

Katarzyna Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki
i Finansów, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej
katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl

WIARYGODNOŚĆ SPRAWOZDANIA ZINTEGROWANEGO JAKO ŹRÓDŁA INFORMACJI O DZIAŁALNOŚCI INNOWACYJNEJ

Streszczenie: Celem artykułu była próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy sprawozdanie zintegrowane jest wiarygodnym źródłem informacji o realizowanych procesach innowacyjnych. Wykorzystano w nim krytyczną analizę literatury przedmiotu i regulacji prawnych, obserwację praktyki gospodarczej (analizę raportów zintegrowanych spółek: KGHM Polska Miedź SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA, PKN Orlen SA, Lubelski Węgiel „Bogdanka” SA) oraz wnioski wynikające z wcześniejszych badań autorki w zakresie prezentacji innowacji w sprawozdawczości zintegrowanej.

Słowa kluczowe: wiarygodność informacji, sprawozdawczość zintegrowana, działalność innowacyjna.

Klasyfikacja JEL: E20, I12, E24.

CREDIBILITY OF INTEGRATED REPORTS AS SOURCES OF INFORMATION ON INNOVATION

Abstract: This article attempts to answer the question of whether the integrated report is a reliable source of information about the realization of innovative processes. The article uses critical analysis of literature and regulations, observation of economic practice (analysis of integrated reports: KGHM Polska Miedź SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA, PKN Orlen SA, Lubelski Węgiel „Bogdanka” SA), and

the conclusions drawn from previous studies of the author in the presentation of innovations in the integrated reports.

Keywords: reliability of the information, integrated reports, innovative activities.

Wstęp

Procesy innowacyjne coraz częściej należą do powszechnych działań wielu jednostek gospodarczych. Niezależnie od tego, czy przybierają formę jednorazowych przedsięwzięć, czy też rutynowych czynności wpisanych w zakres bieżącej działalności gospodarczej, charakteryzuje je wysoki stopień ryzyka. Brak pewności co do ostatecznych rezultatów podejmowanych działań, zmiany koncepcji i kierunków prac w ich trakcie, trudności przy planowaniu kosztów i szacowaniu oczekiwanych korzyści, determinują konieczność poddawania działań innowacyjnych ciągłej kontroli. Odpowiednim wsparciem procesu decyzyjnego nadzorującego działalność innowacyjną jest wiarygodny system informacyjny, stanowiący źródło informacji finansowych i niefinansowych wykorzystywanych w zarządzaniu jednostką.

Skoro informacje są przygotowywane na potrzeby wewnętrzne jednostki gospodarczej, to istnieje możliwość, bez konieczności generowania dodatkowych kosztów, ujawniania ich również użytkownikom zewnętrznym. Szczególnie że na gruncie prawa bilansowego [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.; IFRS 2014] musi zostać przeprowadzona identyfikacja, wycena i prezentacja prac badawczych i rozwojowych (fazy procesu innowacyjnego), których wiarygodność dodatkowo potwierdza niezależny audyt. Zazwyczaj jednak są to informacje finansowe generowane przez rachunkowość, których źródłem jest sprawozdawczość finansowa. Okazuje się, że dla interesariuszy zewnętrznych nie są one wystarczające w procesie decyzyjnym, dlatego uzupełnienie informacjami niefinansowymi w zakresie możliwości oceny efektywności działalności innowacyjnej za pośrednictwem sprawozdawczości zintegrowanej wydaje się zasadne.

Należy jednak podać w wątpliwość, czy zarządzający dysponujący informacjami o realizowanych działaniach innowacyjnych będzie je upubliczniał, czy istnieje potwierdzenie, że ujawnienie tych informacji przełoży się na wzrost pozycji konkurencyjnej jednostki, z jednoczesnym zapewnieniem, że nie zostaną one wykorzystane w celu osłabiania tego potencjału. Samo dysponowanie informacjami dla potrzeb wewnętrznych niekoniecznie przyczyni się do ich publicznego udostępnienia. Brak obowiązku prawnego w zakresie

ujawniania i prezentowania informacji o działalności innowacyjnej przełoży się na zwiększanie ostrożności przejawiającej się raczej powściągliwością jednostki w tym względzie.

Celem powstania sprawozdawczości zintegrowanej było zaspokojenie potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych, poprzez ujawnienie informacji finansowych i niefinansowych w jednym zbiorczym raporcie. Informacji wiarygodnych i spójnych, w sposób przejrzysty odzwierciedlających działalność gospodarczą jednostki, jej zagrożenia i szanse rozwojowe. Stąd sprawozdanie finansowe zostało rozszerzone o dodatkowe źródła informacji, których zakres i forma nie do końca jeszcze zostały ostatecznie ustalone. Zadaniem zarządzającego jest zachowanie spójności informacyjnej gwarantującej ich wiarygodność, zgodnie z przyjętymi wskazówkami.

Celem artykułu była próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy sprawozdanie zintegrowane jest wiarygodnym źródłem informacji o realizowanych procesach innowacyjnych. W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu i regulacji prawnych, obserwację praktyki gospodarczej (analizę raportów zintegrowanych spółek KGHM Polska Miedź SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA, PKN Orlen SA, Lubelski Węgiel „Bogdanka” SA w zakresie sprawdzalności i kompletności informacji o działalności innowacyjnej), oraz wnioski wynikające z badań autorki w zakresie prezentacji procesów innowacyjnych w sprawozdawczości finansowej. Artykuł jest kontynuacją prac nad problematyką sprawozdawczości zintegrowanej.

1. Wiarygodność jako cecha jakościowa informacji sprawozdawczej

Paradygmatem teorii rachunkowości w odniesieniu do jej funkcji informacyjnej jest wiarygodność jako nadrzędna cecha jakościowa informacji sprawozdawczej, która gwarantuje, że w rozsądnych granicach informacje są wolne od błędów i stronniczości oraz wiernie przedstawiają to, co zamierza się za ich pomocą przedstawić [Hendriksen i Breda 2002, s. 156]. Jakość informacji, zgodnie z założeniami koncepcyjnymi, utożsamiona jest z cechami jakościowymi¹, takimi jak odpowiedniość i wiarygodność. Ko-

¹ Cechy jakościowe są atrybutami informacji z rachunkowości, które przyczyniają się do zwiększania jej użyteczności. Oczekuje się, że takie cechy jakościowe powinny: a) wytrzymać próbę czasu; b) być szeroko stosowane, tzn. odnosić się do wszystkich podmiotów prowadzących rachunkowość; c) być możliwe do wprowadzenia, tzn. możliwe do stosowania, i poddawać się obiektywnej weryfikacji.

rzyści z jej używania powinny być większe niż koszty jej uzyskania, musi być też zrozumiała, a także umożliwiać dokonywanie porównań pomiędzy jednostkami [Hendriksen i Breda 2002, s. 138]. Oznacza to konieczność zachowania wszelkiej staranności przy odwzorowywaniu zjawisk, gdyż według specjalistów z dziedziny rachunkowości wiarygodność jest utożsamiana nie tylko z wiernością przedstawiania obiektów rozumianą jako ich wierne odwzorowanie, ale również ze sprawdzalnością sposobu tego przedstawiania przy braku stronniczości, z jednoczesnym zachowaniem wszelkiej neutralności informacyjnej.

Semantycznie sprawdzalność oznacza ustalanie prawdy (łac. *veritas* oznacza prawdę). Zatem sprawdzić coś, to ustalić prawdę o tym czymś [Hendriksen i Breda 2002, s. 156], zakładając jednocześnie brak subiektywnej oceny oraz osobistej stronniczości. Przy wzajemnym oddziaływaniu między dokonującym pomiaru i podmiotem mierzonym, niektórzy kładą nacisk raczej na dowód niż na pomiar, sugerując tym samym, że informacja jest sprawdzalna, jeśli można znaleźć obiektywny dowód na jej poparcie [Paton i Littleton 1955, za: Hendriksen i Breda 2002, s. 156], niezależnie od osoby sprawdzającego. Przyjmuje się, że następuje zgodność i odpowiedniość między miarą lub opisem a odzwierciedlanym zjawiskiem [Hendriksen i Breda 2002, s. 156]. W tym celu zastosowanie mają nie tylko miary finansowe (kwantyfikacja wartości zjawisk), ale i niefinansowe (opis literalny zjawisk przy użyciu innych kategorii niż miernik pieniężny). Problemem może być to, że wiele miar wykorzystywanych w rachunkowości nie ma interpretacji ekonomicznych. Stosowana miara staje się wiarygodna jedynie w ramach zasad i koncepcji, w wyniku których powstała. Nie zawsze da się jednoznacznie zweryfikować rezultat zjawiska, ale zawsze można sprawdzić źródło danych służących do dokonania obliczeń, a następnie wykonać je ponownie, uzyskując wystarczającą pewność co do ich poprawności. Sprawdzalność jest atrybutem informacji, który pozwala wykwalifikowanym osobom, działającym niezależnie na tych samych dowodach, otrzymać zasadniczo zbliżone wyniki pomiaru bądź wyprowadzić podobne wnioski [Hendriksen i Breda 2002, s. 157]. W tym względzie sprawdzalność staje się niezbędną cechą jakościową wpisaną w wiarygodność informacji.

Uwiarygodnieniem informacji jest rzetelność jej przygotowania. Dlatego też, według R. Stadtmüllera, wiarygodność oznacza rzetelność, czyli zgodność danych z rzeczywistością, gdyż tylko wówczas informacje mają walor poznawczy i mogą być przydatne do oceny działalności jednostki gospodarczej. Wymóg prawdziwości jest uzyskany tylko wówczas, gdy sprawozdanie jest sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonej rachunkowości opartej

na rzetelnej dokumentacji źródłowej i zweryfikowane (sprawdzone) za pomocą inwentaryzacji [Stadtmuller 1984, s. 253–254] oraz uzupełnione wyceną przeprowadzoną zgodnie z obowiązującymi prawnie zasadami i przyjętymi indywidualnie metodami. Informacje w procesie przygotowania mogą być przekształcane w drodze agregacji lub dezagregacji, zawsze jednak przy zachowaniu możliwości dotarcia do źródeł, z których dane pochodzą, oraz zbadania sposobu dokonanych przekształceń.

Zdolność zapewnienia, dzięki konsensusowi dokonujących pomiaru, że informacja odwzorowuje to, co zamierzono przedstawić, lub że wybraną metodę pomiaru zastosowano w sposób bezbłędny i pozbawiony stronniczości, jest przejawem dbałości o zapewnienie jej wiarygodności, zgodnie z paradygmatem starannego działania. W tym celu należy przyjąć, w ramach regulacji prawnych, takie zasady działania w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, których przestrzeganie tę jakość zagwarantuje. Zasada rzetelnego i wiernego obrazu [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.] oznacza, że jednostki są obowiązane stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. W tym celu jednostka jest obowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej, co oznacza konieczność uzupełniania informacji finansowych informacjami niefinansowymi.

Powyższe działanie ma na celu zapewnienie wiarygodnych i przejrzystych źródeł informacji użytecznych dla interesariuszy. Wykorzystując w procesach decyzyjnych informacje, należy mieć pewność, że wiernie opisują zjawiska, które powinny przedstawiać. Ponadczasowe wydaje się stwierdzenie, że ważnym elementem współczesnego świata gospodarczego jest błyskawiczne reagowanie na problem decyzyjny. Uzyskanie informacji niefinansowych, często nawet kosztem dokładności, staje się ważniejsze w procesie decyzyjnym, gdyż jej brak oznacza utratę możliwości poprawnej, racjonalnej metodologicznie oceny wariantów działania [Kwiecień 1990, s. 73], stąd aprobatą dla sprawozdawczości zintegrowanej. Nie oznacza to jednak akceptowania szybkiego tempa uzyskania informacji o działalności innowacyjnej kosztem ograniczania jej wiarygodności. Posiadanie informacji ma zmniejszać niepewność wyboru (działania lub oceny) w stosunku do pewnego procesu lub obiektu gospodarczego, pozostającego w związku z podmiotem, który jest odbiorcą tej informacji. Dlatego też należy zapewnić odpowiednią jakość (wiarygodność, sprawdzalność i neutralność) źródeł informacji gwarantujących użyteczność decyzyjną w różnych obszarach różnym interesariuszom.

2. Wiarygodność sprawozdawczości zintegrowanej

Sprawozdawczość zintegrowana jest odpowiedzią na potrzeby inwestorów, dla których informacje finansowe nie były wystarczające do formułowania przewidywań co do przyszłości. Wynika również z niepodważalnego faktu, że na wartość firmy wpływają nie tylko czynniki finansowe, ale i determinanty ekonomiczne, środowiskowe i społeczne. Na tej podstawie J. Elkington opracował ideę, która dała początek inicjatywie GRI (*global reporting initiative*), której celem było i jest opracowywanie globalnych ram do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju [IIRC 2013] opartych na wskaźnikach pozafinansowych [Dyczkowska 2015, s. 96–98], będących dzisiaj podstawą regulacyjną do sporządzania raportów zintegrowanych, również przez polskie spółki giełdowe.

Raporty zintegrowane jako źródła informacji wspomagają interesariuszy zewnętrznych poprzez minimalizowanie ryzyka decyzyjnego. W związku z tym coraz większa grupa naukowców² podejmuje badania teoretyczne i empiryczne w zakresie rozpoznania problematyki z uwzględnieniem – jak wskazuje J. Dyczkowska [2015, s. 102] – jej czterech obszarów (nurtów): istotności informacji dla decydentów, wpływu adaptacji sprawozdawczości zintegrowanej w praktyce na rynki kapitałowe, wyzwań oraz potencjalnych korzyści związanych z wdrażaniem tych raportów oraz kwestii zapewnienia wiarygodności informacji w raportach zintegrowanych [Dyczkowska 2015, s. 102].

Problematyka wiarygodności raportowania zintegrowanego wydaje się istotna, szczególnie w kontekście dobrowolności jego sporządzania oraz ujawniania w szerokim zakresie informacji niefinansowych. Zgodnie z zasadą wiarygodności GRI, wykorzystane w raporcie informacje należy zebrać, zarejestrować, zestawzić, przeanalizować i zaprezentować w sposób pozwalający ustalić ich jakość i istotność. Interesariusze powinni być przekonani, że raport może zostać zweryfikowany w celu potwierdzenia wiarygodności jego treści i stopnia zgodności z zasadami raportowania GRI [Samelak 2013, s. 65; Szczepankiewicz 2013, s. 183–184]. W tym celu w praktyce gospodarczej raporty poddawane są ocenie przez niezależnych ekspertów, którzy w odniesieniu do zasady wiarygodności testowanej zgodnie z wytycznymi GRI stwierdzają, czy został określony zakres i stopień weryfikacji przez podmioty zewnętrzne, czy jednostka jest w stanie wskazać oryginalne źródła

² Wśród polskich – J. Dyczkowska [2015], J. Samelak [2013], J. Krasodomska [2012], E.I. Szczepankiewicz [2013 i 2014], B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicz [2015], G. Michalczuk i T. Miłkulska [2014], M. Tatarska [2013] i inni.

ujawnianych informacji, jak również wiarygodne dowody na potwierdzenie założeń i kalkulacji, oraz czy jednostka posiada oświadczenia poświadczające dokładność w identyfikacji i pomiarze z uwzględnieniem dopuszczalnego błędu (Global Reporting Initiative). Należy zgodzić się z opinią, że wiarygodność informacji zależy w dużej mierze od dojrzałości moralno-społecznej samej jednostki, od przyjętej strategii w zakresie odpowiedzialności społecznej i jej realizacji, od celów interesariuszy jednostki, jak również możliwości zastosowania standardów zintegrowanego raportowania przez jednostki, oraz przekonania użytkowników o prowadzeniu racjonalnej polityki opartej na rachunku odpowiedzialności społecznej [Zyznarska-Dworczak 2015, s. 196 i 202].

Przegląd literatury przedmiotu umożliwia podtrzymanie stanowiska, że o wiarygodności informacji, szczególnie tych niefinansowych, które trudniej jest uwiarygodnić w procesie weryfikacji, przesądzają działania zapewniające: brak błędów merytorycznych, wierną prezentację zdarzeń odwzorowujących rzeczywistość gospodarczą, przestrzeganie zasady przewagi treści nad formą, neutralność jako brak stronniczości i celowej prezentacji ukierunkowanej na pożądane decyzje i oceny użytkowników, ostrożność przy dokonywaniu ocen i szacowań wobec niepewności towarzyszącej zdarzeniom gospodarczym i kompletność informacji [Gierusz i Martyniuk 2009, s. 129–130]. Zapewnienie wysokiej jakości informacji sprawozdania zintegrowanego oznacza również dbałość o jego czytelność, przejrzystość i zrozumiałość. Rozważanie wiarygodności jako cechy informacji sprawozdawczej odnosi się w takim samym stopniu do informacji finansowych, jak i tych o charakterze niefinansowym. To co w teorii wydaje się oczywiste, na gruncie praktycznym już takie nie jest. Implikuje to konieczność kontynuowania badań teoretycznych i empirycznych w zakresie dalszego porządkowania problematyki raportowania zintegrowanego³.

Na potrzeby artykułu przeprowadzono krytyczną analizę (obserwację praktyki gospodarczej) raportów zintegrowanych polskich spółek giełdowych (KGHM Polska Miedź SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA, PKN Orlen SA i Lubelski Węgiel „Bogdanka” SA). Przegląd raportów rocznych wykazał brak spójności pomiędzy informacjami finansowymi i niefinansowymi, co też potwierdza na podstawie innych raportów E.I. Szczepankiewicz [2014]. Należy się zgodzić z opinią, że publikowane obecnie raporty,

³ Stan i kierunki badań światowych przedstawili J. Dyczkowska [2016], J. Samelak [2013], na gruncie polskim prowadzili: J. Samelak [2013], J. Krasodomska [2012], E.I. Szczepankiewicz [2014], badania w zakresie praktyki: B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicz [2015], D. Garstecki [2015], M. Tatarska [2013], G. Michalczuk i T. Mikulska [2014].

szczególnie na polskim rynku kapitałowym, są pozbawione logiki i spójności, są chaotyczne, zbyt obszerne, nie koncentrują się na strategii i nie przedstawiają w sposób porównywalny czynników wykorzystywanych do osiągnięcia wieloletniego sukcesu [Szczepankiewicz 2014, s. 277–278]. Dokonując przeglądu dostępnych raportów, odnosi się wrażenie, że w dużym zakresie, pomijając część finansową, mają charakter wizerunkowy i marketingowy. Badania przeprowadzone przez B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicza [2015] potwierdzają, że: zbyt duża objętość raportów powoduje powielanie i powtarzanie wielu informacji, utrudnia ocenę ich jakości i wiarygodności, sprzyja brakowi spójności pomiędzy informacjami finansowymi i niefinansowymi, a brak informacji o stosowanym modelu biznesowym lub ich znaczne rozproszenie nie sprzyja ich użyteczności [Bek-Gaik i Rymkiewicz 2015, s. 65–80]. Stosunkowo krótkie doświadczenie w tym zakresie, brak wypracowania jednolitego modelu informacyjnego i ciągła modyfikacja wytycznych utrudniają osiągnięcie celu końcowego, czyli doprowadzenia do stanu pożądanego, mianowicie: lepszej komunikacji, efektywniejszego zarządzania ryzykiem, korzyści kosztowych możliwych do uzyskania przy zapewnieniu odpowiedniej jakości informacji.

Bezsporna jest kwestia podejmowania przez spółki działań zapewniających wysoką jakość informacyjną badanych raportów zintegrowanych. Niewątpliwie najmocniejszą stroną analizowanych raportów jest ich część finansowa, zakres tej części jest szerszy (Grupa Lotos SA) lub węższy (pozostałe spółki), w każdym przypadku zwiększa walory poznawcze, a jego jakość potwierdza niezależna opinia audytora. Należy dodać, że zakres i forma prezentowania informacji w sprawozdaniu finansowym podlegały zarówno badaniom naukowym, jak i weryfikacji w praktyce gospodarczej przez wiele lat. W efekcie licznych zmian wypracowywano modele, standardy i przepisy. Z pewnością należy jeszcze poczekać na opracowanie ostatecznego modelu informacyjnego w zakresie obszaru niefinansowego. Niepodważalne jest podejmowanie prób podnoszenia wiarygodności informacji niefinansowych, chociażby poprzez poddawanie weryfikacji w ramach usług atestacyjnych, przeprowadzonych przez niezależnych ekspertów (Grupa Lotos SA, PKN Orlen SA).

Podsumowując, należy stwierdzić, że wspomaganie procesów decyzyjnych interesariuszy zewnętrznym systemem informacji finansowej i niefinansowej wynikało ze zgłaszanych potrzeb. Ukierunkowało to sprawozdawczość finansową na raportowanie zintegrowane. Tylko wiarygodna sprawozdawczość zintegrowana spełni warunek jej przydatności. Oznacza to konieczność przyjęcia standardów w zakresie jej przygotowywania. Umożliwienie

weryfikowania informacji przez niezależnych audytorów potwierdza ich jakość (cechy jakościowe). Jednocześnie zwiększanie ilości informacji rodzi niebezpieczeństwo, że odbywa się to kosztem ich jakości, szczególnie w odniesieniu do informacji niefinansowych. Opracowanie standardów w tym zakresie wydaje się konieczne, gdyż informacje niefinansowe są podatne na subiektywne osądy, miary i formy prezentacji. Zapewnienie spójności i wiarygodności informacji finansowej i niefinansowej jest podstawowym warunkiem zachowania użyteczności sprawozdawczości zintegrowanej, co należy do zadań zarządzającego.

3. Sprawozdanie zintegrowane jako źródło informacji o procesach innowacyjnych

Działalność innowacyjna sama w sobie jest specyficzna, poddawana jest zazwyczaj dość subiektywnej ocenie. Wiarygodność informacji o efektywności jej prowadzenia zapewniona jest wówczas, gdy jest sprawdzalna (raport niezależnego audytora) i kompletna (obejmuje zakres od polityki rachunkowości spójnej z polityką innowacyjną lub modelem biznesowym, poprzez informacje finansowe: wartość zasobów i poziom kosztów, uzupełniane informacjami niefinansowymi: rodzaj innowacji, fazy realizacji, czas, ryzyko)⁴. Cel, przedmiot i metody zaprezentowano poniżej:

- **cel badania** – weryfikacja finansowych i niefinansowych informacji o innowacjach ujawnianych w raportach zintegrowanych wybranych spółek giełdowych w aspekcie ich wiarygodności: sprawdzalności, kompletności, czytelności, przejrzystości i zrozumiałości,
- **przedmiot badania** – raporty zintegrowane (2012–2014) w zakresie informacji finansowych i niefinansowych dotyczących działalności innowacyjnej,
- **podmiot badania** – wybrane spółki giełdowe z WIG30 (oprócz banków), które sporządzały sprawozdania zintegrowane za roku 2014,
- **metody badania** – analiza krytyczna, obserwacja.

Wyniki badań sformułowane we wnioskach końcowych z podziałem na podmiot badania zostały przedstawione w tabeli 1.

⁴ Por. wcześniejsze badania autorki w zakresie identyfikacji, wyceny i prezentacji efektów prac badawczo-rozwojowych i procesów innowacyjnych w sprawozdawczości finansowej i zintegrowanej.

Tabela 1. Wnioski końcowe z badania raportów zintegrowanych wybranych podmiotów gospodarczych

Organizacja gospodarcza	Forma raportów	Wnioski końcowe z badania
Grupa LOTOS SA	Raport zintegrowany zawiera pełne sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności (integralna całość) (od 2012 roku)	Informacje o działaniach innowacyjnych szczegółowo ujawnione w sprawozdaniu z działalności (opis projektów, wskazanie konsorcjum, oczekiwane efekty). Brak wydzielenia szczegółowych informacji w ramach sprawozdania finansowego. Wskazanie na ryzyko realizowania projektów. Pozostałych informacji brak. Badanie niezależnego audytora w zakresie potwierdzenia wiarygodności informacji finansowych i usługa atestacyjna potwierdzająca częściowo informacje niefinansowe
KGHM Polska Miedź SA	Raport zintegrowany, sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności (odrębne części) (od 2012 roku)	Informacje szczegółowo przedstawione w raporcie, sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu zarządu (polityka innowacyjna, model innowacyjny, zakres informacji w odniesieniu do całości działań), opis projektów jako części procesu (budżet, rezultat, czas, sposób, źródło finansowania, wpływ na otoczenie). Szczegółowe informacje o pracach badawczo-rozwojowych (wydzielone koszty badawcze, koszty zakończonych prac rozwojowych, wielkość nakładów). Brak identyfikacji ryzyka. Badanie niezależnego audytora w zakresie potwierdzenia wiarygodności informacji finansowych, brak weryfikacji i potwierdzenia informacji niefinansowych
Grupa Azoty SA	Raport zintegrowany, sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności (odrębne części) (od 2013 roku)	Informacje ogólne w raporcie. Skrócone dane finansowe nie uwzględniają prac badawczo-rozwojowych. W sprawozdaniu finansowym brak informacji o kosztach badawczych. Największy zakres informacji o realizowanych projektach w sprawozdaniu zarządu (główne źródło komunikacyjne). Brak informacji o identyfikacji ryzyka. Badanie niezależnego audytora w zakresie potwierdzenia wiarygodności informacji finansowych i niezależna weryfikacja części informacji niefinansowych

cd. tabeli 1

Organizacja gospodarcza	Forma raportów	Wnioski końcowe z badania
PKN Orlen SA	Raport zintegrowany zawiera skrócone sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności (integralna całość) (od 2014 roku)	Informacje prezentowane w raporcie interaktywnym z dołączanymi informacjami w formie załączników. Informacje mają charakter ogólny, niemniej jednak dotyczą większości rodzajów informacji. Spółka pragnie poprawiać użyteczność informacji, w tym celu zwraca się do interesariuszy o zgłaszanie uwag. Badanie niezależnego audytora w zakresie potwierdzenia wiarygodności informacji finansowych i niezależny raport poświadczający część informacji niefinansowych
Lubelski Węgiel „Bogdanka” SA	Raport zintegrowany, sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności (odrębne części) (od 2014 roku)	Brak informacji o realizacji procesów innowacyjnych. Najkrótszy raport. Raport o charakterze wizerunkowym. Informacje mają charakter sygnalizacyjny. Brak informacji o pracach badawczo-rozwojowych, brak szczegółowej polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym. Dość szczegółowy opis projektów badawczo-rozwojowych jedynie w sprawozdaniu zarządu. Brak informacji o ryzyku. Badanie niezależnego audytora w zakresie potwierdzenia wiarygodności informacji finansowych, brak weryfikacji i potwierdzenia informacji niefinansowych

Źródło: na podstawie raportów zintegrowanych za lata 2012–2014 badanych podmiotów gospodarczych.

Zaproponowany przez autorkę [Piotrowska 2015] zakres informacji o realizowanych procesach innowacyjnych mógłby być ujawniany w ramach sprawozdawczości zintegrowanej w jednej z wybranych form. Jak wynika z praktyki gospodarczej (przegląd raportów), nadal działalność innowacyjną sprowadza się do jej głównych faz: badawczej i rozwojowej, a informacje w tym zakresie ujawniane są tradycyjnie w sprawozdaniu finansowym, jedynie w takim zakresie, w jakim obligują jednostkę przepisy prawa bilansowego (każdy raport ujawniał jedynie informacje o pracach badawczo-rozwojowych, których źródłem było tradycyjne sprawozdanie finansowe).

W zakresie ujawniania i prezentowania informacji sprawozdawczej powraca pytanie, co jednostka gospodarcza musi, co chce, a co powinna ujawnić odnośnie do jej sytuacji majątkowo-finansowej i efektywności prowadzonej działalności gospodarczej. Zakres i jakość ujawnianych informacji w odniesieniu

do realizowanych procesów innowacyjnych oraz forma ich prezentacji są obligatoryjne na gruncie przepisów prawa bilansowego, co zostało potwierdzone w praktyce gospodarczej (raporty zintegrowane). Wiarygodność oznacza również spójność informacyjną w odniesieniu do ujawnianej polityki rachunkowości, zgodnie z którą ustalone zostaną kwantyfikowane wartości w sprawozdaniu finansowym, uzupełnione komentarzem zarządu i potwierdzone opinią niezależnego eksperta (badanie biegłego rewidenta). W tym aspekcie jednostka nie ma wyboru – odpowiedzialność za jakość informacji ponosi kierownik jednostki (list do zarządu) wspólnie z audytorem (opinia i raport biegłego rewidenta). Pozostały zakres informacji o realizowanych procesach innowacyjnych jednostka powinna ujawnić, gdy istnieje na nie zapotrzebowanie.

Pojawia się pytanie, czy rzeczywiście istnieje zapotrzebowanie na taki zakres informacji. Przyjmując założenie, mogące graniczyć z pewnością, że jest grupa interesariuszy⁵ oczekująca informacji o efektywności prowadzonej działalności innowacyjnej, chociażby inwestorzy, chcący ograniczać ryzyko inwestycyjne, instytucje i organy finansujące innowacyjne (badawczo-rozwojowe) przedsięwzięcia, jak i partnerzy biznesowi. Skoro tak, to jawi się pytanie, czy jednostka ma możliwość – przy zachowaniu zasady, że koszty przygotowania informacji nie są wyższe od uzyskiwanych korzyści – taki zakres informacji przygotować. Wyniki badań prowadzonych przez autorkę jednoznacznie dowodzą, że taki zakres informacji jest przygotowywany w ramach wykorzystania systemów informacyjnych wspierających proces zarządzający⁶. Nadzór i kontrola nad poszczególnymi fazami procesu innowacyjnego wymagają wsparcia informacyjnego (rodzaj innowacji, fazy realizacji procesu, czas, efekt, przewidywane koszty, identyfikowane korzyści). Świadczy to o możliwości wygenerowania ich na potrzeby raportowania zewnętrznego (w ramach obligatoryjnej sprawozdawczości).

Trudną do przewyciężenia barierą w tym względzie może być to, że ujawnianie informacji w tym zakresie, przy zachowaniu odpowiedniej jej jakości, wymaga ujawnienia strategii innowacyjnej w ramach przyjętej polityki rachunkowości lub też modelu biznesowego, zgodnie z którym realizuje się przedsięwzięcia innowacyjne, czego jednostka zazwyczaj nie chce ujawniać, nie widząc w tym korzyści. Określony zakres informacji, najczęściej o charakterze niefinansowym, strategicznym, objętym tajemnicą, będzie ujawniany w celu zaspokojenia potrzeb interesariuszy, ale tylko w niepublicznych raportach przygotowywanych na konkretne, indywidualne zamówienie partnera biznesowego czy też instytucji

⁵ Zob. podział interesariuszy według E.I.Szczepankiewicz [2014].

⁶ Zob. propozycja zakresu informacji o realizowanych procesach [Piotrowska 2015].

finansującej. Jednostka gospodarcza nie będzie ujawniała informacji, których zakres i sposób nie jest obligatoryjnie narzucony. Nie ma potrzeby, jeżeli nie wynika to z przepisów prawnych, upubliczniania tych informacji.

Pojawia się pytanie, co może spowodować, że jednostki gospodarcze w zakresie procesów innowacyjnych będą skłonne prezentować szeroki zakres informacji w jednej z możliwych do wykorzystania form zintegrowanego raportu? Należy się zgodzić, że w sytuacji udowodnienia, że brak tych informacji generuje na przykład straty, spółka byłaby skłonna prowadzić szerszą politykę informacyjną w tym zakresie. Ze względu na to, że polskiej gospodarki nie cechuje wysoka innowacyjność, ten zakres działalności nie ma dużego udziału w całości realizowanych przedsięwzięć, wydaje się to nie do uzyskania, co potwierdził przegląd raportów. Prawdopodobnie inaczej jest na rynkach międzynarodowych, na których spółki budują przewagę konkurencyjną przez wiele lat poprzez pozycję innowacyjną, stąd ujawnianie informacji nie budzi wątpliwości, w takim zakresie, w jakim nie szkodzi ich pozycji konkurencyjnej. Z pewnością należałoby przeprowadzić badania empiryczne dla potwierdzenia tej tezy.

Podsumowując, można stwierdzić, że zakres informacji o działalności innowacyjnej i forma jej ujawniania będą zależały od trzech czynników: rodzaju działalności, regulacji prawnych oraz świadomości samej jednostki, szczególnie w zakresie potrzeb informacyjnych. Jednostka w tym względzie kieruje się zasadami i przepisami. To, co musi zgodnie z prawem ujawnić, będzie prezentowała, czego nie musi zgodnie z przepisami ujawniać, prawdopodobnie nie ujawni, szczególnie gdy nie będzie widziała w tym żadnych korzyści. Potwierdza to praktyka gospodarcza. W analizowanych raportach informacje o działalności innowacyjnej sprowadzały się zazwyczaj do informacji finansowych w sprawozdaniu finansowym i bardzo wyrywkowych, niespójnych, śladowych uzupełnień o charakterze niefinansowym (zaplanowane projekty, planowane nakłady, przedstawiane zazwyczaj w dłuższych jednostkach czasowych, rozproszonych po całym raporcie). Autorka w żadnej z części nie znalazła ustosunkowania się spółki do działań innowacyjnych, jedynie zakres prac badawczo-rozwojowych został ujawniony, przy braku pełnych, szczegółowych opisów.

Zakończenie

Wnioski wynikające z przeprowadzonych badań (analizy literatury przedmiotu, regulacji prawnych i obserwacji praktyki gospodarczej) w zakresie wiarygodności sprawozdawczości zintegrowanej jako źródła informacji o działalności innowacyjnej są następujące:

- procesem innowacyjnym należy kierować poprzez jego kontrolę oraz oceniać jego efektywność, a informacje w tym zakresie udostępniać nie tylko użytkownikom wewnętrznym, ale i interesariuszom zewnętrznym,
- w ramach sprawozdawczości zintegrowanej głównym źródłem informacji o rezultatach procesów innowacyjnych jest nadal sprawozdanie finansowe; możliwość uzupełnienia go o inne źródła w ramach sprawozdania zintegrowanego nie ma potwierdzenia w praktyce polskich spółek giełdowych,
- w sprawozdawczości zintegrowanej zakres prezentowanych informacji nie jest ograniczony ani przepisami prawa, ani formą, a jedynie przyjętą polityką informacyjną jednostki gospodarczej, która na potrzeby prowadzenia działalności taki model komunikacji z interesariuszami opracowała,
- brak wytycznych w standardach raportowania zintegrowanego określającego zakres, rodzaj i formę prezentowania informacji o działalności innowacyjnej wpływa na brak ujawnień w tym aspekcie, mimo istnienia na nie zapotrzebowania ze strony interesariuszy zewnętrznych,
- specyfika działalności innowacyjnej, brak standardów w tym zakresie, niechęć do ujawniania informacji o efektywności prowadzonej działalności innowacyjnej, brak obowiązku weryfikowania informacji niefinansowych przez niezależnych ekspertów zmniejsza wiarygodność (sprawdzalność, przejrzystość i kompletność) informacji sprawozdania zintegrowanego,
- specyfika działalności innowacyjnej poddawana „ostrej” konkurencji rynkowej powoduje, że jednostki gospodarcze nie są skłonne do ujawniania informacji w przestrzeni publicznej,
- dostrzeżenie korzyści przez jednostki gospodarcze z ujawniania informacji o prowadzonej działalności innowacyjnej, opracowanie standardu określającego zakres ujawnień o działalności innowacyjnej, praktyka potwierdzania jakości informacji niefinansowych niezależnym audytem zapewni wiarygodność sprawozdawczości zintegrowanej jako źródła informacji o działalności innowacyjnej.

Autorka wyznaczyła dalsze kierunki badań w zakresie ujawniania i sposobu prezentacji informacji sprawozdawczej w aspekcie jej wiarygodności. Badania są kontynuowane, a wyniki prezentowane w kolejnych publikacjach.

Bibliografia

- Bek-Gaik, B., Rymkiewicz, B., 2015, *Sprawozdawczość zintegrowana w praktyce polskich spółek giełdowych*, w: Micherda, B. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Dyczkowska, J., 2015, *Raportowanie zintegrowane – obecne i przyszłe kierunki badań oraz oczekiwane korzyści*, w: Micherda, B. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Dyczkowska, J., 2016, *Is R&D Storytelling Contingent on R&D Expenses Level? The Study on Annual Reports of European Biotechnological Companies*, artykuł zgłoszony na EAA Congress, Maastricht, May 2016.
- Garstecki, D., 2015, *Raportowanie zintegrowane w teorii oraz praktyce polskich spółek*, w: Krasodomska, J., Świetla, K. (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji*, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Gierusz, B., Martyniuk, T., 2009, *Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR)*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Hendriksen, E.A., Breda, M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- IFRS, 2014, *International Financial Reporting Standards. A Guide Through IFRS*, Part B, London.
- IIRC, 2013, *The International Framework Integrated Reporting*, www.theiirc.org.
- Kwiecień, M., 1990, *Funkcja kontrolna rachunkowości w aspekcie: procesu podejmowania decyzji, nowoczesnej technologii komputerowej oraz narzędzi zarządzania*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 532, Wrocław.
- Krasodomska, J., 2012, *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 66 (122), SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Michalczuk, G., Mikulska, T., 2014, *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 827 (69).
- Piotrowska, K., 2015, *Ujawnianie i prezentowanie działalności innowacyjnej w sprawozdawczości zintegrowanej*, w: Krasodomska, J., Świetla, K. (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji*, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Raporty zintegrowane za okres 2012–2014* (KGHM Polska Miedź SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA, PKN Orlen SA i Lubelski Węgiel Bogdanka SA).
- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Stadtmüller, R., 1984, *Podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa–Wrocław.

- Szczepankiewicz, E.I., 2013, *Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania*, w: Luty, Z., Łakomiak, A., Mazur, A. (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenie, zasady, definicje ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 314.
- Szczepankiewicz, E.J., 2014, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami*, w: Dziawgo, D., Borys, G. (red.), *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 329.
- Tatarska, M., 2013, *Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos SA*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 314.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 591, z późn. zm.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2015, *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 3, no.1.