

Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw – problemy zapewnienia porównywalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest zaprezentowanie istoty i modelu teoretycznego zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa o zrównoważonym rozwoju i społecznej odpowiedzialności (*Corporate Social Responsibility* – CSR).

Metoda badania – W części teoretycznej przyjęto analizę opisową i porównawczo-krytyczną literatury w przedmiocie opracowania oraz międzynarodowych standardów zintegrowanego raportowania. W części empirycznej wykorzystano metodę opisową, analogii i wnioskowania dedukcyjnego.

Wynik – W części teoretycznej opracowania uporządkowano pojęcia prezentujące związki koncepcji zrównoważonego rozwoju i CSR ze sprawozdawczością przedsiębiorstw oraz wskazano grupy interesariuszy, zainteresowanych informacjami z tego zakresu. W części empirycznej artykuł zawiera syntetyczne porównanie struktury i zakresu wybranych wiodących sprawozdań zintegrowanych polskich jednostek.

Oryginalność/wartość – Sformułowano wnioski na temat potrzeby zapewnienia odpowiedniej jakości i użyteczności informacji oraz porównywalności raportów użytecznych dla interesariuszy.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, zintegrowane sprawozdanie, zintegrowany raport, raport biznesowy, raport o zrównoważonym rozwoju, raport o społecznej odpowiedzialności

Wprowadzenie

Przez wiele lat zarządzający międzynarodowymi korporacjami za główny cel działalności uznawali maksymalizację zysku. Jednak wraz z nasileniem się globalnej konkurencji i wypaleniem pomysłów na konkurencyjne sposoby prowadzenia działalności coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło upatrywać szansę w prowadzeniu społecznie odpowiedzialnego biznesu. Wiele przedsiębiorstw przez działania na rzecz lokalnej społeczności oraz ochrony środowiska zyskiwało korzystny wizerunek u obecnych i potencjalnych klientów, co implikowało wzrost sprzedaży i zysków (Obrzeźgiewicz 2013: 229). Z dotychczasowego finansowego modelu prowadzenia biznesu wyłania się społeczny model przedsiębiorstwa. Zarządy polskich przedsiębiorstw uważnie obserwują działania światowych korporacji i interesują się najlepszymi praktykami w tym zakresie. W ciągu ostatnich kilku lat wiele polskich

* dr Elżbieta I. Szczepankiewicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Katedra Rachunkowości, e-mail: elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl

przedsiębiorstw podjęło decyzję o wdrożeniu koncepcji zrównoważonego rozwoju lub społecznej odpowiedzialności (CSR).

Także w opracowaniach teoretycznych koncepcje zrównoważonego rozwoju i CSR nabrały w ostatnich latach większego znaczenia. W ciągu ostatnich dziesięciu lat na świecie i w Polsce opublikowano wiele artykułów, w których mówi się o rachunkowości społecznej odpowiedzialności, raportowaniu społecznej odpowiedzialności, raportach biznesowych, raportach o zrównoważonym rozwoju i sprawozdaniach zintegrowanych. Naukowcy i praktycy szybko zorientowali się, że aby roczne sprawozdanie stało się podstawowym narzędziem komunikacji z różnymi grupami interesariuszy¹, a nie tylko z dostawcami kapitału, sprawozdawczość finansowa musi ewoluować w kierunku biznesowej koncepcji sprawozdania rocznego, uwzględniającego działania z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR. Ewolucja rocznej sprawozdawczości finansowej stała się naturalną konsekwencją z jednej strony dostrzegania przez zarządy nowych, szerszych oczekiwań coraz większego kręgu interesariuszy, a z drugiej – pozyskania w otoczeniu kolejnych grup interesariuszy, którzy mając możliwość wyrażania swoich opinii (zaangażowania w CSR), mogą stać się potencjalnymi klientami i generować zyski przedsiębiorstwa.

Należy jednak podkreślić, że polskie przedsiębiorstwa, raportując o zrównoważonym rozwoju i o działaniach CSR, musiały w praktyce zmierzyć się z realizacją tych koncepcji, zanim ugruntowały się pierwsze wytyczne i zanim teoretycy zaproponowali modele sprawozdawczości w tym zakresie. Z tego powodu zintegrowane sprawozdania znacznie różnią się zakresem, treścią i formą, co utrudnia ich porównywanie. Zarządy bardzo chętnie korzystają z dobrych praktyk wypracowanych w korporacjach międzynarodowych i starają się wdrażać wiodące standardy światowe.

Celem opracowania jest zaprezentowanie istoty zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa jako nowego narzędzia komunikacji z różnymi grupami interesariuszy i budowania ekonomiczno-społecznej wartości przedsiębiorstwa w otoczeniu. W artykule podjęto próbę uporządkowania występujących w literaturze pojęć, które prezentują związki koncepcji zrównoważonego rozwoju i CSR ze sprawozdawczością przedsiębiorstw. Dokonano syntetycznego porównania struktury i zakresu wybranych wiodących sprawozdań zintegrowanych polskich jednostek według modelu teoretycznego. W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury i standardów oraz analizę krytyczną wiodących zintegrowanych raportów polskich przedsiębiorstw.

¹ W polskim piśmiennictwie naukowym pojęcie „interesariusz” używane jest od ponad dwudziestu lat. Założenie, że przedsiębiorstwo funkcjonuje w otoczeniu różnych grup interesów, zawiązujących się zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i w jego otoczeniu, leży u podstaw teorii interesariuszy. Według tej teorii cel działania przedsiębiorstwa formułowany jest jako narzędzie koordynacji interesów wszystkich grup zainteresowanych. Szerzej Borusiak (2013): 7.

1. Związki koncepcji zrównoważonego rozwoju i CSR ze sprawozdawczością przedsiębiorstw – ewolucja pojęć w literaturze

Koncepcja zrównoważonego rozwoju zakłada, że przedsiębiorstwo osiąga cele środowiskowe i rozwojowe tylko pod warunkiem właściwego uwzględnienia związanych z tym następstw ekologicznych, społecznych i ekonomicznych (Möller 2013: 69–70). Koncepcja ta jest silnie powiązana z działalnością z zakresu CSR. Działalność oparta na CSR obejmuje przede wszystkim działania na rzecz środowiska naturalnego, zmniejszanie negatywnych ekonomicznych i społecznych następstw prowadzenia działalności gospodarczej, a także różne inicjatywy na rzecz społeczności lokalnych². Działania te są obecnie postrzegane przez ich związki z realizacją strategii zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa (w skali mikro) lub strategii rozwoju regionu (w skali makro).

Tabela 1

Finansowy a społeczny model prowadzenia działalności gospodarczej

Cechy	Model finansowy przedsiębiorstwa	Model społeczny przedsiębiorstwa
Cel organizacji	Służyć właścicielom	Służyć wszystkim zaangażowanym grupom interesów
Priorytet działań	Zysk, rentowność	Společna odpowiedzialność
Postrzeganie organizacji	Jako instrument do osiągnięcia zysku przez właścicieli	Jako wspólne przedsięwzięcie zaangażowanych grup interesów (w tym na rzecz społeczności i środowiska)
Mierniki sukcesu	Zysk, cena akcji, wysokość dywidendy	Finansowanie różnych działań na rzecz społeczeństwa, satysfakcja grup interesów
Sprawozdawczość	Sprawozdawczość finansowa	Sprawozdawczość zintegrowana, prezentuje dane finansowe i niefinansowe dane o działalności
Odpowiedzialność społeczna	Nie stanowi priorytetu dla organizacji, ujawnia się częściowo jako indywidualna	Odpowiedzialność deklarowana przez organizację i indywidualnie przez jej członków
Służenie społeczeństwu	Tylko osiągnięcie korzyści indywidualnych członków organizacji	Dążenie do osiągnięcia wspólnych interesów zaangażowanych grup
Nadzór korporacyjny	Sprawowany przez radę nadzorczą i zazwyczaj tylko akcjonariuszy większościowych	Sprawowany przez reprezentację różnych grup interesów, radę nadzorczą, akcjonariuszy i osoby spoza tych grup
Trudności dla właścicieli	Ukierunkowanie menedżera (agenta) na działanie w interesie właścicieli	Uzyskanie równowagi interesów różnych grup

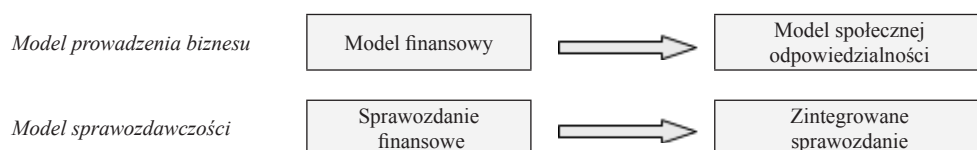
Źródło: opracowanie własne na podstawie De Wit, Meyer (1998), za Martyniuk, Szawczak (2013): 105.

Jak we wstępie wspomniano, przyjęcie w praktyce obu lub jednej z tych koncepcji działania przedsiębiorstwa skutkuje tym, że dotychczasowy finansowy model prowadzenia

² Początkowo działalność z zakresu CSR była postrzegana w społeczeństwie głównie jako działania charytatywne, sponsoring i inne działania ukierunkowane na budowanie wizerunku przedsiębiorstwa na rynku.

działalności gospodarczej stopniowo przekształca się w model społeczny. Potwierdzają to cechy obu modeli zaprezentowane w tabeli 1.

Konsekwencją zmiany podejścia – od dotychczasowego finansowego modelu prowadzenia działalności do modelu społecznej odpowiedzialności – jest ewolucja rocznego sprawozdania finansowego w kierunku sprawozdania zintegrowanego (rys. 1).



Rysunek 1. Ewolucja modeli prowadzenia biznesu i modeli sprawozdawczości

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdawczość zintegrowana różni się od rocznej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw wieloma cechami. Sprawozdawczość zintegrowana charakteryzuje się zorientowaniem na różne grupy interesariuszy. Można nawet uznać, że jest zorientowana globalnie i powszechnie dostępna z uwagi na elektroniczną formę publikacji sprawozdań w internecie. Podstawą jej tworzenia są zarówno regulacje prawne (część obejmująca sprawozdanie finansowe), jak i standardy raportowania oraz wymogi rynkowe (dobre praktyki). Zintegrowane sprawozdanie charakteryzuje się szerokim zakresem prezentacji wyników, wskaźników finansowych i pozafinansowych, ponieważ przy jego sporządzaniu wykorzystuje się wszystkie istotne informacje, dostępne z różnych źródeł, o danych finansowych i pozafinansowych. Sprawozdanie takie zawiera dane i informacje znacznie bardziej zindywidualizowane niż standardowe sprawozdanie finansowe. Koncentruje się bowiem na tworzeniu wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa i jego wartości rynkowej. Ponadto prezentowane w zintegrowanym sprawozdaniu informacje są bardziej aktualne dla użytkownika niż w tradycyjnym sprawozdaniu finansowym (prezentującym dane historyczne według stanu na dzień bilansowy), ponieważ w zintegrowanym sprawozdaniu zarząd kładzie duży nacisk na prezentację wyników zarówno danych *ex post*, jak i *ex ante*. Zarząd stara się podejmować aktywny dialog z interesariuszami i oczekuje aktywnego zaangażowania (opiniowania) interesariuszy w działania podejmowane przez przedsiębiorstwo w zakresie zrównoważonego rozwoju czy też działań z obszaru CSR.

Należy podkreślić, że jeszcze kilka lat temu na świecie i w Polsce wielu autorów publikacji o CSR i zrównoważonym rozwoju pomijało związki tych koncepcji z rachunkowością, a raportów zawierających informacje społeczno-środowiskowe o osiągnięciach z tego zakresu nie traktowało jako części rachunkowości czy rocznej sprawozdawczości. Niewielu też teoretyków rachunkowości podejmowało się badań ukazujących związki tych koncepcji z rachunkowością, w tym ze sprawozdawczością.

Zainteresowanie w literaturze zachodniej dziedziną badań poświęconych związkom pomiędzy aspektami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi działań z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR a sprawozdawczością przedsiębiorstw skutkowało posługiwaniem się przez naukowców bardzo różnymi terminami określającymi tę dziedzinę badań³. W Polsce autorzy, zainteresowani badaniami związków pomiędzy działaniami z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR a rachunkowością, w tym sprawozdawczością, popularyzują najczęściej takie terminy, jak: raportowanie społecznej odpowiedzialności (np. Pogodzińska-Mizdrak 2008; Mazurczak 2012; Krasodomska 2012), rachunkowość społecznej odpowiedzialności czy sprawozdawczość zintegrowana przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych (np. Samelak 2013, Obrzeżgiewicz 2013). Powyższe nazewnictwo świadczy również o tym, że w kolejnych latach podlegało ono pewnej ewolucji wraz z rozwojem badań w tej dziedzinie.

2. Czy zintegrowane sprawozdanie stanie się podstawowym narzędziem komunikacji z interesariuszami

Z powyższych rozważań wynika, że kluczowymi podmiotami w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw stali się interesariusze – czyli strony zaangażowane bezpośrednio lub pośrednio w działania przedsiębiorstwa oraz mogące na nie wpływać (Bogdanienko, 2010). Z tego względu zarządy przedsiębiorstw, dbające o zapewnienie wartości rynkowej czy wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa, uważnie wsłuchują się w głosy nie tylko dostawców kapitału, ale i innych grup interesariuszy. Stało się dla nich ważne systematyczne utrzymywanie realnych więzi z różnymi grupami interesariuszy. Jednocześnie dostrzeżono, że jakość więzi z interesariuszami zależy m.in. od jakości publikowanych informacji, czyli transparentności przedsiębiorstwa. Zarządy rozumieją, że współcześni interesariusze oczekują terminowych i zrozumiałych informacji o aktualnych i przyszłych działaniach przedsiębiorstwa oraz jego wpływie na otoczenie.

Zarządy mają też świadomość, że obowiązujące obecnie modele rocznej sprawozdawczości finansowej stały się niewystarczające przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, biznesowych czy wycenie przedsiębiorstw (Roszkowska 2011). Tradycyjne elementy sprawozdania finansowego nie ujawniają interesariuszom informacji o perspektywach prowadzenia biznesu, a w szczególności w zakresie (szerzej Szczepankiewicz 2013a):

- rodzajów ryzyka i zagrożeń związanych z działalnością przedsiębiorstwa i jego grupy kapitałowej,
- informacji o otoczeniu prowadzonej działalności gospodarczej,
- ryzyka i zagrożeń związanych z prowadzeniem inwestycji i projektów,

³ Od 2000 r. w krajach anglosaskich posługiwano się kolejno takimi terminami, jak: *social and/or environmental reporting*, *social accounting*, *social and/or environmental disclosure*, *corporate social disclosure*, *sustainability reporting*, *corporate social reporting*, *environmental*, *social and sustainability reporting*, *sustainability disclosure*, *corporate sustainability reporting*, *social reporting* czy *social responsibility accounting*. Kotonen (2009): 178.

- działań na rzecz ochrony środowiska i innych obszarów CSR,
- ważnych czynników niematerialnych wpływających na wartość przedsiębiorstwa.

Z tego względu od kilkunastu lat na świecie obserwuje się ewoluowanie rocznej sprawozdawczości finansowej w kierunku raportowania biznesowego, a ostatnio – w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej. W różnych opracowaniach podkreśla się, że sprawozdanie użyteczne do podejmowania decyzji przez interesariuszy powinno zawierać rzetelne informacje o osiągniętych wynikach z działalności, aktualnej sytuacji finansowej i perspektyw przedsiębiorstwa. Powinno prezentować zarówno zasoby (finansowe i materialne), jak i czynniki niematerialne (pozafinansowe zasoby i działania). Wśród pozafinansowych czynników, najczęściej prezentowanych w raportach biznesowych w postaci opisowej i we wskaźnikach pozafinansowych, znajdują się informacje ekonomiczne i pozafinansowe na temat:

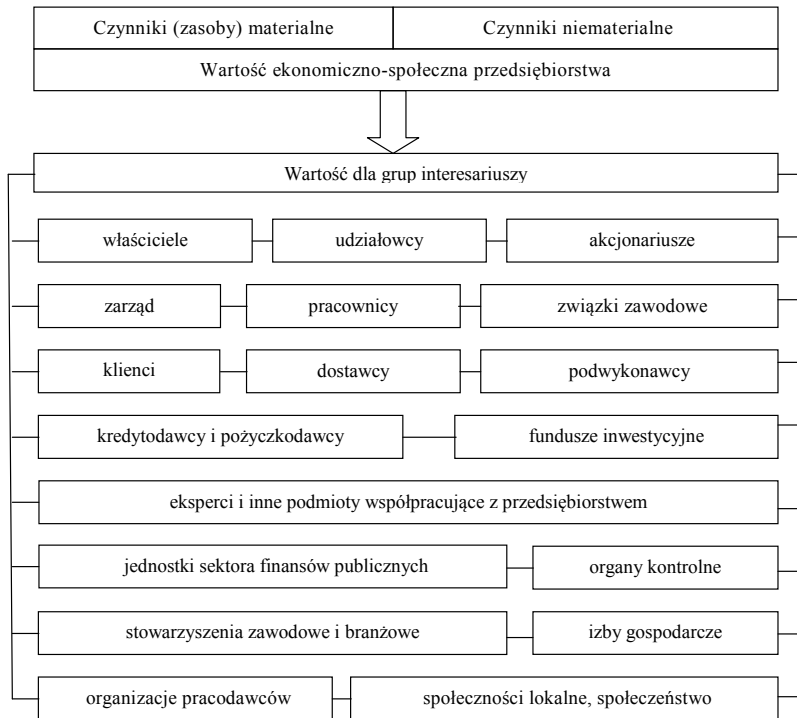
- podejmowanych działań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych prezentujących realizację koncepcji CSR i/lub zrównoważonego rozwoju,
- ogólnej charakterystyki strategii podmiotu, w tym celów z zakresu CSR i/lub zrównoważonego rozwoju, a także umiejętność jej realizacji,
- podjętych aliansów strategicznych,
- realizacji działań marketingowo-reklamowych,
- zarządzania kapitałem ludzkim lub kapitałem intelektualnym⁴,
- systemu zarządzania ryzykiem,
- innych pozafinansowych zagadnień nieujawnionych w treści elementów tradycyjnego sprawozdania finansowego.

Należy pamiętać, że informacje o tych czynnikach w niektórych typach przedsiębiorstw w dużo większym stopniu niż zasoby materialne budują ekonomiczno-społeczną i rynkową wartość przedsiębiorstwa. Mogą być użyteczne dla różnych grup interesariuszy i wpływać bezpośrednio na konkurencyjność przedsiębiorstwa w węższym lub szerszym otoczeniu.

Należy jednak podkreślić, że wartości i oczekiwania poszczególnych grup interesariuszy wobec przedsiębiorstwa znacznie się różnią, ale zauważalne są również podobne oczekiwania. Wszystkie grupy interesariuszy oczekują kompetentnego działania zarządu i sprawnego nadzoru korporacyjnego oraz osiągania wiarygodnych wyników finansowych. Niewątpliwie oczekują oni również rzetelnych, terminowych, jasnych, zrozumiałych i kompletnych informacji o stanie przedsiębiorstwa i jego działaniach, które będą decydować o przyszłości przedsiębiorstwa na rynku. Pozostali interesariusze są zainteresowani informacjami o działaniach z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju (szerzej Szczepankiewicz 2013b).

Fundamentalne czynniki oddziaływania na kształtowanie ekonomiczno-społecznej wartości przedsiębiorstwa dla potencjalnych grup interesariuszy zostały zaprezentowane na rysunku 2.

⁴ Szerzej o pomiarze i ujawnianiu kapitału intelektualnego w raportach biznesowych w: Szczepankiewicz (2012).



Rysunek 2. Czynniki tworzenia wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa dla różnych grup interesariuszy

Źródło: opracowanie własne.

Zintegrowane sprawozdanie ma szansę stać się podstawowym narzędziem komunikacji z interesariuszami, jeśli prezentuje rzetelne, terminowe, kompleksowe, a zarazem jasne i zrozumiałe informacje o stanie przedsiębiorstwa oraz jego działaniach na rzecz społeczeństwa. Fundamentalnym problemem jest zapewnienie porównywalności zintegrowanych sprawozdań, co wiąże się wypracowaniem powszechnie obowiązującego standardu sprawozdawczości w tym zakresie oraz ustanowienia obowiązku weryfikacji sprawozdań przez niezależnego audytora.

3. Analiza struktury wybranych polskich sprawozdań o zrównoważonym rozwoju i CSR

W ostatnich latach dyskusja na forum organizacji światowych, zajmujących się tematyką raportowania o zrównoważonym rozwoju i działań z zakresu CSR, doprowadziła do tworzenia wielu projektów, programów i standardów sporządzania tego typu sprawozdań. Wytyczne te wyznaczają sposób, zakres, formę raportowania kwestii finansowych

i pozafinansowych. Do najbardziej znanych programów i standardów dotyczących raportowania o zrównoważonym rozwoju należy zaliczyć: *IFAC Sustainability Framework 2.0* (2012), *ESG Framework* (2011), *United Nations Global Compact 10 Principles* (2012), *CERES Principles* (2013), *Principle of Wale's Accounting for Sustainability's Connected Reporting Guidance* (2009), wytyczne *Carbon Disclosure Project* (2013). Ujawnianie informacji środowiskowych określa *SustainAbility Global Reporters Program* (2010), natomiast raporty z zakresu CSR wyznaczają: *AccuntAbility's AA1000 Standards* (2008), *ISO 26000* (2012). Jednak najbardziej uniwersalny i kompleksowy zakres informacji niefinansowych określają: *Global Reporting Initiative GRI G3 Framework* (2011) oraz *Wytyczne OECD* (2004). Obecnie na świecie trwa dyskusja na temat ujednoczenia wytycznych w postaci jednego, powszechnie obowiązującego światowego standardu raportowania zintegrowanego. Pierwszym krokiem w tym kierunku są opublikowane w grudniu 2013 roku Ramy Raportowania Zintegrowanego (*International Integrated Reporting Council* 2013).

Na świecie zintegrowane raporty z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR sporządzane są najczęściej na podstawie Ramowych Zasad Raportowania i Wytycznych GRI oraz normy ISO 26000. W Polsce, z uwagi na to, że raportowanie w tym zakresie nie zostało dotychczas uregulowane krajowym standardem, przedsiębiorstwa sporządzają zintegrowane raporty najczęściej na podstawie Standardu GRI. Wskazuje on na konieczność uporządkowania informacji, pogrupowania ich pod kątem jednorodnego charakteru czy treści, ponieważ wpływa to na ich kompletność, transparentność i ułatwia ich interpretacje interesariuszom.

J. Samelak (2013: 162) zaproponował modelowe ujęcie struktury informacyjnej rocznego raportu według koncepcji zintegrowanego sprawozdania. Informacje wykazywane w poszczególnych częściach uporządkował z uwzględnieniem ich charakteru lub treści ekonomicznej zgodnie z Wytycznymi GRI. Analizę zgodności struktury wiodących zintegrowanych raportów polskich przedsiębiorstw z teoretycznym modelem J. Samelaka przeprowadzono w tabeli 2.

Zaprezentowane w niej wyniki z analizy wiodących w Polsce zintegrowanych raportów wskazują, że chociaż były sporządzane na podstawie Wytycznych GRI, to zakres prezentowanych w nich informacji finansowych i niefinansowych znacznie się różni, zarówno pod względem formy, zakresu, treści, jak i jakości. Przykładowo, zintegrowane sprawozdanie Grupy Kapitałowej LOTOS SA za rok 2012 liczy aż 483 strony, w tym około 200 stron obejmuje sprawozdanie finansowe i analiza wybranych danych finansowych. Sprawozdania zintegrowane innych spółek, które zostały przeanalizowane przez autorkę w niniejszym opracowaniu, liczyły od 90 do 210 stron. Wiele z nich nie zawierało prezentacji sprawozdań finansowych, a jedynie informacje z wybranych przez zarząd kategorii, np. o wynikach finansowych, wartości majątku, kapitałów i niektórych wskaźników finansowych. Z przeprowadzonej analizy wynika również, że pozostałe niefinansowe części zintegrowanego sprawozdania także znacznie różnią się pod względem formy prezentacji i jakości danych.

Tabela 2

Analiza zgodności struktury wybranych zintegrowanych raportów z modelem J. Samelaka

Struktura informacyjna zintegrowanego sprawozdania	Lotos SA	Puławy SA	Cemex Sp. z o.o.	Fortum	Kompania Piwowarska	Danone
Część 1. Parametry sprawozdania (np. zakres i zasięg sprawozdania, spis treści, wyjaśnienie pojęć, sprawozdanie z weryfikacji przez audytora)	x	x	x	brak	x	x
Część 2. Opis strategii zrównoważonego rozwoju i analiza społecznej odpowiedzialności podmiotu	x	x	x	x	x	x
Część 3. Profil organizacyjny i profil działalności przedsiębiorstwa	x	x	x	x	x	x
Część 4. Nadzór i zaangażowanie podmiotu w inicjatywy zewnętrzne oraz angażowanie interesariuszy w te działania	x	x	x	x	x	x
Część 5. Podejście do zarządzania w podmiocie	x	x	x	x	x	x
Część 6. Wskaźniki obrazujące wyniki w zakresie: ekonomicznych aspektów działalności, środowiskowych aspektów działalności oraz społecznych aspektów działalności	x	x	x	x	x	x
Część 7. Informacje wymagane w sprawozdaniu z działalności jednostki oraz informacje wyłączone z informacji dodatkowej sporządzanej do rocznego sprawozdania finansowego	brak	brak	brak	brak	brak	brak
Część 8. Informacje na temat ryzyka gospodarczego i aspekty zarządzania tym ryzykiem	x	x	x	brak	brak	brak
Część 9. Sprawozdanie finansowe	x	brak	brak	X	brak	brak
Część 10. Informacje o zasobach niematerialnych przedsiębiorstwa nieuwjętych w innych częściach sprawozdania (np. kapitał ludzki)	x	x	brak	brak	x	brak
Załączniki: np. wskaźniki GRI	x	x	x	brak	x	x

X – zawarto dane w sprawozdaniu.

Źródło: opracowanie własne.

Niektóre sprawozdania nie prezentują załącznika zawierającego wskaźniki GRI, pomimo załączonej deklaracji, iż raport został sporządzony zgodnie z Wytocznymi GRI. Są to wskaźniki wyników w zakresie ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektów działalności przedsiębiorstwa (tab. 3).

Zdaniem autorki niniejszego opracowania powstaje problem, który wymaga rozwiązania przez specjalistów rachunkowości, dotyczący kwestii zapewnienia odpowiedniej jakości i porównywalności zintegrowanych sprawozdań. Dyskutując na temat jakości polskich raportów, można zgodzić się z twierdzeniem J. Krasodomskiej, która wskazuje, że zwiększanie zakresu informacji publikowanych w ramach zintegrowanych sprawozdań, których rozwój uległ gwałtownemu przyspieszeniu w ostatnich latach, niekoniecznie musi oznaczać zmiany w dobrym kierunku. Niekiedy nadmiernie rozbudowane raportowanie grozi

przeciążeniem informacjami, które stają się zbyt skomplikowane i często niezrozumiałe. J. Krasodomska (2012: 69) zwraca także uwagę, że publikowane obecnie raporty wielu przedsiębiorstw są pozbawione logiki i spójności, są często chaotyczne, zbyt obszerne albo zbyt skąpe. Większość raportów nie koncentruje się na strategii i nie przedstawia w sposób porównywalny czynników wykorzystywanych do osiągnięcia przez przedsiębiorstwo długookresowego sukcesu.

Tabela 3

Obszary prezentacji wskaźników wyników w zakresie ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektów działalności

Wskaźniki wyników w kategorii:	Dotyczą prezentacji:
1. Ekonomiczne aspekty działalności	Wyników finansowych przedsiębiorstwa, obecności na rynku, innych zagadnień z przeprowadzonej analizy ekonomicznej lub analizy wskaźnikowej.
2. Środowiskowe aspekty działalności	Wyników w obszarze: surowce/materiały, energia, woda, bioróżnorodność, emisja, ścieki i odpady, produkty i usługi, zgodność z regulacjami, transport i inne zagadnienia wynikające ze specyfiki działalności.
3. Społeczne aspekty działalności	Wyników w obszarze: zatrudnienie, relacje kadrowe w organizacji, bhp, szkolenia, różnorodność i równość szans, przeciwdziałanie dyskryminacji, równe wynagrodzenia na stanowiskach, zamówienia publiczne i inwestycje, swoboda przynależności do związków i zrzeszeń, prawo do wnoszenia sporów zbiorowych, praca przymusowa, praca dzieci, społeczność lokalna, korupcja, udział w życiu publicznym, naruszanie zasad wolnej konkurencji, zgodność działań z regulacjami, zdrowie i bezpieczeństwo klienta, oznakowanie produktów, ochrona prywatności klienta, komunikacja marketingowa i inne zagadnienia wynikające ze specyfiki działalności, i inne.

Źródło: opracowanie własne.

Warto też dyskutować, czy można w taki sposób generalizować ocenę jakości polskiej sprawozdawczości zintegrowanej. Niewątpliwie przy sporządzaniu zintegrowanych sprawozdań należy postulować zachowanie logicznego umiaru w treści, aby przejrzyste, zwięzłe i logicznie prezentowano informacje, które przedsiębiorstwo kieruje do swoich interesariuszy. Jednocześnie trzeba mieć na uwadze, że zbyt skromne i powierzchowne opracowanie nastawione na marketingową prezentację działalności, a w szczególności krótkowzroczne wykreowanie wizerunku, a nie długotrwałe dbanie o niego, nie będzie stanowiło wartości dla interesariuszy. Warto zatem postulować, aby zarządy stosowały proponowane przez naukowców modele, w których dba się o ujednoczenie zakresu, formy i jakości sprawozdań.

Można zgodzić się z wieloma autorami, którzy wskazują, że sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego powinno zawierać pewne istotne cechy, aby odegrać swoją rolę. Wymieniają w tym najczęściej: spójność, porównywalność, wiarygodność i użyteczność, dokładność, zrozumiałość, obiektywność, terminowość, dostępność (Roszkowska 2011: 146, Samelak 2013: 185–187). Zdaniem autorki niniejszej pracy na potrzeby sporządzania zintegrowanych sprawozdań finansowych niezbędne jest opracowanie krajowych wytycznych, opisujących sposób, w jaki zarząd powinien:

- zdefiniować w przedsiębiorstwie zawartość zintegrowanego sprawozdania, uwzględniając takie jego cechy, jak: istotność, kompletność i uwzględnianie oczekiwań interesariuszy,
- zapewnić jakość tego sprawozdania, uwzględniając takie cechy prezentowanych informacji, jak: wiarygodność, porównywalność, przejrzystość, terminowość, dokładność oraz wyważenie informacji, jeśli przedsiębiorstwo ukazuje zarówno pozytywne, jak i negatywne aspekty swojej działalności.

Jak już wspomniano, przedsiębiorstwa powinny rozważać stosowanie modeli proponowanych przez naukowców. Jednakże należy podkreślić, że polskie przedsiębiorstwa, od kilku lat raportujące o działaniach CSR i zrównoważonym rozwoju, musiały zmierzyć się z realizacją tych koncepcji w praktyce, zanim naukowcy wypracowali modele teoretyczne i rozwiązania praktyczne dla rachunkowości tych przedsiębiorstw.

4. Korzyści i trudności związane ze sprawozdawczością zintegrowaną w przedsiębiorstwie

Zarządy sporządzające zintegrowane raporty wskazują, że działania przedsiębiorstwa z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR oraz raportowanie o tych działaniach przynoszą wiele korzyści dla rozwoju i wzmocnienia wizerunku przedsiębiorstwa, a w konsekwencji – wzrostu konkurencyjności na rynku (Greszta 2009: 46–50; Weber 2008: 250; Szadziwska 2014: 112). Przynoszą one również wiele korzyści otoczeniu przedsiębiorstwa. Korzyści te mogą być finansowe i niefinansowe, te ostatnie jednak w długim okresie przekształcają się również w korzyści finansowe.

Korzyści z podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR postrzegane przez otoczenie, a także korzyści dla przedsiębiorstwa, zostały zaprezentowane w tabeli 4.

Należy również zwrócić uwagę, że w początkowym okresie przedsiębiorstwo może napotykać wiele trudności przy sporządzaniu zintegrowanego sprawozdania. W każdym przypadku, jeśli przedsiębiorstwo podejmie decyzję o sporządzaniu takiego rocznego sprawozdania, zachodzi konieczność wypracowania praktyki korzystania ze standardów raportowania, przystosowania do tego celu jego modelu rachunkowości i gromadzenia danych pozafinansowych. Szczególnie dużą trudność w początkowym okresie może stanowić pozyskiwanie informacji do sprawozdania zintegrowanego w grupie spółek o dużym stopniu złożoności. W praktyce polskich przedsiębiorstw zazwyczaj każdy zarząd na swój użytek opracowuje własny system zarządzania tymi aspektami i szuka skutecznych sposobów powiązania tych aspektów z rachunkowością, a w szczególności – z modelem sprawozdawczości biznesowej.

Tabela 4

Korzyści z podejmowanych działań z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR dla otoczenia i dla przedsiębiorstwa

Korzyści dla otoczenia	Korzyści dla przedsiębiorstwa
<ul style="list-style-type: none"> – zmniejszenie systematycznego, negatywnego oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko naturalne, – zmniejszenie ekonomicznych i społecznych następstw prowadzenia działalności gospodarczej, w tym zmniejszenie ryzyka nieodwracalnego zatrucia terenu lub zaistnienia katastrof o charakterze ekologicznym, – rewitalizacja zniszczonych ekologicznie lub gospodarczo terenów, – ochrona ekosystemów w otoczeniu przedsiębiorstwa, – udział w rozwiązywaniu niektórych problemów społecznych czy ekonomicznych beneficjentów. 	<ul style="list-style-type: none"> – aktywne kształtowanie wizerunku w wyniku podejmowanych działań z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR, – lepsze powiązanie strategii biznesowej ze zrównoważonym rozwojem, – wzrost atrakcyjności produktów przedsiębiorstwa dla klientów, – poszerzenie rynku zbytu lub dostęp do nowych rynków, – uzyskanie kontroli nad nieanalizowanymi wcześniej obszarami niefinansowymi, – zwiększenie skuteczności zarządzania i identyfikacji długoterminowych szans i ryzyk, – ograniczenie ryzyka biznesowego dzięki lepszej kontroli, analizie i zarządzania nim, – wzrost przychodów i/lub redukcja kosztów prowadzenia działalności, – zwiększenie bezpieczeństwa pracy pracowników w przedsiębiorstwie, – łatwiejszy dostęp do różnych form pozyskiwania kapitału na rozwój działalności przez większe zaufanie kredytodawców i inwestorów oraz większą pewność inwestycji.

Źródło: opracowanie własne.

Praktycy wskazują jednak, że obecnie obserwują niewielkie zainteresowanie wśród interesariuszy, zwłaszcza inwestorów, danymi pozafinansowymi. Dlatego w pierwszych okresach sporządzania zintegrowanego sprawozdania relacja: koszty – nakłady na przygotowanie systemu raportowania – mogą znacznie przewyższać korzyści z jego dostarczenia interesariuszom.

Uwagi końcowe

Dotychczas tradycyjne sprawozdanie finansowe nie ujawnia interesariuszom szeregu ważnych informacji niefinansowych i ryzyka związanego z prowadzeniem działalności. Z tego względu biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego będzie stanowić następny krok w procesie ewolucji sprawozdawczości. Kolejnym krokiem tej ewolucji może być przyjęcie do powszechnej praktyki teoretycznych modeli i koncepcji zintegrowanego sprawozdania, prezentującego informacje i wskaźniki na temat realizacji strategii zrównoważonego rozwoju i działań z zakresu CSR. Sprawozdanie finansowe w nowej biznesowej formule, być może znacznie uproszczonej, stanie się niewątpliwie ważnym elementem zintegrowanego sprawozdania.

Zintegrowane sprawozdanie powinno realizować potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy. Aby to nastąpiło, należy zapewnić odpowiednią jakość i użyteczność

prezentowanych informacji oraz doprowadzić do ujednoczenia formy i zakresu tego typu sprawozdań w celu zapewnienia ich porównywalności. Zintegrowane sprawozdania powinny w porównywalny sposób ukazywać czynniki wykorzystywane do osiągnięcia przez przedsiębiorstwa długookresowego sukcesu w realizacji strategii zrównoważonego rozwoju i działań z zakresu CSR. Zintegrowane raporty, aby były użyteczne, nie powinny być zbyt skomplikowane i niezrozumiałe dla interesariuszy. Powinny być natomiast logiczne, spójne i kompletne. Nie powinny być przy tym ani zbyt obszerne, ani zbyt skąpe. Zapewnienie tych cech wymaga jednak przyjęcia na świecie jednolitego, powszechnie obowiązującego standardu, który zawierałby wytyczne co do ich formy, treści i cech zapewniających porównywalność w czasie i przestrzeni gospodarczej.

Literatura

- AccuntAbility's AA1000 Standards* (2008), AccuntAbility, London.
- Bogdanienko J. (2010), *Innowacje a społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, w: *Innowacyjność polskiej gospodarki w okresie transformacji. Wybrane aspekty*, red. A.H. Jasiński, WNWiZ, Warszawa.
- CERES Principles* (2013), www.ceres.org (21.05.2014).
- De Wit B., Meyer R. (1998), *Strategy, Process. Context. An International Perspective*, International Thomson Business Press.
- ESG Framework* (2011), Federation of European Accountants, Brussels.
- Greszta M. (2009), *Sześć kluczowych korzyści wynikających z zaangażowania firmy w ideę zrównoważonego rozwoju*, „Harvard Business Review” nr 12.
- GRI Application Levels, version 3.1.* (2011), Global Reporting Initiative, www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf (15.05.2014).
- IFAC Sustainability Framework 2.0* (2012), www.sustainability.com (21.05.2014).
- ISO 26000 – Wytyczne w sprawie odpowiedzialności społecznej* (2012), Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa.
- Kotonen U. (2009), *Formal corporate social responsibility reporting in Finnish listed companies*, „Journal of Applied Accounting Research” no. 3, vol. 10.
- Krasodomska J. (2012), *Ewolucja sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej na przykładzie spółek Novo Nordisk i Lotos*, w: *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. nauk. B. Micherda, Difin, Warszawa.
- Martyniuk T., Szawczak K. (2013), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 314, red. Z. Luty, A. Łakomiak, A. Mazur, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Mazurczak, A. (2012), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu jako nowy element raportowania biznesowego*, w: *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa.
- Möller L. (2013), *Zrównoważony rozwój w aspekcie ekologicznym, ekonomicznym i społecznym*, w: *Zintegrowane zarządzanie środowiskiem*, red. A. Kryński, M. Kramer, A.F. Cakelbergh, Oficyna Wolter Kluwer business, Warszawa.
- Obrzeżgiewicz D. (2013), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej a sprawozdanie finansowe*, w: *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, red. M. Remlein, Materiały na Ogólnopolską Konferencję Naukowo-Zawodową, Poznań.
- Pogodzińska-Mizdrak E. (2008), *Ekonomia społeczna a ewolucja rachunkowości odpowiedzialności społecznej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 44 (100), SKwP, Warszawa.
- Raport zrównoważonego rozwoju CEMEX Polska 2011–2012* (2013), Cemex Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Raport zrównoważonego rozwoju Kompanii Piwowskiej 2012* (2013), Poznań.
- Roszkowska P. (2011), *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa.
- Samelak J. (2013), *Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 314, red. Z. Luty, A. Łakomiak, A. Mazur, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Sustain Ability Global Reporters Program* (2010), www.sustainability.com (21.05.2014).

- Szadziewska A. (2014), *Rachunkowość jako źródło informacji na temat realizacji strategii społecznej odpowiedzialności biznesu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 75 (131), SKwP, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I. (2012), *Bilans Wartości Niematerialnych jako narzędzie pomiaru, raportowania i doskonalenia kapitału intelektualnego w organizacji opartej na wiedzy*, w: *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania*, red. T. Dyduch, G. Osbert-Pociecha, B. Brycz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 262, Wrocław, http://efektywnosc.konferencja.org/ufiles/File/Szczepankiewicz_Elżbieta.pdf.
- Szczepankiewicz E.I. (2013a), *Ryzyka ujawniane w zintegrowanym sprawozdaniu przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa* 2013/5, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I. (2013b), *Informacje tworzące wartość rynkową w raportowaniu biznesowym*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” nr 3.
- Szczepankiewicz E.I. (2013c), *Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 314, red. Z. Luty, A. Łakomiak, A. Mazur, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- The Future of Reporting, Carbon Disclosure Project* (2012), CDP, London.
- The International Framework Integrated Reporting* (2013), IIRC, www.theiirc.org (15.05.2014).
- United Nations Global Compact* (2012), www.unglobalcompact.org (21.05.2014).
- W stronę gospodarki solarnej, Raport o zrównoważonym rozwoju za rok 2011* (2012), Fortum Corporation.
- Weber R.P. (1990), *Basic Kontent Analysis*, Sage, Newbury Park, CA.
- Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, (2004), OECD.
- Zarządzanie relacjami organizacji z interesariuszami* (2013), red. B. Borusiak, PTE, Poznań.
- Zintegrowany Raport Roczny 2012 – Kultura wartości* (2013), Grupa LOTOS SA.
- Zintegrowany raport roczny Grupy Kapitałowej Zakłady Azotowe Puławy SA za 2012* (2013), Puławy.
- Zrównoważony rozwój w praktyce biznesowej. W trosce o zdrowie ludzi i środowisko, Raport 2010–2012* (2013), Danone.

EVOLUTION OF REPORTING ENTERPRISES – PROBLEMS OF ENSURING COMPARABILITY IN INTEGRATED REPORT ON SUSTAINABILITY AND SOCIALLY RESPONSIBLE COMPANIES

Abstract: *Purpose* – The purpose of this study is to highlight the theoretical model of integrated reports of the sustainability and socially responsible company.

Design/methodology/approach – Research method adopted in the study is to analyze the literature, a review of the international standards on reporting, as well as a review of integrated reports and inference.

Findings – The article consists of two part: theoretical and empirical one. Theoretical part presents an terms and theoretical model of integrated reports of the socially responsible company. Empirical part presents the content and scope of the report on the example of an integrated report of many company's.

Originality/value – The article present a inference to be analyzed quality of the integrated report in an many company's.

Keywords: financial statements, integrated statements, integrated report, social and sustainability reporting

Cytowanie

- Szczepankiewicz E.I. (2014), *Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw – problemy zapewnienia porównywalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 832, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 71, s. 135–148; www.wneiz.pl/firfu.