

PRACE NAUKOWE

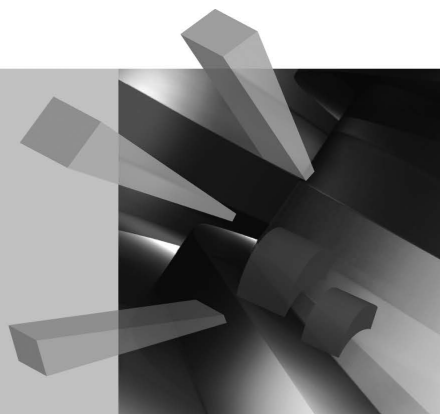
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

265

Orientacja na wyniki we współczesnej gospodarce



Redaktorzy naukowi

Tadeusz Borys

Piotr Rogala



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Witold Biały, Marek Bugdol, Joanna Ejdys, Piotr Grudowski,
Jan Jasiczak, Piotr Jedynek, Krystyna Lisiecka, Alina Matuszak-Flejszman,
Franciszek Mroczko, Bazyl Poskrobko, Piotr Przybyłowski, Tadeusz Sikora,
Elżbieta Skrzypek, Katarzyna Szczepańska, Stanisław Tkaczyk,
Maciej Urbaniak, Tadeusz Wawak, Małgorzata Wiśniewska,
Leszek Woźniak, Zofia Zymonik

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

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 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-203-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Anna Baraniecka , Konflikt celów w przedsiębiorstwie – identyfikacja, konsekwencje i sposoby eliminowania.....	11
Tomasz Brzozowski , Przegląd zarządzania a orientacja na wyniki	31
Marek Bugdol , Zaufanie jako wynik działalności organizacji	40
Joanna Cackowska, Katarzyna Szczepańska , Perspektywy satysfakcji nauczycieli	54
Małgorzata Chojnacka , Kryteria i metody oceny jakości obsługi klienta w wybranych przedsiębiorstwach transportu miejskiego	65
Marta Chudykowska , Wybrane problemy budowy i wdrażania zrównoważonej karty wyników w szpitalu.....	77
Sylwia Dziedzic , Analiza poziomu satysfakcji absolwentów Wydziału Zarządzania Politechniki Rzeszowskiej	90
Zenon Foltynowicz, Marta Purol , Doskonalenie procesu zarządzania strategicznego zorientowanego na wyniki na przykładzie Wydziału Towaroznawstwa Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu	102
Bartosz Fortuński , „Wyniki” proekologicznego podejścia do energetyki w Unii Europejskiej w oparciu o model EFQM	113
Barbara Fura , Wpływ systemu zarządzania środowiskowego na wyniki przedsiębiorstw województwa podkarpackiego.....	126
Tomasz Greber , Kwantyfikacja wyników auditów trzeciej strony.....	136
Piotr Grudowski, Jacek Matusiak , Wybrane aspekty oceny satysfakcji i lojalności klientów i pracowników.....	144
Rafał Haffer , Systemy pomiaru wyników działalności polskich przedsiębiorstw i ich wpływ na osiągnięte wyniki.....	156
Liliana Hawrysz, Katarzyna Hys , Klient i jego satysfakcja w usługach administracji publicznej	172
Zbigniew Klos, Krzysztof Koper , Wybrane aspekty analizy orientacji na wynik w przedsiębiorstwach sektora spożywczego.....	184
Elżbieta Krodkiewska-Skoczylas, Grażyna Żarlicka , Zarządzanie procesowe stymulatorem doskonalenia wyników działalności organizacji publicznej.....	194
Marta Kusterka-Jefmańska, Bartłomiej Jefmański , Determinanty satysfakcji klientów z usług jednostek administracji publicznej – na przykładzie Urzędu Miasta w Dzierżonowie	208
Andrzej Kwintowski , Porównanie wybranych narzędzi związanych z postępowaniem z wyrobem niezgodnym.....	220

Krystyna Lisiecka, Łukasz Pajor , Proekologiczne zarządzanie przedsiębiorstwem – wyniki badań	229
Agata Lulewicz-Sas , Raportowanie działalności społecznie odpowiedzialnej przedsiębiorstw	245
Ewa Łosiewicz-Dniestrzańska , Pomiar jakości procesu realizacji usługi bankowej	260
Katarzyna Midor, Witold Biały , Wyniki badań oczekiwań i satysfakcji klientów uczelni wyższej z obszaru województwa śląskiego	271
Agnieszka Panasiewicz , Metodyka zarządzania ryzykiem zgodna ze standardem ISO 31000	282
Barbara Pytko , Doskonalenie zarządzania publicznego z wykorzystaniem wyników analizy przemian jakościowych	294
Paweł Rumniak , Kierunki rozwoju raportowania wewnętrznego przedsiębiorstwa.....	308
Renata Sosnowska-Noworól, Zdzisław Woźniak , Sformalizowany system – skuteczny instrument zarządzania czy hamulec rozwoju?	319
Barbara Sujak-Cyruł, Sylwia Dudziak-Kamieniarz , Edukacyjna wartość dodana a orientacja na wyniki – doniesienie z badań ankietowych	336
Maciej Urbaniak , Formy wstępnej oceny dostawców – wyniki badań.....	357
Izabela Witczak , Poprawa skuteczności i efektywności usług zdrowotnych w szpitalach poprzez wdrażanie standardów akredytacyjnych – analiza polskich i międzynarodowych doświadczeń	365
Marian Woźniak , Wykorzystanie Modelu Doskonałości EFQM do analizy żywotności gmin wiejskich na przykładzie wybranych gmin województwa podkarpackiego.....	374
Grażyna Paulina Wójcik , Wpływ systemów zarządzania na efektywność przedsiębiorstwa energetycznego	390
Sabina Zaremba-Warnke , Znaczenie ekotestów dla zapewnienia satysfakcji proekologicznym klientom	404
Anetta Zielińska , Metody wyceny obszarów przyrodniczo cennych	414

Summaries

Anna Baraniecka , The aim conflict in an enterprise – identification, consequences and ways of elimination.....	30
Tomasz Brzozowski , Management review vs. results orientation	39
Marek Bugdol , Trust as a result of an organization's activities	53
Joanna Cackowska, Katarzyna Szczepańska , Perspectives of teachers' satisfaction	64
Małgorzata Chojnacka , Criteria and methods of appraisal of quality of customer service in chosen enterprises of municipal transportation	76

Marta Chudykowska , Chosen aspects of designing and implementing the balanced scorecard in a hospital	89
Sylwia Dziedzic , Analysis of satisfaction level of the graduates of Faculty of Management at Rzeszów University of Technology	101
Zenon Foltynowicz, Marta Purol , Improving result-oriented strategic management – the case of commodity Science Faculty of the Poznań University of Economics	112
Bartosz Fortuński , „Results” of environmental approach towards European Union energy policy in the EFQM model.....	125
Barbara Fura , Influence of ISO 14001 system adoption on the performance of the Podkarpackie Voivodeship enterprises	134
Tomasz Greber , Quantification of results of third party audits	143
Piotr Grudowski, Jacek Matusiak , Selected aspects of the satisfaction and loyalty of customers and employees.....	154
Rafał Haffer , Performance measurement systems and their impact on results achieved by Polish companies	171
Liliana Hawrysz, Katarzyna Hys , Client and his satisfaction in public administration services.....	183
Zbigniew Kłos, Krzysztof Koper , Selected aspects of orientation analysis on results in food sector companies.....	193
Elżbieta Krodkiewska-Skoczylas, Grażyna Żarlicka , Process management as a stimulator for improving the results of public organization performance.....	207
Marta Kusterka-Jefmańska, Bartłomiej Jefmański , Determinants of customer satisfaction with public administration units services – the example of the municipal office of Dzierżoniów	218
Andrzej Kwintowski , Comparison of selected tools used in the control of a nonconforming product	228
Krystyna Lisiecka, Łukasz Pajor , Environment-friendly management – study findings	244
Agata Lulewicz-Sas , Reporting of socially responsible business.....	259
Ewa Łosiewicz-Dniestrzańska , Quality measurement of the banking service process	270
Katarzyna Midor, Witold Biały , Research results of expectations and satisfaction of clients of higher education institution in the Silesian Voivodeship region	281
Agnieszka Panasiewicz , Risk management methodology in accordance with ISO 31000 standard	293
Barbara Pytko , Public management improvement with the applience of analysis results of quality changes.....	307
Paweł Rumniak , Directions of changes and development of internal report systems	318

Renata Sosnowska-Noworól, Zdzisław Woźniak, A formalised system – an effective tool or an impediment?	335
Barbara Sujak-Cyruł, Sylwia Dudziak-Kamieniarz, Educational value added and focus on results – report from survey study	356
Maciej Urbaniak, Forms of a preliminary evaluation on suppliers – studies results.....	364
Izabela Witczak, Improving efficiency and effectiveness of health care in hospitals through the implementation of accreditation standards (The analysis of Polish and international experience).....	373
Marian Woźniak, The application of EFQM Quality Model for food analysis in rural communities on the example of Podkarpackie Voivodeship communities	389
Grażyna Paulina Wójcik, Impact of management on the effectiveness of power industry	403
Sabina Zaremba-Warnke, Eco-tests importance to ensure environmentally conscious customers satisfaction	413
Anetta Zielińska, Evaluation methods of naturally valuable areas	423

Paweł Rumniak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: pawel.rumniak@ue.wroc.pl

KIERUNKI ROZWOJU RAPORTOWANIA WEWNĘTRZNEGO PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: W artykule podjęto próbę identyfikacji kierunków i obszarów związanych z uzupełnieniem systemu raportowania w przedsiębiorstwach. Z uwagi na malejące znaczenie raportów finansowych w zarządzaniu przedsiębiorstwem organizacje zmuszone są do rozszerzania i indywidualizowania systemu raportowania. Zmiany w systemie raportowania powinny jednak być dyktowane potrzebami informacyjnymi, a przede wszystkim wiązać się z uzupełnieniem luki informacyjnej istniejącego systemu raportowania w przedsiębiorstwach.

Słowa kluczowe: raportowanie, raporty wewnętrzne, raporty dla interesariuszy, zasoby.

1. Wstęp

Raporty wewnętrzne są nieocenionym źródłem informacji i danych o działaniach i ich efektach związanych z codziennym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. Nie od dziś wiadomo, że stan przedsiębiorstwa kreowany w raportach finansowych (opartych na danych księgowych) nie odzwierciedla w rzetelny sposób rzeczywistego obrazu rynkowego jednostki. W latach 80. i 90. XX wieku dynamiczny rozwój przedsiębiorstw zaliczanych do grupy nowej gospodarki spowodował zwiększenie zapotrzebowania na dodatkowe informacje związane na przykład z przyczynami wzrostu wartości przedsiębiorstw czy efektywności. Wzrosło również zainteresowanie menedżerów obszarami, które nie są uwzględniane w raportach finansowych przedsiębiorstw, a wiążą się ze strategicznymi zasobami jednostki. Dlatego w różnych obszarach merytorycznych poszukiwane są rozwiązania mające na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych kierownictwa różnego szczebla, przy czym poszukiwania te mają raczej charakter chaotyczny i nie zmierzają (jak do tej pory) do stworzenia jednolitego, zintegrowanego systemu raportowania informacji i danych strategicznych z punktu widzenia zarządzania jednostkami. W poszukiwaniu rozszerzonej formy raportów biorą udział stowarzyszenia oraz komitety z obszarów rachunkowych, finansowych, zarządczych, marketingowych i innych. We własnym zakresie (i na własną rękę) usiłują one znaleźć rozwiązania problemu ograniczonego

dostępu do informacji, a zarazem uzasadnienia poziomu rynkowej wartości przedsiębiorstwa (dającej przewagę nad jego wartością księgową).

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie kierunków, w których ewoluują systemy raportowania, oraz obszarów istotnych dla przedsiębiorstw, a pomijanych w tradycyjnych systemach raportowania finansowego.

2. Raporty finansowe przedsiębiorstwa jako baza informacyjna

Przez stulecia dane finansowe (księgowe) były najbardziej wiarygodnym źródłem informacji o przedsiębiorstwach. U schyłku XX oraz na początku XXI wieku, kiedy to w sposób intensywny rozwinęły się branże oparte na wiedzy i kapitale intelektualnym, negatywne doświadczenia powiązane z procesami tworzenia i audytu sprawozdań finansowych spowodowały, że menedżerowie średnich i wyższych szczebli zarządzania zmienili swoje podejście do danych finansowych. W tym okresie powstały różnego typu narzędzia i metody pomiaru efektywności i realizacji zadań wykonywanych w przedsiębiorstwach, w znacznej części opierające się na danych pozafinansowych. Do podstawowych zarzutów wobec raportów finansowych, zaliczyć można:

- ramy konceptualne rachunkowości sięgające swoimi korzeniami głęboko wstecz, podczas gdy z punktu widzenia menedżerskiego istotne są informacje o teraźniejszości i przyszłości – tym samym bazujące na aktualnych i stale weryfikowalnych ramach konceptualnych,
- koncentrację na aktywach przedsiębiorstwa, przez co nie są ujawniane istotne ich zasoby,
- mało elastyczne procesy i procedury, przez co czas reakcji na zmiany zachodzące w otoczeniu są znacząco odroczone w czasie, to z kolei ma ogromny wpływ na jakość informacji finansowych.

Bray [2002, s. 6–12] dodatkowo wskazuje takie ograniczenia w raportowaniu historycznych danych o kosztach, jak:

- koncentracja na działaniach przeszłych,
- brak odzwierciedlenia „czystego” kosztu historycznego,
- dostarczanie mylnych sygnałów o realizacji strategii i funkcjonowaniu jednostki,
- traktowanie tych samych zjawisk w inny sposób, np. podejście do wyceny działalności w toku w przedsiębiorstwie przemysłowym i usługowym (przykładowo w zakładach opieki zdrowotnej permanentnie nie wykazuje się działalności w toku na koniec roku, co nie do końca jest zgodne z rzeczywistym obrazem jednostki),
- nieinformowanie w sposób efektywny o funkcjonowaniu i działaniach podejmowanych przez określonych kierowników,
- brak integracji z innymi obszarami raportowania,
- marginalizowanie wymagań informacyjnych interesariuszy, nieodnoszenie się do działań jednostki,

- tworzenie „niestandardowych” raportów finansowych, co wiąże się z powstawaniem dodatkowych (wysokich) kosztów generowania takich raportów,
- niespełnianie standardów czasowych – informacje są dostarczane z dużym opóźnieniem.

Lev i Zarowin [1998, s. 32] w swoich badaniach zauważają, że mimo wzrastającego zapotrzebowania na informacje ze strony inwestorów oraz ciągłych wysiłków (w zakresie regulacyjnym), by udoskonalić system raportowania finansowego, użyteczność informacji finansowych dla inwestorów maleje (w okresie ostatnich 20 lat objętych analizą przez autorów). Narzucone formalne i prawne ramy na system raportowania finansowego powodują, że ich rola w procesie zarządzania jest systematycznie minimalizowana, odwrotnie do intencji, jakie legły u podstaw ich tworzenia.

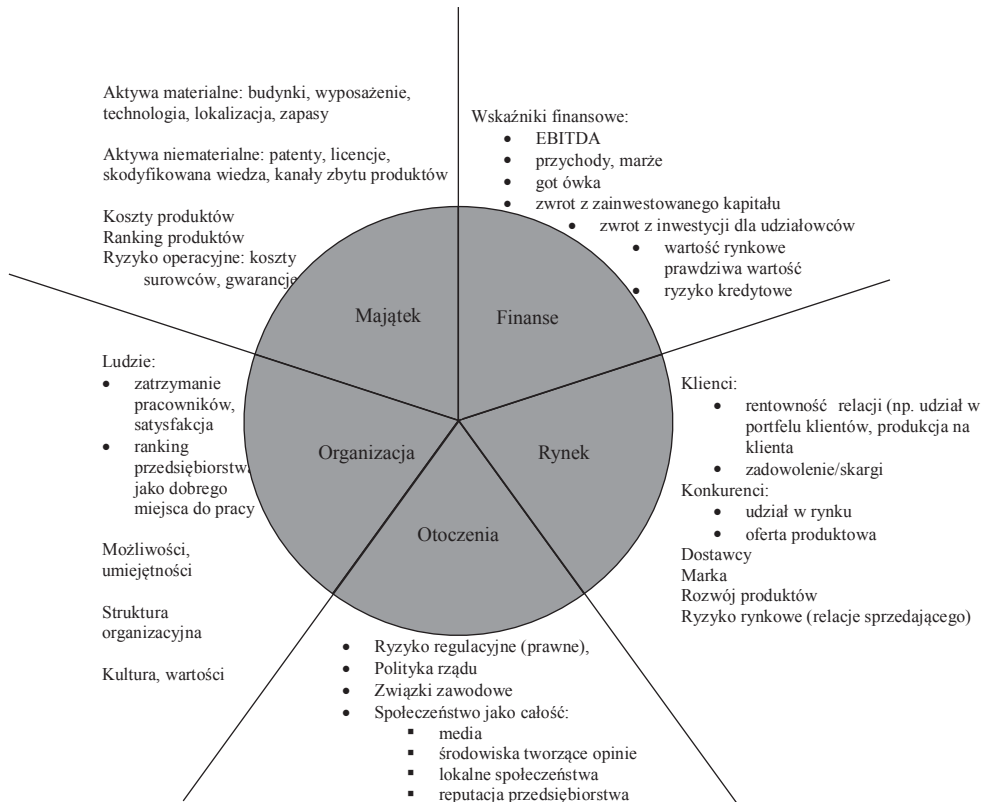
3. Potrzeby menedżerów kształtujące tendencje rozwoju systemu raportowania

Badania [Felton, Fritz 2005, s. 50] przeprowadzone przez firmę McKinsey wskazują, że kadra zarządzająca, która pierwotnie koncentrowała się na informacjach finansowych, coraz większą uwagę zwraca na rozszerzenie zakresu informacji wynikających z raportów w przedsiębiorstwie o dane niefinansowe (ponad 70% respondentów uczestniczących w badaniach). Badający wskazali następujące obszary informacyjne, o które powinny być wzbogacone wykorzystywane obecnie raporty:

- rynek, w tym informacje o rentowności/satysfakcji klientów, konkurencji, udział w rynku, dostawcy, marki itp. (wskazane przez 70% respondentów),
- organizacja, w tym informacje o liczbie klientów utrzymanych, ich satysfakcji, możliwościach i umiejętnościach, strukturze organizacyjnej, kulturze organizacyjnej, wartościach itp. (wskazane przez 55% respondentów),
- otoczenie, w tym informacje o zmianach o charakterze regulacyjnym, polityce rządu, opinii publicznej, opiniach o jednostce itp. (wskazane przez 40% respondentów),
- finanse, w tym informacje o stanie gotówki, kosztów, przychodów, EBITDA, marżach, zwrocie kapitału itp. (wskazane przez 31% respondentów),
- majątek, w tym informacje o budynkach, zapasach, patentach, kanałach zbytu produktów itp. (wskazane przez 28% respondentów).

Żadnych dodatkowych informacji niezbędnych do wykonywania powierzonych zadań nie potrzebowało 14% respondentów.

Charakterystykę obszarów informacyjnych przedstawiono na rysunku 1. Tradycyjny (finansowy) zakres informacyjny wykorzystywany przez kierowników różnych szczebli zarządzania stanowi jedynie 1/5 wszystkich obszarów informacyjnych wskazywanych przez respondentów. Jedynie 31% badanych wskazało, że informacje z obszaru finansowego powinny być wzbogacone o dodatkowe dane i informacje.



Rys. 1. Obszary informacyjne wpływające na rozwój przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie na podstawie: [Felton, Fritz 2005, s. 53].

Dla 70% respondentów rynek i informacje z nim związane są bardzo istotne w zarządzaniu ich obszarem i wymagają one szerszego ujęcia w raportach przedsiębiorstwa. Relacje przedsiębiorstwo–rynek są istotne z punktu widzenia strategicznego przedsiębiorstwa, dlatego jego kierownictwo przywiązuje tak dużą wagę do informacji z tego obszaru. Jako istotniejsze elementy związane z rynkiem wymieniane są: relacje, konkurencja, dostawcy, marki, rozwój produktów, ryzyko rynkowe.

Dla 55% respondentów organizacja (sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa, jego wewnętrzna konfiguracja ze wszelkimi zależnościami i relacjami) stanowi ważny obszar informacyjny. W ramach tego obszaru istotnymi grupami informacji są dane o załodze i jej nastawieniu do pracy (przedsiębiorstwa), umiejętnościach i potencjale (właściwe kształtowanie tego obszaru), strukturze organizacyjnej oraz kulturze organizacyjnej jednostki.

40% respondentów wskazało otoczenie jako istotny obszar informacyjny związany z działaniami wykonywanymi przez kierowników. W ramach tego obsza-

ru szczególnie ważne są informacje o ryzyku rynkowym, polityce rządu (obecnej i planowanej) oraz informacje o charakterze społecznym pozyskiwane z mediów, ze środowisk opiniotwórczych, społeczności lokalnej, a także dotyczące reputacji przedsiębiorstwa.

Jedynie 14% respondentów nie wskazało dodatkowych obszarów informacyjnych niezbędnych do właściwego wykonywania swoich zadań.

Zaprezentowane badania jasno wskazują na rosnącą potrzebę rozszerzenia zakresu raportów generowanych w przedsiębiorstwach o nowe obszary, np. zasoby nieidentyfikowane w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa.

4. Zasoby jako podstawowy obszar raportowania

Raporty finansowe nie odzwierciedlają całkowitego obrazu przedsiębiorstwa, pomijają znaczącą część zasobów będących w dyspozycji jednostek. Jak pisze Hatch, zasobowe spojrzenie na przedsiębiorstwo wiąże się z wyjaśnianiem trwałych różnic związanych z osiąganymi wynikami przedsiębiorstwa poprzez identyfikację różnic w jego zasobach [Hatch 2004, s. 1155]. Przedsiębiorstwo posiadające rzadkie zasoby może wytworzyć trwałą przewagę konkurencyjną objawiającą się m.in. ponadprzeciętnymi wynikami finansowymi, a tym samym i większą wartością rynkową w porównaniu z podmiotami konkurencyjnymi, dlatego tak ważne jest, aby informacje o posiadanych zasobach docierały do właściwych szczebli zarządzania i były odpowiednio wykorzystane.

Marcinkowska [za: Ignatowski 1994; Catlett, Olson 1968], analizując zasoby, wskazuje następujące czynniki z nimi powiązane, mające jednocześnie wpływ na wartość przedsiębiorstwa:

- wartość powiązań i układów danego przedsiębiorstwa,
- wartość prawdopodobieństwa tego, że obecni klienci będą na stałe związani z danymi przedsiębiorstwa,
- wartość nabytego przez przedsiębiorstwo impetu działania,
- wartość osiągniętej przez przedsiębiorstwo reputacji,
- wartość korzyści i przywilejów, jakie zdobyło przedsiębiorstwo,
- uzdolniona kadra zarządcza,
- wybitne kierownictwo działu handlowego lub organizacyjnego,
- przyjazne stosunki pracownicze,
- górnolotne programy szkolenia pracowników,
- wysoki *image* w środowisku dzięki działalności charytatywnej oraz dzięki udziałowi załogi w pracach komitetów społecznych i municypalnych,
- efektywna reklama,
- tajemnica procesu technologicznego,
- korzystne warunki kredytowe wynikające z wypracowanej reputacji,
- korzystna współpraca z innym podmiotem,
- strategiczne położenie geograficzne,

- odkrycie talentów lub zasobów,
- sprzyjające warunki podatkowe,
- korzystne regulacje prawne,
- niezbyt korzystne warunki rozwoju konkurencji,
- słabości zarządzania u konkurencji.

Zasadniczo czynniki wpływające na wartość przedsiębiorstwa wiążą się z posiadanymi przez nie zasobami. Klasyfikację zasobów, uwzględniających czynniki wartości wskazane przez Marcinkowską, zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Klasyfikacja zasobów

Autor/autorzy	Klasyfikacja/podział zasobów
Hart	Fizyczne, finansowe, umiejętności pracowników oraz procesy organizacyjne
Hofer, Schendel	Finansowe, materialne, ludzkie, organizacyjne, technologiczne
Grant	Finansowe, materialne, ludzkie, organizacyjne, technologiczne, reputacja
Barney	Materialne, ludzkie i organizacyjne
Diefenbach	Ludzkie, społeczne, kulturowe

Źródło: opracowanie na podstawie: [Hofer, Schendel 1978, s. 145; Grant 1991, s. 119; Barney 1991, s. 116; Diefenbach 2006, s. 409].

W *Australian Guiding Principles* [2005, s. 25] dodatkowo wyróżniono zasoby wiedzy. W ich skład wchodzi:

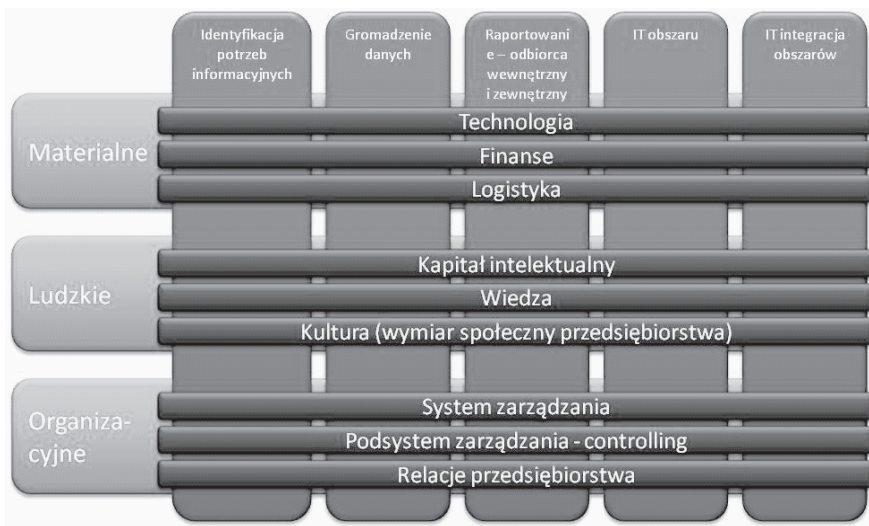
- kapitał strukturalny, w ramach którego wyróżniono: procesy i programy zarządzania, systemy i procesy informacyjne, rozwój nowych produktów, filozofię zarządzania, strukturę i kulturę organizacyjną, własności intelektualne, kontrakty oraz obszar B+R,
- kapitał wynikający z relacji, w ramach którego wyróżniono: nazwę przedsiębiorstwa i marki, aliance i partnerstwa, licencjonowania i franchising, relacje z jednostkami i agendami rządowymi, relacje ze społecznością, kanały dystrybucji, relacje z klientami, relacje finansowe, przemysłowe, z dostawcami,
- kapitał ludzki, w ramach którego wyróżniono: zróżnicowanie pracowników, demografię (w odniesieniu do pracowników), potencjał innowacyjny pracowników, umiejętności uczenia się i rozwoju, wykształcenie i kwalifikacje związane z wykonywanymi działaniami, przywództwo i najwyższą jakość umiejętności zarządzających.

Zasoby fizyczne i finansowe są przedmiotem raportów finansowych przedsiębiorstw. W obszarze zasobów związanych z umiejętnościami, procesami, kapitałem ludzkim, organizacyjnym, technologicznym, reputacją, kulturą organizacyjną (określanych zasadniczo jako składniki niematerialne) nie wypracowano jeszcze jednolitych standardów raportowania, co z punktu widzenia wagi tych zasobów jest istotnym problemem, wyznaczającym kierunki rozwoju systemu raportowania w przedsiębiorstwach.

Na rysunku 2 zaprezentowano przekroje informacyjne i zasobowe możliwe do objęcia jednolitym systemem raportowania i komunikowania w przedsiębiorstwie.

Podstawą właściwego systemu raportowania przez pryzmat zasobowy jest cykl tworzenia informacji zarządczej. Proces ten rozpoczyna się od identyfikacji potrzeb informacyjnych w przekroju poszczególnych głównych grup zasobów (materialnych, ludzkich i organizacyjnych). Następnym etapem jest gromadzenie danych zgodnie ze zidentyfikowanymi potrzebami informacyjnymi. Centralnym procesem jest tworzenie raportów nastawionych na odbiorców wewnętrznych lub zewnętrznych – w zależności od ich potrzeb oraz oczekiwań interesariuszy.

System raportowania i komunikowania wspierany jest przez obszar IT, który może być rozpatrywany z punktu widzenia rozwiązań dedykowanych bezpośrednio określonej grupie zasobów, będących przedmiotem raportowania, lub wykorzystywany do integracji poszczególnych obszarów raportowania (płaszczyzna integrująca system raportowania jednostki).



Rys. 2. Możliwe obszary raportowania w przekroju zasobowym i obszarowym

Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia zasobów, jakie mogą być objęte raportowaniem (wchodzące w zintegrowany system raportowania wewnętrznego i zewnętrznego), w jednostce wyróżnić można zasoby:

- materialne, w ramach których raportowanie może odbywać się poprzez pryzmat technologii, finansów lub procesów logistycznych,
- ludzkie, w ramach których raportowanie może odbywać się poprzez pryzmat kapitału intelektualnego, wiedzy lub kultury organizacyjnej (wymiar społeczny przedsiębiorstwa),
- organizacyjne, w ramach których raportowanie może odbywać się poprzez pryzmat systemu zarządzania, podsystemu zarządzania – controllingu lub relacji,

w jakie wchodzi przedsiębiorstwo ze swoim otoczeniem (klientami, dostawcami i wszelkimi innymi zainteresowanymi grupami).

5. Inicjatywy sprawozdawcze rozszerzające tradycyjne ramy systemu raportowania

Analizując poszczególne inicjatywy związane z rozszerzeniem zakresu raportowania w przedsiębiorstwach, można zauważyć konkretne kierunki, w których rozwija się i ewoluuje system raportowania. Boedker, Mouritsen i Guthrie [2008, s. 21–23] wskazują ogólne trendy w rozwoju sposobu pomiaru i ujawniania informacji dotyczących zasobów niematerialnych (w szczególności kapitału intelektualnego) i jednocześnie podkreślają, że:

- w ostatniej dekadzie podejmowanych było wiele inicjatyw związanych z pomiarem i raportowaniem danych i informacji o zasobach niematerialnych, co wskazywać by mogło na coraz większą wagę tych zasobów i jednocześnie wady współczesnego raportowania finansowego;
- podejmowane inicjatywy mają charakter zamknięty – są odizolowane i dostęp do ich efektów jest ograniczony; jednocześnie efekty tych działań są dostosowane do konkretnych jednostek (lub rodzajów jednostek), co dodatkowo ogranicza implementację tych rozwiązań w szerokiej skali;
- większość istniejących inicjatyw nie jest zharmonizowana na poziomie międzynarodowym, przez co m.in. istnieją realne problemy aplikacji rozwiązań powstałych w różnych częściach świata;
- wszelkie rozwiązania mają przeważnie charakter nieobligatoryjny – są dobrowolne; stosunkowo rzadko stosowane są rozwiązania, które mają charakter obligatoryjny, a nawet jeśli się pojawiają, to są one na tyle ogólne, że ich aplikacja nie powoduje znaczących zmian w dotychczasowym postępowaniu (wykonywanych procesach, procedurach itp.), np. standardy księgowo dotyczące wartości niematerialnych posługują się pojęciami analogicznymi do zastosowanych w innych rozwiązaniach (cena nabycia, wartość godziwa, wartość rynkowa), lecz nie wskazują konkretnych źródeł informacji, z których tego typu dane mogłyby być czerpane¹.

W tabeli 2 zaprezentowano charakterystykę najpowszechniejszych metod wzbogacających system raportowania finansowego.

¹ Jak wiadomo, rynek wartości niematerialnych praktycznie nie istnieje i takie pojęcia, jak wartość rynkowa i wartość nabycia, są jedynie określeniami teoretycznymi (w obszarze składników niematerialnych). Wartość (cena) nabycia zazwyczaj jest strzeżona i podlega tajemnicy handlowej, a informacje na jej temat i ogólnie o transakcji nie są powszechnie dostępne. Powoduje to, że standardy rachunkowości stają się jedynie dokumentami, których aplikacja w rzeczywistości jest bardzo skomplikowana.

Tabela 2. Porównanie ram koncepcyjnych wybranych modeli raportowania i zarządzania wiedzą

Model raportowania	Analizowany obszar						
	Identyfikacja działań związanych z przedmiotem raportowania	Połączenie przedmiotu raportowania ze strategią	Zawiera niefinansowe wskaźniki lub parametry	Zestawia wykonanie z celem działania	Udostępnia konsultacje z interesariuszami i informacje zwrotne	Uwzględnia zewnętrzny wpływ (społeczny, ekonomiczny i środowiskowy)	Wykorzystywany zarówno do wewnętrznych, jak i zewnętrznych celów
BSC <i>Balanced Scorecard</i> ^a	+	+	+	+	+	-	-
GRI <i>Sustainability Reports</i> ^b	+	+	+	+	+	+	+
IAM <i>Intangible Asset Monitor</i> ^c	-	-	+	+	+	-	+
ICS <i>Intellectual Capital Statements</i>	+	+	+	-	+	-	+
SN <i>Skandia Navigator</i> ^d	+	+	+	-	+	-	+
TBL <i>The Tripple Bottom Line</i>	+	-	+	+	+	+	+
VR <i>ValueReporting</i> ^e	+	+	+	+	+	+	+

^a Więcej: www.balancescorecard.com; ^b Więcej: <https://www.globalreporting.org/reporting/Pages/default.aspx>; ^c Więcej: www.sveiby.com; ^d Więcej: www.skandia.com; ^e Więcej: www.pwc.com;

Źródło: opracowanie na podstawie: [Australian Guiding Principles... 2005, s. 29].

6. Podsumowanie

System raportowania ewoluuje. W ostatnich 20 latach zauważalna jest systematyczna marginalizacja sprawozdań finansowych oraz zwiększanie znaczenia raportów pozafinansowych, co wskazuje na rosnącą wagę informacji pierwotnych, nieprzetworzonych, na podstawie których podejmowane są decyzje zarówno na szczeblu operacyjnym, jak i strategicznym. Kierunki zmian systemu raportowania nakreślają m.in. luki w aktualnym systemie sprawozdawczości finansowej. Najważniejsze kierunki zmian to:

- nastawienie na informacje o zasobach nieidentyfikowanych na poziomie sprawozdań finansowych,
- wykorzystanie nowoczesnych technologii, np. wykorzystanie języka XBRL (*extensible business reporting language*),
- indywidualizacja systemu raportowania,
- rozszerzenie kręgu odbiorców informacji oraz pozyskanie informacji zwrotnych od użytkowników,
- skonkretyzowanie informacji,
- uelastycznienie systemu raportowania,
- przeprowadzanie synchronizacji założeń systemów raportowania na poziomie międzynarodowym,
- przyspieszenie przepływu informacji.

Oznacza to, że system raportowania powinien m.in. zawierać:

- cele i modele biznesowe,
- kluczowe czynniki sukcesu,
- informacje o ryzyku związanym z działalnością jednostki,
- historyczne i prognostyczne analizy,
- scenariusze postępowania oraz analizę ich elastyczności,

a ponadto system ten powinien być zgodny z rozwiązaniami prawnymi i formalnymi oraz jasno sformułowany, tak aby możliwa była stała weryfikacja i usprawnianie tego systemu.

Literatura

Australian Guiding Principles on Extended Performance Management. A Guide to Better Managing, Measuring and Reporting Knowledge Intensive Organizational Resources, Society For Knowledge Economics, Melbourne 2005.

Barney J.B., *Firm resources and sustained competitive advantage*, „Journal of Management” 1991, vol. 17, no. 1.

Boedker C., Mouritsen J., Guthrie J., *Enhanced business reporting: International trends and possible Policy directions*, „Journal of Human Resource Costing & Accounting” 2008, vol. 12, no. 1.

- Bray M., *New Directions in Business Performance Reporting, Communications and Assurance*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, KPMG, 2002.
- Catlett G.R., Olson N. O., *Accounting for Goodwill*, „Accounting Research Study” 10, American Institute of Certified Accountants, New York 1968.
- Diefenbach T., *Intangible resources: A categorical system of knowledge and other intangible assets*, „Journal of Intellectual Capital” 2006, vol. 7, no. 3.
- Felton R.F., Fritz P. K., *The view from the boardroom*, „The McKinsey Quarterly” 2005, special edition: Value and performance.
- Grant R.M., *The resource-based theory of competitive advantage: Implications for strategy formulation*, California Management Review, Spring 1991, vol. 33, no. 33.
- Hatch N.W., *Human capital and learning as a source of sustainable competitive advantage*, „Strategic Management Journal” 2004, vol. 25.
- Hofer C., Schendel D., *Strategy Formulation: Analytical Concepts*, West Publishing, St. Paul MN 1978.
- Ignatowski R., *Prawie wszystko o wartości firmy*, „Ekspert. Rachunkowość i Finanse” 1994, nr 1–94.
- Lev B., Zarowin P., *The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them*, Measuring Intangible Assets, OECD, 1998.

DIRECTIONS OF CHANGES AND DEVELOPMENT OF INTERNAL REPORT SYSTEMS

Summary: This paper tries to identify directions and areas in an internal reporting. The meaning of financial reporting is still diminishing and companies are forced to extend it beyond financial borders. All changes should be driven by information needs to reduce information gap.

Keywords: reporting, internal reports, reports for stakeholders, resources.