

Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej

Grażyna Michalczuk*, Teresa Mikulska**

Streszczenie: *Cel* – przedstawienie koncepcji sprawozdania zintegrowanego w aspekcie rosnących potrzeb interesariuszy w zakresie ilości, jakości, jak i transparentności informacji generowanych w raportach przedsiębiorstw, a także w kontekście szerszego podejścia do rachunkowości, jako rachunkowości społecznej. Jest to istotne zagadnienie, biorąc pod uwagę zmianę potrzeb informacyjnych interesariuszy w perspektywie rozwoju koncepcji społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju, co determinuje konieczność ujęcia tych zagadnień w ramach rachunkowości społecznej, w tym w sprawozdawczości. *Metodologia badania* – w artykule oparto się na analizie polskiej, a przede wszystkim anglojęzycznej literatury oraz analizie raportów odnoszących się do problematyki zintegrowanego raportowania. W artykule zastosowano też metodę dedukcji. *Wynik* – opracowanie standardu zintegrowanego sprawozdania jest niewątpliwie ważnym krokiem w raportowaniu informacji w kontekście rosnących potrzeb interesariuszy przedsiębiorstwa. Pozwoliłoby to na kompleksowe ujęcie w jednym dokumencie wszystkich sfer działalności przedsiębiorstwa, przede wszystkim zaakcentowanie w nim znaczenia połączeń pomiędzy strategią przedsiębiorstwa, wynikami finansowymi a społecznym, ekonomicznym i środowiskowym kontekstem jego działalności. Ponadto umożliwiłoby stworzenie globalnej platformy raportowania dokonań przedsiębiorstwa w ramach koncepcji społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju.

Słowa kluczowe: sprawozdanie zintegrowane, rachunkowość społeczna, interesariusze

Wprowadzenie

W warunkach dynamicznych zmian zachodzących zarówno w otoczeniu przedsiębiorstw, jak i w nich samych, dostęp do informacji warunkuje nie tylko racjonalność decyzji, ale też podejmowanie świadomej gry rynkowej. Z tego powodu, interesariusze są zainteresowani zwiększoną otwartością informacyjną przedsiębiorstw. Oczekują oni użytecznych informacji do podejmowania decyzji, aktualnych, prezentowanych w zrozumiałej i przejrzystej formie oraz wybiegających w przyszłość, które pozwalają kreować pogląd na temat wartości przedsiębiorstwa oraz czynników ją tworzących, zarówno finansowych, jak i niefinansowych. (Michalczuk 2013: 159–160).

W przedstawionym aspekcie problem kompletności i dostępności informacji generowanych przez jednostki gospodarcze nabiera istotnego znaczenia. Jednak praktyka pokazuje, że sprawozdawczość finansowa, będąca podstawowym narzędziem komunikowania, nie

* dr Grażyna Michalczuk, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Katedra Finansów, Rachunkowości i Informatyki, ul. Warszawska 63, 15–062 Białystok, e-mail: michal149@vp.pl.

** dr Teresa Mikulska, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Katedra Finansów, Rachunkowości i Informatyki, ul. Warszawska 63, 15–062 Białystok, e-mail: t.mikulska@uwb.edu.pl.

jest w stanie sprostać ciągle rosnącym oczekiwaniom informacyjnym różnych grup interesariuszy, szczególnie w kontekście koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz zrównoważonego rozwoju. W związku z tym są podejmowane działania mające na celu wypracowanie wzoru raportu, który w sposób kompleksowy pokazywałby, jak przedsiębiorstwo tworzy wartość nie tylko finansową, ale też pozafinansową zarówno w perspektywie krótko-, jak i długookresowej. Raport także zawierałby informacje dotyczące strategii, zarządzania wynikami finansowymi oraz perspektyw rozwojowych, a zarazem odzwierciedlałby ekonomiczny, społeczny oraz środowiskowy kontekst, w którym funkcjonują przedsiębiorstwa.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty sprawozdania zintegrowanego, jako nowego modelu raportowania, w odpowiedzi na rosnące potrzeby informacyjne, a także jako finalnego produktu rachunkowości społecznej.

1. Rachunkowość społeczna jako szerszy wymiar rachunkowości

Mimo różnych form przekazu, podstawowym systemem informacyjnym, w którym zasadniczą rolę odgrywa informacja ekonomiczna, jest rachunkowość. Wynika to z powszechności tego systemu. Został on stworzony w celu komunikowania zainteresowanym stronom rzeczywistej sytuacji przedsiębiorstwa funkcjonującego na rynku. Opisuje on zarazem zdolność przedsiębiorstwa do generowania korzyści ekonomicznych i efektywność wykorzystania zasobów. Rachunkowość, stanowiąc uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjny, umożliwi tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz związanych z tym rozrachunków między podmiotami gospodarczymi. (Michalczuk: 270–271).

Ze społecznego punktu widzenia rachunkowość rejestruje zdarzenia gospodarcze niezależnie od rzeczywistych podstaw. Zjawisko to trafnie zostało określone przez W. Handla, który stwierdził, że „rzeczy mogą istnieć niezależnie od tego czy zostały odzwierciedlone w rachunkowości, jednak nie istnieją one dla społeczeństwa, dopóki nie zostaną ujęte w rachunkowości. Z drugiej strony pewne przedmioty (zdarzenia) mogą nie istnieć w rachunkowości, jednak mogą mieć społeczne znaczenie, w momencie kiedy zostaną ujęte w rachunkowości (...). W ten sposób rachunkowość opisuje (uznaje i mierzy) rzeczywistość gospodarczą, a ze społecznego punktu widzenia w tym samym momencie opis ten staje się rzeczywistością gospodarczą”. (Deegan, Unerman 2006: 186).

Rachunkowość, jako podstawowe źródło informacji ekonomicznych, podlega zmianom. Obecnie kierunek tych zmian wyznacza społeczeństwo ery informacji i wiedzy oraz rozwijająca się koncepcja społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju. W konsekwencji tego rachunkowość ewaluuje wraz z rozwojem rzeczywistości gospodarczej, co jest konieczne by jej metody i rozwiązania pozwalały na odzwierciedlanie coraz to nowych potrzeb informacyjnych.

Jednak zmiana rachunkowości pod wpływem uwarunkowań i potrzeb otoczenia, w którym ona funkcjonuje jest procesem nie tylko złożonym, ale też bardzo trudnym. Jest to związane między innymi z tym, iż rachunkowość generuje głównie informacje o charakterze finansowym, natomiast obecnie w coraz większym stopniu dostrzegane jest znaczenie informacji o charakterze niefinansowym, dotyczących niematerialnych generatorów wartości, społecznej odpowiedzialności, zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw, a w konse-

kwencji wzrost świadomości konieczności raportowania informacji w tych obszarach (Michalczyk 2013: 270–271).

W przedstawionym kontekście coraz częściej mówi się o szerszym wymiarze rachunkowości, jakim jest rachunkowość społeczna. Jest to niewątpliwie szeroki termin, który obejmuje różne formy i narzędzia. Może być odnoszony do rachunków i bilansów narodowych. Wówczas odzwierciedla sposób mierzenia produktu społecznego, czyli efektów działalności gospodarczej w skali całej gospodarki, a więc w ujęciu makroekonomicznym. W ujęciu mikroekonomicznym oznacza natomiast włączenie do rachunkowości skutków zachowań przedsiębiorstw w obszarze społecznym i środowiskowym. W takim rozumieniu rachunkowość społeczna, obejmuje „komunikowanie o społecznych i środowiskowych efektach działalności przedsiębiorstwa ukierunkowanych na cele ekonomiczne, a wywieranych na poszczególne grupy interesariuszy i społeczeństwo jako całość” (Gray et al. 1987: ix). Można więc przyjąć, iż rachunkowość społeczna jest to system ewidencyjny, na który składa się proces gromadzenia i komunikowania informacji zainteresowanym stronom o efektach działalności przedsiębiorstwa nie tylko w aspektach ekonomicznych, ale też społecznych i środowiskowych. Takie ujęcie rachunkowości poszerza jej zakres i oznacza w odniesieniu do przedsiębiorstw wyjście poza tradycyjny obszar rozrachunku finansowego.

Niewątpliwie rachunkowość społeczna ma charakter hermeneutyczny i emancypacyjny. „Charakter hermeneutyczny (w znaczeniu procesu dialektycznego) polega na tym, że poszukiwane jest narzędzie, które umożliwi wzajemne zrozumienie organizacji i jej interesariuszy (...) Z kolei charakter emancypacyjny wynika stąd, że celem tego rodzaju rachunkowości jest przywrócenie równowagi sił (ograniczenie asymetrii) między organizacją i jej interesariuszami poprzez raportowanie informacji” (Marcinkowska 2013: 11–12).

2. Istota i zalety sprawozdania zintegrowanego

Produktem finalnym rachunkowości jest na dzień dzisiejszy obligatoryjnie sporządzane sprawozdanie finansowe. Jest ono oparte na ugruntowanych, zinternacjonalizowanych zasadach. Zawiera wysokiej jakości informacje o sytuacji finansowej jednostek. (Salemak 2013: 5). Jednak z uwagi na ograniczony zakres informacyjny (głównie informacje finansowe) w coraz mniejszym zakresie spełnia oczekiwania interesariuszy. W związku z tym coraz więcej podmiotów publikuje dodatkowe raporty (Jędrzejka 2012: 315):

- pozwalające stworzyć kontekst dla sprawozdania finansowego przez generowanie uzupełniających informacji w części opisowej sprawozdania, a przede wszystkim w sprawozdaniu z działalności, sprawozdaniu z ryzyka gospodarczego,
- wykraczające poza ekonomiczne aspekty działalności podmiotu, jak na przykład raporty na temat społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR), zrównoważonego rozwoju, kapitału intelektualnego (ICR), wpływu przedsiębiorstwa na środowisko naturalne (ER).

Wskazuje to na rozwój sprawozdawczości równoległe w kilku obszarach, czego efektem jest dostarczanie interesariuszom informacji o działalności podmiotu w odrębnych raportach. Niektóre obszary tematyczne zamieszczane w raportach mogą się pokrywać, co powoduje rozrastanie się ilości generowanych informacji. Raporty stają się coraz bardziej rozbudowane, natomiast brakuje w nich ukazania powiązań pomiędzy wynikami finansowymi i niefinansowymi.

Uzasadnia to konieczność zmiany podejścia do sprawozdawczości – z podażowego na popytowe, które wymusza ciągle diagnozowanie potrzeb informacyjnych (Cebrowska 2001: 12–13) nie tylko w zakresie ich ilości, ale też transparentności. Odpowiedzią jest rozwijająca się koncepcja sprawozdania, które stanie się językiem „zrównoważonego biznesu” i narzędziem komunikowania zarówno informacji finansowych, jak i pozafinansowych, czyli sprawozdania (raportu) zintegrowanego. Jego koncepcja opiera się na połączeniu w jednym dokumencie i w jedną całość informacji dotyczących obszarów materialnych i niematerialnych przedsiębiorstwa oraz pokazaniu zależności między nimi, z uwzględnieniem powiązań między różnymi czynnikami generującymi wartość przedsiębiorstwa. Ponadto zamieszcza się w nim informacje o sposobie tworzenia przez przedsiębiorstwo wartości w różnych perspektywach czasowych, a także ukazuje w jaki sposób dane pozafinansowe wpływają na zdolność do kreowania wartości przedsiębiorstwa oraz jak jednostka gospodarcza wyraża swoją odpowiedzialność.

W założeniu raport zintegrowany byłby oparty na wszechstronnych i zrozumiałych informacjach o charakterze retrospektywnym i prospektywnym, odzwierciedlających ekonomiczny, społeczny i środowiskowy aspekt funkcjonowania przedsiębiorstwa przez zagregowanie informacji z obszaru strategii, zarządzania, efektywności oraz perspektyw jego rozwoju (*Towards Integrated Reporting...* 2011). Ponadto w sposób zwięzły, jasny, spójny i porównywalny łączyłby informacje w obszarach finansowych i niefinansowych generatorów wartości oraz pokazywałby relacje zachodzące między nimi (Eccles, Krzus 2010: 30).

Wypracowanie wzoru raportu zintegrowanego pozwoli na ujęcie w jednym dokumencie dwóch perspektyw funkcjonowania przedsiębiorstw – finansowej i niefinansowej przez zamieszczenie w nim informacji, dotyczących obszarów takich jak: (*Business and Investors...* 2013)

- a) zarys organizacyjny i model biznesowy (wewnętrzna struktura organizacji i środowiska zewnętrznego);
- b) ład korporacyjny;
- c) kontekst operacyjny, w tym szanse i zagrożenia – opis możliwości i rodzajów ryzyka);
- d) cele strategiczne, strategię osiągnięcia tych celów i alokacja zasobów;
- e) wyniki i prognozy na przyszłość.

Formalnie zintegrowane sprawozdanie łączy więc informacje finansowe, które mają charakter kwantyfikowalny z informacjami niefinansowymi o charakterze deskryptywnym, a zarazem zapewnia jednoznaczny obraz dokonania ekonomicznych, społecznych i środowiskowych jednostki. Należy podkreślić, iż istotą sprawozdania zintegrowanego jest sporządzenie jednego spójnego raportu. Jednak jego przygotowanie nie oznacza wyłącznie scalania w jeden dokument wszelkich publikowanych dotychczas raportów. Nowość tego sprawozdania przejawia się w wyraźnym pokazaniu powiązań między strategią podmiotu, zarządzaniem, wynikami finansowymi i środowiskowymi a operacyjnym kontekstem jego działalności. Dopiero takie raportowanie zapewnia pełny obraz relacji przedsiębiorstwa z kluczowymi grupami interesariuszy i prezentuje, w jaki sposób i w jakim stopniu w organizacji rozumie się i bierze pod uwagę ich potrzeby informacyjne, a także jak reaguje się na nie (Marcinkowska 2013: 450).

Podsumowując, należy wskazać, że raport zintegrowany ma wiele zalet, do których należą przede wszystkim:

- jasna i zwięzła prezentacja zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w różnym horyzoncie czasowym, zarówno krótkim, jak i długim,

- wykazanie zarówno informacji finansowych, jak i niefinansowych,
- ujęcie dokonań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych przedsiębiorstwa,
- orientacja strategiczna i przyszłościowa,
- zredukowanie ujawnień nieistotnych dla odbiorców informacji,
- ograniczenie koncentracji na wynikach krótkoterminowych, a skupienie się na szerszych i długookresowych konsekwencjach podjętych decyzji,
- ukazanie połączeń pomiędzy czynnikami wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa oraz wpływu na inne podmioty,
- ukazanie kontekstu poszczególnych ujawnień oraz wzajemnych powiązań między nimi
- lepszy obraz modelu biznesowego.

Przedstawione zalety przekładają się na korzyści, jakie mogą uzyskać przedsiębiorstwa przygotowujące taki raport oraz inwestorzy i pozostali interesariusze z niego korzystający. Raport zintegrowany uwzględnia bowiem potrzebę generowania szerszych i bardziej transparentnych informacji w takich obszarach, jak: strategia, ryzyko, czy też tworzenie wartości. Daje podstawę do lepszej oceny ze strony inwestorów długoterminowych zdolności przedsiębiorstwa do generowania przyszłych przepływów pieniężnych, a w rezultacie lepszą przejrzystość oraz zaangażowanie kluczowych dla przedsiębiorstwa interesariuszy w proces raportowania, co niewątpliwie może przyczynić się do wzrostu poziomu ich zaufania i wpłynąć na ograniczenie zmienności cen prowadząc do stabilności rynków.

Wprowadzenie do praktyki przedsiębiorstw raportu zintegrowanego niewątpliwie wpłynie na jakość i racjonalność podejmowanych decyzji, co może wpłynąć na lepszą alokację zasobów, łatwiejszy dostęp do kapitału i niższy jego koszt, efektywniejszą alokację kapitału, czy też rzadkich zasobów, zmniejszenie ryzyka utraty reputacji.

3. Perspektywy standaryzacji raportu zintegrowanego

Jak wykazano, raport zintegrowany byłby oparty na informacjach odzwierciedlających ekonomiczny, społeczny i środowiskowy aspekt funkcjonowania przedsiębiorstwa, ujętych zarówno w sposób retrospektywny i prospektywny. Również pokazywałby powiązania pomiędzy strategią, zarządzaniem, efektywnością oraz perspektywami rozwoju przedsiębiorstwa.

Należy jednak podkreślić, iż koncepcja raportowania zintegrowanego jest stosunkowo nową. Początkowo była ujęta w ramach sprawozdawczości powiązanej (2006 r.), a następnie przekształcona w sprawozdawczość zintegrowaną (Druckman, Fries 2010).

Obecnie są prowadzone prace nad wypracowaniem wzoru takiego sprawozdania, a następnie jego standaryzacją. W 2010 r. powołano Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej¹ (*International Integrated Reporting Council – IIRC*). Jej zadaniem

¹ Rada została powołana przez Prince Charles' Accounting for Sustainability Project oraz Global Reporting Initiative (GRI) – niezależną instytucję o zasięgu globalnym, prowadzącą prace w obszarze rozwijania i propagowania wytycznych w zakresie raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Zadaniem Rady jest opracowanie na bazie wytycznych GRI, standardu raportowania zintegrowanego na wzór obecnie obowiązujących standardów sprawozdawczości finansowej. Wśród jej członków znaleźli się przedstawiciele takich instytucji, jak: International Accounting Standards Board (IASB), Financial Accounting Standards Board (FASB), International Federation of Accountants (IFAC), czy też World Business Council for Sustainable Development. W 2013 r. IIRC podpisała porozumienie o współpracy z Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (publikującą MSSF). W celu

jest kompleksowe koordynowanie prac nad opracowaniem raportu zintegrowanego, które obejmują kilka faz. W początkowej fazie mają być opracowane ramy raportowania zintegrowanego, następnie zostanie wypracowany wzór takiego raportu i jego standaryzacja. Faza końcowa dotyczyć będzie aplikacji standardu w praktyce przedsiębiorstw. Realizacja pierwszego etapu jakim jest opracowanie ram sprawozdania odbyła się według formuły spotkań konferencyjnych na całym świecie (np. Nowym Jorku, Sao Paulo), angażowania przedsiębiorstw w proces tworzenia ram raportu, formułowania propozycji zaleceń oraz dobrych praktyk raportowania zintegrowanego.

We wrześniu 2011 r. IIRC opublikowało materiał do dyskusji pt. „Sprawozdawczość zintegrowana – komunikacja o wartości w XXI wieku”. Zawierał on wstępną wersję zestawu sugestii i zaleceń dotyczących zasad tworzenia raportu zintegrowanego. W oparciu o zebrane uwagi i komentarze² w kwietniu 2013 r. Rada opracowała projekt Międzynarodowych Założeń Sprawozdawczości Zintegrowanej, który poddała konsultacjom. „Zgodnie z założeniami projekt ma być katalizatorem dla bardziej spójnego podejścia do sprawozdawczości korporacyjnej, skoncentrowanej na tym jak organizacja tworzy wartość” (*Biuletyn PwC* 2013) W ramach projektu Rada przygotowała całościową strukturę i zestaw zasad, które powinny pomóc sporządzającym raport w wyjaśnianiu podstawowych powiązań i zależności zachodzących pomiędzy bieżącymi wynikami działalności a perspektywami na przyszłość. Projekt założeń koncepcyjnych wyznacza cele, podstawowe koncepcje i główne wytyczne sprawozdawczości zintegrowanej, a także opisuje składniki raportu zintegrowanego oraz zasady jego sporządzania i prezentacji.

Opracowane zasady sporządzania raportu zintegrowanego, jego zawartość i praktyczne zastosowanie zostały opracowane i są sprawdzane przez przedsiębiorców i inwestorów. Według założeń ma to potrwać do września 2014 r. Po publikacji w grudniu 2013 r. pierwszej wersji międzynarodowych ram raportu zintegrowanego (IR) stworzono podmiotom uczestniczącym w projekcie możliwość sprawdzenia przygotowanych ram raportu w następnym cyklu sprawozdawczym. Ma to stanowić podstawę do oceny przez IIRC wyników dotychczasowych działań i kontynuacji prac nad raportowaniem zintegrowanym.

Mimo podjęcia szerokich działań w obszarze wypracowania ram sprawozdawczości zintegrowanej do jej standaryzacji jest jeszcze daleka droga. Należy podkreślić, iż niektóre państwa już podjęły praktyczne działania w zakresie raportowania zintegrowanego. Przykładem może być pionier w tym obszarze – RPA. Jako pierwszy kraj wprowadziła dla spółek notowanych na giełdzie JSE (Johannesburg Stock Exchange) wymóg przygotowania raportu zintegrowanego za rok obrotowy zaczynający się po 1 marca 2010 roku. Należy jednak podkreślić, iż warunek ten ma charakter prawa miękkiego, co oznacza, że spółki powinny albo przygotować takie sprawozdanie, jeżeli jednak odstąpią od tego, to są zobligowane do wyjaśnienia powodów takiej decyzji. Przykładem spółki, będącej uczestnikiem programu pilotażowego, która opublikowała w czerwcu 2012 r. raport zintegrowany według zasad określonych przez IIRC była spółka Eskom z branży energetycznej z RPA. Inne

zintensyfikowania prac Parlament Europejski w dwóch rezolucjach dotyczących zrównoważonego rozwoju przyznał Komisji Europejskiej wsparcie działalności IIRC dla ustanowienia raportowania zintegrowanego globalną normą.

² Zostały one uzyskane w trakcie pilotażowego programu, w którym udział wzięło ponad 80 spółek z całego świata m.in. AB Volvo – Volvo Group (Szwecja), Grupa BAM (Niderlandy), Edelman (Stany Zjednoczone), Grupa Generali (Włochy) oraz 50 inwestorów.

kraje, charakteryzuje różny stopień zaawansowania w zakresie raportowania zintegrowanego.

Coraz więcej jednostek gospodarczych na świecie, przede wszystkim odpowiedzialnie podchodzących do zarządzania swoim wpływem na otoczenie, wykorzystuje wytyczne GRI oraz zalecenia IIRC w celu przygotowania raportów ze swojej działalności w sposób integrujący wyniki finansowe i pozafinansowe. Przykłady takich przedsiębiorstw można też znaleźć w Polsce. Należy jednak podkreślić, iż ze względu na brak standardu zintegrowanego sprawozdania, różnią się one treścią i zakresem. Zestawienie spółek prezentujących interesariuszom osiągnięte wyniki we wszystkich aspektach działalności (tj. ekonomicznym, społecznym i środowiskowym) w ramach zintegrowanych raportów przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Zintegrowane raporty – przykłady przedsiębiorstw w Polsce

Nazwa przedsiębiorstwa	Informacje dotyczące zintegrowanego raportu
Grupa Lotos SA	<p>Okres: pierwszy zintegrowany raport opublikowany w 2010 za rok obrotowy 2009 Cel: umożliwienie interesariuszom dokonywania kompleksowej, mierzalnej, zobiektywizowanej oceny zaangażowania Spółki w kwestie zrównoważonego rozwoju Zasady: w obszarze sprawozdawczości finansowej zastosowane MSSF. Natomiast w obszarze sprawozdawczości pozafinansowej: Ramowe Zasady Raportowania i Wytyczne kwestii zrównoważonego rozwoju Global Reporting Initiative (wersja G3.1. GRI wraz z Suplementem dla sektora gazu i ropy naftowej), a także Zasady United Nations Global Compact. Raport sporządzony na najwyższym poziomie A+ w ramach trójstopniowego systemu Poziomów Aplikacji GRI</p> <p>Elementy raportu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Podstawowe dane (charakterystyka jednostki, przedmiot i zakres działalności, wybrane dane jednostkowe finansowe i pozafinansowe, akcjonariat i struktura kapitału akcyjnego grupy, struktura organizacji) 2. Zintegrowane raportowanie (podstawa sporządzania rocznego sprawozdania finansowego, zasady i podstawy sporządzania raportu według wytycznych GRI, zakres i zasięg sprawozdania, rodzaje publikowanych wskaźniki wyników GRI – ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, audyt i weryfikacja rocznego sprawozdania finansowego i części niefinansowej raportu) 3. Interesariusze i ich zaangażowanie (kluczowe grupy interesariuszy z otoczenia wewnętrznego, społecznego i rynkowego; narzędzia i metody budowania relacji z interesariuszami; sposoby zaangażowania interesariuszy) 4. Członkostwo w organizacjach (przynależność do organizacji, nagrody i wyróżnienia w tym w obszarze działań z zakresu CSR) 5. Podejście do zarządzania (jakość produktów i usług – marka, jakość zarządzania, ryzyko i zarządzanie ryzykiem, plany rozwoju) 6. Realizacja strategii (uwarunkowania działalności, ocena dokonań w obszarze sprzedaży produktów i jej segmentacji rynkowej, plany rozwoju, badania w obszarze B + R, zrównoważony rozwój) 7. Wskaźniki wyników (kluczowe dane i wskaźniki dotyczące środowiskowych, społecznych i ekonomicznych aspektów działalności) 8. Ład korporacyjny (misja, wizja, wartości; podejście do zarządzania i systemy zarządzania, dojrzałość organizacyjna, Rada Nadzorcza i Zarząd) 9. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe 10. Inne informacje (tabela treści GRI i zasad Global Compact, słownik terminów branżowych i społecznych) <p>Audyt i weryfikacja: Skonsolidowane sprawozdanie finansowe poddane ocenie przez biegłych rewidentów firmy Ernst & Young. Dane pozafinansowe poddane zewnętrznej weryfikacji przez niezależny organ poświadczający dane pozafinansowe (Spółka PwC) zgodnie z Międzynarodowym Standardem Przeprowadzania Usług Atestacyjnych (Inter-</p>

Nazwa przedsiębiorstwa	Informacje dotyczące zintegrowanego raportu national Standard on Assurance Engagements 3000, ISAE).
Grupa Kapitałowa Zakłady Azotowe PU-LAWY SA	Okres: pierwszy zintegrowany raport opublikowany w 2013 roku za rok obrotowy 2011/2012 Cel: zapewnienia kluczowym interesariuszom dostępu do kompleksowych, obiektywnych i mierzalnych informacji zarówno o charakterze finansowym i pozafinansowym, pozwalających ocenić jakość zarządzania Zasady: w obszarze sprawozdawczości finansowej zastosowane MSSF. Natomiast w obszarze sprawozdawczości pozafinansowej: wytyczne kwestii zrównoważonego rozwoju Global Reporting Initiative (wersja G3.1. GRI). Raport sporządzony na średnim poziomie B w ramach trójstopniowego systemu Poziomów Aplikacji GRI Elementy raportu: 1. Wprowadzenie (ogólne informacje o Spółce, struktura organizacyjna, akcjonariat, interesariusze i ich angażowanie, komunikacja z interesariuszami, członkostwo w organizacjach, nagrody i wyróżnienia) 2. Ład korporacyjny (misja i wizja; zarządzanie i strategia działania; systemy zarządzania; przestrzeganie dobrych praktyk, zgłaszanie rekomendacji, ryzyka działalności w odniesieniu do zrównoważonego rozwoju, rada nadzorcza – kompetencje i skład, członkowie niezależni, wynagrodzenie, unikanie konfliktu interesów, zaangażowanie w kwestie zrównoważonego rozwoju; zarząd – kompetencje i skład, wynagrodzenie, unikanie konfliktu interesów) 3. Giełda 4. Otoczenie rynkowe (koniunktura i rynek międzynarodowy – rynek nawozowy, rynek melaminy, rynek kaprolaktamu, rynek adblue®, rynek nadtlenu wodoru, rynek kwasu siarkowego; koniunktura i rynek krajowy – rynek surowców) 5. Segmenty działalności (podejście do zarządzania; segment – agro, chemia, energetyka, pozostała działalność) 6. Środowisko (polityka środowiskowa; minimalizowanie wpływu na środowisko – energia, woda, ścieki, emisje, odpady, bioróżnorodność) 7. Społeczeństwo (pracownicy, zatrudnienie, relacje z pracownikami, bezpieczeństwo pracy, rozwijanie kwalifikacji pracowników, relacje ze społeczeństwem, programy współpracy, sponsoring i działalność filantropijna, prawa człowieka, swoboda zrzeszania się, i prawo do sporów zbiorowych, działania korygujące, odpowiedzialność za produkt) 8. O raporcie (pomocne terminy związane z działalnością Grupy Puławy) 9. Tabela Content Index Audyt i weryfikacja: brak
Spółka GAZ – SYSTEM SA	Okres: pierwszy zintegrowany raport opublikowany w 2012 roku za rok obrotowy 2011 Cel: przedstawienie interesariuszom ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji w kontekście zrównoważonego rozwoju Zasady: w obszarze sprawozdawczości finansowej zastosowane polskie prawo bilansowe. Natomiast w obszarze sprawozdawczości pozafinansowej: wytyczne kwestii zrównoważonego rozwoju Global Reporting Initiative (wersja G3.1. GRI) Raport sporządzony na średnim poziomie B+ w ramach trójstopniowego systemu Poziomów Aplikacji GRI Elementy raportu: 1. Profil firmy (ogólne dane liczbowe, misja i wizja, cele strategiczne, ład korporacyjny, nagrody) 2. Nasze otoczenie (kluczowi interesariusze, standardy etyczne, relacje z interesariuszami, członkostwo w organizacjach) 3. Inwestycje (zrealizowane inwestycje, wpływ inwestycji na środowisko, finansowanie inwestycji) 4. Strefa klienta (świadczone usługi, system wymiany informacji, nowe produkty) 5. Liberalizacja rynku gazu (implementacja prawa UE, współpraca międzyoperatora, współpraca z giełdą gazu) 6. Zarządzanie (systemy zarządzania, zarządzanie z perspektywy zrównoważonego rozwoju, odpowiedzialny pracodawca, zarządzanie środowiskowe, dane finansowe) 7. Informacje o raporcie (realizacja i działania z zakresu CSR w obszarach: rynek,

Nazwa przedsiębiorstwa	Informacje dotyczące zintegrowanego raportu
	<p>miejsca pracy, środowisko, społeczności lokalne; kwestionariusz ankiety ewaluacyjnej; tabela wskaźników: podejście do zarządzania)</p> <p>Audyt i weryfikacja: Sprawozdanie finansowe poddane ocenie przez biegłych rewidentów Deloitte Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Dane pozafinansowe poddane weryfikacji o charakterze zlecenia poświadczającego o ograniczonym zakresie, przeprowadzone przez Deloitte Advisory sp. z o.o. według zasad Międzynarodowego Standardu Przeprowadzania Usług Atestacyjnych (International Standard on Assurance Engagements 3000, ISAE)</p>
Grupa Scanmed Multimedix SA	<p>Okres: pierwszy zintegrowany raport opublikowany w 2013 roku za rok obrotowy 2012</p> <p>Cel: realizowanie przemyślanej, długofalowej i zintegrowanej z kluczowymi obszarami działania organizacji, strategii społecznej odpowiedzialności biznesu oraz umożliwienie wszystkim interesariuszom Grupy na kompleksową ocenę jej wartości nie tylko przez pryzmat osiąganych przychodów, ale również roli jaką odgrywa w polskim systemie opieki zdrowotnej oraz społeczności lokalnej</p> <p>Zasady: w obszarze sprawozdawczości finansowej zastosowane MSSF. Natomiast w obszarze sprawozdawczości pozafinansowej: wytyczne kwestii zrównoważonego rozwoju Global Reporting Initiative (wersja G3.1 GRI); zasady United Nations Global Compact. Raport sporządzony na średnim poziomie B w ramach trójstopniowego systemu Poziomów Aplikacji GRI</p> <p>Elementy raportu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ogólne informacje o Grupie (o raporcie, dane finansowe, historia spółek grupy, struktura grupy kapitałowej, struktura placówek medycznych, segmenty działalności, Rada Nadzorcza i Zarząd, akcjonariusze grupy i ważne wydarzenia, dobre praktyki giełdowe i ASO, relacje inwestorskie) 2. Zarządzanie i zrównoważony rozwój (rynek opieki zdrowotnej w Polsce; strategia rozwoju grupy; zarządzanie społeczną odpowiedzialnością; wizja zrównoważonego rozwoju; interesariusze grupy; komunikacja z interesariuszami; wewnętrzne kodeksy odpowiedzialnego biznesu; inwestycje; segmenty zarządzania jakością, środowiskiem i bezpieczeństwem; certyfikaty, nagrody i wyróżnienia; członkostwo w organizacjach; ryzyka dla zrównoważonego rozwoju) 3. Odpowiedzialna opieka medyczna (polityka bezpieczeństwa i zdrowia pacjenta, profilaktyka zakażeń i bezpieczeństwo epidemiologów, prawa pacjenta, zgodność z regulacjami, informacja o usługach medycznych, komunikacja marketingowa) 4. Zdrowie w rękach specjalistów – odpowiedzialny kapitał ludzki (pracownicy i zatrudnienie; badanie satysfakcji pracowników; polityka szkoleń, edukacja; oceny jakości pracowników – systemy i ścieżki rozwoju; program CSR i dobre praktyki w budowaniu relacji z pracownikami; bezpieczeństwo i higiena pracy; prawa człowieka; komunikacje i komitety w grupie) 5. Społeczeństwo (relacje ze społeczeństwem, akcje profilaktyczne i edukacja prozdrowotna, zabezpieczenie medyczne wydarzeń kulturalnych i sportowych, wsparcie fundacji i organizacji pozarządowych, działalność charytatywna, projekty prospołeczne skierowane do środowiska akademickiego, udział w życiu publicznym, infrastruktura, relacje z dostawcami) 6. Środowisko (polityka środowiskowa i multimedia, odpowiedzialność środowiskowa, szkolenia i uświadomienia w zakresie wpływ na środowisko, monitorowanie i kontrola wpływu na środowisko, informacje dotyczące aspektów środowiskowych, zgodność z regulacjami) 7. Indeks treści według wymogów GRI (wskaźniki w obszarze: podejście do zarządzania – ekonomia, środowisko, praktyki dotyczące zatrudnienia i godnej pracy; podejście do zarządzania – respektowanie praw człowieka, społeczeństwo, odpowiedzialność za produkt) <p>Audyt i weryfikacja: brak</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Zintegrowany Raport...2013; System, który łączy... 2013; Zintegrowany Raport... 2013; Zrównoważony rozwój... 2013*).

Uwagi końcowe

W kontekście rosnących potrzeb interesariuszy, opracowanie standardu zintegrowanego sprawozdania jest niewątpliwie ważnym krokiem w raportowaniu zarówno w zakresie przekazywanych informacji, jak i też ich transparentności. Jest to istotne również z punktu widzenia wypełnienia luki informacyjnej w obszarze tworzenia wartości przez przedsiębiorstwa.

Raport zintegrowany pozwala na ukazanie generatorów wartości przedsiębiorstwa w sposób znacznie szerszy niż aktualnie obowiązująca sprawozdawczość finansowa, czy też sprawozdanie z działalności, a w rezultacie na zaspokojenie potrzeb informacyjnych interesariuszy, co jest niezbędne w budowaniu relacji społeczno-ekonomicznych. Będzie to możliwe, ponieważ istota sprawozdania zintegrowanego sprowadza się nie tylko do spójnego ujęcia wszystkich sfer działalności przedsiębiorstwa, ale przede wszystkim zaakcentowania w nim połączeń, jakie zachodzą między strategią przedsiębiorstwa, wynikami finansowymi oraz społecznym, ekonomicznym i środowiskowym kontekstem jego działalności. W wyniku połączenia informacji finansowych (zawartych w sprawozdaniu finansowym) z informacjami niefinansowymi (zawartymi m.in. w komentarzu zarządu, sprawozdaniu o kapitale intelektualnym, sprawozdaniu ze społecznej odpowiedzialności biznesu i innych), raport w sposób jasny i wiarygodny będzie przedstawił interesariuszom obraz działalności przedsiębiorstwa.

Wypracowanie standardu zintegrowanego sprawozdania przyczyniłoby się to do zwiększenia porównywalności raportów publikowanych w różnych krajach i jurysdykcjach. Jednak jest to zdeterminowane wieloma przesłankami, m.in. (*Międzynarodowy komitet...* 2013: 9): dużą liczbą i zróżnicowaniem lokalnych systemów prawno-regulacyjnych; zróżnicowaniem obowiązków członków zarządu jako powierników majątku przedsiębiorstw w różnych jurysdykcjach; obawami o zakres odpowiedzialności członków zarządu. Jeżeli zaś sprawozdania mają być bardziej ukierunkowane na przyszłość jest konieczne tworzenie zasobów wiedzy i zbieranie doświadczeń zapewniających osiągnięcie sukcesu w dłuższej perspektywie czasowej.

Literatura

- Biuletyn PwC na temat sprawozdawczości korporacyjnej* (2011), „Biuletyn MSSF. Naprzeciw standardom” nr 8, www.pwc.pl/pl/aktualnosci-mssf/assets/biuletyn_mssf_116_16_04_2013.pdf.
- Business and Investors explore the sustainability perspective of Integrated Reporting (2013), www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/IIRC-PP-Yearbook-2013_PDF4_PAGES.pdf.
- Cebrowska T. (2001), *Nowe podejście do sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 4 (60).
- Deegan C., Unerman J. (2006), *Financial Accounting Theory*, The McGraw-Hill Companies, London.
- Druckman P., Fries J. (2010), *Integrated Reporting: the Future of Corporate Reporting?*, w: *The Landscape of Integrated Reporting. Reflections Next Steps*, red. R.G. Eccles, B. Cheng, D. Saltzman, Harvard Business School, Cambridge, Massachusetts.
- Eccles R.G., Krzus M.P. (2010), *Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, „Financial Executive” March.
- Gray R., Owen D., Maunders K. (1987), *Corporate Social Reporting – Accounting & Accountability*, Prentice – Hall, UK.
- Jędrzejka D. (2012), *Raportowanie zintegrowane jako nowe podejście do współczesnej sprawozdawczości*, „Acta Universitatis Lodzinsis. Folia Oeconomica” nr 266.
- Main N., Hespeneid E. (2012), *Integrated Reporting: The new Big Picture*, „Deloitte Review” no. 10.
- Marcinkowska M. (2013), *Kapitał relacyjny banku. Ocena banku w kontekście relacji z interesariuszami*, t. 3, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

- Michalczuk G. (2013), *Zasoby niematerialne jako czynnik wartości przedsiębiorstwa. Luka informacyjna sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Międzynarodowa Rada Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC) prowadzi konsultacje dotyczące założeń koncepcyjnych sprawozdawczości zintegrowanej (2013), „Biuletyn MSSF. Naprzeciw standardom” nr 4.
- Międzynarodowy komitet ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej wydaje materiał do dyskusji nt. sprawozdawczości korporacyjnej (2011), „Biuletyn MSSF. Naprzeciw standardom” nr 8.
- Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- System który łączy odpowiedzialnie. Raport roczny za 2012*, GAZ-System SA 2013.
- Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21 st Century* (2011), http://theire.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (18.12.2013).
- Zintegrowany Raport Roczny 2012 – Kultura wartości*, Grupa LOTOS SA 2013.
- Zintegrowany Raport Roczny 2012*, Grupa Kapitałowa Zakłady Azotowe PUŁAWY SA 2013.
- Zrównoważony rozwój Scanned Multimedias w 2012*, Scanned Multimedias.

INTEGRATED REPORTING AS A FINAL PRODUCT OF SOCIAL ACCOUNTING

Abstract: *Purpose* – the objective is to present the integrated reporting concept with respect to the growing needs of stakeholders in terms of the quantity, quality as well as transparency of information generated from companies' reports and also within the context of a broader approach to accounting i.e. social accounting. It is a relevant issue when taking into account the change of information needs of stakeholders in terms of the concept of social responsibility and sustainable development, which determines the necessity of including these terms within the scope of social accounting, including in the reporting. *Design/Methodology/Approach* – the article is based on the analysis of Polish and English literature as well as the reports related to integrated reporting. The deduction method was also applied. *Findings* – preparing the standard for integrated reporting is undoubtedly a crucial step towards information reporting in the context of the growing needs of company stakeholders. It would enable to include all the spheres of business activity of a company in one document which would primarily emphasize the importance of the connection between corporate strategy, financial performance and the social, economic and environmental context of its activities. Additionally, it would allow the creation of a global platform for enterprise reporting accomplishments within the concept of social responsibility and sustainable development.

Keywords: integrated reporting, social accounting, stakeholders

Cytowanie

- Michalczuk G., Mikulska T. (2014), *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 197–207; www.wneiz.pl/frfu.