

Nelli Artienwicz*

Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości a rzetelność informacji sprawozdawczych

Wstęp

W społeczeństwie informacyjnym rzetelna, prawidłowa i użyteczna informacja jest kluczem do sukcesu i rozwoju. O określaniu należytej jakości i zakresu ujawnianych danych w przedsiębiorstwach nie decyduje tylko potrzeba poinformowania otoczenia o sytuacji i poczynaniach jednostki, ale także wywieranie odpowiedniego wrażenia i budowania odpowiedniego wizerunku przedsiębiorstwa. Mimo że różne strategie marketingowe oraz działania z obszaru public relations są oczywistym elementem procesów zarządzania organizacją i budowania relacji z otoczeniem, jednak gdy występują w obszarze sprawozdawczości finansowej budzą pewne wątpliwości.

Celem tego artykułu jest przedstawienie zarządzania wrażeniem (*impression management*) w ramach rachunkowości oraz ocena tego zjawiska z punktu widzenia rzetelności raportowania informacji finansowych. Metody badawcze wykorzystane w artykule to analiza pojęć oraz metoda analizy i konstrukcji logicznej.

1. Istota zarządzania wrażeniem

Wrażenie to stan psychiczny, reakcja psychiczna wywołana jakimś bodźcem. Zbiór wrażeń i przekonań o danym obiekcie tworzy jego wizerunek [Słownik języka polskiego, 2015]. Wizerunek jest to zatem sposób, w jaki jakaś osoba lub rzecz jest postrzegana i przedstawiana, a także obraz, który rodzi się w umyśle danej osoby czy grupy osób na podstawie przyswajanych, przetwarzanych i zapamiętywanych informacji.

Zarządzanie wrażeniem w literaturze psychologicznej i socjologicznej definiowane jest jako proces, w którym jednostki próbują kontrolować wrażenie, jakie inni formułują na ich temat. Ponieważ wrażenia, jakie osoby wywierają na innych, skutkują tym, jak inni postrzegają, oceniają i traktują te osoby, a także jak one same postrzegają siebie, ludzie zachowują się czasem w sposób, który wykreowuje pewne wrażenia w oczach

* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, nelli.artienwicz@ug.edu.pl

innych [Leary, Kowalski, 1990, s. 34]. Zarządzanie wrażeniem skupia się zatem na zachowaniach, które mogą wykreować i podtrzymać pożądany wizerunek w oczach innych [Schneider, 1981, s. 6].

Większość autorów z dziedziny psychologii i socjologii utożsamia termin „zarządzanie wrażeniem” z terminem „autoprezentacja”, jednak niektórzy próbują te dwa terminy oddzielić od siebie. Wskazuje się przy tym, że termin „zarządzanie wrażeniem” jest szerszy niż „autoprezentacja”, gdyż można zarządzać nie tylko obrazem siebie, ale też organizacji, miast, innych ludzi, produktów, marek [Schlenker, 1980; Schneider, 1981].

Zarządzanie wrażeniem i budowanie wizerunku w przypadku organizacji nie opiera się tylko na budowaniu wizualnego obrazu firmy (takiego jak logo, grafika, liternictwo, kolory), klimatu organizacyjnego i relacji z klientem, czy też na produkowaniu odpowiedniej treści i formy informacji prasowych o jednostce. Dopełnieniem budowania spójnego pozytywnego wrażenia na temat organizacji jest również zakres i zawartość raportów generowanych przez system rachunkowości, które będą stanowić finansową wizytówkę organizacji oraz sposobu jej zarządzania. Skutkiem aktywnego budowania finansowego wizerunku przedsiębiorstwa jest przede wszystkim dowartościowanie jednostki i jej kierownictwa przez inwestorów.

W zarządzaniu wrażeniem dotyczącym organizacji menedżerowie mogą próbować regulować i kontrolować produkowane informacje czy to dla pracowników, czy dla odbiorców zewnętrznych, tak aby stworzyć jak najbardziej korzystny obraz przedsiębiorstwa, jego działań i celów. Motywy zarządzania obrazem przedsiębiorstwa mogą być następujące [Rahman, 2012, s. 2–4; Leary, Kowalski, 1990, s. 36–38]:

- maksymalizowanie przez menedżerów spodziewanych zysków lub minimalizowanie strat,
- próba dostosowania się do obrazu, jakiego oczekują interesariusze jednostki,
- naprawianie nadszarpniętego wizerunku osobistego osoby zarządzającej lub całej organizacji.

W ramach zarządzania wrażeniem menedżerowie mogą wykazywać dwa rodzaje zachowań, a mianowicie ukrywanie faktów lub przypisywanie sobie określonych zasług. W pierwszym przypadku stosowane jest zarówno zatajanie negatywnych informacji, jak i uwypuklanie pozytywnych. W drugim rodzaju zachowań menedżerowie przypisują sobie większą niż rzeczywista zasługę za sukcesy organizacji przy jednoczes-

nym pomniejszaniu swojej odpowiedzialności za jej porażki [Merkl-Davies, Brennan, 2007].

Zarządzanie wrażeniem można zatem potraktować jako jedną z manifestacji problemu agencji. W klasycznym modelu teorii agencji relacje między różnymi stronami w organizacji są pełne sprzecznych ze sobą interesów. Kierownictwo jednostki powinno opierać swoje decyzje na jak najlepszym interesie właścicieli kapitału. Jednak może ono podejmować działania, tak aby zmaksymalizować swoją własną użyteczność. Ponieważ agenci (kierownictwo) posiadają dostęp do szczegółowych informacji na temat jednostki, są lepiej poinformowani o prawdziwych wynikach w stosunku do pryncypałów (właścicieli). Ta asymetria w dostępie do informacji skutkuje negatywną selekcją i ryzykiem nadużyć [Osma, Guillaumon-Saorin, 2009; Fama, Jensen, 1983].

2. Zarządzanie wrażeniem w rachunkowości

L. Michalczyk [2013, s. 94] definiuje zarządzanie wrażeniem w rachunkowości jako działania organizacji służące wywołaniu określonych wrażeń dotyczących sprawozdania finansowego, podlegającego modyfikacjom zgodnie z koncepcją tzw. inżynierii rachunkowości (dającej możliwość wyboru w zakresie zastosowania różnych wariantów rozliczeń). Celem zarządzania wizerunkiem jednostki w raportach i sprawozdaniach finansowych, tak jak w przypadku zarządzania wrażeniem w ogóle, nie jest obiektywna prezentacja informacji, lecz wpływ na odbiorcę sprawozdań. Zarządzanie prezentacją danych finansowych ma służyć skłonieniu interesariuszy przedsiębiorstwa do podjęcia przez nich korzystnych dla tegoż przedsiębiorstwa działań lub zaniechania działań potencjalnie przynoszących przedsiębiorstwu szkodę. Podobną definicję podaje D. Neu [1991, s. 296], który stwierdza, że *impression management* to próby zarządzania interpretacją danych zawartych w raportach finansowych. Takie próby mają miejsce wówczas, gdy zarząd selekcjonuje informacje, które chce ujawnić, i prezentuje je w sposób, który zaburza percepcje czytelników sprawozdań, poprzez prezentowanie większych osiągnięć organizacji niż rzeczywiste.

Należy tu podkreślić, że zarządzanie wizerunkiem dotyczy końcowego etapu przetwarzania danych w systemie rachunkowości. Nie ma ono więc wpływu ani na sposób zaprojektowania systemu rachunkowości w jednostce, ani na przyjęte i stosowane zasady wyceny aktywów i pasywów oraz kalkulowania wyniku finansowego. Odnosi się ono jedynie

do manipulowania prezentowanymi przez zarząd informacjami. Zarządzanie wizerunkiem następuje zatem na etapie przechodzenia od danych wynikających z zestawienia obrotów i sald oraz „surowego” sprawozdania finansowego do pełnego i upiększzonego raportu rocznego.

Najbardziej popularne metody wykorzystywane w zarządzaniu wrazeniem w rachunkowości to [Jones, 2011, s. 97–111]:

- odpowiednia konstrukcja wykresów,
- narracje,
- fotografie.

Przy zarządzaniu wrazeniem wykresy używane są tylko do zaprezentowania wybranych korzystnych dla jednostki informacji, a pomijane tam, gdzie zaprezentowane trendy świadczyłyby o pogorszeniu sytuacji przedsiębiorstwa. Stosowane jest też celowe wyolbrzymianie trendów na wykresach, które prowadzi do wrażenia, że przedsiębiorstwo osiągnęło wyższe wyniki [Steinbart, 1989; Beattie, Jones, 1992; Godfrey i inni, 2003]. W częściach opisowych w raportach rocznych zarządzanie wrazeniem polega na prezentowaniu wybiórczych, korzystnych dla jednostki informacji, „kręcenie się w kółko” jakiegoś tematu i stronnicze przedstawianie faktów, a także podkreślanie korzystnych dla jednostki wielkości i wydarzeń. Stosowanie tego typu zabiegów jest o tyle proste, że część opisowa sprawozdania finansowego zazwyczaj nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Fotografie pomagają umieścić informacje o dobrych wynikach jednostki w konkretnym kontekście wizualnym i w ten sposób wzmocnić pożądane wrażenia.

3. Kreatywność w prezentowaniu informacji a rzetelność wizerunku

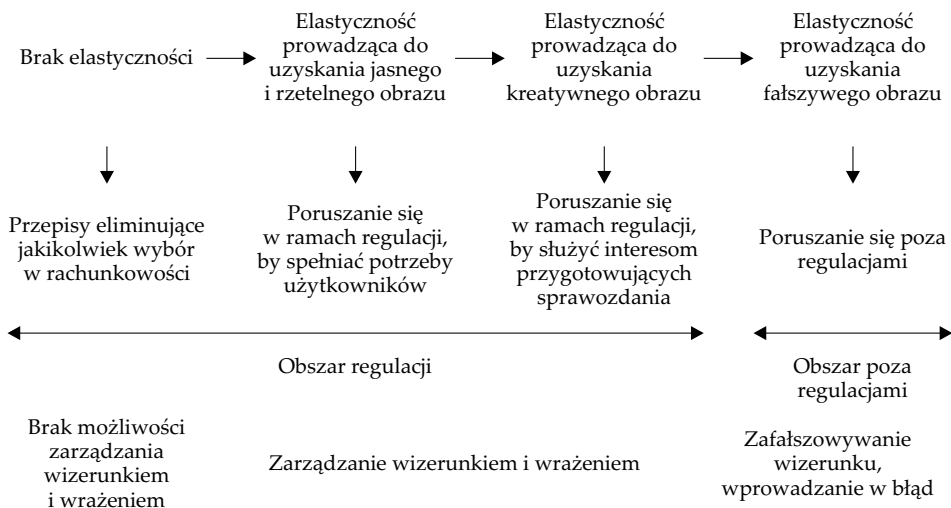
Wymóg rzetelności finansowego wizerunku przedsiębiorstwa jest jedną z najstarszych koncepcji współczesnej rachunkowości, zawartą w sformułowaniu *true and fair view* (TFV), którą wyraża art. 4 polskiej ustawy o rachunkowości. Koncepcję tę traktuje się jako cel rachunkowości finansowej, który rozluźnia tradycyjną sztywność regulacji, podporządkowuje sobie całą strukturę i sposób prezentacji danych i ma zastosowanie na każdym etapie gromadzenia i przetwarzania informacji księgowych [Sikorska, 2005, s. 63]. Zgodnie z duchem TFV w rachunkowości konieczny jest pewien stopień dowolności i kreatywności, by możliwe było przedstawienie prawdziwego wizerunku przedsiębiorstwa.

Zarządzanie wizerunkiem i wrażeniem w rachunkowości również nieodłącznie kojarzy się z kreowaniem i kreatywnością. W literaturze angloamerykańskiej wszelkie formy „zarządzania” w ramach rachunkowości finansowej i kreatywności traktowane są jako zjawiska negatywne [Griffits, 1986; Jones, 2011]. Mowa tu o takich pojęciach, jak „zarządzanie zyskiem” (*earnings management*), „zarządzanie wrażeniem” czy „rachunkowość kreatywna”. Podkreśla się, że selektywne prezentowanie informacji prowadzi do zafałszowanego obrazu w sprawozdaniach finansowych oraz do błędnej interpretacji rzeczywistości ekonomicznej [Revsine, 1991].

Polscy autorzy podkreślają natomiast, że kreatywność w rachunkowości jest zjawiskiem pożądanym i w sposób wyraźny oddzielają kreatywność rozumianą w sposób pozytywny, od kreatywności wyrażonej terminem „rachunkowość agresywna”, która jest tożsama z oszustwami. Właściwie pojmowana rachunkowość kreatywna nie ma żadnych cech wspólnych z oszustwem księgowym [Moczydłowska, 2003; Maślankowski, 2005; Surdykowska, 2005]. Należy zatem stwierdzić, że niektóre z działań w ramach zarządzania wrażeniem można by również potraktować jako część dozwolonej w rachunkowości kreatywności, która jest zgodna z duchem prawa. Zależności między elastycznością regulacji a prezentowaniem obrazu jednostki i zarządzaniem wrażeniem przedstawiono na rysunku 1.

Jak widać na zaprezentowanym rysunku, istnieje wiele możliwości w zakresie sposobu prezentowania informacji w sprawozdaniach finansowych. Na tej podstawie nie można jednoznacznie powiedzieć, że zarządzanie wrażeniem w każdym przypadku jest zjawiskiem negatywnym. Od celowego zniekształcania informacji należy odróżnić podkreślanie atutów, co jest zjawiskiem powszechnym w każdej dziedzinie życia społeczno-gospodarczego. Już sama konstrukcja bilansu czy rachunku zysków i strat, z możliwością uszczegółowienia pewnych danych lub pominięcia niektórych niewystępujących w jednostce pozycji, świadczy o tym, że kierownictwo jednostki ma wybór zagwarantowany prawem, w odniesieniu do tego, jakie wrażenie wywrze na użytkownikach informacji sprawozdawczej.

Rysunek 1. Elastyczność w rachunkowości a zarządzanie wizerunkiem i wrażeniem



Źródło: opracowanie własne na podstawie [Jones, 2011, s. 7].

Zakończenie

Zarządzanie wrażeniem jest nieodłączną częścią działalności przedsiębiorstw. Stosowanie tego zarządzania również w aspekcie sprawozdawczości finansowej może pomóc w zrozumieniu danych prezentowanych w sprawozdaniach oraz podkreślać korzystne aspekty obrazu jednostki. Sprawozdawczość finansowa, jako końcowy produkt procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości, jest najbardziej syntetycznym źródłem informacji finansowych o jednostce. Zarządzanie wrażeniem, które polega na wprowadzaniu kosmetycznych zmian w wizerunku przedsiębiorstwa ujętym w sprawozdaniu, należy potraktować jako zjawisko pożądane, w szczególności w stosunku do odbiorców sprawozdań, którzy posiadają wystarczającą wiedzę finansową, by prawidłowo interpretować ukazane w raportach informacje. Jednak poprzez nadmierne używanie narzędzi rachunkowości kreatywnej i zarządzania wizerunkiem sprawozdanie finansowe staje się wadliwym produktem systemu rachunkowości, który pogłębia asymetrię informacyjną i może wpływać na efektywność rynków finansowych.

Literatura

1. Beattie, V. A. and Jones, M. J. (1992), *The Use and Abuse of Graphs in Annual Reports: Theoretical Framework and Empirical Study*, „Accounting and Business Research”, Vol. 22.
2. Białas-Szymańska M. (2008), *Cienka linia między kreatywną rachunkowością a oszustwem finansowym*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 1.
3. Fama E. F., Jensen M. C. (1983), *Separation of ownership and control*, „Journal of Law and Economics”, No. 25.
4. Godfrey J., Marther P., Ramsay A. (2003), *Earnings and Impression Management in Financial Reports: The Case of CEO Changes*, „Abacus”, Vol. 39, Issue 1.
5. Griffiths J. (1986), *Creative Accounting*, Sidgwick & Jackson, London.
6. Jones M. J. (2011), *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Wiley & Sons.
7. Leary M. R., Kowalski R. M. (1990), *Impression Management: A Literature Review and Two-Component Model*, „Psychological Bulletin” Vol. 107, No. 1.
8. Maślanowski K. (2005), *Rachunkowość kreatywna a wartość informacyjna sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 25 (81).
9. Merkl-Davies D. M., Brennan N. M. (2007), *Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: incremental information or impression management?*, „Journal of Accounting Literature”, No. 26.
10. Michalczyk L. (2013), *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
11. Moczydłowska W. (2003), *Kreatywna tak, agresywna nie*, „Gazeta Prawna” nr 7 z 10.01.
12. Neu D. (1991), *Trust, Impression Management and the Auditing Profession*, „Critical Perspectives on Accounting”, No. 2 (4).
13. Osma B. G., Guillamon-Saorin E. (2009), *Corporate governance and impression management in annual results press releases*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 36, Issues 4–5.
14. Rahman S. (2012), *Impression Management Motivations, Strategies and Disclosure Credibility of Corporate Narratives*, „Journal of Management Research”, Vol. 4, No. 3.
15. Revsine L. (1991), *The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis*, „Accounting Horizons”, Vol. 5, No. 4.

16. Schlenker B. R. (1980), *Impression management: The self-concept, social identity, and interpersonal relations*. Brooks/Cole, Monterey, CA.
17. Schneider D. J. (1981), *Tactical self-presentations: Toward a broader conception* w J. T. Tedeschi (red.), *Impression management theory and social psychological research*, New York Academic Press.
18. Sikorska M. (2005), *Koncepcja true and fair view w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz standardach rachunkowości amerykańskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 25.
19. Słownik języka polskiego (2015), PWN, <http://sjp.pwn.pl>, dostęp dnia 31.03.2015.
20. Steinbart P. J. (1989), *The Auditor's Responsibility for the Accuracy of Graphs in Annual Reports: Some Evidence of the Need for Additional Guidance*, „Accounting Horizons”, September.
21. Surdykowska S. (2005), *Rachunkowość kreatywna a oszustwa księgowo*, Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej, Dąbrowa Górnicza.
22. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.
23. Żaba-Nieroda R. (2011), *Kształtowanie wizerunku korporacji*, „Zeszyty Naukowe MWSE w Tarnowie”, nr 1(17).

Streszczenie

Zarządzanie wrażeniem jest nieodłączną częścią działalności przedsiębiorstw. W ramach rachunkowości zarządzanie wrażeniem budzi jednak duże kontrowersje i utożsamiane bywa z negatywnie rozumianą kreatywnością. Celem tego artykułu jest przedstawienie zarządzania wrażeniem w ramach rachunkowości oraz ocena tego zjawiska z punktu widzenia rzetelności raportowania informacji finansowych. Na początku wyjaśniono istotę zarządzania wrażeniem, następnie zaprezentowano sposoby jego wykorzystania w rachunkowości. Artykuł stwierdza, że niewielka doza zarządzania wrażeniem jest zjawiskiem pożądanym w rachunkowości.

Słowa kluczowe

zarządzanie wizerunkiem, jasny i rzetelny obraz, rachunkowość kreatywna, sprawozdawczość finansowa

Impression management in accounting and the fairness of reported information (Summary)

Impression management is an inherent part of business activity. Within accounting, impression management is controversial and is associated with negatively perceived creativity. The aim of this paper is to present impression mana-

gement in accounting and to assess it in terms of fairness of reporting financial information. At first, the essence of impression management was explained, then the ways of its application in accounting were presented. The paper concludes that a small dose of impression management is a desirable phenomenon in accounting.

Keywords

impression management, true and fair view, creative accounting, financial reporting