

Zintegrowany raport jako narzędzie informowania o kapitale intelektualnym

Karolina Kwiecińska *

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie zintegrowanego raportu jako narzędzia informowania o kapitale intelektualnym. *Metodologia badania* – w opracowaniu wykorzystano metodę analizy literatury oraz metodę dedukcji. *Wynik* – pomimo iż kapitał intelektualny jest jednym z najważniejszych czynników kreujących wartość przedsiębiorstwa, nadal nie opracowano sposobu ujawniania informacji o kapitale intelektualnym zapewniającego wiarygodność i porównywalność ujawnianych informacji. Należy jednak zwrócić uwagę, że zintegrowany raport po udoskonaleniu Wytycznych będących podstawą jego sporządzania ma szansę stać się satysfakcjonującym rozwiązaniem tego problemu. *Oryginalność/Wartość* – ocena proponowanych w literaturze przedmiotu sposobów ujawniania informacji o kapitale intelektualnym.

Słowa kluczowe: kapitał intelektualny, sprawozdanie o kapitale intelektualnym, zintegrowane sprawozdanie

Wprowadzenie

XXI wiek to okres wielkich przemian gospodarczych i społecznych. Gwałtowny rozwój technologii, szybkie tempo zmian, globalizacja wpływają na wszystkie dziedziny życia człowieka. Posiadanie aktywów materialnych już nie wystarcza do osiągnięcia sukcesu rynkowego, zwłaszcza w warunkach, gdy konkurencja ma wymiar globalny. Współcześnie źródłem sukcesu przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu stają się elementy kapitału intelektualnego, takie jak: kompetencje pracowników, relacje z klientami, marki. Zmieniły się również relacje między przedsiębiorstwami a społeczeństwem. Przedsiębiorstwa nie mogą dłużej prowadzić działalności, ignorując otoczenie. Współczesne społeczeństwo, zwane również społeczeństwem informacyjnym, jest bardziej świadome i wymaga od podmiotów gospodarczych respektowania swoich praw. Zmiany zachodzące w gospodarce i społeczeństwie nie pozostały również bez wpływu na sprawozdawczość przedsiębiorstw.

Sporządzone zgodnie z obowiązującymi przepisami (polską ustawą o rachunkowości lub MSSF) sprawozdania finansowe dostarczają użytkownikom głównie informacji finansowych. Część przedsiębiorstw dobrowolnie zaczęła ujawniać informacje o czynnikach niefinansowych, m. in. w raportach na temat społecznej odpowiedzialności. Pojawiły się jednak zarzuty, że sposób prezentowania tych informacji nie eksponuje powiązania tych czynników ze strategią lub wynikami finansowymi jednostki, a ponadto nie zapewnia porównywalności między przedsiębiorstwami oraz między poszczególnymi okresami. Rozwiązaniem tego problemu może być sprawozdawczość zintegrowana (*The Prince's Accounting...*, 2009).

* dr Karolina Kwiecińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: karolina.kwiecinska@ue.poznan.pl

1. Istota zintegrowanej sprawozdawczości

Zgodnie z Wytycznymi IIRC (*International Integrated Reporting Council*) zintegrowany raport jest narzędziem komunikacji, które w zwięzły sposób przedstawia, jak strategia organizacji, jej ład organizacyjny, wyniki i perspektywy, w kontekście otoczenia zewnętrznego prowadzą do kreowania jej wartości w krótkim, średnim i długim okresie (IIRC, 2013, s. 7). Głównym celem zintegrowanego raportu jest przedstawienie dostarczycielom kapitału finansowego procesu kreowania wartości organizacji w czasie. W Wytycznych wskazano też, że zintegrowany raport przynosi korzyści wszystkim podmiotom zainteresowanym informacjami na temat zdolności organizacji do kreowania wartości, w tym: pracownikom, klientom, dostawcom, partnerom biznesowym, społecznościom lokalnym, regulatorom i ustawodawcom oraz decydentom (IIRC, 2013, s. 7). Zintegrowany raport wyjaśnia, jak organizacja tworzy wartość w czasie. Wartość organizacji nie jest jednak kreowana wyłącznie przez nią lub wewnątrz niej, lecz podlega też wpływom otoczenia zewnętrznego – jest kreowana przez relacje z interesariuszami oraz zależy od różnych zasobów (IIRC, 2013, s. 10).

Zgodnie z Wytycznymi, celem zintegrowanego sprawozdania jest dostarczenie informacji o (IIRC, 2013, s. 10):

- otoczeniu zewnętrznym oddziałującym na sytuację przedsiębiorstwa,
- zasobach i relacjach wykorzystywanych i kształtowanych przez przedsiębiorstwo,
- wzajemnym oddziaływaniu otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstwa i jego zasobów oraz relacji w procesie tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

Sukces każdej organizacji zależy od form kapitału. W Wytycznych IIRC zostało wyróżnionych sześć rodzajów kapitałów z zaznaczeniem, że zaproponowana kategoryzacja nie jest obowiązkowa. Kategoryzację i charakterystykę kapitałów według IIRC syntetycznie prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Kategoryzacja i charakterystyka kapitałów według Wytycznych IIRC

Rodzaj kapitału	Charakterystyka
Kapitał finansowy	Zasób środków: <ul style="list-style-type: none"> – dostępnych dla organizacji w celu ich wykorzystania w procesie produkcji dóbr lub świadczenia usług, – uzyskanych dzięki finansowaniu np. poprzez zaciągnięcie długu, emisję akcji, z otrzymanych dotacji lub ze środków wygenerowanych przez działalność operacyjną lub inwestycyjną
Kapitał produkcyjny	Wytworzone obiekty fizyczne dostępne dla organizacji w celu ich wykorzystania w procesie produkcji dóbr lub świadczenia usług, w tym: budynki, urządzenia, infrastruktura (np. drogi, porty, mosty, oczyszczalnie ścieków)
Kapitał intelektualny	Zasoby oparte na wiedzy, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> – własność intelektualna (patenty, prawa autorskie, oprogramowanie, prawa i licencje), – kapitał organizacyjny (ukryta wiedza, systemy, procedury, protokoły)
Kapitał ludzki	Kompetencje, zdolności i doświadczenie ludzi, ich motywacje do podejmowania innowacyjnych działań, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – dostosowanie się i wspieranie ram ładu organizacyjnego, podejście do zarządzania ryzykiem i wartości etycznych, – zdolność do rozumienia, opracowania i wdrażania strategii organizacji, – lojalność i motywacja do doskonalenia procesów, produktów i usług, w tym umiejętności pracowników dotyczące przywództwa, zarządzania i współpracy

Rodzaj kapitału	Charakterystyka
Kapitał społeczny i relacyjny	Instytucje i relacje w obrębie i pomiędzy społecznościami, grupami interesariuszy i innymi sieciami oraz możliwość dzielenia się informacjami w celu poprawy indywidualnego i wspólnego dobrobytu. Kapitał społeczny i relacyjny obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> – wspólne normy, wartości i zachowania, – kluczowe relacje z interesariuszami oraz zaufanie i zaangażowanie w relacjach z interesariuszami, które organizacja zbudowała oraz stara się zbudować i chronić, – wartości niematerialne związane z marką i reputacją, – poparcie społeczeństwa dla działalności przedsiębiorstwa
Kapitał naturalny	Wszystkie odnawialne i nieodnawialne zasoby i procesy środowiskowe, dzięki którym dostarczane są produkty lub usługi, wspierające przeszły, obecny i przyszły dobrobyt organizacji. Kapitał naturalny obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> – powietrze, ziemię, minerały i lasy, – bioróżnorodność i dobry stan zdrowia ekosystemu

Źródło: opracowanie własne na podstawie IIRC (2013, s. 11–12).

Zgodnie z Wytycznymi, zintegrowany raport zawiera informacje na temat ośmiu wzajemnie powiązanych i niewykluczających się wzajemnie następujących obszarów: danej organizacji i jej otoczenia zewnętrznego, ładu organizacyjnego, modelu biznesowego, ryzyka i szans, strategii i alokacji zasobów, wyników, perspektyw oraz podstaw sporządzenia i prezentacji raportu (IIRC, 2013, s. 24). Wytyczne IIRC nie wymieniają konkretnych kluczowych wskaźników efektywności, metod pomiaru czy ujawniania dotyczących poszczególnych kwestii. Wybór istotnych kwestii, które powinny być raportowane, metod ich pomiaru i ujawniania należy do osób sporządzających raport (IIRC, 2013, s. 11–12).

2. Ujawnianie informacji o kapitale intelektualnym interesariuszom zewnętrznym

Wraz z rozwojem społeczeństwa informacyjnego i towarzyszącej mu gospodarki opartej na wiedzy zmieniły się warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, a posiadany przez nie kapitał intelektualny stał się jednym z najważniejszych źródeł ich wartości. W literaturze przedmiotu funkcjonuje bardzo wiele definicji kapitału intelektualnego. Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto następującą jego definicję: „kapitał intelektualny oznacza posiadaną wiedzę, doświadczenie, technologię organizacyjną, stosunki z klientami i umiejętności zawodowe, które pozwalają osiągnąć przewagę konkurencyjną na rynku” (Edvinsson, Malone, 2001, s. 40).

W związku z tym, że obecnie, zgodnie z obowiązującymi w polskiej ustawie o rachunkowości i MSSF przepisami, ujmowanie wielu elementów kapitału intelektualnego nie jest możliwe, opracowano liczne propozycje ujawniania informacji o kapitale intelektualnym, m.in. w formie dodatkowych raportów, które mogą być dołączone do sprawozdania finansowego. D. Andriessen (2004, s. 118–121) zidentyfikował 25 metod pomiaru i wyceny kapitału intelektualnego, takich jak:

- zrównoważona karta wyników (ang. *Balanced scorecard*),
- *citation-weighted patents*,
- całkowite podejście do wartości (ang. *Holistic value approach*),
- rachunkowość zasobów ludzkich (ang. *Human resource accounting*),
- audyt kapitału intelektualnego (ang. *Intellectual capital audit*),
- indeks kapitału intelektualnego (ang. *Intellectual capital index*),

- metoda wartości łącznej (ang. *Inclusive Value Methodology*TM),
- monitor aktywów niematerialnych (ang. *Intangible asset monitor*),
- system benchmarkingu kapitału intelektualnego (ang. *Intellectual capital benchmarking system*),
- dynamiczna wartość kapitału intelektualnego (ang. *Intellectual capital dynamic value*),
- sprawozdanie z kapitału intelektualnego (ang. *Intellectual capital statement reporting*),
- grupa Konrada,
- Nawigator Skandii,
- karta łańcucha wartości (ang. *Value chain scoreboard*),
- skalkulowana wartość składników niematerialnych (ang. *Calculated Intangible Value*),
- ekonomiczna wartość dodana (ang. *Economic Value Added*TM),
- tablica wyników składników niematerialnych (ang. *Intangibles scoreboard*),
- czynnik *iValuing*,
- metoda wskaźnika *Market-to-book value*,
- podejście oparte na opcjach,
- metoda Sullivana,
- czynnik technologiczny (ang. *Technology factor*),
- wskaźnik Q-Tobina,
- podejścia do wyceny (kosztowe, rynkowe, dochodowe),
- współczynnik intelektualnej wartości dodanej (ang. *Value-Added Intellectual Coefficient*TM).

Pomimo iż w literaturze przedmiotu można odnaleźć wiele propozycji pomiaru i ujawniania informacji o kapitale intelektualnym, żadna z nich nie rozwiązała problemu ujawniania interesariuszom informacji o kapitale intelektualnym przedsiębiorstwa.

3. Informacje o kapitale intelektualnym jako element zintegrowanego raportu

Jak już wspomniano, proponowane w literaturze przedmiotu metody pomiaru i ujawniania informacji o kapitale intelektualnym mają zazwyczaj formę dodatkowych raportów, które mogą być dołączane do sprawozdania finansowego jednostki. Innym sposobem ujawniania informacji na temat kapitału intelektualnego jest zintegrowany raport. W wytycznych IIRC wśród sześciu rodzajów kapitałów, które warunkują sukces przedsiębiorstwa, wymieniono kapitał intelektualny oraz kapitał ludzki.

Istotną wadą dotychczasowych propozycji raportowania informacji o kapitale intelektualnym był brak porównywalności raportów różnych przedsiębiorstw i uznaniowość w doborze ujawnianych wskaźników. Tego problemu nie rozwiązuje również zintegrowana sprawozdawczość. Wytyczne opracowane przez IIRC nie zawierają zestawu wskaźników, które powinny się znaleźć w zintegrowanym raporcie, pozostawiając ich wybór osobom sporządzającym raport. Zintegrowany raport nie eliminuje zatem istotnej wady dotychczasowych propozycji, jaką jest nieporównywalność ujawnianych informacji. Pozostawienie pełnej dowolności w doborze wskaźników może jednak ujemnie wpływać na wiarygodność zintegrowanego raportu, ponieważ przedsiębiorstwa mogą unikać ujawniania niekorzystnych dla nich danych.

Przedsiębiorstwa, które zdecydowały się na sporządzanie i publikowanie zintegrowanych raportów bazują najczęściej na wytycznych opracowanych przez międzynarodową organizację Global Reporting Initiative (GRI). Najnowszą wersją Wytycznych GRI jest opublikowana w maju 2013 roku wersja G4. W wytycznych GRI wyróżniono trzy kategorie wskaźników: ekonomiczne, środowiskowe i społeczne.

Kapitał intelektualny składa się z wielu elementów. W literaturze przedmiotu, podobnie jak w przypadku jego definicji, funkcjonuje wiele kategoryzacji jego elementów. Jedną z najpopularniejszych jest propozycja K. E. Sveiby'ego (1998), który dokonał podziału kapitału intelektualnego na trzy kategorie:

- indywidualne kompetencje, czyli zdolności, umiejętności, wiedzę i doświadczenie pracowników,
- strukturę wewnętrzną, obejmującą nieformalne organizacje, patenty, koncesje, systemy wewnętrzne, modele, kulturę organizacji, systemy komputerowe i administracyjne,
- zewnętrzną strukturę, do której zaliczył relacje z dostawcami i odbiorcami, wizerunek firmy, znaki handlowe, reputację, marki; wartość struktury zewnętrznej zależy od umiejętności współpracy przedsiębiorstwa z jego otoczeniem.

Analizując elementy kapitału intelektualnego i wskaźniki wyróżnione w wytycznych GRI, (2013) należy zwrócić uwagę, że część informacji na temat elementów kapitału intelektualnego jest objęta raportowaniem według wytycznych GRI. Na przykład, w części dotyczącej profilu organizacyjnego jednostki powinny się znaleźć informacje na temat głównych marek lub łańcucha wartości. W kategorii wskaźników społecznych znajdują się natomiast wskaźniki dotyczące zatrudnienia, edukacji i szkoleń pracowników bądź wyników badań pomiaru satysfakcji klienta.

Kolejną istotną kwestią, która powinna być brana pod uwagę przy ocenie proponowanych dotychczas sposobów ujawniania informacji o kapitale intelektualnym, jest wiarygodność prezentowanych informacji. Sprawozdania o kapitale intelektualnym, publikowane jako „dodatek” do sprawozdania finansowego jednostki, nie podlegają co do zasady weryfikacji przez niezależnego audytora. Również zintegrowany raport nie podlega obecnie zewnętrznej weryfikacji. Należy jednak zauważyć, że Wytyczne IIRC podkreślają, że wiarygodność raportu jest jego istotną cechą. Zgodnie z Wytycznymi, na wzrost wiarygodności raportu mogą wpłynąć: rzetelny system kontroli i sprawozdawczości wewnętrznej, zaangażowanie interesariuszy, audyt wewnętrzny lub podobne funkcje, lub niezależna zewnętrzna weryfikacja (IIRC, 2013, s. 21).

Mimo faktu, iż weryfikacja wiarygodności zintegrowanego raportu nie jest obecnie obowiązkowa, część społecznie odpowiedzialnych przedsiębiorstw dobrowolnie poddaje swoje raporty zewnętrznej ocenie. Weryfikacja tych raportów ma najczęściej charakter zlecenia poświadczającego o ograniczonym zakresie, realizowanego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Przeprowadzania Usług Atestacyjnych – Usługi atestacyjne inne niż badanie i przeglądy historycznych informacji finansowych (*International Standard on Assurance Engagements 3000*, ISAE). Celem dokonywanych zgodnie z tym standardem przeglądów zintegrowanych raportów nie jest jednak wyrażenie opinii o prawidłowości, rzetelności i jasności zintegrowanego raportu rocznego, lecz uzyskanie umiarkowanej pewności w zakresie poprawności wybranych danych pozafinansowych w nim zaprezentowanych. Jednak, jak słusznie wskazuje J. Samelak (2013, s. 194), zapewnienie o ograniczonym zakresie ani nie potwierdza, ani nie zaprzecza prawidłowości i rzetelności informacji

niefinansowych zawartych w zintegrowanym raporcie, co oznacza, że ocena wiarygodności nadal pozostaje jednym z ważnych problemów zintegrowanego raportu.

Uwagi końcowe

Chociaż w erze wiedzy kapitał intelektualny przedsiębiorstwa jest jednym z najważniejszych czynników kreujących jego wartość, wciąż nie został opracowany powszechnie akceptowany sposób ujawniania informacji o kapitale intelektualnym. Proponowane w literaturze przedmiotu sposoby ujawniania o nim informacji w formie dodatkowych raportów nie zapewniają porównywalności i wiarygodności dostarczanych informacji.

Rozwiązaniem tego problemu może być ujawnianie informacji o kapitale intelektualnym w ramach zintegrowanego sprawozdania, jednak pod warunkiem, że Wytyczne IIRC zostaną udoskonalone. Jak wskazuje E. Szczepankiewicz (2014, s. 141), zintegrowany raport stanie się podstawowym narzędziem komunikacji z interesariuszami, pod warunkiem że będzie prezentował rzetelne, terminowe, kompleksowe, a jednocześnie jasne i zrozumiałe informacje o działalności przedsiębiorstwa. Należy zgodzić się ze zdaniem E. Szczepankiewicza, że najważniejsze problemy, które należy rozwiązać są następujące:

- zapewnienie porównywalności zintegrowanych raportów, co będzie wymagało wypracowania powszechnie obowiązującego standardu sprawozdawczości w tym zakresie oraz
- ustanowienie obowiązku weryfikacji sprawozdań przez niezależnego audytora.

W tym kontekście warto wspomnieć, że IIRC w 2014 roku wydała dokument „*Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*” dotyczący poświadczania wiarygodności zintegrowanego raportu i stanowiący zarazem zaproszenie do dyskusji na temat korzyści i wyzwań związanych ze zintegrowanym raportowaniem. Niewątpliwie trudnym zadaniem będzie zapewnienie porównywalności zintegrowanych raportów. Pozostawienie pełnej swobody w wyborze publikowanych wskaźników nie tylko uniemożliwia porównywanie danych między przedsiębiorstwami, ale może się również przyczyniać do wybiórczego ujawniania informacji.

Literatura

- Andriessen, D. (2004). *Making sense of intellectual capital. Designing a method for the valuation of intangibles*. Elsevier.
- Edvinsson, L., Malone, M.S. (2001). *Kapitał intelektualny*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Global Reporting Initiative (2013). *G4 Sustainability Reporting Guidelines*. Pobrane z: www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf (15.02.2016).
- International Integrated Reporting Council (2013). *The International Integrated Reporting Framework*. Pobrane z: www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf (21.02.2016).
- International Integrated Reporting Council (2014). *Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*. Pobrane z: www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/07/Assurance-on-IR-an-introduction-to-the-discussion.pdf (21.02.2016).
- Samelak, J., (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sveiby, K.E., (1998), *Measuring Intangibles and Intellectual Capital – An Emerging First Standard*. Pobrane z: www.sveiby.com/articles/EmergingStandard.html (22.02. 2016).

Szczepankiewicz, E.I. (2014). Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw – problemy zapewnienia porównalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 832, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 71, 135–148.

The Prince's Accounting for Sustainability Project (2012). *Governance & Collaboration. Establishing an "International Integrated Reporting Committee"*. Pobrane z: www.accountingforsustainability.org/wp-content/uploads/2011/10/Governance-and-Collaboration.pdf (15.02. 2016).

INTEGRATED REPORT AS A TOOL TO PROVIDE INFORMATION ABOUT THE INTELLECTUAL CAPITAL

Abstract: *Purpose* – the aim of this article is to present the integrated report as a tool to provide information about the intellectual capital. *Design/Methodology/Approach* – the method of the analysis of the literature and the method of deduction were used in this article. *Findings*– although intellectual capital is one of the most important factors that create the enterprise value, there are still no means of disclosing information about intellectual capital that would ensure the credibility and comparability of the information presented. It should be pointed out that provided that International <IR> Framework is improved, integrated report will have a chance to become satisfactory solution to this problem. *Originality/Value* – assessment of means of disclosing information about the intellectual capital which are proposed in the literature.

Keywords: intellectual capital, intellectual capital statement, integrated report

Cytowanie

Kwiecińska, K. (2016). Zintegrowany raport jako narzędzie informowania o kapitale intelektualnym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 465–471. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-49; www.wneiz.pl/frfu.

