniach, zwłaszcza sprawozdaniu finansowym, a także możliwości wykorzystania polityki rachunkowości w zarządzaniu wrażeniem. W rozdziale przedstawiono istotę kreowania wizerunku jednostki gospodarczej i zarządzania wrażeniem oraz cele polityki rachunkowości, a także wyjaśniono kształtowanie wizerunku jednostki gospodarczej i zarządzanie wrażeniem za pomocą polityki rachunkowości. Następnie omówiono instrumenty polityki rachunkowości w kreowaniu wizerunku i zarządzaniu wrażeniem i dokonano krótkiego podsumowania ze wskazaniem kierunków dalszych badań w obszarze polityki rachunkowości.

9.1. Istota kreowania wizerunku jednostki gospodarczej i zarządzania wrażeniem

Polityka rachunkowości stanowi narzędzie kreowania pożądanego wizerunku przedsiębiorstwa. Wizerunek to „podobizna, portret, obraz, wyobrażenie” (Sobol, 2002, s. 1172). Na podstawie tej definicji można stwierdzić, że wizerunek przedsiębiorstwa jest tożsamy z obrazem przedsiębiorstwa, czyli jest związany ze sposobem, w jaki ludzie (z otoczenia wewnętrznego i otoczenia zewnętrznego) postrzegają daną jednostkę we wszystkich aspektach jej działalności (Tkaczyk i Rachwalska, 1997, s. 6). Wizerunek jest subiektywnym wyobrażeniem, które kształtuje się pod wpływem odbioru różnorodnych informacji oraz własnych obserwacji (Altkorn, 2004, s. 14). Terminy „obraz” oraz „wizerunek” występują tu jako synonimy i mogą być stosowane zamiennie.

Na wizerunek mogą mieć wpływ działania podejmowane przez samą jednostkę gospodarczą, która w sposób świadomy i zaplanowany dąży do wykreowania w świadomości odbiorców pożądanego obrazu. Jednym z możliwych do wykorzystania w tym celu instrumentów jest polityka rachunkowości. Wizerunek jest zbiorem wierzeń, idei i wrażeń, jakie ma dana osoba na temat jakiegoś obiektu (Kotler, 2002, s. 273). Taki sposób rozumienia wizerunku wyjaśnia zależność pomiędzy wrażeniem a wizerunkiem. Wizerunek (jako pojęcie szersze) to zbiór wrażeń, a wrażenia tworzą wizerunek.

Wizerunek stanowi efekt oddziaływania źródeł informacji oraz innych czynników, do których należą opinie czy emocje jednostki (Dowling, 2001, s. 51). Zgodnie z tym podejściem wizerunek można organizować i kontrolować.

W kontekście rozważań na temat polityki rachunkowości mającej znaczenie dla informacji generowanych w systemie rachunkowości istotną kwestią jest to, że informacje wpływają na wizerunek. Co więcej, sam wizerunek może być kontrolowany przy zastosowaniu odpowiednich narzędzi.

Wizerunek stanowi wynik interakcji pomiędzy informacjami uzyskiwanymi od nadawcy a indywidualnymi, subiektywnymi wrażeniami, przekonaniem, ideami, uczuciami i wiedzą dotyczącymi odbiorcy i procesem komunikacji zachodzącym między nadawcą a odbiorcą (Adamus-Matuszyńska i Dzik, 2017, s. 227). Definicja ta jest ważna, choć nie zawsze doceniana w rachunkowości, ponieważ istotą rachunkowości jest komunikacja pomiędzy nadawcą informacji a ich odbiorcą.

Na potrzeby rozważań w rachunkowości wizerunek można rozumieć jako sposób, w jaki jednostka gospodarcza jest postrzegana przez interesariuszy na podstawie informacji przedstawionych w sprawozdaniach i raportach wygenerowanych w systemie rachunkowości, a także jako zbiór wrażeń, jakie ma użytkownik informacji dostarczanych przez rachunkowość na temat jednostki gospodarczej (Czajkowska, 2021, s. 149).

Wrażenie jest definiowane jako „uświadomiona reakcja narządu zmysłowego na bodziec zewnętrzny” oraz „stan psychiczny wywołany jakimś bodźcem; przeżycie, odczucie” (Szymczak, 2002, s. 705). Wrażenie w rachunkowości to stan użytkownika informacji dostarczonych przez system rachunkowości wywołany tymi informacjami (Czajkowska, 2021, s. 150). Może ono być pozytywne lub negatywne. Czytelnicy sprawozdań i raportów mogą odnosić różne wrażenia na temat sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Wizerunek przedsiębiorstwa może być efektem informacji dostarczanych przez system rachunkowości i prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, co wynika z przyjętej polityki rachunkowości jednostki gospodarczej.

Pojęcie „zarządzanie wrażeniem” wywodzi się z psychologii społecznej i jest rozumiane jako prezentacja siebie przed innymi w taki sposób, aby być postrzeganym pozytywnie (Hooghiemstra, 2000, s. 60). W innym ujęciu zarządzanie wrażeniem to proces, w którym jednostka próbuje kontrolować wrażenie, jakie inni formułują na jej temat (Leary i Kowalski, 1990, s. 34).

Koncepcja zarządzania wrażeniem znalazła zastosowanie w rachunkowości i w obszarze raportowania korporacyjnego. Służy analizie sposobów wywierania wpływu na to, jak dana organizacja jest postrzegana przez odbiorców informacji (Brennan i Merkl-Davies, 2013, s. 6). Publikowane przez jednostki gospodarcze raporty przeznaczone głównie dla odbiorców zewnętrznych stanowią przedmiot zarządzania wrażeniem. Informacje w nich zawarte mają na celu wzbudzenie u odbiorców wrażenia pożądanego z punktu widzenia jednostki oraz wykreowanie określonego wizerunku i reputacji (Jaworska i Bucior, 2018, s. 131). Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości jest rozumiane jako próba

kontrolowania i manipulowania wrażeniem przekazywanym użytkownikom informacji księgowych (Clatworthy i Jones, 2001, s. 311).

Kreowanie wizerunku jednostki gospodarczej przez rachunkowość może się odbywać na każdym etapie przetwarzania danych w systemie rachunkowości, tzn. zarówno w ujęciu i wycenie, jak i w prezentacji. W związku z tym, że wizerunek jest zbiorem wrażeń, zarządzanie wrażeniem mogłoby zostać włączone w ramy szeroko rozumianego kreowania wizerunku. Można jednak również zastosować inne podejście i przyjąć, że termin zarządzania wrażeniem odnosi się do działań dotyczących prezentacji i interpretacji publikowanych danych, a kształtowanie wizerunku – do wszystkich pozostałych działań.

9.2. Cele polityki rachunkowości

Głównym celem polityki rachunkowości jednostki gospodarczej jest wywieranie wpływu na odbiorców informacji sprawozdawczych, aby wybierali te działania, które są korzystne dla danego podmiotu (Remlein, 2013, s. 74). Wśród celów częściowych polityki rachunkowości wyróżnia się cele bezpośrednio związane z oddziaływaniem na odbiorców sprawozdań finansowych, kształtowanie wielkości zysku do podziału, optymalizację podatkową, poprawę płynności finansowej oraz kształtowanie struktury poszczególnych elementów sprawozdania finansowego (Kaczmarek, 2008, s. 20; Remlein, 2013, s. 75).

Bezpośrednie oddziaływanie na odbiorców informacji sprawozdawczych może być ukierunkowane na podwyższenie zaufania do jednostki, kształtowanie oceny przedsiębiorstwa dokonywanej m.in. przez inwestorów i wierzycieli oraz wywieranie wpływu na wskaźniki finansowe wykorzystywane do analizy sytuacji i działalności jednostki i wydawania na tej podstawie opinii. W odniesieniu do właścicieli należy zwrócić uwagę na oddziaływanie na wypłaty z zysku, a w kontekście pracowników na wywieranie wpływu na te pozycje sprawozdania finansowego, od których zależą korzyści finansowe pracowników. Pozytywna ocena przedsiębiorstwa dokonywana przez odbiorców sprawozdań finansowych, a szczególnie właścicieli, może się wiązać z przyznawaniem członkom zarządu dodatkowego wynagrodzenia lub przynajmniej wydawaniem na ich temat korzystnej opinii, która pozwoli na utrzymanie przez nich stanowisk. W związku z tym celem polityki rachunkowości może być również uzyskiwanie korzyści przez osoby zarządzające przedsiębiorstwem.

Bardzo istotnym celem polityki rachunkowości jest kształtowanie poziomu wyniku finansowego. W ramach polityki rachunkowości funkcjonuje wiele obszarów i możliwości wyboru mających znaczenie dla wysokości wyniku finansowego. Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem polityki rachunkowości

może sprowadzać się do obniżania obciążeń podatkowych lub przesuwania ich w czasie. Pod celem poprawy płynności finansowej kryje się wykazywanie odpowiedniego poziomu gotówki, kształtowanie zadowalających wskaźników płynności finansowej oraz wywieranie wpływu na ocenę płynności dokonywaną przez obecnych i potencjalnych kredytodawców i inwestorów. Kolejny cel szczegółowy polityki rachunkowości, jakim jest kształtowanie struktury elementów sprawozdania finansowego, odnosi się przede wszystkim do bilansu.

Pomiędzy celami polityki rachunkowości mogą występować sprzeczności, gdyż rezultaty stosowania jej instrumentów mogą być w odmienny sposób oceniane przez różnych odbiorców. Jednostka powinna zwrócić na to uwagę, aby uniknąć niespodziewanych skutków, odwrotnych do zamierzonych. Przykładem może być sytuacja, w której jednostka dąży do wywarcia pozytywnego wrażenia na obecnych inwestorach oraz zachęcenia potencjalnych inwestorów poprzez maksymalizowanie zysku w celu wypłaty dywidendy. Takie działanie może spowodować wzrost obciążeń podatkowych. Odwrotna sytuacja wystąpi w sytuacji realizowania przez jednostkę celu obniżania obciążeń podatkowych. Wykazanie niewielkiego zysku lub straty może wywołać na czytelnikach sprawozdań finansowych niekorzystne wrażenie na temat jednostki.

Podmiot gospodarczy świadomie kształtujący zapisy polityki rachunkowości, a nie jedynie wypełniający ciężący na nim wymóg formalny, dąży zasadniczo do wywierania pozytywnego wrażenia na swój temat. Służy temu korzystniejsze ukazywanie sytuacji majątkowej oraz wykazywanie wyższego wyniku finansowego. Efektem może być podwyższenie kursu akcji, wyższa zdolność kredytowa jednostki, zachęcenie do nabywania jej akcji czy poprawienie poczucia stabilności pracy wśród pracowników. Należy jednak zwrócić uwagę, że pozytywny obraz jednostki może skłonić wierzycieli do zażądania wyższych odsetek od zobowiązań, udziałowców do zażądania wyższych wypłat z zysku, a pracowników do domagania się podwyżki wynagrodzeń.

Kształtowanie obrazu jednostki poprzez wykorzystywanie polityki rachunkowości ma wpływ na ocenę różnych aspektów jej działalności przez otoczenie (Świtła i Zieniuk, 2017, s. 195). Wywieranie dobrego wrażenia jest jednym ze sposobów konkurencyjności przedsiębiorstw. Pozytywne wrażenie pozwala m.in. uzyskać i utrzymać akceptację interesariuszy dla inicjatyw podejmowanych przez jednostkę (Jaworska i Bucior, 2018, s. 129). Korzystny wizerunek przekłada się na odpowiednią reputację.

Kreowaniem wizerunku są bardziej zainteresowane jednostki, których główne źródło finansowania stanowi kapitał pochodzący z rynku kapitałowego. Kapitałodawcy interesują się bowiem bardziej przedsiębiorstwami, których wizerunek jest pozytywny i które osiągają wysokie wyniki finansowe. Z tego powodu szczególnie wrażliwe na kwestię wizerunku są spółki notowane na giełdzie. Można się

spodziewać, że zjawisko kształtowania przez jednostki gospodarcze wizerunku prezentowanego w informacjach dostarczanych przez system rachunkowości może się nasilać wraz z pojawiającymi się i pogłębiającymi trudnościami z pozyskaniem kapitału.

9.3. Kształtowanie wizerunku jednostki gospodarczej i zarządzanie wrażeniem za pomocą polityki rachunkowości

W sprawozdaniach prezentujących informacje wygenerowane przez system rachunkowości jednostki są w większości zainteresowane uzyskaniem obrazu lepszego niż w rzeczywistości, co służy osiągnięciu postawionych przez przedsiębiorstwo celów, a także stanowi instrument zarządzania (Zieniuk, 2010, s. 80). W związku z tym występuje ryzyko nadużyć przez osoby odpowiedzialne za prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwie oraz zarządzających. Szczególnie w kryzysie gospodarczym, kiedy wiele przedsiębiorstw znajduje się w trudniejszej sytuacji finansowej, rośnie znaczenie świadomego stosowania polityki rachunkowości (Zeniuk, 2010, s. 72).

Polityka rachunkowości jest jednym z działań mających wpływ na kształtowanie oceny jednostki gospodarczej, na podstawie której użytkownicy zewnętrzni podejmują decyzje korzystne dla tego podmiotu. Pozwala ona oddziaływać na wielkości poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Pozycje te służą następnie do analizy sytuacji i działalności, w tym obliczenia wskaźników finansowych, na podstawie których wyłania się obraz przedsiębiorstwa i przeprowadzana jest jego ocena.

Świadome posługiwanie się zapisami polityki rachunkowości oraz ich aktualizowanie w sytuacji zmian zewnętrznych, takich jak zmiany przepisów prawa oraz zmian wewnętrznych, np. wystąpienia nowych zdarzeń gospodarczych, pozwala na generowanie informacji wywierających dobre wrażenie na odbiorcach rachunkowości, co może wpływać na pożądane przez jednostkę zachowania użytkowników informacji sprawozdawczych. Należy zwrócić uwagę, że polityka rachunkowości nie może być wykorzystywana do kreowania pożądanego wizerunku poprzez omijanie istotnych informacji czy ich fałszowanie (Mikulska, 2012, s. 16). Jednostka gospodarza może również korzystać z nierówności w dostępie do informacji wśród zarządzających i osób odpowiedzialnych za prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwie oraz odbiorców zewnętrznych.

Wykorzystywanie polityki rachunkowości do kreowania obrazu jednostki gospodarczej w rachunkowości powinno się odbywać z poszanowaniem prze-

pisów prawa. Posługiwanie się narzędziami polityki rachunkowości jest co do zasady zgodne z prawem i powinno być tak postrzegane. Możliwe jest jednak wykorzystywanie pewnej swobody pozostawionej w polityce rachunkowości w sposób niezgodny z jej ramami i przeznaczeniem.

Polityka rachunkowości jest dokumentem, w którym dominującym środkiem przekazu jest słowo. W związku z tym, że jest to dokument opisowy, narracyjny, może stanowić potencjalny przedmiot zarządzania wrażeniem w celu takiego przedstawiania jednostki, aby wywoływać pozytywne wrażenia czytelników.

9.4. Instrumenty polityki rachunkowości w kreowaniu wizerunku i zarządzaniu wrażeniem

Dążenie do wykreowania pożądanego z punktu widzenia jednostki obrazu działalności i wywierania określonych wrażeń na odbiorcach informacji może się odbywać za pomocą dwóch form polityki rachunkowości – materialnej i formalnej (Sawicki, 1997, s. 130). Materialna polityka rachunkowości wpływa na wartość aktywów i pasywów oraz wysokość wyniku finansowego, natomiast formalna polityka rachunkowości przejawia się m.in. w objaśnianiu pozycji elementów sprawozdania finansowego. Materialna polityka rachunkowości może się wpisywać w zarządzanie wrażeniem rozumiane szeroko, zaś elementy formalnej polityki rachunkowości mogą wpisywać się także w zarządzanie wrażeniem rozumiane w węższym ujęciu.

Wyróżnia się instrumenty polityki rachunkowości stanowiące prawa wyboru oraz tzw. pola swobodnego działania (Sawicki, 1997, s. 131). Prawa wyboru polegają na możliwości dokonania przez jednostkę wyboru spośród przynajmniej dwóch alternatywnych rozwiązań. W ramach obszaru stanowiącego „pole swobodnego działania” jednostka może podjąć samodzielne decyzje. Drugi rodzaj instrumentów polityki rachunkowości charakteryzuje się większym subiektywizmem i swobodą. Prawa wyboru występujące w zakresie sposobu prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym są znacznie ograniczone przede wszystkim przez załączniki do ustawy o rachunkowości (dalej UoR) wskazujące obowiązkową zawartość poszczególnych elementów sprawozdań finansowych. Wszystkie przyjęte przez jednostkę rozwiązania odnoszące się do prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym, w których zakresie zostały podjęte przez przedsiębiorstwo indywidualne decyzje, powinny zostać przedstawione w polityce rachunkowości jednostki (Koc, 2009, s. 7).

W ramach innego podziału wyróżniane są instrumenty polityki rachunkowości materialne, formalne i czasowe (Remlein, 2013, s. 79). Instrumenty

materialne odnoszą się do wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Wybór instrumentów jest uzależniony od celu nadrzędnego postawionego przez jednostkę, determinującego stosowane zasady. Takim celem może być ukierunkowanie na rentowność, wynik finansowy, płynność finansową, wartość majątku (Walińska, 2014, s. 1037). Cel jest uzależniony od wizerunku, jaki jednostka chce prezentować. Jednostka zainteresowana utrzymaniem wizerunku podmiotu współpracującego z wiarygodnymi kontrahentami oraz radzącymi sobie ze ściągalnością płatności może się wstrzymać od dokonywania odpisów aktualizujących należności i zamieszczać w polityce rachunkowości takie zapisy dotyczące odpisów, które umożliwiają jak najdłuższe ich niedokonywanie. Podobnie jednostka dbająca o wizerunek stabilnej i unikającej problemów może opracowywać zasady tworzenia rezerw w znacznym stopniu ograniczające ich wystąpienie i minimalizujące ich wartość.

Instrumenty formalne obejmują prawa wyboru dotyczące układu i poziomu szczegółowości elementów sprawozdania finansowego. Stopień szczegółowości może dotyczyć przede wszystkim informacji dodatkowej, której swoboda sporządzania jest dość znaczna. Wybór poziomu szczegółowości odnosi się również do innych elementów sprawozdania finansowego. Jednostki mogą zdecydować się na stosowanie uproszczeń przewidzianych np. dla jednostek małych i mikro lub ujawnianie większego zakresu informacji.

Z jednej strony jednostka ma prawo stosować w ramach przyjętej polityki rachunkowości uproszczenia, jeśli nie wywiera to ujemnego wpływu na realizację obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawiania jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (Ustawa, 1994, art. 4, ust. 4). Prezentowanie informacji w sposób mniej szczegółowy może być stosowane w celu zamierzonego ukrywania pewnych informacji, zdarzeń, a eksponowania innych. W związku z tym prawo zmniejszenia szczegółowości stanowi ważne narzędzie formalnej polityki rachunkowości, które może znaleźć zastosowanie w kreowaniu wizerunku przedsiębiorstwa. Szczególnie ważne w tym podejściu jest kształtowanie informacji znajdujących się w informacji dodatkowej oraz sprawozdaniu z działalności.

Z drugiej strony jednostka może zaprezentować w sprawozdaniu finansowym informacje z większą szczegółowością niż to wynika z załączników do UoR, jeśli według niej takie rozwiązanie będzie właściwe z uwagi na jej specyfikę czy potrzeby informacyjne odbiorców (Ustawa, 1994 r., art. 50, ust. 1). Zwiększenie szczegółowości może się odbywać poprzez umieszczenie we wzorze danego elementu sprawozdania finansowego dodatkowych wierszy (Koc, 2009, s. 7). Większa szczegółowość umożliwi przedstawienie informacji uznanych przez jednostkę za ważne z punktu widzenia kształtowania jej wizerunku, mimo że ich prezentacja nie jest wymagana przy standardowym zakresie informacji. Może się to przyczynić do zwiększania zaufania do jednostki i kształtowania

jej wizerunku jako podmiotu szczerego, nieukrywającego informacji i darzącego szacunkiem odbiorców sprawozdawczości.

We wskazanych przypadkach dostrzegalne jest zarządzanie wrażeniem za pomocą poziomu szczegółowości i selekcji informacji, a także zarządzanie tematyką informacji. Co więcej, forma oraz zakres informacji ujawnianych i prezentowanych w sprawozdaniu finansowym powinny być odpowiednie dla rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę, jej rozmiarów oraz potrzeb informacyjnych odbiorców (Kamiński, 2003, s. 182–183). Takiej oceny dokonuje jednostka, co sprawia, że nadal pozostawiony jest jej znaczny poziom swobody.

UoR określa jedynie zakres obowiązkowych informacji, ale nie narzuca ich kolejności (Koc, 2009, s. 7). Pozostawia to zatem jednostce możliwość zmiany kolejności danych zamieszczonej we wzorach sprawozdania finansowego. Jednostka może w ten sposób dążyć do lepszego ukazania obrazu swojej sytuacji czy działalności. Zarządzając wrażeniem na swój temat, jednostka może również wykorzystać to prawo wyboru w ramach zarządzania prezentacją i lokalizacją informacji.

Instrumenty czasowe polityki rachunkowości dotyczą głównie wyboru dnia bilansowego oraz terminu zatwierdzenia i publikacji sprawozdania finansowego. Takie instrumenty mogą również mieć znaczenie dla wrażenia wywieranego na odbiorcach informacji sprawozdawczych. Wybór dnia bilansowego jest szczególnie ważny w przypadku branż charakteryzujących się sezonowością. Moment publikacji raportów finansowych może być istotny np. w kontekście ujawniania informacji finansowych przez przedsiębiorstwa konkurencyjne i porównywania pomiędzy jednostkami z tej samej branży.

UoR w wielu sytuacjach, np. dotyczących wyceny, odwołuje się do istotności. Nie wszystkie zdarzenia gospodarcze zachodzące w danej jednostce muszą być znaczące dla prezentacji jej sytuacji i działalności. Podobnie nie każdy błąd czy pominięcie jest ważne dla całości sprawozdania finansowego. Z uwagi na to jednostka gospodarcza powinna określić w swojej polityce rachunkowości próg istotności. Wyróżnia się istotność ogólną, czyli odpowiadającą całemu sprawozdaniu finansowemu, oraz istotność cząstkową, tzn. przypisaną do danej pozycji sprawozdania (Drózd, 2011, s. 90).

Z poziomem istotności i szczegółowości jest ściśle związany zakres danych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Elementy, które powinny się znaleźć w tej części informacji dodatkowej, zawierają załączniki do UoR. Istnieje w tym przypadku obszerne prawo wyboru wynikające z tego, że jednostka powinna ujawnić także informacje inne niż wymienione w załączniku, jeśli mogą one w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy. Podobnie jak w innych przypadkach ocena jest pozostawiona jednostce, co powoduje znaczne możliwości kreowania wizerunku i zarządzania wrażeniem za pomocą ujawnianych informacji.

Poziom istotności odnosi się do zdarzeń, które jednostka może uznać za ważne lub nieważne dla użytkowników sprawozdań finansowych. Informacje ocenione jako nieistotne mogą zostać pominięte, jeśli nie spowoduje to znacznego zmniejszenia jakości sprawozdania finansowego, a prezentowany obraz sytuacji przedsiębiorstwa pozostanie wierny i rzetelny.

Stosując instrumenty polityki rachunkowości, należy zwrócić uwagę na ich oddziaływanie na zawartość sprawozdań finansowych, zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie. Podczas ich wyboru należy wziąć pod uwagę siłę oddziaływania instrumentu, skutki jego zastosowania i czas oddziaływania (Kaczmarek, 2008, s. 31). Analiza powinna obejmować nie tylko możliwe skutki pozytywne, do których się dąży, ale również ewentualne skutki negatywne.

Polityka rachunkowości powinna być stosowana w sposób ciągły w celu zapewnienia ciągłości i porównywalności. W życiu gospodarczym często zachodzą jednak potrzeby dokonania modyfikacji stosowanych zasad. Zmiany zapisów polityki rachunkowości mogą być podyktowane zmianami przepisów prawa lub suwerennymi decyzjami jednostki, których przyczyny mogą być różne.

UoR przewiduje możliwość dokonywania zmian stosowanych zasad rachunkowości (Ustawa, 1994 r., art. 8, ust. 2). Wskazuje jednak, że celem takich zmian powinno być jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji jednostki. Wynika z tego, że w intencji ustawodawcy zmiany polityki rachunkowości powinny przyczyniać się do polepszenia jakości informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym (Walińska, 2014, s. 1052). W praktyce jednak jednostki często decydują się na zmiany polityki rachunkowości, kierując się własnym interesem i chęcią wprowadzenia takich rozwiązań, które będą dla nich korzystniejsze. Korzyść może polegać np. na zmniejszeniu kosztów i wykazaniu wyższego wyniku finansowego. Jednostka może też podejmować takie działania w celu szeroko rozumianego kształtowania własnego wizerunku i wywierania pożądanego wrażenia na odbiorcach informacji sprawozdawczych. Dokonane zmiany polityki rachunkowości wchodzi w życie od pierwszego dnia roku obrotowego, co uniemożliwia kształtowanie pozycji sprawozdania finansowego swobodnie w trakcie okresu sprawozdawczego.

Jednostka, która dokonała zmian polityki rachunkowości, ma obowiązek wskazania w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdanie finansowe. W takiej sytuacji w informacji dodatkowej należy podać przyczyny dokonania zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych ze sprawozdaniami finansowymi za lata obrotowe poprzedzające rok dokonania zmian. Obowiązek ujawnienia i wytłumaczenia zmian stanowi swego rodzaju zabezpieczenie przed swobodnym i niekontrolowanym wykorzystywaniem zmian polityki rachunkowości do kształtowania wartości pozycji sprawozdania finansowego i wywierania wpływu na obraz jednostki wyłaniający się z informacji sprawozdawczych.

Jednostki gospodarcze dokonują w ramach polityki rachunkowości wyboru dopuszczalnych rozwiązań. Nie wszystko w rachunkowości podlega wyborowi i decyzji jednostki. Niektóre kwestie pozostają bezwzględnie obowiązujące. Sednem polityki rachunkowości są obszary rachunkowości przedsiębiorstwa, w ramach których pozostają prawa wyboru lub pola swobodnego działania. To one odpowiadają za możliwość kształtowania systemu rachunkowości w sposób najbardziej odpowiadający jej specyfice, a także postawionym przez zarządzających celom. Świadome wykorzystanie polityki rachunkowości do kreowania wizerunku jest możliwe jedynie przy dobrej znajomości możliwości wyboru.

Jednym z obszarów wyboru są przyjmowane przez jednostkę metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. W przypadku wielu pozycji bilansowych występują prawa wyboru. Wiele kwestii podlegających wyborowi jednostki dotyczy aktywów. Najwięcej możliwości wyboru funkcjonuje w odniesieniu do środków trwałych. Istotnymi instrumentami polityki rachunkowości są kwestie dotyczące amortyzacji, przede wszystkim środków trwałych, ale również wartości niematerialnych i prawnych. Możliwości wyboru występują również w zakresie wyceny inwestycji długoterminowych.

Jednym z obszarów wyboru dotyczącym aktywów obrotowych jest metoda prowadzenia ksiąg pomocniczych dla poszczególnych grup rzeczowych aktywów obrotowych. Kolejne wybory dotyczą wyceny towarów, materiałów, produktów w toku i wyrobów gotowych. Możliwości wyboru występują także w odniesieniu do wyceny rozchodu, w tym zużycia, rzeczowych składników aktywów obrotowych. W gestii jednostki pozostaje również wybór wyceny bilansowej inwestycji krótkoterminowych.

Zasada istotności nakazuje w odniesieniu do aktywów uwzględnić w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów. Dotyczy również obowiązku dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych. Jednostkom gospodarczym pozostawia się znaczny obszar wyboru w kwestii odpisów aktualizacyjnych. Do kierownictwa należy decyzja dotycząca częstotliwości dokonywania odpisów w ciągu roku obrotowego oraz kryteriów stanowiących o trwałej utracie wartości (Dróżdż, 2011, s. 60).

Jedną z grup aktywów, do której odnoszą się odpisy aktualizujące, są środki trwałe. Odpisów aktualizujących dokonuje się również dla inwestycji długoterminowych. Mogą one dotyczyć także rzeczowych aktywów obrotowych.

Z zasady ostrożnej wyceny wynika też obowiązek dokonywania odpisów aktualizujących należności. Jednostka powinna samodzielnie ustalić, kiedy dokonuje odpisu, wskazać stopień prawdopodobieństwa zapłaty oraz ustalić wielkość odpisu. Zagadnienie odpisów aktualizujących należności stanowi szeroki obszar samodzielnych działań przedsiębiorstwa o znacznym stopniu subiektywizmu.

Kolejny obszar wyboru, a dzięki temu możliwy instrument kształtowania wizerunku przedsiębiorstwa, stanowi dokonywanie tzw. odwrócenia odpisu aktualizującego, które powinno się pojawić w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów. Brakuje jednak precyzyjnych wytycznych w tym zakresie. Odpisy aktualizujące są często wykorzystywane do obniżania lub zwiększania wyniku finansowego w zależności od sytuacji i przyjętej przez jednostkę polityki (Stępień, 2013, s. 690).

Istotnym narzędziem wywierania wpływu na wizerunek jednostki poprzez politykę rachunkowości są rezerwy. Obszarem wyboru dla jednostki jest samodzielne podjęcie decyzji, jaki stopień prawdopodobieństwa wystąpienia przyszłego zobowiązania uznaje za wysoki oraz w jaki sposób szacuje to prawdopodobieństwo. Kolejną możliwością wyboru jest wysokość rezerwy, ponieważ to jednostka jest zobowiązana do wiarygodnego oszacowania kwoty przyszłego zobowiązania. Nieco podobne w swej istocie do rezerw są bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, które również mogą się stać instrumentem kształtowania obrazu sytuacji finansowej jednostki.

Rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe mogą mieć znaczny wpływ na wynik finansowy. Ich utworzenie powoduje zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych. Rozwiązanie rezerwy wiąże się ze zwiększeniem odpowiednich przychodów. Natomiast w przypadku, gdy bierne rozliczenia okażą się zbędne lub za wysokie, podlegają rozliczeniu, zmniejszając koszty, w których ciężar zostały utworzone. Zarówno rezerwy, jak i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów stanowią znaczny obszar subiektywnych działań jednostek i pozostawiają możliwość ingerencji w wysokość wyniku finansowego.

Podsumowanie

Interesariusze podejmują decyzje na podstawie wizerunku jednostki prezentowanego poprzez informacje dostarczane przez system rachunkowości oraz kierując się wrażeniami, jakie odnoszą na podstawie tych informacji na temat sytuacji majątkowej i finansowej, a także działalności danego podmiotu. Z uwagi na istotny wpływ wizerunku na decyzje podejmowane przez użytkowników informacji jednostki gospodarcze mogą być zainteresowane jego kształtowaniem w taki sposób, aby odpowiadał przyjętej strategii i sprzyjał realizacji postawionych celów. W innym ujęciu chęć wywierania wpływu na wrażenia, jakie odnoszą użytkownicy sprawozdań i raportów, sprawia, że w rachunkowości jest obserwowane zjawisko zarządzania wrażeniem.

Z informacji generowanych przez system rachunkowości wyłania się obraz sytuacji i działalności jednostki. W związku z tym wybór odpowiednich rozwią-

zań pozwala kreować we właściwy z punktu widzenia podmiotu gospodarczego sposób wizerunek przedsiębiorstwa, a przez to oddziaływać na decyzje podejmowane przez odbiorców. Instrumenty polityki rachunkowości są działaniami dopuszczalnymi, jeśli nie następuje złamanie przepisów prawnych, a prezentowany obraz jednostki pozostaje zgodny z rzeczywistością.

Zagadnienie kreowania wizerunku, a w szczególności zarządzania wrażeniem, przy wykorzystaniu narzędzi polityki rachunkowości stanowi ciekawy i nadal niewystarczająco zbadany obszar dla badań naukowych. Powinny one dotyczyć przede wszystkim narracyjnych dokumentów polityki rachunkowości oraz części informacji dodatkowych dotyczących przyjętej polityki rachunkowości w kontekście stosowania strategii zarządzania wrażeniem.

Bibliografia

- 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?* (221–237). Wydawnictwo SGGW.
- Altkorn, J. (2004). *Wizerunek firmy*. Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej.
- Brennan, N. M. i Merkl-Davies, D. M. (2013). Accounting narratives and impression management. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (red.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 109–132). Routledge.
- 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.
- Czajkowska, K. (2021). Wizerunek i wrażenie w rachunkowości. W: A. Walasik (red.), *Gospodarka współdzielenia: rynki, instytucje, organizacje* (s. 117–128). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Dowling, G. (2001). *Creating corporate reputations identity, image and performance*. Oxford University Press.
- Drózd, Z. (2011). *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych. Istota i funkcjonowanie w systemach zarządzania przedsiębiorstwami*. Presshouse.
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate communication and impression management – new perspectives why companies engage in corporate social reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, 55–68.
- Jaworska, E. i Bucior, G. (2018). Atrybucja jako strategia zarządzania wrażeniem w raportowaniu zewnętrznym – przykład spółki z większościovym udziałem Skarbu Państwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 514, 128–138.
- Kaczmarek, M. (2008). *Polityka bilansowa jako narzędzie rachunkowości*. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kamiński, R. (2003). *Polityka bilansowa a ocena działalności przedsiębiorstwa*. *Ars boni et aequi*.
- Koc, S. (2009). Zasady (polityka) rachunkowości. *Rachunkowość*, 5, 2–11.
- Kotler, P. (2002). *Marketing, management*, millennium edition. Pearson Custom Publishing.
- Leary, M. R. i Kowalski, R. M. (1990). Impression management: A literature review and two-component model. *Psychological Bulletin*, 107(1), 34–47.

- Mikulska, D. A. (2012). Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych. W: D. A. Mikulska (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego* (s. 11–34). Wydawnictwo KUL.
- Remlein, M. (2013). *Rachunkowość grup kapitałowych według polskiego prawa bilansowego i międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sawicki, K. (1997). Polityka bilansowa a badanie rocznych sprawozdań finansowych. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKWP*, 40, 126–134.
- Sobol, E. (red.). (2002). *Słownik wyrazów obcych*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Stępień, K. (2013). Odpisy aktualizujące wartość aktywów jako instrument manipulowania wynikiem finansowym przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 62, 689–700.
- Szymczak, M. red. (2002). *Słownik języka polskiego PWN*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Świetla, K. i Zieniuk, P. (2017). Polityka rachunkowości w praktyce jednostek gospodarczych w kontekście jej oceny przez biegłych rewidentów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 191–205. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0010.0998>
- Tkaczyk, J. i Rachwalska, J. (1997). Wszystko jest obrazem... Kształtowanie wizerunku przedsiębiorstwa. *Marketing i Rynek*, 5, 5–10.
- Turyńska, J. (2003). *Standardy rachunkowości. MSR-US GAAP – polskie ustawodawstwo*. Difin.
- Ustawa. (1994). Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.).
- Walińska, E. (2014). Polityka rachunkowości jako narzędzie kształtowania sprawozdania finansowego. W: E. Walińska (red.), *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa* (s. 1028–1069). Wolters Kluwer business.
- Zieniuk, P. (2010). Znaczenie polityki rachunkowości w okresie kryzysu. W: B. Micherda (red.), *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego* (s. 72–85). Difin.