



Remigiusz Napiecek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości
remigiusz.napiecek@ue.poznan.pl

RACHUNKOWOŚĆ PARTYCYPACYJNA, CZYLI KONIEC Z MONOPOLEM NA WIEDZĘ

Streszczenie: W artykule przedstawiono koncepcję rachunkowości partycypacyjnej – rachunkowości współtworzonej przez interesariuszy podmiotu gospodarczego. Partycypacja interesariuszy widoczna jest zarówno w księgowości, rachunku kosztów, jak i sprawozdawczości finansowej podmiotu gospodarczego. Dzięki współuczestniczeniu w tworzeniu sprawozdań z działalności podmiotu poprawie ulega transparentność systemu rachunkowości i tym samym budowane jest zaufanie otoczenia względem podmiotu. Rachunkowość partycypacyjna w zakresie sprawozdawczości finansowej rozszerza swoją funkcję informacyjną o cechy komunikacji dwustronnej – dialogu z otoczeniem podmiotu gospodarczego.

Słowa kluczowe: rachunkowość partycypacyjna, transparentność, przejrzystość, raportowanie na żądanie, komunikacja.

Wprowadzenie

Rachunkowość niewątpliwie kojarzona jest z informacją. Rachunkowość, poprzez metody poznawcze, dokonuje pomiaru zjawisk świata rzeczywistego, poddając zebrane dane dalszemu przetworzeniu i następnie prezentacji wygenerowanych informacji. Jednym z narzędzi prezentowania przygotowanych informacji jest sprawozdawczość finansowa. Jednakże przekaz w postaci sprawozdania finansowego jest przekazem jednostronnym, pozbawionym komunikacji dwustronnej. Stosowane na potrzeby rachunkowości technologie informatyczne zmieniają funkcję rachunkowości z informacyjnej w komunikacyjną. Rachunkowość staje się narzędziem dwustronnej komunikacji, w której partycypują interesariusze podmiotu gospodarczego.

Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji rachunkowości partycypacyjnej, której istota polega na współuczestniczeniu interesariuszy podmiotu gospodarczego w jej prowadzeniu. Ów współdziałanie widoczny jest we wszystkich trzech elementach rachunkowości: księgowości, rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej. W artykule rozważania dotyczą sprawozdawczości finansowej, prezentując koncepcję raportowania na żądanie. Zakres merytoryczny raportów potencjalnie mógłby być określany przez interesariuszy, również czas generowania raportów wynikałby z indywidualnych potrzeb użytkowników informacji.

Przedstawione w artykule poglądy autora stanowią przyczynek do dalszej dyskusji i badań dotyczących zakresu ujawnień.

1. Komunikacja podstawową funkcją rachunkowości

W literaturze poświęconej rachunkowości nie brakuje opinii, iż najważniejszym zadaniem rachunkowości jest opracowywanie i dostarczanie informacji powiązanych z prowadzoną działalnością podmiotu gospodarczego. Za podstawową funkcję rachunkowości uznaje się funkcję informacyjną.

Zdaniem K. Giannetto i A. Wheller [2000, s. 3] informacja to przetworzone, czyli odpowiednio zinterpretowane i przedstawione w zrozumiałej formie dane. Podobnie różnicuje dane i informacje J. Fazlagić [2009, s. 55], pisząc, że informacja „powstaje dzięki wzbogaceniu danych o kontekst [...]. Dane są pozbawionym struktury ciągiem znaków. Informacje to dane, którym nadano cel i odniesienie”. Z kolei E. Orna [2004, s. 7] przypisuje informacji cechę użyteczności, ta sama informacja może bowiem zostać różnie zrozumiana i wykorzystana przez różnych odbiorców. Przypisywanie informacji określonego sensu (znaczenia) służy jej wykorzystywaniu do różnych celów.

R.R. Sterling [1970, s. 5] wymienia dwa warunki, jakie musi spełniać przekaz, aby stał się informacją. Zalicza do nich prawdziwość (*veracity*) i trafność (*relevance*). Przekazem jest słowne lub symboliczne twierdzenie, które uznawane jest za obraz „świata rzeczywistego”.

Za prawdziwość przekazu R.R. Sterling uznaje jego zgodność ze stanem faktycznym – stanem rzeczywistym. Jeżeli przekaz wiernie opisuje świat rzeczywisty, uznany może być za prawdziwy. Jest to, zdaniem R.R. Sterlinga, warunek konieczny, aby nazwać przekaz informacją. Jeżeli tej cechy nie ma, może wręcz być uznany za dezinformację.

Trafność przekazu polega na dopasowaniu jego treści do problemu, przy rozwiązaniu którego przekaz ten będzie wykorzystany.

Rachunkowość partycypacyjna widoczna jest w poszczególnych elementach składowych rachunkowości:

- księgowości – np. poprzez zastosowanie elektronicznej wymiany dokumentów (EDI) system rachunkowości podmiotu gospodarczego zasilany jest danymi o transakcjach gospodarczych bezpośrednio przez ich klientów, dostawców, banki itp.
- rachunku kosztów – np. w koncepcji otwartych ksiąg (ang. *open book accounting*¹),
- sprawozdawczości finansowej – w raportowaniu na żądanie czy koncepcji ciągłego audytu (ang. *continuous auditing*).

Rachunkowość partycypacyjna jest narzędziem komunikacji pomiędzy interesariuszami życia gospodarczego. Nadrzędną funkcją wobec funkcji informacyjnej staje się funkcja komunikacyjna.

H.P. Grice [1980] traktuje komunikację jako szczególny akt współpracy interesariuszy związanych celem lub zbiorem celów, jakie stawiane są komunikacji, pisząc: „[...] wnoś swój wkład do konwersacji tak, jak tego w danym jej stadium wymaga przyjęty cel czy kierunek wymiany słów, w której bierzesz udział. [...] Niech twój wkład w konwersację zawiera tyle informacji, ile jej potrzeba”.

Również D. Niedziółka [2008] określa komunikację jako dwustronny, wzajemnie korzystny proces wymiany informacji pomiędzy spółką i inwestorami. Podobnie D. Dziawgo [2011, s. 66] na gruncie relacji inwestorskich określa atrybuty komunikacji jako wykraczającą poza minimalne wymogi prawne dwustronną wymianę informacji, mającą charakter finansowo-ekonomiczny, zorientowaną na realizację określonego celu. D. Dziawgo podkreśla, że zarówno w ujęciu mikro-, jak i makroekonomicznym kluczową zaletą komunikacji z inwestorami jest niwelowanie luki, jaka powstaje przy asymetrii informacji. Natomiast z asymetrii informacji wynika niepewność i nieufność, a te rzutują na efektywność rynku finansowego.

Z kolei wśród najważniejszych czynników, które tworzą zaufanie, S.A. DiPiazza i R.G. Eccles wymieniają w szczególności transparentność (przejrzystość), łączą wręcz transparentność z kreowaniem i ochroną wartości przedsiębiorstwa.

Raportowanie w ramach zaproponowanych trzech poziomów odbywać się powinno w sposób, który da interesariuszom holistyczny obraz kompetencji podmiotu gospodarczego, szans i wyzwań rynkowych, strategii i jej implementacji, czy też kluczowych czynników wzrostu wartości danego podmiotu.

Odpowiedni poziom transparentności podmiot osiąga w sytuacji, gdy nie ma istotnych różnic pomiędzy miarami wyników przedsiębiorstwa stosowanymi

¹ Zastępowane jest też określeniami: *open book costing*, *cost transparency*, *open book policy*.

dla jego wewnętrznych potrzeb a ujawnieniami skierowanymi do zewnętrznych użytkowników informacji [„CIMA Executive Briefing”, 2002]. Jak zauważa J. Krasodomska [2014, s. 126], zagadnienie transparentności nie zostało bezpośrednio zdefiniowane jako cecha sprawozdawczości finansowej zarówno w założeniach koncepcyjnych The Financial Accounting Standards Board – FASB, jak również The International Accounting Standards Board – IASB. Zdaniem J. Michalaka [2010, s. 31] za odpowiednik transparentności można uznać zrozumiałość jako cechę sprawozdania finansowego. Transparentność rozumianą jako jasne i otwarte przedstawienie informacji dotyczących transakcji i wyników podmiotu gospodarczego odnajdziemy w standardach Global Reporting Initiative – GRI [Global Reporting Initiative, 2006].

W kontekście prowadzonych rozważań na temat rachunkowości partycypacyjnej szczególnego znaczenia nabiera rozumienie transparentności przez R.M. Bushmana i in. [2004, s. 207], którzy definiują ją jako dostępność specyficznych informacji na temat działalności podmiotu gospodarczego dla osób spoza niego. Również P. Tamowicz i M. Dzierzanowski [2000, s. 41], wymieniając atrybuty transparentności, oprócz kompletności, istotności, jakości i wiarygodności zaliczają do nich dostępność informacji.

Dzięki technologii informatycznej dostępność informacji tworzonych przez system rachunkowości podmiotu gospodarczego niewątpliwie zwiększyła się². K. Żądło [2014, s. 161] wymienia liczne narzędzia komunikacji korporacyjnej w obszarze relacji inwestorskich, komunikacji z mediami, komunikacji wewnętrznej i komunikacji marketingowej. Do narzędzi tych autorka zaliczyła m.in. wykorzystanie serwisów społecznościowych.

Narzędziem komunikacji mogą stać się raporty tworzone (lub współtworzone) przez interesariuszy, którzy mieliby wpływ na zakres merytoryczny tychże raportów, a moment inicjowania samego procesu generowania raportów wynikałby z określonego zapotrzebowania.

2. Sprawozdawczość partycypacyjna jako narzędzie komunikacji z interesariuszami

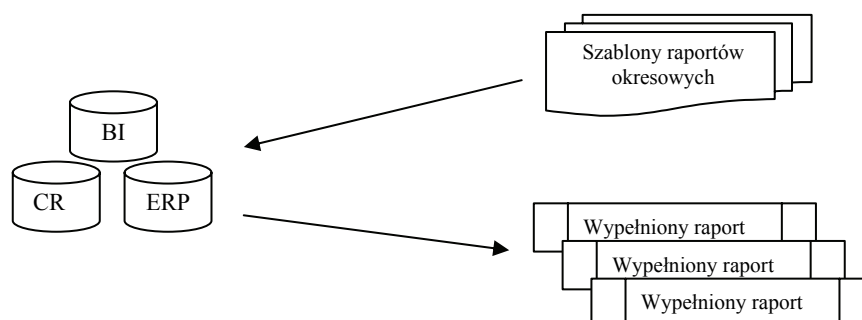
Istotną cechą rachunkowości partycypacyjnej jest również jej przejrzystość, rozumiana jako dostępność do specyficznych danych lub informacji. Dostępność informacji niezbędna jest w procesie dwustronnej komunikacji podmiotu gospodarczego z jego otoczeniem. Stosowane technologie informatyczne w rachun-

² Chociażby zastosowanie języka XBRL – eXtensible Business Reporting Language.

kowości czy szerzej – w zarządzaniu podmiotem gospodarczym umożliwiają większą transparentność systemu rachunkowości. Rachunkowość przestaje być domeną podmiotu ją stosującego, staje się systemem, w prowadzeniu którego współuczestniczy otoczenie podmiotu gospodarczego.

Odpowiedzią na zwiększające się zapotrzebowanie na informację, zarówno w kontekście zakresu, częstotliwości, jak i dostępności, może być sprawozdawczość na żądanie. Daje ona możliwość partycypacji w tworzeniu informacji przez przyszłego jej użytkownika. Formułuje on zapytanie do systemu rachunkowości, określa zakres przedmiotowy i ramy czasowe informacji zawartych w raporcie. Informacja jest współtworzona przez podmioty z otoczenia przedsiębiorstwa.

Idę partycypacji w tworzeniu raportów przedstawiono na rys. 1. Interesariusze zainteresowani otrzymaniem raportu sami inicjują proces generowania raportu, dla którego dane pochodzą z wielu źródeł. Zakres informacyjny dostępnych raportów może być określony przez podmiot gospodarczy udostępniający dane, ale również można wyobrazić sobie sytuację, w której szablony raportów tworzone są przez interesariuszy, a narzędzia służące eksploracji baz danych wyszukują w bazach danych podmiotu odpowiednich danych. Pozostaje nierozwiązana kwestia granic przejrzystości, jednak obawa przed udostępnieniem zbyt dużej ilości danych nie powinna być argumentem hamującym rozwój takiego sposobu komunikacji podmiotu gospodarczego z otoczeniem.



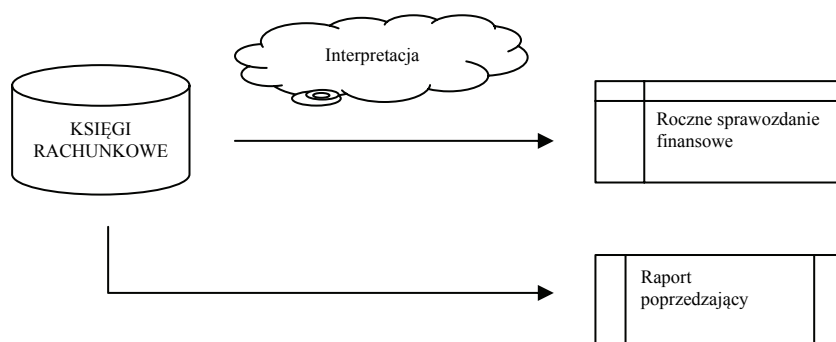
Rys. 1. Idea raportowania na żądanie

Oprócz elementów sprawozdań finansowych generowanych bezpośrednio z ewidencji księgowej (np. bilansu, rachunku zysków i strat) raporty wzbogacone mogą być o dane pochodzące z rachunkowości zarządczej [Napieček, 2010].

Innym zagadnieniem związanym z partycypacją otoczenia w tworzeniu informacji jest określenie momentów, w których dochodzi do komunikacji dwustronnej. Rachunkowości nie jest obca periodyzacja, z którą związane jest okresowe raportowanie wyników, jednak również i w tym przypadku stosowana technologia informatyczna skłania do zmiany sposobu postrzegania okresowości.

Od strony technicznej praktycznie nie ma przeciwwskazań, aby raporty tworzone były w dowolnym momencie, za dowolny okres. Pozostaje jednak kwestia jakości danych zawartych w tych raportach. Użytkownik może sam siebie wprowadzić w błąd, generując raport, którego treści nie obejmują pełnego obrazu sytuacji finansowej podmiotu. Na przykład wygenerowanie raportu za dany miesiąc, tuż przed końcem tego okresu, czyli przed naliczeniem wielu kosztów, może doprowadzić do przedstawienia zbyt optymistycznego obrazu wyniku finansowego. Konieczny jest zatem rozwój świadomości interesariuszy na temat mechanizmów stosowanych przez system rachunkowości danego podmiotu.

Wspomniana wcześniej przejrzystość systemu rachunkowości szczególnego znaczenia nabiera w przypadku sporządzania sprawozdań rocznych. Sprawozdanie roczne mogłoby być generowane przed i po dokonaniu korekt związanych z zamknięciem rocznym ksiąg rachunkowych. Niewątpliwie w wielu wprowadzanych korektach jest duża doza subiektywizmu na temat postrzegania świata rzeczywistego. Interpretacja zjawisk gospodarczych staje się domeną „księgowego”. Rolą rachunkowości przestaje już być jedynie odwzorowywanie skutków tychże zjawisk, lecz interpretacja ich wpływu na obraz podmiotu – jego sytuacji majątkowej i kondycji finansowej. Na rys. 2 przedstawiono idę raportu poprzedzającego przygotowanie rocznego sprawozdania finansowego.



Rys. 2. Koncepcja raportu poprzedzającego roczne sprawozdanie finansowe

Partycypacja i tym samym zwiększona przejrzystość procesu tworzenia rocznego sprawozdania finansowego przełamuje „monopol” podmiotu gospodarczego na interpretację wpływu zjawisk gospodarczych na obraz przedstawiany w rocznym sprawozdaniu finansowym. Użytkownik informacji może sam dokonywać interpretacji zjawisk i tym samym tworzyć obraz według jego sugestywnego postrzegania rzeczywistości. W końcowym efekcie uzyskujemy dwa obrazy tej samej rzeczywistości, obraz wynikający z indywidualnej percepcji rzeczywistości oraz obraz wyłaniający się z rocznego sprawozdania finansowego.

Idea „dwóch obrazów” znajduje potwierdzenie w teorii zwrotności zaproponowanej przez G. Sorosa [2008, s. 7], który zakłada, że wszystkie ludzkie koncepcje są niedoskonałe, a zwrotność, rozumiana jako „cyrkularność lub pętla sprzężenia zwrotnego między poglądami uczestników i faktycznym stanem rzeczy” występują symultanicznie i tym samym percepcja faktów i faktyczny stan rzeczy stają się nieprzewidywalne i niedefiniowalne. G. Soros, prowadząc rozważania na temat zachowań uczestników rynków finansowych wyjaśnia, że ludzie opierają swoje decyzje nie na faktach, ale na percepcji i interpretacji tych faktów.

Podsumowanie

Rachunkowość przestaje pełnić funkcję czysto informacyjną, polegającą na jednostronnym przekazie informacji. Rachunkowość partycypacyjna, wsparta odpowiednimi technologiami informatycznymi, staje się narzędziem dwustronnej komunikacji zachodzącej pomiędzy podmiotem gospodarczym i jego otoczeniem – interesariuszami.

Koncepcja rachunkowości partycypacyjnej może przyczynić się do ograniczenia subiektywizmu interpretacyjnego wprowadzanego do systemu rachunkowości przez osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych – dokonujące wyceny na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Przełamany jest „monopol na prawdę” objawiana w sprawozdaniach finansowych skrzętnie przygotowywanych przez podmioty gospodarcze. Rachunkowość, szczególnie w obszarze sprawozdawczości finansowej, ma szansę ewoluować w kierunku dwustronnej komunikacji.

Literatura

- Bushman R.M., Piotroski J.D., Smith A.J. (2004), *What Determines Corporate Transparency?*, „Journal of Accounting Research”, Vol. 42, No. 2.
- „CIMA Executive Briefing” (2002), *Business Transparency in Post-Enron World, Restoring trust in capital markets*, August, http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/BustransparencypostEnron_techrpt_0802.pdf (dostęp: 10.02.2010).
- Dziawgo D. (2011), *Relacje inwestorskie. Ewolucja – funkcjonowanie – wyzwania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Fazlagić J. (2009), *Zarządzanie wiedzą w polskiej oświacie*, Wydawnictwo UEP, Poznań.
- Giannetto K., Wheller A. (2000), *Knowledge Management Toolkit*, Gower, Aldershot.
- Global Reporting Initiative (2006), *Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju*, wersja 3.0, PriceWaterCooper, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Polish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> (dostęp: 12.01.2012).

- Grice H.P. (1980), *Logika a konwersacja*, [w:] B. Santosz (red.), *Język w świetle nauki*, Czytelnik, Warszawa.
- Krasodomska J. (2014), *Przejrzysta komunikacja spółek z uczestnikami rynku kapitałowego* [w:] *Współczesna rachunkowość na rynkach kapitałowych*, Difin, Warszawa.
- Michalak J. (2010), *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Stopień ich zastosowania na świecie i w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie badań empirycznych* [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, t. 2, Kraków.
- Napiecek R. (2010), *Concept of comparability and periodization vs. utility of financial statements* [w:] W. Gabrusewicz, J. Samelak (red.), *Selected problems and perspectives of the progress of global harmonization and standardization of accounting*, Poznań University of Economics Press, Poznań.
- Niedziółka D. (2008), *Relacje inwestorskie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Orna E. (2004), *Information Strategy in Practice*, Gower, Aldershot.
- Soros G. (2008), *Nowy paradygmat rynków finansowych*, MT Biznes, Warszawa.
- Sterling R.R. (1970), *On Theory Construction and Verification*, „The Accounting Review”, Vol. 5.
- Tamowicz P., Dzierżanowski M. (2000), *Własność i kontrola polskich korporacji*, IBnGR, Gdańsk.
- Żądło K. (2014), *O wartości zaufania. Komunikacja i budowa zaufania a rynkowa wartość przedsiębiorstwa*, Poltex, Warszawa.

PARTICIPATIVE ACCOUNTING – THE TWILIGHT OF THE MONOPOLY OF KNOWLEDGE

Summary: From the beginning accounting has been concerned with gathering data relating to economic events, processing this data, and then presenting it in a codified form. The codification should guarantee the objectivity of information about the financial condition of business entities. This objectivity was impaired by the introduction of valuation aspects undertaken for the purposes of financial disclosure, which often involves an individual interpretation of reality. This resulted in business entities having a “monopoly” in terms of knowledge relating to a fair and accurate picture of their financial condition.

The aim of this article is to present the concept of participative accounting (PA). The practical aspect of this concept is presented by real-time reporting. The implementation of participative accounting (PA) can help to restore objectivity and break the monopoly of knowledge relating to the actual financial condition of entities.

Keywords: participative accounting, real-time reporting, open-book accounting, transparency, trust.