

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Łukasz Matuszak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: l.matuszak@ue.poznan.pl

DYLEMATY IMPLEMENTACJI MIĘDZYNARODOWYCH RAM ZINTEGROWANEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI

Streszczenie: Procesy globalizacyjne sprawiają, że obecny model sprawozdania finansowego nie jest w stanie w sposób kompletny i wierny zaprezentować całokształtu działalności przedsiębiorstwa, a także społecznie odpowiedzialnego wymiaru tej działalności. Powoduje to poszerzanie zakresu przedmiotowego dotychczasowej sprawozdawczości przedsiębiorstw o aspekty środowiskowe, społeczne oraz ładu korporacyjnego i rodzi potrzebę stworzenia zintegrowanej sprawozdawczości. W grudniu 2013 roku opublikowano Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości. Celem opracowania jest próba zidentyfikowania i sprecyzowania najważniejszych dylematów związanych z implementacją Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości. W opracowaniu określono m.in. kierunek zmian sprawozdawczości przedsiębiorstw i wynikającą z tego potrzebę implementacji MRZS.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość zintegrowana, zintegrowane sprawozdanie, paradygmat zrównoważonego rozwoju, zrównoważony rozwój.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.32

1. Wstęp

Mimo że idea zrównoważonego rozwoju¹ została rozpropagowana na skalę globalną w 1987 r., za sprawą raportu Światowej Komisji ds. Środowiska i Rozwoju pod tytułem *Our Common Future*, to ciągle zyskuje na znaczeniu, a obecnie staje się jednym z głównych wyzwań współczesnego świata. Wyrazem idei zrównoważonego rozwoju na szczeblu mikroekonomicznym jest koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw.

¹ Na gruncie nauk o zarządzaniu idea zrównoważonego rozwoju jest wyrażona paradygmatem zrównoważonego rozwoju.

Spółeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw nabiera szczególnego znaczenia w erze globalizacji rozumianej jako coraz ściślejsze scalanie gospodarek narodowych, prowadzące do powstania jednolitej gospodarki światowej [*Globalizacja od A do Z*, 2004, s. 5]. Globalizacja ujawnia bowiem problemy, z którymi społeczeństwa, a także przedsiębiorstwa funkcjonujące dotychczas w gospodarkach narodowych, nigdy wcześniej się nie spotykały. Różnorodne i złożone zjawiska i procesy gospodarcze, wpływające na rosnącą różnorodność i złożoność działalności gospodarczej przedsiębiorstw, coraz bardziej uświadamiają, że przedsiębiorstwo staje się „członkiem globalnego społeczeństwa” i musi brać odpowiedzialność nie tylko przed akcjonariuszami za osiągnięte wyniki (*accountability*), ale także przed innymi interesariuszami (w tym również społeczeństwem) za efekty swojej działalności (*responsibility*).

Współcześnie jednym z największych wyzwań w skali globalnej, stojących przed podmiotami gospodarczymi, jest wdrożenie strategii społecznej odpowiedzialności do systemu zarządzania przedsiębiorstwem, a także raportowanie interesariuszom o wynikach jej realizacji, głównie w formie sprawozdań, które prezentować będą efekty, zarówno pozytywne, jak i negatywne, całokształtu działalności przedsiębiorstwa.

Praktyka sprawozdawczości przedsiębiorstw koncentrowała się dotychczas na sprawozdawczości finansowej, dostarczającej informacji o charakterze głównie finansowym, przydatnych do podejmowania decyzji gospodarczych przez szeroki krąg odbiorców. Informacje pochodzące ze sprawozdawczości finansowej są zgodne z zasadami rachunkowości, spełniają określone cechy jakościowe, co zapewnia im wysoką jakość, potwierdzoną opinią niezależnego zewnętrznego audytora. Sprawozdanie finansowe będące produktem końcowym rachunkowości jest głównym źródłem użytecznej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa, kierowanej do szerokiego kręgu odbiorców.

Jednak przemiany współczesnego świata sprawiają, że obecny model sprawozdania finansowego nie jest w stanie w sposób kompletny i wierny zaprezentować całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Chodzi tu zwłaszcza o przedstawienie efektów działalności przedsiębiorstwa w obszarze ESG (*environment, social, governance*), czyli informacji z obszaru środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego, które opierają się przede wszystkim na informacjach o charakterze niefinansowym i ich integracji z informacjami finansowymi w spójną całość. W konsekwencji rodzi to potrzebę zastosowania nowego podejścia do sprawozdawczości przedsiębiorstw, którego efektem byłoby stworzenie sprawozdawczości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, która równoważnie traktowałaby trzy obszary aktywności przedsiębiorstwa.

Na poziomie regulacyjnym (politycznym) również zauważa się potrzebę zmian w tym obszarze. Komisja Europejska w Komunikacie z dnia 25 października 2011 r., dotyczącym odnowionej strategii CSR Unii Europejskiej, a także rząd polski w dokumencie Zespołu ds. Społecznej Odpowiedzialności Przedsiębiorstw z dnia

23 maja 2011 r. *Rekomendacje w zakresie wdrażania założeń koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Przedsiębiorstw* podkreślają, że aby całościowo wypełnić swoją odpowiedzialność społeczną przedsiębiorstwa, „powinny wprowadzić proces integracji kwestii społecznych, środowiskowych, etycznych i z zakresu praw człowieka w ich działalność gospodarczą i strategię, przy ścisłej współpracy z zainteresowanymi stronami” [*Raportowanie ESG...* 2011, s. 5]. Z powyższego, holistycznego spojrzenia na przedsiębiorstwo i jego działalność wynika konieczność zwiększenia zakresu ujawnień w obszarze CSR i ich integracji w ramach sprawozdawczości.

Przed sprawozdawczością przedsiębiorstw stoi zatem poważne wyzwanie: jak połączyć, zintegrować w spójną całość sprawozdanie finansowe z raportem ESG, tworząc zintegrowane sprawozdanie. Jak dotychczas ani w Polsce, ani na świecie nie wypracowano jednolitej formy takiego sprawozdania, a także standardów jego sporządzania. To spowodowało, że przedsiębiorstwa, chcąc dostarczyć informacji zainteresowanym stronom o swojej społecznie odpowiedzialnej działalności, prezentują je w różnych formach (strona internetowa, osobny raport CSR, fakultatywne ujawnienia w sprawozdaniu z działalności, raporty zintegrowane) i w różnych zakresach informacyjnych². Powoduje to, że porównywalność takiej informacji jest ograniczona, co negatywnie przekłada się na jej przydatność do podejmowania decyzji.

Jednak zarówno w obszarze rozważań teoretycznych³, jak i w regulacjach międzynarodowych podejmowane są inicjatywy, które wydają się pierwszym krokiem do poprawy tej sytuacji. Chodzi o stworzenie ram koncepcyjnych zintegrowanej sprawozdawczości.

W grudniu 2013 r. Międzynarodowa Rada ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej⁴ opublikowała Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości⁵ (*The International Integrated Reporting <IR> Framework*)⁶, które mają stanowić wytyczne dla podmiotów sporządzających sprawozdania zintegrowane.

² Fakt ten potwierdzają wyniki badania empirycznego przeprowadzonego przez autora, które obejmowało wszystkie spółki notowane na GPW w Warszawie na dzień 31.10.2013 r. i dotyczyło sposobów i zakresu ujawnień kwestii CSR w raportach spółek [Macuda, Matuszak, Różańska 2014].

³ Na gruncie teorii rozważania dotyczące sprawozdawczości zintegrowanej podejmuje J. Samełak [Samełak 2013], który formułuje propozycję ram koncepcyjnych zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

⁴ Międzynarodowa Rada ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej (*The International Integrated Reporting Council – IIRC*) jest globalną koalicją regulatorów, inwestorów, przedsiębiorstw, twórców standardów, księgowych i organizacji pozarządowych, powołaną do życia w 2009 r. z inicjatywy księcia Walii Karola. Koalicję wymienionych grup łączy przekonanie, że komunikowanie o tworzeniu wartości powinno być kolejnym krokiem ewolucji sprawozdawczości przedsiębiorstw. Rada IIRC określa się jako globalny autorytet w kwestii zintegrowanej sprawozdawczości i w swoich działaniach zmierza do tego, aby zintegrowana sprawozdawczość stała się dominującym trendem praktyki gospodarczej w sektorze publicznym i prywatnym [<http://www.theiirc.org/>].

⁵ Na potrzeby niniejszego artykułu będziemy posługiwali się określeniem: Ramy ZS.

⁶ Rozważania oparto na własnym tłumaczeniu dokumentu w języku angielskim *The International Integrated Reporting <IR> Framework*, opublikowanego przez *International Integrated Reporting Committee* na stronie internetowej [<http://www.theiirc.org/>].

Celem artykułu jest próba zidentyfikowania i sprecyzowania najważniejszych dylematów związanych z implementacją⁷ Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości.

Do zrealizowania powyższego celu niezbędne jest:

- omówienie struktury Międzynarodowych Ram ZS,
- dokonanie ogólnej charakterystyki treści Ram ZS,
- określenie najważniejszych dylematów związanych z implementacją Ram ZS.

2. Struktura Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości

Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości składają się z przedmowy i dwóch części zakończonych słownikiem pojęć i załącznikiem, w którym podsumowane są najważniejsze wymagania zawarte w Ramach ZS. Dwie części, odrębnie numerowane i omawiające poszczególne zagadnienia oraz stanowiące najważniejszą część Ram ZS, składają się z następujących rozdziałów:

Część I. Wprowadzenie

1. Stosowanie Ram

- A. Definicja zintegrowanego raportu
- B. Raport zintegrowany z definicją
- C. Cel Ram
- D. Cel i użytkownicy zintegrowanego raportu
- E. Podejście oparte na zasadach
- F. Forma raportu i powiązania z innymi informacjami
- G. Zastosowanie Ram
- H. Odpowiedzialność za zintegrowany raport

2. Podstawowe koncepcje

- A. Wstęp
- B. Tworzenie wartości dla organizacji i dla innych
- C. Kapitały
- D. Proces tworzenia wartości

Część II. Raport Zintegrowany

3. Zasady wiodące

- A. Koncentracja na strategii i orientacja przyszłościowa
- B. Powiązanie między informacjami
- C. Relacje z interesariuszami
- D. Istotność
- E. Zwięzłość

⁷ Przez pojęcie implementacji na potrzeby niniejszego artykułu rozumie się przystosowanie regulacji do wprowadzenia do praktyki.

- F. Rzetelność i kompletność
- G. Spójność i porównywalność
- 4. Elementy treści
 - A. Przegląd organizacyjny i otoczenia zewnętrznego
 - B. Ład korporacyjny
 - C. Model biznesowy
 - D. Ryzyko i szanse
 - E. Strategia i alokacja zasobów
 - F. Przedsięwzięcia
 - G. Perspektywy
 - H. Podstawa sporządzania i prezentacji
 - I. Ogólne wytyczne dotyczące raportowania

Słowniczek

Załącznik – podsumowanie wymogów

W zaprezentowanej strukturze Ram ZS można wyodrębnić cztery zasadnicze człony. Pierwszy człon obejmuje rozdział 1. *Stosowanie Ram*, w którym zawarte są ogólne zagadnienia i wytyczne odnoszące się do stosowania Ram ZS. Drugi człon (rozdział 2. *Podstawowe koncepcje*) obejmuje regulacje prezentujące podstawowe koncepcje (filozofię) leżące u podstaw sprawozdawczości zintegrowanej. Trzeci człon wyznacza podstawowe zasady przygotowania i prezentacji zintegrowanego sprawozdania – model zintegrowanego sprawozdania, czyli rozdział 3. *Zasady wiodące*. Człon czwarty obejmuje rozdział 4. *Elementy treści* i zawiera zakres ujawnianych treści w zintegrowanym sprawozdaniu, w tym punkt I. *Ogólne wytyczne dotyczące raportowania*, który odnosi się do całego zakresu ujawnianych treści w sprawozdaniu zintegrowanym.

3. Ogólna charakterystyka treści Ram ZS

Celem Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości jest stworzenie zasad wiodących (*guiding principles*) i elementów treści (*content elements*), które będą podstawą do określania całego zakresu treści sprawozdania zintegrowanego, a także będą wyjaśniały podstawowe koncepcje leżące u podstaw jego sporządzania. Ramy mają wspomagać organizację w identyfikacji informacji, które powinny zostać ujawnione w zintegrowanym sprawozdaniu i będą pomocne w ocenie zdolności organizacji do tworzenia wartości⁸.

⁸ Warto w tym miejscu zauważyć, że podejście (koncepcja) tworzenia wartości przyjęte w Ramach ZS jest zgodne z kierunkiem zmian regulacji MSSF w wycenie, a mianowicie przejście z kosztu historycznego na wartość rynkową (godziwą), czyli z podejścia transakcyjnego na podejście wartości w sprawozdawczości finansowej. Nie wnikając tu w kwestie wad czy zalet omawianego przejścia, szeroko omawianego w literaturze przedmiotu (np.: [Samelak 2004; Helin 2006; Matuszak, Samelak 2009, s. 329-346]), należy wskazać na koncepcyjną spójność tych dwóch obszarów sprawozdawczych.

Zakres podmiotowy Ram ZS jest szeroki. Choć Ramy ZS są kierowane głównie do sektora prywatnego (jednostek zorientowanych na zysk) niezależnie od wielkości organizacji, to mogą być także zastosowane i w razie konieczności dostosowane do organizacji sektora publicznego i do organizacji *non-profit*.

Zintegrowane sprawozdanie jest zdefiniowane jako zwięzły raport o tym, w jaki sposób strategia, ład korporacyjny, osiągnęte wyniki i perspektywy danej organizacji, w odniesieniu do jej otoczenia zewnętrznego, prowadzą do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

Celem sporządzania zintegrowanego sprawozdania jest wyjaśnienie dostawcy kapitału finansowego, jak organizacja tworzy wartość w czasie. Sprawozdanie powinno zatem zawierać istotne (*relevant*) informacje zarówno finansowe, jak i niefinansowe. Odbiorcami sprawozdania zintegrowanego są wszyscy ci, którzy są zainteresowani zdolnością organizacji do tworzenia wartości w czasie, a zatem zarówno właściciele zainwestowanego kapitału, jak i pracownicy, klienci, dostawcy, partnerzy biznesowi, lokalne społeczności, ustawodawcy, regulatorzy i politycy.

Ramy ZS są oparte na zasadach (*principles-based approach*). Intencją zastosowania podejścia opartego na zasadach jest zapewnienie równowagi między uznaniem różnorodności sytuacji w poszczególnych organizacjach i konieczności ujawnień o nich a zapewnieniem odpowiedniego stopnia porównywalności informacji. Dlatego też Ramy ZS nie określają konkretnych kluczowych wskaźników efektywności (*Key Performance Indicators* – KPI), metod pomiaru czy ujawnień poszczególnych zagadnień. Określenie tych zagadnień jest pozostawione w gestii osób odpowiedzialnych za przygotowanie raportu.

Forma zintegrowanego sprawozdania jest w Ramach ZS określona bardzo ogólnie. Wskazano, że sprawozdanie zintegrowane powinno być zaprojektowaną i identyfikowalną formą komunikacji. Ma być ono czymś więcej niż tylko podsumowaniem, luźnym zestawieniem informacji dostarczanych interesariuszom różnymi kanałami (np. w sprawozdaniach finansowych, raportach zrównoważonego rozwoju, analizach lub informacjach na stronie internetowej). Sprawozdanie zintegrowane powinno bowiem w sposób jasny i jednoznaczny ujawniać powiązania oraz połączenia informacji dotyczących tego, jak tworzona jest wartość organizacji w czasie.

Podkreśla się dalej, że sprawozdaniem zintegrowanym może być określane także sprawozdanie, które spełnia wymagania zawarte w Ramach ZS. Może nim zostać uznany, wymagany przez prawo lokalne, komentarz zarządu (*management commentary*)⁹ lub inny raport stanowiący kontekst dla sprawozdania finansowego. Sprawozdanie zintegrowane może być zatem sporządzone jako oddzielne, autono-

⁹ W Polsce odpowiednikiem komentarza zarządu jest sprawozdanie z działalności wymagane przez Ustawę o rachunkowości (UoR). Zakres podmiotowy sprawozdania z działalności obejmuje następujące formy prawne spółek: spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne, товариства ubezpieczeń wzajemnych, товариства реасекурации wzajemnej, spółdzielnie, przedsiębiorstwa państwowe [Ustawa z 29 września 1994 r., art. 49 ust. 1].

miczne zestawienie lub też może być częścią innego raportu lub innej formy komunikacji (strona internetowa) wyodrębnionej w sposób niebudzący wątpliwości.

Wymagania, których spełnienie warunkuje uznanie sprawozdania za sprawozdanie zintegrowane, obejmuje stosowanie wszystkich wytycznych oznaczonych w tekście pogrubioną kursywą (objętość: 2 strony wymogów – *załącznik – podsumowanie wymogów* na 35 stron tekstu Ram ZS). Pozostały tekst Ram ZS stanowi jedynie wskazówki ułatwiające stosowanie wymagań.

U podstaw Ram ZS leżą trzy podstawowe koncepcje: koncepcja tworzenia wartości przez organizację, kapitał, do którego ma dostęp organizacja i który na nią wpływa, a także proces tworzenia wartości. Główną myślą leżącą u podstaw Ram ZS jest koncepcja tworzenia wartości przez organizację. Wartość nie jest jednak tworzona samodzielnie, wyłącznie przez samą organizację. Na jej tworzenie mają wpływ różne czynniki, np. takie jak otoczenie zewnętrzne, w którym działa organizacja, relacje z interesariuszami, zależność od różnych zasobów. Dlatego też dążeniem osób sporządzających zintegrowane sprawozdanie powinno być ujawnienie informacji o nich.

Ramy ZS wskazują dalej, że tworzenie przez organizację wartości w czasie przejawia się we wzroście, spadku lub przekształceniu kapitałów rozumianych jako kapitał finansowy, produkcyjny, intelektualny, ludzki, społeczny i relacyjny (tworzone relacje) oraz naturalny¹⁰. Zmiany tak rozumianego kapitału są wynikiem podejmowanych przez organizację działań i osiągniętych wyników. Organizacja może stworzyć wartość dla siebie lub też dla innych odbiorców (interesariuszy). W pierwszym przypadku głównymi zainteresowanymi w tworzeniu wartości są dostawcy kapitału finansowego. Niemniej są oni także zainteresowani tworzeniem wartości dla innych interesariuszy w takim stopniu, w jakim przełoży się to na zdolność organizacji do tworzenia wartości dla niej samej. Ramy definiują poszczególne kapitały następująco [Ramy ZS 2013, par. 2.15]:

- Kapitał finansowy jest rozumiany jako pula funduszy (środków pieniężnych):
- do których organizacja ma dostęp i które wykorzystuje przy produkcji wyrobów lub przy świadczeniu usług,
 - które są pozyskane poprzez finansowanie zewnętrzne, takie jak zadłużenie (kredyty), kapitał własny lub dotacje, albo które są uzyskane w wyniku działalności organizacji (zyski) lub przez inwestycje.

Kapitał produkcyjny jest rozumiany jako wytworzone fizycznie przedmioty (w odróżnieniu od naturalnych obiektów fizycznych – złoża surowców), do których organizacja ma dostęp i które są wykorzystywane przez organizację przy produkcji wyrobów lub świadczeniu usług, w tym: budynki, wyposażenie, infrastruktura (np. drogi, porty, mosty, oczyszczalnie ścieków czy utylizacje odpadów). Kapitał produkcyjny jest często tworzony przez inne organizacje, ale obejmuje także aktywa wytwarzane przez organizację sprawozdawczą do sprzedaży lub, gdy są one tam zatrzymane, do użytku własnego.

¹⁰ Podział kapitału na wymienione kategorie nie jest obowiązujący [Ramy ZS 2013, par. 2.10].

- Kapitał intelektualny to wartości niematerialne organizacji oparte na wiedzy, w tym:
- własność intelektualna, taka jak patenty, prawa autorskie, oprogramowanie, prawa i licencje,
 - „kapitał organizacyjny”, taki jak wiedza ukryta, systemy, procedury i protokoły stosowane w organizacji.

Kapitał ludzki oznacza kompetencje, potencjał ludzi i ich doświadczenie, a także ich motywację do innowacyjności, w tym ich:

- zgodność i wsparcie dla ram zarządzania organizacją, podejścia do zarządzania ryzykiem i wartości etycznych,
- zdolność do zrozumienia, rozwijania i wdrażania strategii przyjętej w organizacji,
- lojalność i motywację do poprawy procesów, produktów i usług, w tym zdolność do przewodzenia, zarządzania i współpracy.

Kapitał społeczny i relacyjny jest rozumiany jako instytucje i relacje w obrębie i między społecznościami, grupami interesariuszy i innymi grupami powiązań (sieciami) oraz zdolność do dzielenia się informacją w celu wzmocnienia indywidualnego i zbiorowego dobrobytu. Kapitał społeczny i relacyjny obejmuje:

- wspólne normy i wspólne wartości oraz zachowania,
- relacje z kluczowymi interesariuszami, zaufanie i gotowość do zaangażowania się wypracowane przez organizację, a także dążenie do budowania i ochrony interesariuszy zewnętrznych,
- wartości niematerialne związane z marką (*brand*) i renomą (*reputation*), które organizacja wypracowała,
- legitymację społeczną do działania.

Kapitał naturalny jest rozumiany jako wszystkie odnawialne i nieodnawialne zasoby środowiska naturalnego i procesy, które pozwalają dostarczać produkty lub usługi oraz które wspierają przeszły, obecny lub przyszły dobrobyt organizacji. Obejmuje on:

- powietrze, wodę, ziemię, minerały i lasy,
- różnorodność biologiczną i zdrowy ekosystem.

Podział kapitału na wymienione kategorie nie jest obowiązujący, ale ma charakter poglądowy. Klasyfikacja ma za zadanie z jednej strony stworzyć podstawę teoretyczną dla koncepcji tworzenia wartości, a z drugiej zabezpieczyć organizację przed pominięciem w zintegrowanym sprawozdaniu omówienia którejś kategorii kapitału, który organizacja wykorzystuje lub z którym wchodzi w interakcje.

Proces tworzenia wartości przez organizację jest trzecim obszarem koncepcyjnym Ram ZS. Proces tworzenia wartości jest kształtowany przez takie czynniki, jak: środowisko zewnętrzne, w tym warunki ekonomiczne, zmiany technologiczne, zagadnienia społeczne czy też wyzwania środowiskowe, misję oraz wizję organizacji, ład korporacyjny, model biznesowy, a także strategię organizacji. Sprzężenie wymienionych czynników przyczynia się do tworzenia wartości przez organizację. Podstawą tworzenia wartości przez organizację jest jej model biznesowy, który opiera się na różnych kapitałach jako wejściach, przekształcanych w ramach prowadzonej działalności na wyjścia (produkty, usługi, produkty uboczne i odpady). Działania organizacji, a także

efekty tych działań (wyjścia) prowadzą do zmian poszczególnych kapitałów organizacji. Zdolność modelu biznesowego do dostosowania się do zmian (np. w dostępności, jakości) kapitałów wpływa na rentowność organizacji w dłuższym terminie.

W części trzeciej Ramy ZS określają następujące zasady wiodące (*guiding principles*), którymi należy się kierować przy sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania zintegrowanego:

- Koncentracja na strategii i orientacja przyszłościowa (*strategic focus and future orientation*) – sprawozdanie zintegrowane powinno pozwalać na wgląd w strategię organizacyjną i ujawniać, jak współgra ona ze zdolnością organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie, a także jak wpływa ona na kapitały i ich wykorzystanie.
- Powiązanie informacji (*connectivity of information*) – sprawozdanie zintegrowane powinno prezentować całościowy obraz wzajemnych powiązań i zależności między czynnikami, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia wartości w czasie.
- Relacje z interesariuszami (*stakeholder relationships*) – sprawozdanie zintegrowane powinno zapewnić wgląd w naturę i jakość relacji organizacji z jej kluczowymi interesariuszami, w tym określić, w jaki sposób i w jakim stopniu organizacja rozumie, bierze pod uwagę i reaguje na ich uzasadnione potrzeby i interesy.
- Istotność (*materiality*) – sprawozdanie zintegrowane powinno ujawnić informacje o sprawach, które faktycznie mają wpływ na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie.
- Zwięzłość (*conciseness*) – sprawozdanie zintegrowane powinno być zwięzłe.
- Wiarygodność i kompletność (*reliability and completeness*) – zintegrowany raport powinien uwzględniać wszystkie istotne kwestie, zarówno pozytywne, jak i negatywne, w sposób zrównoważony i bez istotnych błędów.
- Spójność i porównywalność (*consistency and comparability*) – informacje w zintegrowanym sprawozdaniu należy przedstawić: (a) w sposób spójny w czasie, (b) w sposób, który umożliwia porównanie z innymi organizacjami w zakresie, w jakim jest to istotne dla zdolności organizacji do tworzenia wartości w czasie.

Każda z wymienionych zasad wiodących jest pokrótce omówiona, ze wskazaniem, jak powinno się ją rozumieć.

Ostatnia część Ram ZS obejmuje prezentację elementów treści (*content elements*), które powinny zawierać sprawozdanie zintegrowane. Elementy treści powinny być ze sobą powiązane i nie mogą wzajemnie się wyłączać. Poszczególne elementy treści są identyfikowane poprzez odpowiedzi na następujące pytania:

1. Informacje o organizacji i środowisku zewnętrznym (*organizational overview and external environment*) – Czym zajmuje się organizacja i jakie są okoliczności, w których działa?

2. Ład korporacyjny (*governance*) – W jaki sposób struktura zarządzania organizacją wspiera jej zdolność do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?

3. Model biznesowy (*business model*) – Jaki jest model biznesowy organizacji?

4. Ryzyko i szanse (*risks and opportunities*) – jakie jest konkretne ryzyko (zagrożenia) i szanse, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie, i jak organizacja sobie z nimi radzi?

5. Strategia i alokacja zasobów (*strategy and resource allocation*) – Dokąd organizacja podąża i jak zamierza się tam dostać?

6. Osiągane wyniki (*performance*) – W jakim stopniu organizacja osiągnęła swoje cele strategiczne w ciągu okresu i jakie są tego skutki w zakresie wpływu na kapitały?

7. Perspektywy (*outlook*) – Jakie wyzwania i niepewności organizacja może napotkać w realizacji swojej strategii i jakie są ich potencjalne konsekwencje dla modelu biznesowego i przyszłych wyników (*performance*)?

8. Podstawa sporządzenia i prezentacji (*basis of presentation*) – Zintegrowane sprawozdanie powinno odpowiedzieć na pytanie: W jaki sposób organizacja określa, które sprawy należy uwzględnić w zintegrowanym sprawozdaniu, a także w jaki sposób organizacja dokonuje ich ujęcia ilościowego (*quantify*) lub je oszacowuje (*evaluate*)?

4. Identyfikacja najważniejszych dylematów implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości

Pierwszy i zarazem najważniejszy dylemat implementacji Ram ZS sprowadza się do odpowiedzi na następujące pytania: Czy Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości są potrzebne? Jeśli odpowiedź jest twierdząca, to czy wszystkie jednostki powinny być objęte obowiązkiem ich stosowania i sporządzania sprawozdań zintegrowanych?

Odpowiedź na pierwsze pytanie należy rozpocząć od rozważenia, czy istnieje jeszcze inne możliwe do przyjęcia rozwiązanie w tym względzie poza omawianymi Ramami ZS? Za takie można uznać dwie sytuacje. Pierwsza sytuacja to podjęcie próby poszukiwania kolejnego rozwiązania, które byłoby możliwe do zaakceptowania w skali międzynarodowej, regionalnej i/lub globalnej. Problem w tym, że nie wiadomo, co to miałyby być za rozwiązanie, a także kto miałby je przygotować. Biorąc pod uwagę wieloletnie doświadczenia związane z przebiegiem różnych procesów stanowienia regulacji (rozwiązań, zaleceń, wzorców, standardów) rachunkowości w wymiarze globalnym (MSSF), można przyjąć, że taka ścieżka jest mało realna.

Druga sytuacja to akceptacja *status quo*, czyli pozwolenie na brak globalnych rozwiązań w obszarze społecznej sprawozdawczości przedsiębiorstw i bazowanie na indywidualnych i dobrowolnych ujawnieniach przez spółki informacji z obszaru ESG w różnych formach i zakresach. Informacje te, choć już obecnie ujawniane przez niektóre spółki¹¹, są w niewielkim stopniu powiązane ze sobą i ze sprawozdaniem finansowym. Ujawnienia te mają raczej charakter marketingowy, prezentujący pozytywne aspekty działalności przedsiębiorstwa. Jednak zdecydowanym argumentem przeciwko dalszej

¹¹ Np. spółki notowane na GPW w Warszawie w ramach indeksu *RESPECT*.

akceptacji takiego stanu są przyspieszająca globalizacja światowej gospodarki i związana z nią konieczność dostarczania użytkownikom wiarygodnych i porównywalnych w skali ponadnarodowej sprawozdań, całościowo prezentujących efekty działalności przedsiębiorstwa. Można zatem powiedzieć, że proces harmonizacji rachunkowości w skali międzynarodowej, globalnej, a także regionalnej, zapoczątkowany w latach 50. XX wieku i obecnie realizowany ze wzmożoną siłą, jest nieuchronny i przyczynia się do zwiększenia bezpieczeństwa światowego obrotu gospodarczego. Zdaniem autora proces ten powinien objąć wszystkie jednostki gospodarcze (obecnie bowiem także podmioty niegieldowe prowadzą często działalność międzynarodową), tak aby istotnie zminimalizować ryzyko gospodarcze, które jest nieuchronną konsekwencją globalizacji.

Dotychczasowe rozważania, w tym prezentowane na wstępie zmiany sprawozdawczości przedsiębiorstw w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej obejmującej połączenie informacji finansowych z informacjami niefinansowymi z obszaru ESG, a także zaangażowanie w tym względzie Komisji Europejskiej i polskiego rządu, upoważniają do stwierdzenia, że Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości są potrzebne. Rozwiązanie to może przyczynić się do zwiększenia wiarygodności i porównywalności sprawozdań zintegrowanych sporządzanych przez przedsiębiorstwa objęte obowiązkiem jego stosowania. Jednak zdaniem autora proponowany kształt Ram ZS nie jest właściwy. Pogląd ten jest oparty na kilku przesłankach.

Ramy nie precyzują i nie określają, w jakiej formie sprawozdanie zintegrowane powinno być sporządzone. Wskazuje się jedynie, że w celu ujawnienia informacji niefinansowych jednostka może sporządzić odrębne sprawozdanie, wykorzystać komentarz zarządu (sprawozdanie z działalności) lub ujawnić je w innej wyraźnie zaznaczonej formie (np. zakładka na stronie internetowej). Ważne, aby informacje były ze sobą powiązane (zintegrowane). Zdaniem autora sytuacja taka nie buduje porównywalności informacji między jednostkami, przez co użyteczność tej informacji do podejmowania decyzji o alokacji kapitału jest ograniczona.

Ponadto odmiennosc form wpływa zarazem na stopień integracji informacji finansowych z niefinansowymi. Wydaje się, że najwyższą formą integracji i zarazem najbardziej złożoną jest sprawozdanie zintegrowane w ramach jednego raportu rocznego. Niższym stopniem integracji i zarazem niższą złożonością cechować się będzie sprawozdanie zintegrowane w formie sprawozdania z działalności (komentarza zarządu) spełniającego wytyczne Ram ZS. Stopień integracji innych form ujawnień jest nieokreślony i zależy od danego przypadku¹².

Ramy ZS są przeznaczone do stosowania w przedsiębiorstwach sektora prywatnego i mogą być zastosowane w przedsiębiorstwach sektora publicznego lub *non-profit*. Ponadto nie obligują żadnego typu jednostek do sporządzania zintegrowanych sprawozdań, pozostawiając im w tym względzie dowolność. Autor jest zdania, że zmiany w modelu biznesowym przedsiębiorstwa, będące pochodną odmiennych niż w przeszłości warunków prowadzenia działalności gospodarczej i

¹² Należy zauważyć, że różne stopnie integracji informacji cechuje inny poziom pracochłonności i relacji koszty-korzyści co do zasady: im wyższy poziom integracji informacji, tym większa pracochłonność.

sposobów tworzenia wartości, powodują, że sporządzenie zintegrowanego sprawozdania powinno być obowiązkowe przynajmniej dla pewnej grupy podmiotów.

Biorąc pod uwagę stopień integracji prezentowanych informacji, w warunkach polskich obowiązkiem sporządzania zintegrowanego sprawozdania w formie jednego raportu rocznego powinny zostać objęte spółki publiczne (giełdowe) i opcjonalnie podmioty nienotowane na giełdzie, ale podlegające obowiązkowi badania (istotne pod względem ekonomicznym). Natomiast sporządzanie zintegrowanego sprawozdania w formie sprawozdania z działalności spełniającego wytyczne Ram ZS byłoby obligatoryjne dla podmiotów podlegających obowiązkowi badania sprawozdania finansowego i opcjonalne w jednostkach niemających obowiązku badania.

Kolejny dylemat dotyczy jakości zintegrowanego sprawozdania. Ramy ZS w obecnym kształcie są wytycznymi dla sporządzania zintegrowanych sprawozdań (opartych na zasadach) i nie stanowią standardu ich sporządzania. Wskazują jedynie obszary zagadnień, które powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu zintegrowanym. Niemniej sprawozdanie sporządzone na podstawie tych ogólnych wytycznych uzyskuje status sprawozdania zintegrowanego. Ze względu na to, że Ramy ZS nie obligują jednostek do poddawania tych sprawozdań audytowi zewnętrznemu, wiarygodność informacji sprawozdawczej jest dyskusyjna. W celu poprawy jakości sprawozdania zintegrowanego należałoby zatem wprowadzić obowiązek dokonywania jego audytu (potwierdzenia wiarygodności), w szczególności w odniesieniu do sprawozdań zintegrowanych sporządzanych, w warunkach polskich, przez spółki publiczne, a także o istotnym znaczeniu ekonomicznym.

5. Zakończenie

Przeprowadzone rozważania doprowadziły do wniosku, że utrzymanie *status quo*, czyli pozwolenie na brak globalnych rozwiązań w obszarze zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstw i bazowanie na indywidualnych i dobrowolnych ujawnieniach przez spółki informacji z obszaru ESG w różnych formach i zakresach, nie sprzyja uzyskaniu całościowej, kompletnej i wysokiej jakości informacji sprawozdawczej o społecznie odpowiedzialnej działalności przedsiębiorstwa. Stwierdzono, że przyspieszające procesy globalizacyjne wymuszają stworzenie stosownych rozwiązań, a za takie uznano Międzynarodowe Ramy Zintegrowanej Sprawozdawczości. Jednak proponowany kształt Ram ZS nie jest właściwy.

- Ramy ZS, stanowiąc wytyczne do sporządzania zintegrowanego sprawozdania, powinny bardziej jednoznacznie określić formę (formy) integracji informacji, nie pozostawiając tak dużego obszaru dowolności.
- Konieczne jest, aby wprowadzić obowiązek sporządzania zintegrowanego sprawozdania przynajmniej dla pewnej grupy podmiotów (publicznych i o dużym znaczeniu ekonomicznym).
- W celu poprawy jakości zintegrowanego sprawozdania, a także zwiększania zaufania użytkowników do informacji w nim zawartych, należałoby wpro-

dzić obowiązek audytu zewnętrznego (potwierdzenia wiarygodności) zintegrowanego sprawozdania przynajmniej w odniesieniu do podmiotów publicznych i o dużym znaczeniu ekonomicznym.

Literatura

- Globalizacja od A do Z*, 2004, Narodowy Bank Polski, Departament Komunikacji Społecznej, <http://www.nbp.pl/publikacje/globalizacja/globalizacja.pdf> (25.04.2014).
- Helin A., 2006, *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady sporządzania i prezentacji*, C.H. Beck, Warszawa.
<http://www.theiirc.org/> (25.04.2014).
- Macuda M., Matuszak Ł., Różańska E., 2014, *The concept of CSR in accounting theory and practice in Poland – empirical study*, 37th EAA Annual Congress 2014, Tallinn, 21-23 May, materiały konferencyjne (w druku).
- Matuszak Ł., Samelak J., 2009, *Wycena w teorii i praktyce rachunkowości*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Katedra Rachunkowości SGH, Warszawa.
- Ramy ZS, 2013, *The International Integrated Reporting <IR> Framework*, opublikowany przez International Integrated Reporting Committee, <http://www.theiirc.org/> (25.04.2014).
- Raportowanie ESG w przedsiębiorstwach państwowych i spółkach z udziałem Skarbu Państwa, Analiza przygotowana dla rządowego Zespołu ds. Społecznej Odpowiedzialności Przedsiębiorstw*, Accreo Taxand i GES Investment Services, Warszawa 2011.
- Samelak J., 2004, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

IMPLEMENTATION DILEMMAS OF THE INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING FRAMEWORK

Summary: The processes of globalization, makes the current model of financial statements unable to present a complete, true and fair view of the overall activities of the company, as well as socially responsible dimensions of this activity. This results in broadening the scope of the current corporate reporting on aspects such as environmental, social and corporate governance and raises the need for an integrated reporting. In December 2013, *The International Integrated Reporting <IR> Framework* has been published. Therefore the goal of this paper is to identify and clarify the most important dilemmas related to the implementation of *<IR> Framework*. In this study the author characterized, among others, the direction of changes in the enterprises' reporting and the consequent need for the implementation of *<IR> Framework*.

Keywords: integrated reporting, integrated report, sustainable development paradigm, sustainable development.