



Definiowanie tworzenia wartości w raporcie zintegrowanym według *Założeń koncepcyjnych IIRC* – analiza krytyczna

KATARZYNA KOBIELA-PIONNIER *

Streszczenie

Celem artykułu jest wykazanie dyskusyjności definiowania podstawowych pojęć dotyczących tworzenia wartości, zawartych w *Założeniach koncepcyjnych IIRC*, oraz konsekwencji z tym związanych. Autorka dokonuje analizy pojęć zawartych w założeniach oraz objaśnień, które znajdują się w dokumencie dodatkowym *Value Creation. Background Paper for <IR>*. Autorka identyfikuje trzy główne problemy związane z fundamentem koncepcyjnym: sposób definiowania pojęć związanych z tworzeniem wartości, sposób wskazania metod pomiaru tworzenia wartości oraz kwestię operacjonalizacji całej koncepcji przez raportujące podmioty. Zdaniem autorki, na obecnym wczesnym etapie rozwoju, dokumenty wydane przez IIRC stanowią raczej zbiór postulatów na temat raportowania o tworzeniu wartości niż spójne ramy koncepcyjne. W związku z tym nie powinny pretendować do miana jednolitych wytycznych teoretycznych, jakimi są np. *Założenia koncepcyjne MSSF*. Oryginalność artykułu przejawia się w zastosowaniu reguł definiowania opisywanych w literaturze z zakresu logiki do badania konstrukcji pojęć zaproponowanych przez IIRC, by w ten sposób wykazać występujące w nich błędy i sprzeczności.

Słowa kluczowe: raport zintegrowany, tworzenie wartości, kapitały, Założenia IIRC, teoria definicji, analiza krytyczna.

Abstract

Defining value creation in the integrated report according to the *International <IR> Framework* – a critical analysis

The aim of the article is to demonstrate the controversy in defining the basic concepts of value creation comprised in the IIRC Guidelines and the consequences associated with it. The author analyses the concepts contained in the *International <IR> Framework* and explanations that can be found in the additional document *Value Creation. Background Paper for <IR>*. The author identifies three main problems related to the fundamental concepts: the way of defining notions related to value creation, the way of identifying the methods of measuring value creation and the issue of operationalization of the entire concept by reporting entities. According to the author, at the current early stage of development, the documents issued by the IIRC constitute rather a set of postulates on the reporting of value creation than a coherent conceptual framework. Therefore, they should not pretend to be homogeneous theoretical guidelines, such as, for example, the IFRS Conceptual Framework. The originality of the article manifests itself in the application of the rules of defining described in the bibliography in the field of logic to studying the construction of concepts proposed by IIRC, in order to demonstrate the errors and contradictions in them.

Keywords: integrated report, value creation, capitals, <IR> Framework, theory of definitions, critical analysis.

* Dr Katarzyna Kobiela-Pionnier, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości, ORCID: 0000-0002-9776-5581, e-mail: k.kobiela-pionnier@sg.h.waw.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*

Copyright © 2019 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Prawa wydawnicze zastrzeżone

<http://www.ztr.skwp.pl>

DOI: 10.5604/01.3001.0013.3076



Nie ma nic bardziej praktycznego niż dobra teoria.

Ludwig Eduard Boltzmann, fizyk austriacki

Wprowadzenie

Wartość jest terminem o niezwykle szerokim znaczeniu. Oznacza ona cechę, stanowiącą o nieprzeciętnych walorach kogoś lub czegoś (Karmańska, 2007). Wartość jako pojęcie pozostaje subiektywne i niejednoznaczne, a przez to niezwykle trudne do zdefiniowania. Trudno jest opisać naturę wszystkich kategorii wartości i ukazać cały zakres relatywności tego pojęcia (Marcinkowska, 2011). W rezultacie nauka (w tym nauki ekonomiczne) doczekała się zarówno licznych teorii wartości, jak i wielu dyskusji wokół tego – wydawałoby się fundamentalnego – pojęcia (Karmańska, 2009).

Powołana w 2010 roku Międzynarodowa Rada Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC) przyjęła za swój cel wytyczenie nowego kanonu sprawozdawczości przedsiębiorstw, zorientowanego na wyjaśnienie sposobu kreowania wartości. Narzędziem jego realizacji stały się opublikowane w grudniu 2013 roku *Międzynarodowe założenia koncepcyjne sprawozdawczości zintegrowanej* (dalej: *Założenia*). Dokument ten wpisuje się w anglosaską praktykę formułowania podstaw teoretycznych w postaci tzw. ram koncepcyjnych. Praktyka ta wynika z przekonania, że obiektywna potrzeba tworzenia założeń, a następnie regulacji rachunkowości, wynika z niesprawności rynku w dostarczaniu informacji różnym grupom użytkowników, ponieważ osoby posiadające informacje nie są do końca zainteresowane oraz odpowiednio zmotywowane do ich przekazywania (Christensen, 2010). W ujęciu ogólnym ramy (założenia) koncepcyjne rachunkowości stanowią zestaw powszechnie akceptowanych zasad teoretycznych, tworzących punkt odniesienia dla szczegółowych obszarów problemowych. Zasady te dostarczają podstaw zarówno do wypracowania nowych rozwiązań sprawozdawczych, jak i do oceny już istniejących praktyk. Ponieważ proces sprawozdawczości zorientowany jest na dostarczenie informacji, założenia będą formułować/stanowiąc podstawę do określania, które zdarzenia powinny być ujmowane w rachunkowości oraz jak powinny być mierzone i komunikowane użytkownikowi. Z tego względu – choć z natury teoretyczne – w efekcie mają one wysoce praktyczny cel (Bonham i in., 2005).

Zdaniem J. Samelaka (2013), *Założenia IIRC* spełniają warunki ram koncepcyjnych w ujęciu modelowym, ponieważ wskazują zarówno cel sprawozdania zintegrowanego, jak również jego zakres podmiotowy (jednostkę sprawozdawczą) oraz przedmiotowy (strukturę prezentowanych informacji). *Założenia* określają także atrybuty jakościowe zawartych informacji, zasady sporządzania raportu oraz zasady weryfikacji jego wiarygodności. Odnajdujemy w nich zatem fundamentalną strukturę modelu: zdefiniowane pojęcia, sformułowane aksjomaty oraz wskazane odnośne zasady raportowania.

W ramach nauki rachunkowości zarówno najstarsze, opracowane w latach 70. XX wieku amerykańskie *Założenia koncepcyjne* FASB, jak późniejsze *Założenia* IASC z 1989 roku, a także nowe, wspólne *Założenia* IASB/FASB z 2010 roku od lat

stanowią przedmiot licznych badań naukowych. Sposób definiowania pojęć oraz ich skutki dla sprawozdawczości przedsiębiorstw stały się podstawą rozważań wielu znanych teoretyków rachunkowości, w tym m.in.: M. Barth, K. Schipper, G. Whittingtona, J. Demski, czy G.J. Benstona, a w Polsce m.in.: M. Gmytrasiewicz, E. Walińskiej i J. Gierusza. Ponieważ IIRC wyraźnie aspiruje do pozycji wiodącego globalnego regulatora sprawozdawczości niefinansowej, zatem – wnioskując przez analogię (Ajdukiewicz, 1975) – uzasadniona wydaje się potrzeba pogłębionej analizy kluczowych terminów zawartych w wydanych przez tę organizację Założeniach.

Niniejszy artykuł nawiązuje do publikacji K. Kobieli-Pionnier (2018), w której analizowano zmiany w definiowaniu przez Radę głównego użytkownika raportu zintegrowanego. W ostatecznym kształcie Założeń IIRC za głównego odbiorcę sprawozdania jednoznacznie przyjęto dawcę kapitału, co spowodowało daleko posuniętą zbieżność z *Założeniami koncepcyjnymi IASB/FASB* w tym obszarze. Jednakże analiza innych pojęć wskazuje, że ramy te nie są już tak spójnie i precyzyjnie sformułowane, jak w przypadku pierwszoplanowego użytkownika. Z tego względu celem niniejszego artykułu jest wykazanie dyskusyjności definiowania podstawowych pojęć dotyczących tworzenia wartości, zawartych w Założeniach IIRC, oraz konsekwencji z tym związanych. Autorka będzie poszukiwała odpowiedzi na następujące pytania badawcze: w jaki sposób w Założeniach IIRC zdefiniowano pojęcia wartości i kreowania wartości oraz jak potencjalnie wpływa to na sprawozdające jednostki? Czy pojęcia te są spójne i precyzyjne, czy też pozostają kategoriami niedookreślonymi lub wręcz abstrakcyjnymi? Czy wywodzą się nauki czy praktyki?

Przedmiotem analizy będą zapisy Założeń IIRC, a także dokument uzupełniający *Value Creation. Background Paper for <IR>* oraz inne publikacje sygnowane przez Radę. Wyznaczenie takiego obszaru badawczego jest niezwykle istotne, biorąc pod uwagę wciąż istniejący brak konsensusu wokół pojęcia raportowania zintegrowanego¹. Zastosowaną metodą badawczą były krytyczne studia literaturowe, ze szczególnym uwzględnieniem literatury z zakresu logiki, w tym autorstwa W.S. Jevonsa, K. Ajdukiewicza, czy W. Marciszewskiego.

W artykule wykorzystano zarówno podejście pozytywne, ukierunkowane na wyjaśnienie stanu faktycznego i przewidywanie jego przyszłych skutków, jak i wywodzące się z podejścia normatywnego formułowanie sądów wartościujących w odniesieniu do przedstawionego przedmiotu rozważań. Ukierunkowany teoretyczny artykuł wpisuje

¹ Postrzegając problem z perspektywy historycznej zasadniczo wyodrębnić można trzy koncepcje raportowania zintegrowanego. Pierwsza powstała w RPA, gdzie kodeks ładu korporacyjnego „King III” z 2009 r. wzywał jednostki do publikowania jednego, zintegrowanego raportu, który odzwierciedlałby strategię, ryzyko, dokonania i zrównoważony rozwój (IoD SA, 2009). Kolejną była koncepcja „jednego raportu” autorstwa R.G. Ecclesa i M.P. Krzusa (2010), w myśl której raportujące jednostki dostarczałyby informacji za pomocą narzędzi internetowych w taki sposób, w jaki nie jest to możliwe za pomocą dokumentu papierowego, a różni interesariusze mieliby możliwość analizowania danych finansowych i niefinansowych dla swoich szczególnych celów. Ostatnią jest inicjatywa IIRC, zgodnie z którą raport zintegrowany traktowany jest jako okresowy dokument przedstawiający sposób, w jaki jednostka tworzy wartość w krótkim, średnim i długim terminie (IIRC, 2013).

się także w nurt interpretacyjny (ukazanie faktów i relacji) oraz krytyczny (w odniesieniu do kwestii odpowiedzialności środowiska profesjonalistów i akademików za formułowanie Założeń oraz dysponowania w związku z tym określonym zasobem wiedzy) (Szychta, 2013).

W anglojęzycznej literaturze przedmiotu podnoszono już kwestię niespójności pojęciowej widocznej w Założeniach IIRC. Prowadzone przez P. Perego, S. Kennedy'ego i G. Whiteman badania w formie wywiadów z ekspertami ujawniły m.in., że w ich opinii „pojęcia (z zakresu raportowania zintegrowanego – przyp. aut) mają różne definicje i interpretacje zależne od podstawowych oczekiwań wielu zaangażowanych aktorów społecznych (biznes, inwestorzy, organizacje pozarządowe, regulatorzy, interesariusze)” (Perego i in., 2016). Na niejednoznaczność pojęciową w Założeniach wskazywali też J. Dumay i in. (2017) oraz J. Dumay i T. Dai (2017). W literaturze krajowej problem ten dostrzegła również A. Karmańska (2014). W żadnej z wymienionych publikacji nie przeprowadzono jednak pogłębionych studiów nad sposobem definiowania tych pojęć.

Na tym tle oryginalność niniejszego artykułu przejawia się przede wszystkim w zastosowaniu reguł definiowania opisywanych w literaturze z zakresu logiki do badania konstrukcji pojęć zaproponowanych przez IIRC, by w ten sposób wykazać występujące w nich błędy i sprzeczności. Autorce nie są znane inne publikacje, w których w podobny sposób rozważano by wskazane zagadnienie.

Prezentowany artykuł zawiera w znacznej mierze własne dociekania, przemyślenia i opinie autorki. Wobec braku zgodności, wręcz kontrowersji, związanych z niektórymi pojęciami i koncepcjami proponowanymi przez IIRC, wnioski zaprezentowane w niniejszym artykule wydają się mieć walory nie tylko teoretyczne, ale także praktyczne.

1. Definiowanie pojęć w logice – zarys problemu

Uniwersalnym i ponadczasowym wyznacznikiem racjonalności nauki są stosowane w niej standardy logicznego myślenia. Wybitny brytyjski ekonomista i logik, W.S. Jevons, w swoim klasycznym dziele z 1870 r. wskazywał, że: „logika jest nauką o rozumowaniu lub nauką o tych koniecznych prawach myślenia, do których należy się stosować, jeżeli mamy rozumować konsekwentnie i unikać sprzeczności z samymi sobą” (Jevons, 1922). Zachowanie konsekwencji rozumowania i wypowiedzi wymaga z kolei prawidłowego definiowania używanych terminów, stąd żywotne zainteresowanie logiki teorią definicji. Samo słowo „definicja” wywodzi się z języka łacińskiego, gdzie *definitio* oznaczało: ograniczenie, określenie, wyjaśnienie (Nawrot, 2012). Już Arystoteles uważał, że definiowanie to „określanie istoty przedmiotu” (Nieznański, 2006). Zdaniem Jevonsa w definicji „określamy wspólne cechy lub znamiona przedmiotów, należących do jakiejś danej klasy” (Jevons, 1922). Współcześnie termin „definicja” oznacza wyrażenie językowe wskazujące znaczenie pewnego wyrazu lub wyrażenia lub sposób jego rozumienia albo też podające jednoznaczną charakterystykę

pewnego przedmiotu, czy też przedmiotów jakiegoś rodzaju – zespół cech konstytutywnych, który tym i tylko tym przedmiotom można przypisać (Nawrot, 2012).

Definicje można klasyfikować według wielu kategorii. W zależności od informacji przekazywanych w *definiensie* (zwrocie definiującym) rozróżniamy definicje nominalne i realne. Definicje nominalne są wypowiedziami o nazwach jako takich, natomiast definicje realne dostarczają informacji o desygnatach *definiendum* (zwrotu definiowanego), ukazując ich charakterystykę (Widła, Zienkiewicz, 2005).

Kolejnym kluczowym podziałem jest rozróżnienie definicji równościowych i uwikłanych. Klasyfikacja ta jest ściśle związana z występowaniem w definicji spójnika (funktora) definicyjnego, np.: „jest to”, „nazywamy”, „oznacza” etc. W definicji równościowej *definiendum* za pomocą funkтора określone jest przez *definiens*, natomiast w definicji uwikłanej spójnik definicyjny nie występuje (Nieznański, 2006).

Definicje podzielić można także na sprawozdawcze i projektujące. Pierwsza z nich informuje, jak definiowana nazwa jest (aktualnie) rozumiana (w danym języku). Definicje projektujące informują natomiast, jak (od tego momentu) nazwa ta będzie rozumiana. Definicjami projektującymi są np. tzw. definicje operacyjne, jakie tworzą naukowcy, przygotowując problem naukowy do rozwiązania (Widła, Zienkiewicz, 2005).

Na tle powyższych rozważań warto wspomnieć także o definicji ostensywnej. Składa się na nią, oprócz formuły słownej, także wskazanie (przede wszystkim gestem, ale współcześnie także za pomocą fotografii, grafiki etc.) przedmiotu będącego desygnatem terminu definiowanego. Przedmiot pokazywany traktuje się w tym wypadku jako wzorcowy egzemplarz reprezentujący zakres danej nazwy (Marciszewski, 1970). Definicja ostensywna należy do grupy definicji cząstkowych, które nie określają w pełni znaczenia i zakresu definiowanego wyrazu, w przeciwieństwie do definicji równościowych, pozwalających na jednoznaczne rozstrzygnięcie, czy dany przedmiot znajduje się w zakresie wyrazu (zwrotu) definiowanego, czy też nie.

Konstruowanie definicji jest czynnością zorientowaną na osiągnięcie określonego celu. W literaturze wskazuje się, że celem tym może być (Nawrot, 2012):

- wyjaśnienie odbiorcy, jak powinien on rozumieć określony wyraz lub wyrażenie, które funkcjonuje na gruncie pewnego języka;
- ustalenie nowej konwencji znaczeniowej (umówienie się co do sposobu używania pewnych słów odmiennych od tego, który dotychczas był obowiązujący);
- wyeliminowanie nieostrości pewnych nazw poprzez doprecyzowanie ich znaczenia;
- wprowadzenie do języka nowych wyrazów lub wyrażań.

Zgodnie z kanonami logiki, prawidłowe definiowanie pojęć wynika z zastosowania kluczowych zasad, zgodnie z którymi definicja (Jevons, 1922; Górka, 2007):

- 1) powinna podawać własność istotną określanego gatunku. Oznacza to podanie najbliższego rodzaju i różnicy gatunkowej (dla definiowanego wyrazu lub zwrotu);
- 2) nie może zawierać terminu definiowanego. Gdy reguła ta nie jest zachowana, mówi się o *circulus vitiosus* (błędny kole w definiowaniu), ponieważ definicja okólną drogą doprowadza nas do tego samego wyrazu, który był punktem wyjścia;

- 3) musi ściśle odpowiadać gatunkowi definiowanemu – musi być wyrażeniem, którego denotacja nie jest ani węższa, ani szersza niż gatunek definiowany. Powinna zatem obejmować ściśle te same przedmioty, które obejmuje gatunek;
- 4) nie może być sformułowana w sposób niejasny, obrazowy lub wieloznaczny. Terminy użyte w definicji muszą być dokładnie znane, w przeciwnym razie cel definicji nie zostanie osiągnięty. Zdaniem Jevonsa nie ma gorszego błędu logicznego, niż definiowanie *ignotum per ignotum*, czyli rzeczy nieznaną przez jeszcze mniej znaną;
- 5) nie powinna być negatywna tam, gdzie może być afirmatywna.

W ramach teorii definicji w literaturze z zakresu logiki wymienia się również liczne typy błędów popełnianych w definiowaniu. Do najczęściej występujących – obok wskazanych wcześniej: *circulus vitiosus* (błędne koła) i *ignotum per ignotum* (niezrozumiałe przez niezrozumiałe) – należą: nieadekwatność definicji, definicja zbyt szeroka lub zbyt wąska, błąd przesunięcia kategorialnego, pleonazm definiensa oraz błąd niejednorodności (Nawrot, 2012; Nieznański, 2006).

Mimo daleko posuniętych zmian w środkach i metodach komunikacji we współczesnym świecie, posłuszeństwo podstawowym zasadom logiki, w tym precyzji stosowanych pojęć i eliminacji występujących w nich sprzeczności, wciąż uważane jest za niezbędny warunek racjonalnej dyskusji naukowej i precyzyjnej wykładni prawnej. Zdaniem autorki, podobnie jak logika jest gwarantem racjonalności ekonomii jako nauki (Wojciechowska, 2017), tak samo jest ona niezbędna w rachunkowości, gdzie jej zastosowanie w konstrukcji zapisów różnorodnych ram koncepcyjnych, standardów i wytycznych stanowi kluczowy wyznacznik racjonalności i zrozumiałości przekazywanych w nich treści oraz możliwości ich praktycznego zastosowania.

2. Tworzenie wartości w *Założeniach koncepcyjnych IIRC*

Założenia koncepcyjne IIRC określiły sprawozdanie zintegrowane jako „zwięzły komunikat prezentujący sposób, w jaki strategia organizacji, ład korporacyjny, wyniki działalności i prognozy jednostki, ujęte w kontekście środowiska zewnętrznego, prowadzą do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim terminie” (IIRC 2013, par. 1A p. 1.1). W myśl wytycznych IIRC, fundament raportu stanowią trzy składowe: tworzenie wartości, kapitały oraz proces tworzenia wartości. Zgodnie z Załoženiami, wartość nie jest tworzona przez samą organizację ani w samej organizacji, ponieważ pozostaje ona pod wpływem środowiska zewnętrznego, jest kreowana poprzez relacje z interesariuszami oraz zależy od różnych zasobów (IIRC, 2013, par 2.2). Z tego względu zintegrowany raport jednostki ma na celu ukazanie:

- jej uwarunkowań zewnętrznych;
- zasobów i relacji, które ona wykorzystuje i na które wywiera wpływ, określone w Załoženiach wspólnym mianem „kapitałów”;
- sposobów jej współdziałania ze środowiskiem zewnętrznym i kapitałami, aby tworzyć wartość w krótkim, średnim i długim terminie.

Jak wskazuje Karmańska, w wytycznych IIRC brakuje precyzyjnej definicji pojęcia „wartość”. Prowadzi to do postawienia uzasadnionego pytania: jeśli coś nie zostało zdefiniowane, skąd wiadomo, że ma to zostać wytworzone lub że w ogóle jest tworzone (Karmańska, 2014)? Istotnie, zarówno w Założeniach, jak i w poświęconym temu tematowi dokumencie *Value Creation. Background Paper for <IR>* celowo nie sformułowano definicji wartości. Jak podkreślono w wytycznych, wynika to z faktu, że pojęcie to pojawia się w różnych kontekstach oraz ma różne znaczenia dla różnych osób. W obydwu dokumentach skupiono się zatem na opisie koncepcji tworzenia wartości wyłącznie dla celów problematyki raportowania zintegrowanego (IIRC, EY, 2013, s. 4).

Według Założeń wartość tworzona przez jednostkę w czasie „przejawia się w formie zwiększenia, zmniejszenia lub przekształcenia kapitałów w efekcie podejmowanej działalności gospodarczej” (IIRC 2013, par. 2B, s. 2.4). Dokument uzupełniający poszerza nieco tę perspektywę wskazując, że „wartość tworzona jest za pomocą modelu biznesowego organizacji, który pobiera nakłady z kapitałów i przekształca je poprzez działania biznesowe i interakcje w celu uzyskania produktów i wyników, które w krótkim, średnim i długim okresie tworzą lub niszczą wartość dla organizacji, jej interesariuszy, społeczeństwa i środowiska” (IIRC, EY, 2013, p. 38). W obydwu publikacjach mamy zatem do czynienia z określeniem *implicite*, domyślną koncepcją tworzenia wartości, która w przypadku każdego pojedynczego sprawozdania będzie niejako wyłaniała się z całego procesu zaprezentowanego przez raportujący podmiot.

Założenia zawierają stwierdzenia, że istnieją dwa wzajemnie powiązane poziomy wartości: wartość tworzona dla samej jednostki oraz dla innych podmiotów: interesariuszy oraz szeroko pojętego społeczeństwa (IIRC 2013, 2B, p. 2.4). Efektem pierwszego poziomu tworzenia wartości jest generowanie zwrotu dla dawców kapitału, dopiero kolejnym jest wartość tworzona dla pozostałych interesariuszy (Kobiela-Pionier, 2018). Obydwie płaszczyzny tworzenia wartości są ze sobą ściśle związane, co wynika z szerokiego zakresu działań jednostki, jej interakcji i relacji z bliższym i dalszym otoczeniem.

Ze względu na dość ogólne zapisy *Założeń koncepcyjnych*, dodatkowe aspekty związane z tworzeniem wartości ujęto we wspomnianym już dokumencie uzupełniającym *Value Creation*². Wyjaśnia on zatem, że (IIRC, EY, 2013, s. 14-34):

1. Generowana przez jednostkę wartość finansowa, rozumiana w różny sposób (m.in. jako kurs akcji, zysk, wartość bilansowa) jest przydatna, ale niewystarczająca do oceny tworzenia wartości.
2. Współcześnie wartość tworzona jest przede wszystkim za pomocą aktywów niematerialnych. Tzw. „luka wartości” wskazuje, że aktywa materialne i finansowe ujęte w bilansie reprezentują mniej niż 20% rzeczywistej wartości rynkowej przeciętnej firmy.

² Na marginesie warto zauważyć, że dokument uzupełniający *Value Creation. Background Paper for <IR>* powstał w lipcu 2013 r., a zatem jeszcze przed wydaniem ostatecznych wytycznych w formie Założeń IIRC.

3. Wartość tworzona jest także z zasobów publicznych, które są: nieposiadane, nieprywatne, nieuregulowane, wolne i wspólne dla wszystkich (np. zasoby środowiskowe: wody, atmosfera, a także zasoby społeczne, jak np. sieci dróg publicznych). W takim przypadku należy uwzględnić koszty i konsekwencje związane z ich wykorzystaniem, znane pod nazwą „efektów zewnętrznych” (*externalities*).
4. Wartość jest tworzona w wyniku połączenia szerokiego zestawu czynników; sposobie, w jaki czynniki te oddziałują na siebie i skutkach tych interakcji. Dlatego komunikowanie tworzenia wartości nie jest jedynie kwestią łączenia informacji finansowych i niefinansowych. Należy ujawniać kompromisy między różnymi współzależnościami, od których zależy proces tworzenia wartości.
5. Tworzenie wartości uwidacznia się w różnych wynikach działalności: wewnętrznych i zewnętrznych, pozytywnych i negatywnych, kierowanych do różnych interesariuszy. Nie zawsze są one przewidywalne i stabilne w czasie, a tworzenie wartości w perspektywie krótko- lub średnioterminowej może zarówno wzmocnić, jak też osłabić, a nawet zablokować potencjał tworzenia wartości w przyszłości.

3. Proces tworzenia wartości w Założeniach koncepcyjnych IIRC

Ani w tekście Założeń IIRC, ani w dokumencie uzupełniającym nie podano realnej definicji procesu tworzenia wartości, stanowiącego istotę raportowania zintegrowanego. Zamiast tego w Założeniach zamieszczono jego schemat graficzny wraz z krótkim komentarzem na temat obowiązkowych elementów treści oraz odwołania do dalszej części wytycznych. Na podstawie tych ogólnych zapisów można jednak domniemywać, że zdaniem Rady proces tworzenia wartości obrazuje związki pomiędzy komponentami kreowania wartości a elementami treści sprawozdania. Za komponenty uznać należy różne formy kapitałów oraz model biznesu, za pomocą którego dokonuje się ich transformacja. Kapitały rozumiane są jako zasoby i relacje wykorzystywane oraz kształtowane przez jednostkę. IIRC definiuje je jako „zbiory (zapasy) wartości, które rosną, maleją lub ulegają przekształceniu wskutek działalności prowadzonej przez jednostkę” (IIRC, 2013, 2C pkt 2.11). Na potrzeby *Założeń koncepcyjnych* zostały one sklasyfikowane w sześć grup głównych: kapitał finansowy, produkcyjny, intelektualny, ludzki, społeczny i relacyjny oraz naturalny (IIRC 2013, par. 2C, pkt 2.15), przy czym klasyfikacja ta nie jest dla raportujących jednostek obligatoryjna. Ma ona charakter wyłącznie pomocniczy i służy raczej jako składnik podbudowy teoretycznej całej koncepcji kreowania wartości oraz jako wytyczna pozwalająca upewnić się, że jednostka nie pominęła w swojej analizie żadnej formy kapitału.

W kontekście sposobu prezentacji procesu tworzenia wartości według modelu IIRC warto zwrócić uwagę na odwzorowanie diachronicznej sieci relacji, zachodzących na linii: kapitały na wejściu – model biznesu – kapitały na wyjściu (Kwiecień, 2016). Diachronia oznacza następstwo procesów lub zjawisk w czasie – i to właśnie ona przesądza

o kreowaniu wartości podmiotu. Kreowanie to jednak nie zawsze oznacza wzrost: wartości niektórych kapitałów mogą rosnać, innych natomiast spadać. Taki sposób postrzegania procesu potwierdzają zapisy Założeń, podkreślając zachodzący nieustannie przepływ między poszczególnymi postaciami kapitałów. Oczywisty jest fakt, że kapitał finansowy wzrasta w wyniku wypracowania zysku, a kapitał ludzki ulega zwiększeniu poprzez szkolenia pracowników. Często jednak wzrost jednego typu kapitału powoduje spadek innego – dotyczy to szczególnie nieodnawialnych zasobów naturalnych. W związku z tym Założenia zawierają zastrzeżenie, iż pojęcie „tworzenia wartości” odnosi się również do sytuacji, w której łączny zasób kapitałów pozostał na poprzednim poziomie lub nawet uległ zmniejszeniu (IIRC 2013, par. 2C, pkt 2.14).

4. Krytyczna ocena koncepcji tworzenia wartości w *Założeniach koncepcyjnych* IIRC

Analiza zapisów Założeń odnoszących się do koncepcji tworzenia wartości obliguje do zgłoszenia pod ich adresem kilku uwag krytycznych. Dotyczą one trzech aspektów:

- sposobu definiowania pojęć związanych z tworzeniem wartości;
- sposobu wskazania metody pomiaru tworzenia wartości;
- problemu operacjonalizacji całej koncepcji przez raportujące podmioty.

Zdaniem autorki, podstawowym problemem jest przyjęte przez IIRC podejście do definiowania fundamentalnych pojęć. Rzadko używa się typowej formy definicji równościowej, w której *definiendum* za pomocą funktora określone jest przez *definiens*. Zamiast tego IIRC korzysta z możliwie szerokiego zakresu pojęciowego, wieloznaczności i kontekstowości, co prowadzi do braku logicznej spójności i ogólnego pojęciowego bałaganu. Przykładowo: zestawione ze sobą charakterystyki pojęć „tworzenia wartości” („przejawia się w formie zwiększenia, zmniejszenia lub przekształcenia kapitałów w efekcie podejmowanej działalności gospodarczej”) i „kapitałów” („zapasy wartości, które rosną, maleją lub ulegają przekształceniu wskutek działalności prowadzonej przez jednostkę”) prowadzą do wniosku, że zachodzi tu błąd logiczny definiowania typu *circulus vitiosus* – błędne koło (Górka, 2007). Obydwie definicje są od siebie zależne i nie dają ścisłej odpowiedzi na pytanie, czym właściwie są te pojęcia oraz co je od siebie odróżnia. Dopiero zamieszczona dalej pomocnicza klasyfikacja kapitałów pozwala lepiej zrozumieć istotę zachodzących pomiędzy nimi różnic.

Takiego klarownego objaśnienia brakuje już jednak w przypadku terminu „proces tworzenia wartości”. Jak wspomniano wcześniej, w tekście wytycznych nie zamieszczono definicji realnej, a jedynie schemat z odwołaniami do dalszych punktów. Dosłowny zapis Założeń brzmi w tym przypadku następująco: „Proces tworzenia wartości został przedstawiony na rysunku 2. Został on pokrótce wyjaśniony w kolejnych akapitach, które również określają, w jaki sposób komponenty z rysunku 2 (podkreślone w tekście) są zgodne z elementami treści w rozdziale 4” (IIRC, 2013, s. 2.20).

W tym przypadku w Założeniach IIRC zastosowano definicję ostensywną, która – jak wskazano wcześniej – polega na ukazaniu przykładu (np. osoby, rysunku, fotografii) obok lub zamiast opisu słownego (Widła, Zienkiewicz, 2005). Schemat procesu został dodatkowo poszerzony o charakterystyki obowiązkowych elementów treści sprawozdania zintegrowanego, które nadały mu kontekst o charakterze funkcjonalnym, pozwalający użytkownikom na dokonanie interpretacji terminu „proces tworzenia wartości”. Należy jednak zaznaczyć, że co do zasady skuteczność zastosowania definicji ostensywnej zależy od tego, czy odbiorca zrozumie, którą własność *definiendum* mamy na myśli, jak również od tego, jak szeroko interpretować można wskazany przykład (Blackburn, 1997). W efekcie ten sposób definiowania wymaga wskazywania wystarczająco dużej liczby wzorców, zarówno pozytywnych (typu „to jest X”), jak negatywnych (typu „to nie jest X”). W logice wzorce pozytywne określają pewne warunki wystarczające dla zdefiniowania danego *definiendum* (wystarczy być takim, jak to, by być X), natomiast wzorce negatywne określają pewne warunki konieczne (jeśli coś jest takie, jak to, to nie może być X, by było X, musi być różne od tego). Z reguły jednak nie jest możliwe wyczerpanie w ten sposób wszystkich możliwości scharakteryzowania danego pojęcia. Dlatego terminy ostensywne, jako zdefiniowane częściowo, są zawsze nieostre, czyli otwarte (Marciszewski, 1970).

IIRC, zapewne świadoma tej tego faktu, podjęła działania na rzecz ukazania wzorców raportowania zintegrowanego (w tym podejścia do procesu tworzenia wartości), uruchamiając stronę internetową z przykładami raportów pod adresem <http://examples.integratedreporting.org/home>. Zgodnie z zasadami logiki umieszczone tam raporty stanowią jednak wyłącznie wzorce pozytywne, brak jest natomiast wyszczególnienia wzorców negatywnych, również niezbędnych w ramach procesu definiowania. Warto natomiast podkreślić, że wybór ostensji w przypadku procesu tworzenia wartości pozwolił Radzie na ominięcie problemu bezpośredniego zdefiniowania trudnego pojęcia, które – choć od wielu lat szeroko stosowane – wciąż pozostaje koncepcją ogólną, niemającą powszechnie uzgodnionej i akceptowanej definicji (IIRC, EY, 2013, s. 6–7).

To nie koniec problemów z definiowaniem w Założeniach IIRC. Uważny czytelnik dostrzeże bowiem, że w słowniczku pojęć zamieszczonym na końcu dokumentu definicja pojęcia tworzenia wartości jednak się pojawia, tym razem jako „proces, który powoduje wzrost, spadek lub przekształcenie kapitałów spowodowane działalnością gospodarczą i wynikami firmy” (IIRC, 2013). Warto zatem przeprowadzić eksperyment logiczny i zestawzić razem wszystkie omawiane definicje koncepcji, uznawanych za kluczowe dla idei raportu zintegrowanego. W takim wypadku otrzymujemy twierdzenia³:

1. *Tworzenie wartości = zwiększenie, zmniejszenie lub przekształcenie kapitałów;*
2. *Kapitały = zapasy wartości, które rosną, maleją lub ulegają przekształceniu;*
3. *Tworzenie wartości = proces, który powoduje zwiększenie, zmniejszenie lub przekształcenie kapitałów.*

³ Dla jasności wywodu pominięto dalsze części definicji, dotyczące sposobu transformacji kapitałów (działalności gospodarczej).

Jak już wspomniano, między pierwszym i drugim twierdzeniem zachodzi związek kołowy. Natomiast zestawienie pierwszego i trzeciego – ze względu na ich *definiendum* – powinno stanowić tożsamość. Tymczasem po połączeniu powstaje twierdzenie o treści:

*zwiększenie, zmniejszenie lub przekształcenie kapitałów =
= proces, który powoduje zwiększenie, zmniejszenie lub przekształcenie kapitałów,*

które wykazuje wewnętrzną sprzeczność. Wydaje się zatem, że definicja numer 3 powinna wyjaśniać termin „proces tworzenia wartości”, a nie „tworzenie wartości”.

Zdaniem autorki intencją wytycznych było rozróżnienie tworzenia wartości (dla organizacji i jej pozostałych interesariuszy) jako zjawiska od procesu, w wyniku którego zjawisko to zachodzi. W takim ujęciu – jako oparte na zasadach (*principles-based*), a nie na regułach (*rules-based*) – Założenia IIRC stawiają przed jednostką zadanie samodzielnego określenia zasobów (kapitałów), które wykorzystuje ona w działalności. Pomiar ich zmian w wyniku przekształcenia oznaczałby tworzenie (wzrost lub spadek) wartości. Natomiast ukazanie całego mechanizmu wykorzystania nakładów pobranych z zasobów (kapitałów), przekształconych w prowadzonej działalności (opisanej za pomocą modelu biznesu), osiągnięte na niej rezultaty (produkty, usługi) i wyniki w odniesieniu do poszczególnych form kapitałów byłoby równoznaczne z ujawnieniem procesu tworzenia wartości. Brak rygorystycznego podejścia do definiowania podstawowych pojęć w wytycznych nie sprzyja jednak ich łatwej interpretacji przez użytkownika.

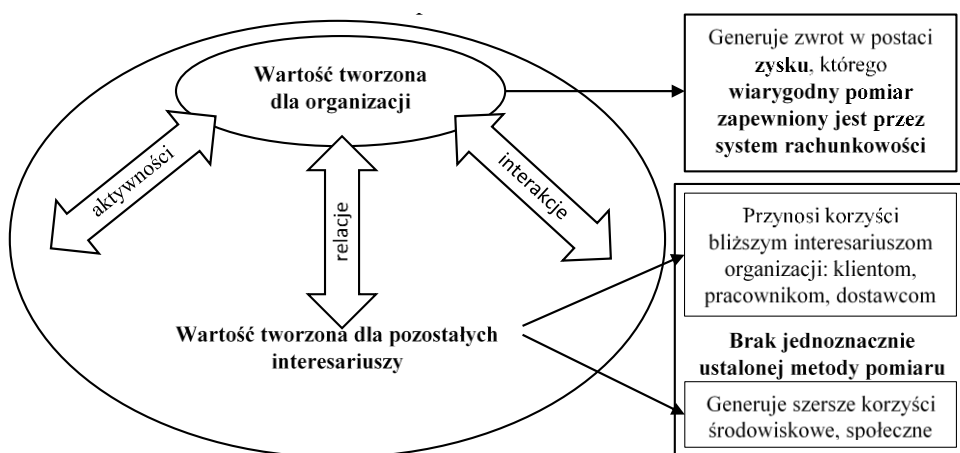
Kolejnym zagadnieniem, które należy poddać krytycznej analizie, jest kwestia pomiaru tworzenia wartości. Z jednej strony Założenia wskazują, że zdolność jednostki do tworzenia wartości najlepiej można wyrazić poprzez połączenie danych jakościowych i ilościowych. Z drugiej dodają, że mimo przydatności wskaźników ilościowych i wartościowych „celem raportu zintegrowanego nie jest kwantyfikacja ani monetyzacja wartości organizacji w danym momencie, wartości tworzonej przez dany okres ani jej wykorzystania lub wpływu na wszystkie kapitały” (IIRC, 2013, p. 1.11). W jaki sposób zatem przedstawić tworzenie wartości i wpływ na kapitały? Czy wyłącznie opisowo? Czy taki głównie opisowy raport będzie odpowiadał na potrzeby użytkowników, a szczególnie pierwszoplanowego – dawcy kapitału? Założenia nie rozwiewają tych wątpliwości, pozostawiając dobór wskaźników, metod pomiaru, czy sposobów ujawnienia poszczególnych kwestii profesjonalnemu osądowi osób odpowiedzialnych za przygotowanie i prezentację raportu (IIRC, 2013, s. 1.10).

Również dokument uzupełniający nie dostarcza precyzyjnych wskazówek, zaznacza jedynie że „sposoby pomiaru tworzenia wartości nieustannie ewoluują. Poza zakresem niniejszego opracowania pozostaje odkrycie i zbadanie względnych zalet różnych sposobów, w jakie organizacje starają się mierzyć i opisywać tworzenie wartości. Uznaje się jednak, że sposoby pomiaru wartości, takie jak ekonomiczna wartość dodana (*Economic Value Added*), zrównoważona karta wyników (*Balanced Scorecard*),

wartość przedsiębiorstwa (*Enterprise Value*), łączny wkład (*Total Contribution*), całkowita wartość ekonomiczna (*Total Economic Value*) i łączna wartość (*Total Value*) rozpowszechniają się jako sposoby wyrażania wartości. Wykraczają one poza wyrażenie tworzenia wartości w postaci wyceny rynkowej i cen akcji. Starają się odzwierciedlić pełne koszty i korzyści wynikające z wyników i rezultatów stworzonych przez organizację” (IIRC, EY, 2013, s. 36).

Należy przy tym pamiętać, że Założenia IIRC wskazują dwa zakresy tworzenia wartości: dla samej organizacji i dla pozostałych interesariuszy. System rachunkowości zapewnia wiarygodną miarę dla pierwszego zakresu, problematyczny pozostaje jednak pomiar pozostałej wartości: dla interesariuszy bliższych (klientów, pracowników, dostawców) i dalszych – środowiska i społeczeństwa. W jaki sposób organizacja ma zmierzyć wzrost – a może destrukcję – wartości na wielu typach kapitałów dla tak szerokiego kręgu odbiorców? Opisany problem przedstawiono schematycznie na rysunku 1.

Rysunek 1. Zakres tworzonej wartości według wytycznych IIRC *versus* problematyka ich pomiaru



Źródło: opracowanie własne na podstawie: IIRC, *The international, IR. Framework* (2013, s. 10); EY, *Integrated Reporting. Elevating Value* (2014, s. 3).

W związku z licznymi wątpliwościami zgłaszanymi do Rady przez osoby sporządzające sprawozdania w odniesieniu do wskaźników – w szczególności tych, które dotyczą kapitałów intelektualnego, ludzkiego oraz społecznego i relacyjnego – IIRC zadeklarowała przegląd wytycznych na temat kapitałów i przygotowanie zestawienia odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania (IFAC, 2018). Zdaniem autorki, deklaracja ta stanowi potwierdzenie realności występowania zidentyfikowanego problemu pomiaru tworzenia wartości, a dodatkowo wskazuje na trzeci problem z wytycznymi IIRC – kwestię ich operacjonalizacji.

Jeszcze przed powstaniem idei raportu zintegrowanego w literaturze wskazywano, że „tworzenie wartości” zwykle prezentowane jest jako „prosta, strategiczna i wszechstronna koncepcja” (Bourguignon, 2005). Założenia IIRC wpisały się w ten trend, ukazując raport zintegrowany jako „zwięzły komunikat prezentujący całościowy (holistyczny) ogląd kombinacji, wzajemnych powiązań i zależności między elementami wpływającymi na zdolność firmy do tworzenia wartości w czasie” (IIRC, 2013, s. 3.6). Jednak przytoczone w niniejszym artykule zapisy wytycznych – ogólne, niejednoznaczne, nie-doprecyzowane i pozostawiające niemal wszystkie decyzje w zakresie „profesjonalnego osądu” menedżerów – sprawiają, że przed jednostkami staje trudne zadanie przełożenia ich na wymiar praktyczny. Przygotowując raport organizacja musi zmierzyć się z odpowiedzialnością na wiele pytań, z których najważniejsze to:

- Jaka jest nasza definicja wartości?
- Jaki jest nasz model biznesu?
- Jakie kapitały wykorzystujemy, jak je dzielimy i dlaczego?
- W jaki sposób model biznesowy tworzy wartość?
- Jak mierzymy tę wartość?
- Czy nasze obecne wskaźniki KPI są zgodne z tym, jak tworzymy wartość?
- Którą koncepcją tworzenia wartości mamy się kierować?

Szczególłą uwagę warto zwrócić na ostatnią z wymienionych kwestii. Założenia IIRC nie opowiadają się literalnie za żadną koncepcją tworzenia wartości uznaną w literaturze. Choć zdefiniowanie inwestora jako głównego użytkownika raportu zintegrowanego, a także jego uprzywilejowana pozycja w hierarchii tworzenia wartości (Kobiela-Pionnier, 2018) przemawia za koncepcją *Shareholder Value*, w kluczowych publikacjach IIRC nie nawiązano bezpośrednio do tego podejścia. Zdaniem A. Hallera, w swoich Założeniach IIRC nie wskazuje też żadnej innej koncepcji wartości, stosowanej w środowisku akademickim i w praktyce w ciągu ostatnich dziesięcioleci (obok *Shareholder Value* A. Rappaporta są to: *Stakeholder Value* R.E. Freemana, *Shared Value* M.E. Portera i M.R. Kramera oraz *Public Value* M. Moore’a). IIRC wprowadza raczej własną koncepcję postrzegania wartości i jej oceny, nie podając jednak jej precyzyjnej definicji i/lub formuły, co pozostawia znaczną przestrzeń do interpretacji (Haller, 2016).

W efekcie mało konkretne definiowanie pojęć nie ułatwia procesu raportowania, a wręcz go utrudnia i prowadzi do konkretnych skutków: analiza sprawozdań zintegrowanych różnych przedsiębiorstw ujawnia częste problemy ze zrozumieniem przez ich twórców fundamentalnych pojęć. Tworzenie wartości mylone jest z procesem tworzenia wartości, a proces kreowania wartości z modelem biznesu⁴. W ramach procesu uczenia się firmy dokonują corocznych zmian sposobu prezentacji zarówno procesu

⁴ Podstawą do sformułowania tej tezy są rozmowy odbyte z przedstawicielami raportujących jednostek. W odniesieniu do sprawozdań zintegrowanych krajowych spółek przykład takich nieprawidłowości znaleźć można np. w *Raporcie Zintegrowanym PKP Cargo* za 2017 r.

tworzenia wartości⁵, jak i ilustrujących go wskaźników⁶. Kosztem poszukiwań najlepszego sposobu raportowania zintegrowanego staje się utrata porównywalności i wiarygodności sprawozdania. A kolejne dokumenty propagujące ideę raportowania zintegrowanego, regularnie wydawane przez IIRC w porozumieniu z wieloma partnerami, nie rozwiewają narastających wątpliwości. Aby dostrzec pełną wizję prezentacji tworzenia wartości w raporcie zintegrowanym jednostki powinny zatem śledzić na bieżąco kolejne publikacje IIRC, np. opracowania z serii *Creating Value*. Niestety, często mają one charakter marketingowy, a przede wszystkim nie stanowią elementu formalnej wykładni. Publikacje te, chociaż interesujące, nie wypełniają luki w postaci jednoznacznych i precyzyjnych wytycznych, które pozwoliłyby firmom, szczególnie tym raportującym po raz pierwszy, na samodzielne przygotowanie raportu zintegrowanego.

Podsumowanie

IIRC sformułowała swoje Założenia szeroko, w formie nawiązującej do podejścia od strony zasad (*principles-based*) (IIRC, 2013, p.1.9). Wytyczne wskazują, że ustanawiając elementy treści i zasad przewodnich, regulujące ogólną treść zintegrowanego raportu, wyjaśniają podstawowe pojęcia, które są ich podstawą (IIRC, 2013, p.1.3). Dokument uzupełniający *Value Creation* zastrzega dodatkowo, że „nie ustanawia reguł dla idealnego lub uniwersalnego podejścia do informowania o tworzeniu wartości, a raczej ukazuje różne możliwości podbudowy teoretycznej i praktycznej, które mogą być wykorzystane przez organizacje do dostosowania komunikacji tworzenia wartości do własnych okoliczności, potrzeb, celów i odbiorców” (IIRC, EY, 2013, p. 3).

⁵ Obserwacja raportów zintegrowanych GRUPY LOTOS – organizacji, która jako pierwsza w Polsce zaczęła sporządzać sprawozdania zintegrowane – ujawnia liczne niekonsekwencje w prezentacji procesu tworzenia wartości. Proces oparty na koncepcji IIRC przedstawiono po raz pierwszy w sprawozdaniu za 2013 r., jednak bez szerszego powiązania z innymi składowymi raportu. W 2014 r. zrezygnowano z ujawnienia procesu, a sam termin „tworzenie wartości” wspomniano jedynie przy okazji opisu „dojrzałości organizacyjnej”. W 2015 r. powrócono do graficznej prezentacji schematu budowania wartości, jednak w wersji niekompletnej, bez odniesienia do konkretnych wyników czy dokonań. Natomiast w raporcie za 2016 r. opis procesu o nazwie „model tworzenia wartości” znajduje się jedynie na stronie internetowej (w raporcie w wersji on-line), natomiast w raporcie w wersji pdf sprowadza się zasadniczo do opisu modelu biznesowego.

⁶ Przykładowo: w raportach zintegrowanych GRUPY LOTOS za lata 2013–2017 kluczowe wskaźniki efektywności (KPI) wskazano jedynie w dokumentach za 2015 i 2017 r. W latach 2013 i 2014 jednostka raportowała wiele wskaźników finansowych i niefinansowych, jednak nie wymieniała bezpośrednio własnych KPI. W 2015 r. po raz pierwszy ujawniono KPI w formie wyraźnej, oddzielnej sekcji (w części „Podsumowanie 2015 r.” zamieszczono 18 wskaźników precyzując, że są to „kluczowe wskaźniki finansowe i pozafinansowe”). W 2016 r. zmieniono układ prezentacyjny i ponownie nie wskazano, które wskaźniki GRUPA LOTOS uznaje za swoje KPI. W ostatnim dostępnym raporcie, za 2017 r., w sekcji „Kim jesteśmy” pod hasłem „LOTOS w liczbach” ujawniono tylko sześć wskaźników (autorka uznała je za kluczowe z uwagi na ich oddzielną prezentację, ale jednostka nie wyszczególniła tego w swoim opisie).

Takie szerokie podejście sprawia jednak, że fundamentalne dla Założeń pojęcia wartości i procesu jej tworzenia pozostają niedookreślone. Jak potwierdzają eksperci w badaniach terenowych prowadzonych przez P. Perego i in., „Nowy słownik pojęć, który pojawił się wraz z koncepcją <IR>, może wręcz przeszkadzać w osiągnięciu celów [...]. Widzimy te same rzeczy definiowane w różny sposób w zależności od stylu autorów, lokalizacji danej jednostki czy też w zależności od tego, jaką ideologię lub filozofię raportowania uznaje ona za wiodącą. Osoby zaangażowane w raportowanie twierdzą, że krajobraz [sprawozdawczości – przyp. aut.] jest trochę bałaganem i trudno jest zrozumieć, którą metodologię należy zastosować” (Perego i in., 2016). Opinia ta jest tym bardziej znacząca, że to właśnie ze środowiska eksperckiego, a nie naukowego, wywodzą się forsowane globalnie Założenia raportowania zintegrowanego⁷.

Reasumując, definiowanie podstawowych pojęć w Założeniach IIRC należy uznać za intuicyjne i doraźne, bez wyraźnego naukowego fundamentu. Łamiąc zasady logicznego definiowania pojęć, Rada posługuje się terminami nieprecyzyjnymi i abstrakcyjnymi. Celowo unika przy tym używania definicji równościowych, jednoznacznych, a w skomplikowanym przypadku (proces tworzenia wartości) ucieka się do definicji ostensywnej. W efekcie przyjętej swobody definicyjnej proponowane terminy nie wypełniają celów logicznego definiowania pojęć. Wręcz przeciwnie: terminologia staje się jeszcze bardziej wieloznaczna, nieostra, a nawet sprzeczna. Zdaniem autorki, właśnie w tym miejscu: w tworzeniu założeń, standardów i wytycznych pojawia się miejsce dla nauki i jej precyzyjnego języka. Co więcej – jeśli świat nauki nie zajmie się tą kwestią, a dane koncepcje będą rozważane wyłącznie przez pryzmat praktyki, będzie to oznaczać, że za definicję danego problemu uznamy definicję jego rozwiązania: za wzorzec tworzenia wartości w sprawozdaniu zintegrowanym przyjmujemy to, co prezentują różne przedsiębiorstwa publikujące swoje raporty. W takim przypadku zaniknie cel określonego działania (właściwe definiowanie pojęć), a jego miejsce zajmą środki do niego prowadzące, co zasadniczo dyskredytuje naukę.

Jak wskazują liczne publikacje dotyczące teorii rachunkowości, jej najważniejszym celem powinno być zapewnienie spójnego zbioru logicznych zasad, które tworzą ogólny układ odniesienia dla oceny i formułowania właściwych rozwiązań praktycznych (Hendriksen, van Breda, 2002; Szychta, 2010). Ze względu na swoją daleko posuniętą wieloznaczność pojęciową, Założenia IIRC, nawet wsparte dokumentami uzupełniającymi, nie spełniają tego warunku. Co więcej: w obecnej formie stanowią one przede wszystkim pewien zbiór postulatów na temat raportowania o tworzeniu wartości i – zdaniem autorki – jako takie nie powinny pretendować do miana jednolitych wytycznych teoretycznych. Zdaniem niemieckiego badacza M. Schweitzera, w krajach anglosaskich punkty widzenia nazywane są „teoriami”, jednak w żadnej mierze nie są

⁷ Wytyczne zawarte w dokumencie *Background Paper: Value Creation* opracowywała grupa składająca się z konsultantów firmy Ernst&Young oraz Komitetu Sterującego (18 osób), w którym uczestniczył tylko jeden akademik o specjalności „rachunkowość finansowa” (Humphrey i in., 2014).

one teoriami w sensie nomologicznych hipotez, lecz prostymi ustaleniami (stwierdzeniami) (Schweitzer, 2001). Wydaje się, że taka sytuacja ma miejsce właśnie w przypadku Założeń IIRC.

Myślenie ekonomiczne nieodmiennie prowadzić musi do rozważania danych zjawisk w kategoriach kosztów i korzyści. Analizując sposób definiowania fundamentalnych pojęć dotyczących tworzenia wartości w *Założeniach koncepcyjnych IIRC* w kontekście kosztów i korzyści należy stwierdzić, że ogólność i niejednoznaczność pojęciowa:

- jest założona (intencjonalna), by uzyskać konsensus i zaspokojenie potrzeb wielu różnych instytucji zaangażowanych w proces tworzenia IIRC, propagowanie jej wytycznych i legitymację jej działań (Kobiela-Pionnier, 2018);
- stanowi koszt, jaki przeniesiono na raportujące podmioty w zamian za uzyskanie tego konsensusu oraz zdobywanie szerokiego poparcia instytucjonalnego;
- skłania przedsiębiorstwa do poszukiwania ewentualnej pomocy w raportowaniu wśród wąskiej grupy ekspertów, którzy bezpośrednio lub pośrednio (poprzez zaangażowanie macierzystych instytucji) uczestniczyli w tworzeniu wytycznych, co prowadzi do licencjonowania specjalistycznej wiedzy i tworzenia komercyjnego rynku usług.

Zdaniem niektórych badaczy, abstrakcyjna koncepcja tworzenia wartości stanowi manewr strategiczny i manipulacyjny Rady, mający na celu umieszczenie praktyki raportowania zintegrowanego w głównym dyskursie biznesowym (Dumay i in., 2017).

Jeżeli Założenia mają aspirować do bycia wykładnią raportowania o zasięgu globalnym, nie mogą zawierać w sobie niejasności, niekonsekwencji czy sprzeczności, szczególnie w odniesieniu do kwestii, które uznaje się za koncepcyjny fundament tego raportowania. I to nawet w przypadku, gdy nie stanowią one ściśle normatywnej, podporządkowanej regułom wykładni. Zdaniem autorki, raportujące jednostki powinny wymagać od regulatora absolutnego rygoru definicyjnego, którego obecnie w Międzynarodowych Założeniach Koncepcyjnych Raportowania Zintegrowanego – jak wykazano w niniejszym artykule – nie widać.

Literatura

- Ajdukiewicz K. (1975), *Logika pragmatyczna*, PWN, Warszawa.
- Blackburn S. (1997), *Oksfordzki słownik filozoficzny*, Wyd. Książka i Wiedza, Warszawa.
- Bonham M., Curtis M., Davies M., Dekker P., Denton T., Moore R., Richards H., Wilkinson-Riddle G., Wilson A. (2005), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa.
- Bourguignon A. (2005), *Management accounting and value creation: the profit and loss of reification*, „Critical Perspectives on Accounting”, 16 (4), s. 353–389.
- Christensen J. (2010), *Conceptual Frameworks of Accounting from an Information Perspective*, „Accounting and Business Research”, 40 (3), s. 287–299.
- Dumay J., Bernardi C., Guthrie J., La Torre M. (2017), *Barriers to implementing the International Integrated Reporting Framework: A contemporary academic perspective*, „Meditari Accountancy Research”, 25 (4), s. 461–480.

- Dumay J., Dai T. (2017), *Integrated thinking as a cultural control?*, „Meditari Accountancy Research”, 25 (4), s. 574–604
- Eccles R.G., Krzus M.P. (2010), *One Report. Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.
- Górka H. (2007), *O pszczelarzach, chemikach i błędzących logikach – błędy logiczne w wypowiedziach i definicjach*, „Semina Scientiarum”, 6, s. 97–116.
- Haller A. (2016), *Value Creation: a Core Concept of Integrated Reporting* [w:] C. Mio (ed.), *Integrated Reporting. A New Accounting Disclosure*, Palgrave Macmillan, London.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Humphrey Ch., O’Dwyer B., Unerman J. (2014), *The Rise of Integrated Reporting: Understanding Attempts to Institutionalize a New Reporting Model*, Seminar at University of Bergamo, October.
- Jevons W.S. (1922), *Logika*, przeł. Cz. Znamierowski, wydanie II poprawione, Wyd. Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa.
- Karmańska A. (2007), *Wartość ekonomiczna a paradygmat metody bilansowej (artykuł dyskusyjny)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 38 (94), s. 121–137.
- Karmańska A. (2009), *Problem wartości ekonomicznej w kontekście systemu informacyjnego rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 53 (109), s. 71–88.
- Karmańska A. (2014), *The imperative of sustainable growth and reporting integration. The fourth era in the corporate reporting development*, „Copernican Journal of Finance & Accounting”, 3 (2), s. 49–66.
- Kobiela-Pionnier K. (2018), *Od interesariusza do inwestora – ewolucja pojęcia głównego użytkownika raportu zintegrowanego według wytycznych IIRC i jego znaczenie dla globalnej akceptacji koncepcji <IR>*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 98 (154), s. 123–145.
- Kwiecień M. (2016), *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), s. 67–88.
- Marcinkowska M. (2011), *Tworzenie wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 37, s. 855–870.
- Marciszewski W. (red.) (1970), *Mala encyklopedia logiki*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław-Warszawa-Kraków.
- Nawrot O. (2012), *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Perego P., Kennedy S., Whiteman G. (2016), *A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward*, „Journal of Cleaner Production”, 136, s. 53–64.
- Samelak J. (2013), *Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 314, s. 159–160.
- Schweitzer M. (2001), *Ambiwalencja teorii rachunkowości; wartość dla akcjonariusza czy wartość dla interesariusza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 6 (62), s. 151–170.
- Szycha A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 245–265.
- Szycha A. (2013), *Podjęcia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 243–259.
- Wiśla T., Zenkiewicz D. (2005), *Logika*, C.H. Beck, Warszawa.
- Wojciechowska R. (2017), *Ekonomia odkrycia naukowego. Analiza krytyczna*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Źródła internetowe

- EY (2014), *Integrated Reporting. Elevating Value*, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-elevating-value-history/\\$FILE/EY-integrated-reporting-elevating-value-history.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-elevating-value-history/$FILE/EY-integrated-reporting-elevating-value-history.pdf) (dostęp 06.03.2019).

-
- IFAC (2018), *Long Term Value Creation Through Integrated Reporting. Questions and Answers for Professional Accountancy Organizations (PAOs)*, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-IR-QA-February-2018.pdf> (dostęp 26.03.2019).
- IIRC (2013), *The International <IR> Framework*.
- IIRC, EY (2013), *Value Creation. Background Paper for <IR>*, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf> (dostęp 04.03.2019)
- IIRC, IFAC (2017), *Creating Value. CFO Leadership in <IR>*, http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/09/1440_IR_CreatingValue_IIRC.pdf (dostęp 06.03.2019.03.06).
- IoD SA (2009), *The King Code of Governance for South Africa 2009*, Institute of Directors in Southern Africa, https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/resmgr/king_iii/King_Report_on_Governance_fo.pdf (dostęp 12.03.2019).