

Tomasz Spychała

Katedra Rachunkowości
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Raportowanie niefinansowe a zarządzanie strategiczne jednostką gospodarczą

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest pokazanie wpływu rozwoju raportowania niefinansowego w rachunkowości na poprawę zarządzania strategicznego. Obecna dynamika procesów gospodarczych wymusza wykorzystanie większego spektrum danych w procesie zarządzania dla zapewnienia osiągnięcia synergii działania, budowania przewagi konkurencyjnej oraz kreowania wartości. Niestety obecne praktyki rachunkowości w ograniczony sposób wykorzystują w sprawozdaniu finansowym dane niefinansowe, co utrudnia użytkownikom poprawne podejmowanie decyzji strategicznych. Powstała luka informacyjna wobec zmiany wymagań informacyjnych warunkuje dążenia do zmian raportowania. W artykule dokonano przeglądu literatury w stosunku do przeprowadzanych zmian ujawnień informacji niefinansowych. Opisano obecne problemy, wynikające z braku pełnej wiedzy o organizacji i przedstawiono ich potencjalne rozwiązania.

Słowa kluczowe: zarządzanie strategiczne, sprawozdanie finansowe, luki informacyjne, raportowanie niefinansowe

Kod klasyfikacji JEL: M41

1. Wprowadzenie

Świat i gospodarka podlegają bezustannym procesom przemiany, które wynikają z dążenia ludzkości do jak najlepszego poznania otaczającej rzeczywistości. Sens istnienia przekazywano w formie opowieści, najpierw jako mity ustne, następnie w postaci pisemnej, a obecnie za pomocą nośników elektronicznych. Ludzki umysł postrzega otoczenie za pomocą informacji pozyskanych zmysłami, selekcjonuje dane i zapamiętuje tylko te istotne¹. Stąd znaczenie informacji dla człowieka i jego funkcjonowania od zawsze było nie do przecenienia.

Niemniej jednak rodzaj informacji ważnej dla danej cywilizacji zależy także od poziomu rozwoju i ewoluuje wraz ze społecznością. Jedną z najważniejszych dziedzin, z jakiej człowiek starał się pozyskać dane, była ekonomia. Już Ksenofont w V w. p.n.e. napisał: „nawet jeśli człowiek ma niewiele bogactwa, to nauka o ekonomii i tak istnieje”². Zdanie to pokazuje, że majątek ma znaczenie szczególne i dane o posiadanych zasobach spędzały ludziom sen z powiek już od zarania dziejów. Chociaż, jak podaje T. Sedlacek: „Ekonomia rozwijała się nieświadomie, spontanicznie, bez kontroli, bez planu, bez dyrygenckiej batuty”³, to jednak w kontekście danych finansowych wyłoniła się rachunkowość, która umożliwiała mierzenie wartości, pomiar ilości i ukazywanie dynamiki zmian w posiadanym majątku⁴. Obie dziedziny naukowe są często mylone i zestawiane ze sobą jako synonimy. Prowadzi to do błędów interpretacyjnych, ze względu na charakter przekazywanej informacji, która jak pisze S. Lem: „będąc wartością materialną, nie jest ani materią, ani energią”⁵, co widoczne jest zwłaszcza w dzisiejszych czasach. Rynek w coraz większym stopniu zaczyna się domagać zmian w raportowaniu rocznym jednostek gospodarczych i dostosowania się sprawozdawczości finansowej, która jest składową rachunkowości finansowej, do nowych potrzeb odbiorców sprawozdania finansowego.

W dobie informatyzacji, elektroniki, globalizacji i Internetu, gdzie ludzie zalewani są z każdej strony informacjami, selekcja danych, niezbędnych w procesie decyzyjnym, które zarazem są rzetelne i istotne dla decydenta, urasta do sprawy kluczowej dla budowania trwałej przewagi konkurencyjnej. Do tej pory analizy opierały się w głównej mierze na danych finansowych zawartych w sprawozdaniu finansowym. Jednak, jak zauważa V. Havel: „co nam po rachunkowości, jeśli to, co kształtuje nasze życie, jest trudne lub całkiem niemożliwe do

¹ G. Soros, *Nowy paradygmat rynków finansowych*, MT Biznes, Warszawa 2008.

² Ksenofont, *Ekonomik*, 2.12., tłum. A. Bronikowski, nakładem Księgarni Jana Konstantego Żupańskiego, Poznań 1857.

³ T. Sedlacek, *Ekonomia dobra i zła – w poszukiwaniu istoty ekonomii od Gilgamesza do Wall Street*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa 2012, s. 16.

⁴ A. Kamela-Sowińska, *Wstęp do: Finansyzacja i jej globalny wpływ na rozwój sprawozdawczości finansowej*, red. A. Kamela-Sowińska, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2017, s. 9.

⁵ S. Lem, *Summa Technologiae*, Biblioteka „Gazety Wyborczej”, Warszawa 2010, s. 141.

policzenia⁶. Tym samym informacje niefinansowe, ujawniane poza sprawozdaniem finansowym, wpływają w coraz większym stopniu na osoby podejmujące decyzje gospodarcze.

Celem niniejszego opracowania jest pokazanie, czy możliwy jest wpływ rozwoju ujawnień niefinansowych w rachunkowości na skuteczność zarządzania strategicznego jednostkami gospodarczymi. Odpowiedź na pytanie badawcze zostanie sformułowana na podstawie analizy literatury przedmiotu.

2. Specyfika zarządzania strategicznego

Zarządzanie, podobnie jak ekonomia i rachunkowość, ewoluowało wraz z rozwojem ludzkości. Tworzenie grup w społecznościach wymusiło podział hierarchiczny w tychże grupach i przypisywanie ich członkom poszczególnych ról. W ten sposób jednym z celów zarządzania stało się takie współdziałanie składowych organizacji, które pozwoli w maksymalnym stopniu wykorzystać posiadany potencjał i neutralizować istniejące ograniczenia⁷. Zadanie to jest zrealizowane, gdy działanie w ostatecznym rozrachunku jest sprawne i skuteczne. Pierwsza cecha charakteryzuje się tym, iż posiadane zasoby są wykorzystywane w sposób przemyślany bez zbędnego marnotrawstwa. Z kolei działanie będzie skuteczne, gdy będzie prowadzić do ustalonego i zamierzonego skutku⁸.

W związku z tym powstało wiele różnych koncepcji zarządzania, które w rezultacie wymagają przyjęcia odpowiedniego kontekstu definicyjnego oraz celu i zakresu, jakiemu ma służyć. Jedną z koncepcji zarządzania jest zarządzanie strategiczne.

Zarządzanie strategiczne może być rozpatrywane w dwóch aspektach: dynamicznym, który opiera się na procesie zarządzania, i statycznym, który skupia się na planie strategicznym realizowanym w długim okresie dla zapewnienia rozwoju jednostki⁹.

Aspekt dynamiczny wymaga zdefiniowania pojęcia zarządzanie, co jak już wspomniano, nie jest sprawą łatwą, ze względu na różnorodność podejść do jego sformułowania. Jak wskazuje Moczydłowska „w gospodarce, dotykanej przez kolejne kryzysy i rosnącą niepewność, konieczne jest redefiniowanie pojęcia zarządzanie dla zapewnienia przyszłego bytu podmiotów na rynku”¹⁰. Użyteczność różnych koncepcji zależy od kontekstu sytuacji, dlatego przegląd literatury pozwala na wyodrębnienie dwóch definicji zarządzania, akcentujących istotność zasobów jednostki gospodarczej.

⁶ V. Havel, *Wstęp do: T. Sedlacek, Ekonomia...*, op.cit., s. 9–10.

⁷ P. Drucker, *Skuteczne zarządzanie*, PWN, Warszawa 1976, s. 76.

⁸ T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1982, s. 104.

⁹ M. Murawska, *Zarządzanie strategiczne niematerialnymi zasobami przedsiębiorstwa*, praca doktorska, Fundacja Promocji i Akredytacji Kierunków Ekonomicznych, Warszawa 2008, s. 33.

¹⁰ J. Moczydłowska, *Koncepcja przedsiębiorstwa przyszłości jako źródło nowych paradygmatów w obszarze zarządzania kapitałem ludzkim*, „Zarządzanie, Zeszyty Naukowe WSH” 2015, s. 28–29.

1. Zarządzanie jako zestaw działań skierowany na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny¹¹.
2. Zarządzanie jako proces planowania, organizowania, przeprowadzenia i kontrolowania pracy członków organizacji oraz wykorzystywania wszelkich dostępnych zasobów organizacji do osiągnięcia jej celów¹².

Do najważniejszych celów, jakimi powinny kierować jednostki gospodarcze, należy zapewnienie wzrostu i przewagi konkurencyjnej, co ma przełożyć się na maksymalizację osiąganych zysków i wzrost wartości dla właścicieli. Główne założenia obu definicji skupiają się na podkreśleniu znaczenia procesu alokowania posiadanych zasobów dla osiągnięcia powyższych celów w sposób świadomy. Racjonalność wykorzystania posiadanych wartości dokonywana jest dzięki podjętej decyzji strategicznej, wynikającej z ograniczoności zasobów i niepewności osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Wybór ten powinien zapewnić powstanie synergii zasobowej, pozwalającej na ponadprzeciętny efekt łączny, jaki nie mógłby być osiągnięty przy wykorzystaniu zasobów osobno¹³. Dlatego określenie skutecznej strategii w zarządzaniu wartościami niematerialnymi jest kluczowe dla funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Strategia to kolejny termin, który może być definiowany w różny sposób w zależności od kontekstu. M. Moszkowicz podaje ogólną definicję strategii „jako sposobu działania organizacji w zmiennym otoczeniu”¹⁴. Z kolei K. Oblój rozbudowuje pojęcie strategii jako „przemysłanej ogólnej koncepcji działania zapewniającej w chwili realizacji przewagi na rynku”¹⁵. Problem definicyjny wynika w dużej mierze po raz kolejny z ewolucji podejścia do strategii, co skutkuje wielkowymiarowością i złożonością koncepcji strategii. Podkreślenia wymaga jednak to, że strategia musi być na tyle dynamiczna i elastyczna wobec powstających problemów i nadążających się okazji, aby zapewnić długookresową przewagę konkurencyjną¹⁶.

Jak już wspomniano, przewagę konkurencyjną pozwalają budować specyficzne niepowtarzalne zasoby. Dlatego najnowsze nurty w zarządzaniu strategicznym podkreślają znaczenie podejścia zasobowego (przedsiębiorstwo jako zbiór zasobów i kompetencji) oraz strategii opartych na wiedzy i relacjach, czyli wartościach niematerialnych¹⁷. Co więcej, cechą nowego paradygmatu techno-ekonomicznego według koncepcji społeczeństwa sieciowego M. Castellsa jest uznanie informacji za nowy surowiec niezbędny dla działania technologii informacyjnych¹⁸. Potencjał, jaki pozwalają osiągać, zależy od umiejętnego sposobu ich zarządzania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w celach długookresowych i strategii

¹¹ R. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996, s. 38.

¹² J. Stoner, D. Freeman, D. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001, s. 613.

¹³ M. Murawska, *Zarządzanie...*, op.cit., s. 38.

¹⁴ M. Moszkowicz, *Zarządzanie strategiczne, systemowa koncepcja biznesu*, PWE, Warszawa 2007, s. 46.

¹⁵ K. Oblój, *Mikroszkółka zarządzania*, PWE, Warszawa 1994, s. 63.

¹⁶ A. Zakrzewska-Bielawska, *Ewolucja szkół strategii: przegląd głównych podejść i koncepcji*, w: *Zarządzanie strategiczne. Rozwój koncepcji i metod*, red. R. Krupski, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2014, t. 27, s. 25.

¹⁷ Ibidem, s. 14–16.

¹⁸ M. Castells, *Społeczeństwo sieci*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 79.

działania. Jednak, aby móc skutecznie planować i wyznaczać działania strategiczne, istnieje potrzeba pozyskania danych. Jednym z możliwych źródeł pozyskiwania informacji jest sprawozdawczość finansowa¹⁹.

3. Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji o przedsiębiorstwie

Podobnie jak pojęcie zarządzania, rachunkowość jest trudna do zdefiniowania ze względu na szeroki zakres zagadnień. Ogólnie można ją określić jako system ewidencji ukazujący sytuację majątkową i finansową jednostki. Ustawa o rachunkowości w art. 4 ust. 3 wymienia jej składowe, do których należą m.in. przyjęta polityka rachunkowości, sporządzane sprawozdania finansowe czy zapisy na podstawie dowodów księgowych, co pozwala na wyodrębnienie w jej ramach trzech współzależnych ze sobą podsystemów: rachunku kosztów, księgowości i sprawozdawczości finansowej²⁰. Wymienione składowe wpływają w wymierny sposób na najważniejszą funkcję rachunkowości, jaką jest przekaz informacji. Pozwala to na stwierdzenie, że rachunkowość jest niezbędnym narzędziem w zarządzaniu strategicznym.

Najbardziej specyficzny podsystem stanowi sprawozdawczość finansowa, gdyż jest ona efektem końcowym rachunkowości, a na jej jakość i kształt wpływają zapisy księgowe i kalkulacje kosztów z pozostałych podsystemów. Sprawia to, iż zawiera ona wszelkie dane finansowe ujawniane przez przedsiębiorstwo w ramach sprawozdania finansowego. Dlatego sprawozdawczość finansowa wymaga odpowiedniego unormowania w przepisach prawnych. Jakość przekazywanych informacji, zakres ujawnień oraz definicje pojęć są ściśle regulowane przez lokalne systemy prawne oraz międzynarodowe standardy rachunkowości. Termin sprawozdania finansowego regulują m.in. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), z które przytaczają następującą jego definicję: „uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki”.

Tu pojawia się pierwszy problem, a mianowicie sprawozdanie finansowe zawiera tylko dane finansowe. Dane niefinansowe, które w kontekście zarządzania strategicznego mają znaczenie kluczowe, są zamieszczane w notach w informacji dodatkowej, w sprawozdaniu zarządu lub nie pojawiają się w ogóle. Może to prowadzić do błędów przy ustalaniu celów strategicznych, ponieważ nie zostaną uwzględnione wszystkie istotne aspekty aktywności jednostki. Problem w ostatnich czasach jest coraz istotniejszy, np. ze względu na wartości niematerialne, które są wykazywane w sprawozdaniu finansowym w okrojonym zakresie. W ten sposób powstają luki informacyjne.

¹⁹ K. Żak, *Nowe koncepcje systemów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, w: *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego „Studia Ekonomiczne” 2006, t. 37, s. 216.

²⁰ W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa – jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s. 13–14.

4. Pojęcie luki informacyjnej

Słownik języka polskiego określa termin luki dwojako. Po pierwsze jest to „puste, wolne miejsce”, co wskazuje na przestrzenny charakter luki i daje możliwość zapelnienia dziury za pomocą odpowiednich narzędzi, działań czy przedmiotów. Z drugiej strony luka jest to „brak lub niedobór czegoś”, co z kolei wskazuje na stan rzeczywistości oraz daje możliwość jej likwidacji za pomocą uzupełnienia brakującego elementu. Obie definicje pozwalają na dokonanie klasyfikacji luk ze względu na dziedzinę, jakiej dotyczą. Można wyróżnić więc luki: wartości (różnica wartości postrzeganej przez właściciela przedmiotu i inne osoby czy rynek), technologiczne (różnica między nowoczesnymi a tradycyjnymi metodami produkcji), wiedzy (różnica w dostępie do wiedzy między członkami społeczeństwa) czy zrozumienia (różnica wagi przypisywanej przedmiotom przez różne osoby)²¹. Dla zarządzania strategicznego oraz rachunkowości największym zagrożeniem jest luka informacyjna.

Luka informacyjna, czyli różnica pomiędzy informacjami posiadanymi a tymi, które można pozyskać, powoduje powstawanie asymetrii informacyjnej i nie pozwala na pełne zaspokojenie potrzeb informacyjnych interesariuszy²². Niepełne zaspokojenie potrzeb informacyjnych może w konsekwencji zagrażać działaniu przedsiębiorstwa, poprzez błędne decyzje w procesie zarządzania.

Odmianą luki informacyjnej jest luka sprawozdawcza, która wynika z braku uwzględnienia wszystkich informacji o stanie majątkowo-finansowym jednostki w sprawozdaniu finansowym i stanowi największe wyzwanie we współczesnej rachunkowości. Jej usunięcie jest problematyczne ze względu na liczne koncepcje podejścia do potrzeb informacyjnych. Prowadzi to do powstania dylematu związanego z zakresem ujawnień informacji. Z jednej strony, sprawozdawczość finansowa powinna ujawniać kompletne informacje o jednostce niezbędne do jej oceny, co według Krajowych Standardów Rachunkowości jest określane jako wierność informacji. Z drugiej jednak strony, sprawozdanie finansowe powinno zawierać tylko dane istotne, koncentrujące się na kluczowych zagadnieniach w celu trafnego doboru informacji niezbędnych dla użytkowników, co podkreśla przydatność danych²³. Obie te cechy, choć wzajemnie przeciwstawne, są składową cech jakościowych regulowanych przez polskie i międzynarodowe standardy. W konsekwencji braku w rachunkowości jednego poglądu, powstaje luka informacyjna związana z ujawnianiem informacji niefinansowych.

²¹ O. Martyniuk, *Luka wartości w polskim przedsiębiorstwie rodzinnym*, w: *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, t. II, cz. 4, „Zeszyty Naukowe Sopotckiej Szkoły Wyższej” 2013, s. 78–79.

²² R. Borowiecki, M. Kwieciński, *Informacja w zintegrowanej Europie. Koncepcje i narzędzia zarządzania wobec wyzwań i zagrożeń*, Difin, Warszawa 2006, s. 139.

²³ Pkt 4.11, Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 17.

5. Wpływ występowania luk informacyjnych na zarządzanie strategiczne

Jak już wspomniano, występowanie luk informacyjnych w formie braku ujawnień niektórych składników wartości niefinansowych może wpływać na system zarządzania strategicznego tymi wartościami. Szczególnie problematyczne są kwestie związane z wyceną wartości przedsiębiorstwa oraz wartościami niematerialnymi, wytworzonymi we własnym zakresie.

5.1. Problem wyceny wartości przedsiębiorstwa

Jednymi z najważniejszych celów strategicznych jest wzrost wartości przedsiębiorstwa i zapewnienie rozwoju. Dlatego poprawna wycena wartości jest kluczowa z perspektywy zarządzania strategicznego, gdyż oddziałuje na wewnątrz jednostki, ale też jest znacząca dla podmiotów zewnętrznych. Pozwala na łatwiejsze pozyskanie nowych inwestorów oraz budowanie zaufania i relacji z właścicielami, dostawcami, pożyczkodawcami i klientami, co wpływa na ustalane cele strategiczne²⁴.

Z powodu istniejących luk informacyjnych ujawniania danych niefinansowych, ustalane cele strategiczne odnoszące się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa mogą być niepoprawne, a co za tym idzie mylące dla wspomnianych grup interesariuszy. Szczególną rolę w budowaniu wartości mają wartości niematerialne. Ich indywidualny i niepowtarzalny charakter pozwala na budowanie trwałej przewagi konkurencyjnej, co w rezultacie przekłada się na wzrost cen akcji. Co więcej, powstaje różnica między wartością rynkową, czyli ceną możliwą do uzyskania w danym momencie w transakcji kupna-sprzedaży jednostki (na podstawie cen akcji), a jej wartością księgową, czyli wartością majątku wykazywanego w księgach rachunkowych. Dlatego zarządzanie strategiczne oparte na budowaniu pozytywnych relacji pozwala kreować dodatkowe korzyści, wynikające z lojalności, marki, jakości czy reputacji.

Przykładem może być lider polskiej branży paliwowej – Orlen, którego majątek w 2016 r. wynosił w sprawozdaniu finansowym 43,07 mld zł. Tymczasem akcje największej polskiej spółki były na dzień bilansowy wyceniane na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych na kwotę 46,19 mld zł. Powstała różnica może wynikać z braku ujęcia w majątku marki Orlen, która w 2016 była najcenniejszą polską marką, o wartości 3,94 mld zł²⁵. Jak pokazuje przykład PKN Orlen, analizy strategiczne związane z inwestycjami, restrukturyzacją, fuzjami i przejęciami stają wobec zagrożenia negatywnych skutków błędnej oceny i decyzji.

²⁴ M. Koniewska, *Wybrane składniki wartości niematerialnych wpływające na wartość przedsiębiorstwa*, „Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 67, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, nr 804, s. 489–490.

²⁵ „Rzeczpospolita”, *Ranking najcenniejszych polskich marek*, edycja XIII, s. 13.

5.2. Problem wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie

Ustawa o rachunkowości w art. 3 ust. 14 przytacza następującą definicję wartości niematerialnych i prawnych: „nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki”. Widoczne jest podkreślenie następujących cech:

- tylko składniki nabyte z zewnątrz mogą być składową wartości niematerialnych w sprawozdaniu finansowym; wyjątek stanowią tylko koszty ukończonych prac rozwojowych, które powstają wewnątrz jednostki gospodarczej;
- składniki muszą nadawać się do gospodarczego wykorzystania w okresie nie dłuższym niż jeden rok, tzn. są to tylko składniki kontrolowane i wykorzystywane przez jednostkę;
- są używane na potrzeby jednostki, czyli mają przynieść w przyszłości korzyści ekonomiczne²⁶.

Z kolei Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) numer 38 w paragrafie 8 definiuje wartości niematerialne, jako „możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej”, zawężając w paragrafach 9–17 wskazaną definicję o następujące kryteria zaliczania ich w sprawozdaniu finansowym:

- możliwe do oddzielenia od wartości firmy,
- możliwe jest sprawowanie nad nimi kontroli,
- przyniosą w przyszłości korzyści ekonomiczne,
- prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych jest rzetelnie określone na podstawie wiarygodnych udokumentowanych metod,
- możliwe jest wiarygodne ustalenie ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia²⁷.

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i MSR 38 nie zezwalają na ujmowanie w sprawozdaniu finansowym żadnych wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie poza kosztami zakończonych prac rozwojowych. W MSR 38 par. 51 wskazano następujące mankamenty ograniczające wykazywanie wymienionych składników:

- trudność określenia, czy wartość powstała i w jakim momencie powstała,
- trudność wiarygodnego określenia kosztu wytworzenia,
- trudność oddzielenia od innych składników majątku, np. wartości firmy.

Dlatego prace badawcze zmierzające do pozyskania nowych rozwiązań i wiedzy nie spełniają warunków zaliczenia do wartości niematerialnych, gdyż nie można udowodnić powstania nowego aktywa. Prace rozwojowe tymczasem mają za zadanie ulepszenie lub rozwinięcie

²⁶ Art. 3, Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.

²⁷ Par. 8 International Accounting Standards Board, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

posiadanej już wiedzy, dlatego aktywo takie można wliczyć do majątku. MSR 38 podaje także listę składników, których nie można ująć w księgach rachunkowych:

- znaków firmy,
- tytułów czasopism,
- tytułów wydawniczych,
- wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.

Z perspektywy zarządzania strategicznego wskazane elementy są istotne i włączone do systemu zarządzania. Silna marka jest jednym z największych kreatorów wartości przedsiębiorstwa obok reputacji, innowacyjności, kwalifikacji kadr pracowniczych i relacji z odbiorcami i dostawcami. Wszystkie te elementy jako wartości niematerialne wpływają na określanie celów i strategii, a ich wykorzystanie łącznie z majątkiem rzeczowym pozwala na osiągnięcie efektu synergii i dodatkowych korzyści ekonomicznych, co nie jest wykazywane w sprawozdawczości finansowej. Przykład powstałej luki sprawozdawczej przedstawiony został w tabeli 1.

Wyniki porównania pokazują jednoznacznie, iż spośród 10 najcenniejszych marek świata, żadna nie jest wykazana w sprawozdaniach finansowych. W rezultacie wartości majątku są zaniżone, a efekty skutecznego zarządzania i wykorzystania ich jako kluczowych zasobów jednostki nie są widoczne dla użytkowników sprawozdania finansowego.

Tabela 1. Porównanie wartości marek i wykazywanych wartości niematerialnych (w mln USD)

Spółka	Wartość marki	Wartości niematerialne	Różnica
Apple	154 100	9	-154 091
Google	82 500	20	-82 480
Microsoft	75 200	21	-75 179
Coca Cola	58 500	11	-58 489
Facebook	52 600	11	-52 589
Toyota	42 100	-	-42 100
IBM	41 400	41	-41 359
Disney	39 500	35	-39 465
McDonald	39 100	5	-39 095
General Electric Co	36 700	86	-36 614

Źródło: opracowanie własne a podstawie rankingu „Forbes” i sprawozdań finansowych.

Powstaje zatem pytanie, jak zmniejszyć zakres luk informacyjnych i tym samym zwiększyć skuteczność i sprawność zarządzania strategicznego. Możliwość redukcji asymetrii informacji daje wprowadzenie do rachunkowości większego stopnia ujawnień danych niefinansowych, co będzie przedmiotem zainteresowania w kolejnej części artykułu.

6. Rozwój ujawnień niefinansowych a możliwość zmniejszenia zakresu luk informacyjnych w zarządzaniu strategicznym

Choć potrzebę szerszego raportowania danych niefinansowych dostrzeżono już w drugiej połowie XX w., to nadal nie określono jednego uniwersalnego rozwiązania czy standardu²⁸. Wpływ na to ma dwoistość potrzeb związanych z raportowaniem. Z jednej strony stoi nauka, która w teoriach stara się w jak najlepszy sposób opisać rzeczywistość gospodarczą, a z drugiej strony stoi praktyka, która implikuje dane ze sprawozdawczości w te same rzeczywistości. Niezależnie o jakim kierunku rozwoju się mówi, widać zauważalny trend w dążeniu do coraz większego raportowania informacji niefinansowych, które mogą być rozumiane jako informacje niewykazywane do tej pory w sprawozdaniu finansowym. Stąd trzy różne pomysły raportowania informacji o jednostkach gospodarczych:

- 1) sprawozdanie finansowe wraz z rozbudowanym sprawozdaniem z działalności, co wprowadza Dyrektywa UE z 22 października 2014 r.,
- 2) ujawnianie informacji w ramach sprawozdania finansowego i kilku niepowiązanych z nim dodatkowych raportów,
- 3) raportowanie zintegrowane²⁹.

Każda z powyższych ścieżek akcentuje znaczenie informacji niefinansowej w kwestii odpowiedzialności społecznej. Jednak obecnie jednostki gospodarcze ujawniają informacje niefinansowe dobrowolnie, wykorzystując je do kształtowania pozytywnego wizerunku wśród społeczności lokalnych. Prowadzi to do problemu braku porównywalności ujawnianych danych, subiektywizmu przy sporządzaniu raportów, niepewności co do rzetelności i kompletności ujawnień.

Wspomniana Dyrektywa UE jest odpowiedzią na zarzuty braku porównywalności danych niefinansowych. Nakłada ona obowiązek ujawniania następujących kwestii związanych z prowadzoną działalnością:

- opisu polityki, wyników oraz ryzyka związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i pracowniczymi, poszanowaniem praw człowieka, przeciwdziałaniem korupcji i łapownictwu,

²⁸ E. Szczepankiewicz, *Bilans wartości niematerialnych jako narzędzie pomiaru, raportowania i doskonalenia kapitału intelektualnego w organizacji opartej na wiedzy*, w: *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania*, red. T. Dudycz, G. Osbert-Pociecha, B. Brycz, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2012, nr 262, s. 321.

²⁹ B. Zyznarska-Dworczak, *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, w: *Finansyzacja i jej wpływ na globalny rozwój sprawozdawczości finansowej*, red. A. Kamela-Sowińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2017, s. 292–293.

- informacji na temat procesów należytej staranności wdrażanych przez jednostkę, w odniesieniu do jej łańcuchów dostaw i podwykonawców, w celu identyfikacji obecnego lub potencjalnego negatywnego wpływu, zapobieżenia mu lub złagodzenia go³⁰.

Ujmowanie powyższych danych powinno odbywać się poprzez włączanie ich do sprawozdania z działalności jednostek gospodarczych. Tym samym decydenci zyskają całe spektrum kompleksowych danych pokazujących nie tylko sytuację finansową, lecz także pozostałe obszary funkcjonowania jednostki, które oddziałują na potencjał i rozwój.

Podkreślić jednak należy, że obowiązkiem mają być początkowo objęte tylko spółki spełniające dwa z spośród następujących kryteriów: średnioroczne zatrudnienie minimum 500 osób, suma bilansowa powyżej 20 mln euro i obroty netto powyżej 40 mln euro³¹. Tym samym dyskusyjna staje się poprawa jakości zarządzania w mniejszych podmiotach rynkowych.

Innym rozwiązaniem jest dodanie do tradycyjnego sprawozdania finansowego nowych dodatkowych dokumentów, dopełniających dane finansowe. Jednym z takich raportów jest bilans wartości niematerialnych (Intellectual Capital Statement, tzw. InCaS).

InCaS skupia się w głównej mierze na kapitale intelektualnym, umożliwiając jego pomiar, opis, zarządzanie oraz stopień osiągnięcia wyznaczonych celów³². Pierwsze prace nad wdrożeniem bilansu podjęto w ramach 6. Programu Ramowego UE przy współudziale organizacji i stowarzyszeń lokalnych w krajach członkowskich. Jego tworzenie powinno się odbywać według 5 kroków: określenie modelu biznesowego, analiza i opisanie kapitału intelektualnego, pomiar kapitału intelektualnego, określenie strategii oraz stworzenie raportu³³. Ponieważ analiza bilansu ma charakter otwarty, jednostki mają możliwość dostosowania jego układu i zawartości do swoich potrzeb, przyjętych celów i działalności.

Wydawać się może, że informacje o kapitale intelektualnym będą stanowić cenne źródło informacji dla zarządzających jednostkami gospodarczymi, gdyż umożliwi to przygotowywanie dokładniejszych celów i planów strategicznych. Bilans jest więc odpowiedzią na wymagania informacji co do ujawnień wartości niematerialnych. Z drugiej jednak strony bilans skupia się wyłącznie na kapitale intelektualnym, czyli pomija inne kluczowe zagadnienia z perspektywy decydentów. Co więcej, otwartość i możliwości wyboru wskaźników opiera się na subiektywnych decyzjach, co budzi wątpliwości wobec porównywalności wyników jednostek gospodarczych. Wątpliwość budzi także terminowość publikacji nowych raportów, które mogą być wydawane po sprawozdaniu finansowym, przez co powstaje pytanie, czy zostaną one w ogóle włączone do procesu decyzyjnego³⁴.

³⁰ Art. 6, Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, tekst mający znaczenie dla EOG (Dz.U. L 330 z 15.11.2014).

³¹ Ibidem, art. 19a.

³² E. Szczepankiewicz, *Bilans...*, op.cit., s. 343.

³³ Międzynarodowa Struktura Ramowa Sprawozdawczości Zintegrowanej, The International <IR> Framework, 2013, s. 5.

³⁴ J. Krasodomska, *Raportowanie informacji niefinansowych w świetle procesów konsultacyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 479, s. 103–106.

Kolejną ścieżkę rozwoju wyznacza także sprawozdawczość zintegrowana, która może w największym stopniu ograniczyć lukę informacyjną w zarządzaniu strategicznym. Choć jej celem jest wzrost jakości informacji o procesie tworzenia wartości przez jednostki gospodarcze dla odbiorców zewnętrznych, to dzięki integracji danych z rachunkowości finansowej i zarządczej raport zintegrowany pomaga także interesariuszom wewnętrznym³⁵.

Przełom w zintegrowanym raportowaniu nastąpił w 2013 r., kiedy opublikowano Międzynarodową Strukturę Ramową Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC), wskazując następujące cele raportowania zintegrowanego:

- prezentacja pełnego zakresu czynników wpływających na zdolność do kreowania wartości przez organizację,
- prezentacja informacji o kapitale finansowym, który kreuje wartość,
- dążenie do zwiększenia jakości zarządzania w odniesieniu do posiadanych zasobów i wskazywanie ich wzajemnych zależności,
- wspieranie myślenia zintegrowanego³⁶.

Jak widać, cel trzeci dostrzega potencjał danych zintegrowanych w odniesieniu do zarządzania. Kadry menedżerskie mogą zwiększyć skuteczność swoich działań przez to, iż raport zintegrowany prezentuje obok danych finansowych także niefinansowe w jednym dokumencie, przy jednoczesnym wskazaniu powiązań i wskaźników opisujących te dane. Zaletą jest też ukierunkowanie obok informacji przeszłych również na przyszłe wyniki, co pozwala na określanie działań strategicznych dla organizacji³⁷.

Koncepcja zintegrowanego raportowania jest nadal na wstępnym okresie rozwoju i wymaga rozwiązania problemów związanych z weryfikacją wartości niefinansowych oraz stworzenia jednolitych standardów mających za zadanie zwiększenie porównywalności sprawozdań i weryfikację prezentowanych danych i wskaźników.

Trzeba jednak pamiętać, że ujawnianie większej ilości danych niefinansowych nadal pozostaje kwestią sporną i dyskusyjną. Po pierwsze, pojawiają się dodatkowe koszty, np. koszty zbierania i przetwarzania większej ilości informacji, dostosowania systemu informacyjnego jednostek raportujących do nowych rozwiązań czy szkoleń kadr. Po drugie, weryfikacja danych niefinansowych jest dobrowolna, zależna od decyzji zarządzających. Tym samym wiarygodność nowych ujawnień spada. Konieczne staje się także przezwyciężenie oporu jednostek co do udostępniania opisów czy tajemnic, mogących zmniejszać przewagę konkurencyjną. Dylematy te nie wpływają pozytywnie na zarządzanie strategiczne, stąd rodzi się wątpliwość, czy nowe ujawnienia mogą poprawić jakość procesów planowania i podejmowania decyzji³⁸.

³⁵ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 92(148), s. 10–11.

³⁶ Międzynarodowa Struktura..., op.cit., s. 7.

³⁷ T. Berndt, C. Bilolo, L. Muller, *The Future of Integrated Reporting, Analysis and Recommendations*, 4th Annual International Conference on Accounting and Finance AF 2014, GSTF, 2014, s. 196.

³⁸ J. Krasodomska, *Raportowanie...*, op.cit., s. 103–106.

7. Podsumowanie

Sprawne zarządzanie warunkuje rozwój i budowanie przewagi konkurencyjnej jednostek gospodarczych. Aby mogło realizować wyznaczone zadania, niezbędne są informacje o sytuacji danej organizacji. Zarządzanie w coraz większym stopniu potrzebuje obok danych finansowych też wiadomości niefinansowych. Rodzi to wątpliwość, czy obecna forma sprawozdań finansowych jest nadal odpowiednia dla procesów decyzyjnych. Dlatego rozwój rachunkowości w stronę ujawnień danych niefinansowych powinien wpłynąć na poprawę efektywności i skuteczności zarządzania finansowego. Jednak ze względu na ciągłą krytykę i brak jednolitych rozwiązań, nadal niezbędne są kolejne badania i próby przezwyciężenia kłopotów związanych z ujawnieniami danych niefinansowych, takimi jak subiektywizm danych niefinansowych, obawa przed opublikowaniem tajemnic o potencjale organizacji, brak pełnej weryfikowalności informacji niefinansowych oraz brak określonego zakresu ujawnień niefinansowych. Doprecyzowanie tychże obszarów powinno pozytywnie wpłynąć na procesy decyzyjne i pozwoli sprawozdawczości stać się rzetelnym i wiarygodnym źródłem informacji o sytuacji jednostek gospodarczych.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., tekst jednolity, Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.
2. Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 17.
3. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, tekst mający znaczenie dla EOG (Dz.U. L 330 z 15.11.2014).
4. International Accounting Standards Board, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
5. Międzynarodowa Struktura Ramowa Sprawozdawczości Zintegrowanej, The International <IR> Framework, 2013.

Wydawnictwa zwarte

1. Borowiecki R., Kwieciński M., *Informacja w zintegrowanej Europie. Koncepcje i narzędzia zarządzania wobec wyzwań i zagrożeń*, Difin, Warszawa 2006.
2. Castells M., *Spółeczeństwo sieci*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
3. Drucker P., *Skuteczne zarządzanie*, PWN, Warszawa 1976.

4. Gabrusewicz W., Remlein M., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa – jednostkowe i skolidowane*, PWE, Warszawa 2011.
5. Griffin R., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996.
6. Kamela-Sowińska A., *Wstęp do: Finansyzacja i jej globalny wpływ na rozwój sprawozdawczości finansowej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2017.
7. Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1982.
8. Ksenofont, *Ekonomik*, 2.12., tłum. Antoni Bronikowski, nakładem Księgarni Jana Konstantego Żupańskiego, Poznań 1857.
9. Lem S., *Summa Technologiae*, Biblioteka „Gazety Wyborczej”, Warszawa 2010.
10. Moszkowicz M., *Zarządzanie strategiczne, systemowa koncepcja biznesu*, PWE, Warszawa 2007.
11. Obłój K., *Mikroszkółka zarządzania*, PWE, Warszawa 1994.
12. Sedlacek T., *Ekonomia dobra i zła – w poszukiwaniu istoty ekonomii od Gilgamesza do Wall Street*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa 2012.
13. Soros G., *Nowy paradygmat rynków finansowych*, MT Biznes, Warszawa 2008.
14. Stoner J., Freeman D., Gilbert D., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.

Artykuły prasowe i okolicznościowe

1. Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, nr 92(148).
2. Berndt T., Bilolo C., Muller L., *The Future of Integrated Reporting, Analysis and Recommendations*, 4th Annual International Conference on Accounting and Finance AF 2014, GSTF, 2014.
3. Koniewska M., *Wybrane składniki wartości niematerialnych wpływające na wartość przedsiębiorstwa*, „Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 67, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, nr 804.
4. Krasodomska J., *Raportowanie informacji niefinansowych w świetle procesów konsultacyjnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 479.
5. Martyniuk O., *Luka wartości w polskim przedsiębiorstwie rodzinnym*, w: *Przestrzeń, ekonomia, społeczeństwo*, t. II, cz. 4, „Zeszyty Naukowe Sopotkiej Szkoły Wyższej” 2013.
6. Moczydłowska J., *Koncepcja przedsiębiorstwa przyszłości jako źródło nowych paradygmatów w obszarze zarządzania kapitałem ludzkim*, „Zarządzanie, Zeszyty Naukowe WSH” 2015.
7. Murawska M., *Zarządzanie strategiczne niematerialnymi zasobami przedsiębiorstwa*, praca doktorska, Fundacja Promocji i Akredytacji Kierunków Ekonomicznych, Warszawa 2008.
8. Szczepankiewicz E., *Bilans wartości niematerialnych jako narzędzie pomiaru, raportowania i doskonalenia kapitału intelektualnego w organizacji opartej na wiedzy*, w: *Efektywność– konceptualizacja i uwarunkowania*, red. T. Dyducz, G. Osbert-Pociecha, B. Brycz, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2012, nr 262.
9. Zakrzewska-Bielawska A., *Ewolucja szkół strategii: przegląd głównych podejść i koncepcji*, w: *Zarządzanie strategiczne. Rozwój koncepcji i metod*, red. R. Krupski, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2014, t. 27.

10. Zyznarska-Dworczak B., *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, w: *Finansyzacja i jej wpływ na globalny rozwój sprawozdawczości finansowej*, red. A. Kamela-Sowińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2017.
11. Żak K., *Nowe koncepcje systemów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, w: *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego „Studia Ekonomiczne” 2006, t. 37.

Materiały internetowe

1. „Forbes”, *Ranking najcenniejszych marek świata w 2016 roku*, <http://www.forbes.pl/najcenniejsze-marki-na-swiecie-ranking,artykuly,204700,1,1.html>
2. „Rzeczpospolita”, *Ranking najcenniejszych polskich marek*, edycja XIII, <http://rynkologia.pl/wp-content/uploads/2017/02/Ranking-Marek-Edycja-2016.pdf>

Non-Financial Reporting and Business Entity Strategic Management

Summary

This article is aimed at showing the impact of development of non-financial reporting in accounting on the strategic management improvement. The present dynamics of accounting processes necessitates the application of a wider spectrum of data in the management process to achieve the synergy of operation, to build a competitive advantage and create value. Unfortunately, the present accounting practices use non-financial data in financial reports only to a limited extent, which hinders appropriate decision making by the users. In view of the change in information requirements, the information gap determines the aspiration to change reporting. The article reviews the literature on the on-going changes in the disclosure of non-financial reporting. The current problems resulting from the lack of full knowledge of the organisation are described and their potential solutions presented.

Keywords: strategic management, financial reporting, information gaps, non-financial reporting
