

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-448-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Wstęp | 9 |
| Joanna Antczak: Informacje o środowisku w systemie rachunkowości | 11 |
| Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej.. | 19 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy | 28 |
| Melania Bąk: Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa | 36 |
| Ewa Chojnacka: Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego..... | 45 |
| Ewa Chojnacka: Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG | 54 |
| Anna Doś, Joanna Błach: Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego..... | 62 |
| Justyna Dyduch: Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie..... | 73 |
| Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce | 82 |
| Paweł Dziekański: Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów | 98 |
| Tomasz Gabrusewicz: Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju | 109 |
| Beata Gostomczyk: Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym..... | 118 |
| Piotr Gut: Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich..... | 127 |
| Ewa Hellich: Etyczny wymiar rachunkowości..... | 136 |
| Aldona Kamela-Sowińska: Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości | 145 |
| Elżbieta Klamut: Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne | 152 |
| Joanna Kogut: Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych .. | 161 |
| Tomasz Kondraszuk: Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich | 172 |
| Robert Kowalak: Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami..... | 180 |

| | |
|---|-----|
| Joanna Krasodomska: Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa | 191 |
| Karolina Kwocińska: Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego..... | 198 |
| Magdalena Ligus: Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej | 206 |
| Adam Lulek: Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych..... | 215 |
| Marta Mazurowska: Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju | 225 |
| Anna Nowak: Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu | 232 |
| Edward Nowak: Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności | 241 |
| Ewa Spigarska: Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami | 250 |
| Arleta Szadziewska: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw..... | 261 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami | 271 |
| Piotr Szczypa: Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju..... | 282 |
| Aldona Uziębło: Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw | 291 |
| Anna Wildowicz-Giegiel: Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności | 300 |
| Jolanta Wiśniewska: Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego..... | 308 |
| Aleksander Zawadzki: Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect | 317 |
| Joanna Zuchewicz: Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania..... | 326 |
| Beata Zyznarska-Dworczak: Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie | 334 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Joanna Antczak: Information on environment in the accounting system..... | 18 |
| Anna Balicka: Environmental reporting in the automotive industry | 27 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Concept of corporate social responsibility in the process of value based management | 35 |

| | |
|--|-----|
| Melania Bąk: CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise..... | 44 |
| Ewa Chojnacka: Reporting environment and social data in public companies in energy sector | 53 |
| Ewa Chojnacka: Report of the management board on operations as a document used to report ESG data | 61 |
| Anna Doś, Joanna Błach: The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies | 72 |
| Justyna Dyduch: Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm | 81 |
| Renata Dylağ, Ewelina Puchalska: GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland | 97 |
| Paweł Dziekański: Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats | 108 |
| Tomasz Gabrusewicz: The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development..... | 117 |
| Beata Gostomczyk: Environmental costs register by their type and functionality | 126 |
| Piotr Gut: Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent..... | 135 |
| Ewa Hellich: Ethical dimension of accounting..... | 144 |
| Aldona Kamela-Sowińska: Financilisation of economy as challenge for accounting | 151 |
| Elżbieta Klamut: Costs of environment protection vs. farms..... | 160 |
| Joanna Kogut: Accounting ethics vs. financial reporting quality | 171 |
| Tomasz Kondraszuk: Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households | 179 |
| Robert Kowalak: Key performance indicators for the waste disposal plants. | 190 |
| Joanna Krasodomska: Social accounting – the international and national perspective | 197 |
| Karolina Kwiecińska: Investor relations and intellectual capital reporting ... | 205 |
| Magdalena Ligus: Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector..... | 214 |
| Adam Lulek: Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors..... | 224 |
| Marta Mazurowska: Accounting for sustainable development | 231 |
| Anna Nowak: Issues of measurement of corporate social responsibility | 240 |
| Edward Nowak: Scope of disclosing information in annual activity reports.. | 249 |
| Ewa Spigarska: The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems..... | 260 |

| | |
|--|-----|
| Arleta Szadziewska: Presenting social responsibility information in corporate external reports | 270 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users..... | 281 |
| Piotr Szczypa: Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy | 290 |
| Aldona Uziębło: An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises..... | 299 |
| Anna Wildowicz-Giegiel: Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise..... | 307 |
| Jolanta Wiśniewska: Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions . | 316 |
| Aleksander Zawadzki: Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market..... | 325 |
| Joanna Zuchewicz: CSR in reporting entity's performance | 333 |
| Beata Zyznarska-Dworczak: The essence of managerial social responsibility accounting..... | 341 |

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

ZINTEGROWANE SPRAWOZDANIE PRZEDSIĘBIORSTWA JAKO NARZĘDZIE KOMUNIKACJI Z INTERESARIUSZAMI

Streszczenie: Artykuł prezentuje czynniki wpływające na ewolucję tradycyjnej sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej oraz polskie modele zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. W artykule zawarto również syntetyczne wnioski z analizy struktury i zakresu wiodących zintegrowanych sprawozdań polskich jednostek. Porównano treść zintegrowanych sprawozdań trzech polskich grup kapitałowych z branży paliwowo-energetycznej: Grupy LOTOS SA, Grupy TAURON Polska Energia oraz Grupy RWE SA. Ponadto zaproponowano kierunki dalszych badań w zakresie związków koncepcji CSR i zrównoważonego rozwoju z rachunkowością.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, zintegrowane sprawozdanie, zintegrowany raport.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.29

1. Wstęp

W ostatnich latach znaczenie stosowania koncepcji społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw systematycznie rosło. Działalność z zakresu społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (*corporate social responsibility* – CSR) to przede wszystkim inicjatywy podejmowane na rzecz ochrony środowiska naturalnego, zmniejszanie negatywnych ekonomicznych i społecznych następstw prowadzenia działalności gospodarczej i inne działania na rzecz społeczności lokalnych. Pojęcie CSR jest silnie związane z koncepcją zrównoważonego rozwoju, która zakłada, że przedsiębiorstwo osiąga cele środowiskowe i rozwojowe tylko pod warunkiem właściwego uwzględnienia związanych z tym następstw ekologicznych, społecznych i ekonomicznych [Kowalczyk 2013, s. 57].

W wielu publikacjach o CSR i zrównoważonym rozwoju pomijano związki tych koncepcji z rachunkowością przedsiębiorstw, a raporty zawierające informacje o działaniach społeczno-środowiskowych nie były traktowane jako element rachunkowości. Nieliczni teoretycy podejmują dyskusję na temat związków tych koncepcji z rachunkowością, a zwłaszcza ze sprawozdawczością roczną. Zdaniem

autorki, zainteresowanie związkami tych koncepcji z rachunkowością w środowisku naukowym wzrosło po opublikowaniu przez M.E. Portera i M.R. Kramera [2011] koncepcji budowania wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa (*corporate shared value – CSV*).

Koncepcja CSV wskazuje, że działania z zakresu CSR, tworzące wartość ekonomiczno-społeczną przedsiębiorstwa, są związane ze wzrostem zysku i konkurencyjności podmiotu w społeczności, która go otacza. Wymaga to jednak m.in. zapewnienia właściwej komunikacji z interesariuszami, zaangażowania ich w dialog z przedsiębiorstwem oraz zapewnienia właściwego przepływu informacji do interesariuszy o podejmowanych działaniach i efektach tych działań. Od tego momentu w literaturze dużo silniej akcentuje się powiązania między działaniami z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju a wynikami działalności przedsiębiorstw, zarządzaniem kosztami, kształtowaniem systemu ewidencji w rachunkowości finansowej na rzecz realizacji tych koncepcji a potrzebą przyjaznego i użytecznego raportowania interesariuszom informacji o aspektach ekonomicznych, społecznych i środowiskowych.

Celem opracowania jest analiza czynników ewolucji tradycyjnej sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej oraz prezentacja i ocena polskich modeli zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa. W dalszej części zaprezentowano syntetyczne wnioski z analizy struktury i zakresu wiodących zintegrowanych sprawozdań polskich grup kapitałowych z branży paliwo-energetycznej. Przedstawiono również propozycje kierunków dalszych badań na temat związków koncepcji CSR i zrównoważonego rozwoju z rachunkowością. Metody badawcze wykorzystane w opracowaniu to studia literaturowe, analiza krytyczna wybranych zintegrowanych raportów z 2012 r. i wnioskowanie.

2. Proces ewolucji tradycyjnej sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej

W wielu opracowaniach podkreśla się, że proces rozwoju funkcji informacyjnej i kontrolnej rachunkowości jest kształtowany przez pojawiające się w ostatniej dekadzie propozycje przebudowy sprawozdawczości finansowej w kierunku raportowania biznesowego i raportowania zintegrowanego (np. [Gierusz 2009; Micherda 2011; Krzywdą 2011; Samelak 2013]). Ciągła ewolucja rachunkowości, a szczególnie sprawozdawczości, świadczy o ich rozwoju. Biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego czy raportowania zintegrowanego staje się naturalną konsekwencją rosnących oczekiwań interesariuszy w globalnej gospodarce.

Nadal jednak tradycyjne elementy sprawozdania finansowego stanowią podstawowe źródło informacji do oceny działalności jednostek. Sprawozdanie finansowe ujawnia interesariuszom szereg informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowym. Dostarczanie informacji finansowych o jednostce obecnym i potencjalnym inwestorom, kredytodawcom i innym wierzycielom, jako dostarczycie-

lom kapitału, jest podstawowym celem sprawozdawczości finansowej [Jaruga i in. 2009, s. 29].

Zarządy dbające o budowanie wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa na rynku uważnie wsłuchują się w głosy zarówno dostawcy kapitału, jak i innych grup interesariuszy. Ważne jest dla nich utrzymanie więzi z wieloma grupami interesariuszy: interesariuszami stanowiącymi, kontraktowymi i kontekstowymi¹. Zarządy mają świadomość, że jakość tych więzi zależy m.in. od zakresu i jakości informacji, czyli transparentności przedsiębiorstwa [Ignys 2010, s. 220]. Niestety, tradycyjne sprawozdanie finansowe nie ujawnia interesariuszom szeregu informacji pozafinansowych, a zwłaszcza ryzyk i zagrożeń związanych m.in. z: działalnością jednostki i jej grupy kapitałowej; otoczeniem prowadzenia działalności gospodarczej; prowadzeniem inwestycji, projektów i działań na rzecz ochrony środowiska i innych obszarów CSR; zarządzaniem innymi czynnikami niematerialnymi.

W związku z powyższym teoretycy i praktycy prowadzą dyskusję nad zakresem i jakością sprawozdań, które mają być użyteczne dla różnych grup interesariuszy, a także nad tym, czy zintegrowane sprawozdanie może być w jednakowym stopniu użyteczne jednocześnie dla wszystkich grup interesariuszy. Część uczestników tej dyskusji jest zgodna, że sprawozdanie użyteczne do podejmowania decyzji musi zawierać rzetelne odzwierciedlenie stanu aktualnego jednostki, prezentujące zasoby materialne i czynniki pozafinansowe. Informacje o tych czynnikach w niektórych typach przedsiębiorstw w dużo większym stopniu niż zasoby materialne budują wartość rynkową przedsiębiorstwa. Mogą one być użyteczne dla różnych grup interesariuszy, wpływają też na konkurencyjność przedsiębiorstwa w otoczeniu.

W wyniku dostrzeżenia rosnącego znaczenia czynników pozafinansowych w tworzeniu wartości ekonomiczno-społecznej przedsiębiorstwa tradycyjna sprawozdawczość finansowa ewoluuje w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej. Tabela 1 prezentuje zestaw kryteriów świadczących o ewolucji sprawozdawczości finansowej.

Zainteresowanie w literaturze zachodniej dziedziną badań poświęconą związkom pomiędzy aspektami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi działań z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR a sprawozdawczością przedsiębiorstw, jako elementu rachunkowości finansowej, skutkowało posługiwaniem się przez wie-

¹ Autorka dzieli interesariuszy na 3 grupy, według podobnych oczekiwań wobec przedsiębiorstwa w zakresie budowania wartości ekonomiczno-społecznej i zakresu otrzymywanych informacji. Grupa interesariuszy stanowiących (wewnętrznych) decyduje o założeniu, prowadzeniu biznesu i o tworzonej wartości podmiotu (właściciele, akcjonariusze, udziałowcy, zarząd i rada nadzorcza). Grupa interesariuszy kontraktowych, pozyskanych z otoczenia w trakcie działania podmiotu, oczekuje od zarządu wywiązywania się zawartych kontraktów, uzyskiwania wyników, stabilnej sytuacji finansowej i tworzenia wartości (klienci, dostawcy, podwykonawcy, kredytodawcy, inwestorzy, pracownicy, eksperci i podmioty współpracujące z podmiotem). Grupa interesariuszy kontekstowych oczekuje m.in. działań z zakresu CSR (związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, stowarzyszenia branżowe, społeczności lokalne, sektor publiczny).

Tabela 1. Kryteria ewolucji tradycyjnej sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej

| Kryterium | Sprawozdawczość finansowa | Sprawozdawczość zintegrowana |
|------------------------|---|---|
| Użytkownicy informacji | orientacja przede wszystkim na właścicieli | orientacja na różne grupy interesariuszy |
| Czas raportu | okresowa i śródroczna sprawozdawczość | ciągłe raportowanie zdarzeń i działań |
| Dostępność | ograniczona | bardzo duża |
| Orientacja | zorientowana na wymogi krajowe | zorientowana globalnie |
| Podstawa tworzenia | regulacje prawne | regulacje prawne i wymogi rynkowe |
| Stopień standaryzacji | informacja zestandaryzowana | informacja zindywidualizowana |
| Zakres | według prawa bilansowego i standardów sprawozdawczości | szerszy zakres prezentacji wyników, wskaźniki finansowe i pozafinansowe |
| Treść | koncentracja na wynikach finansowych | koncentracja na tworzeniu wartości rynkowej |
| Źródła danych | informacje na temat wyników z systemu rachunkowości | informacje dostępne z różnych źródeł danych finansowych i pozafinansowych |
| Wycena | koszt historyczny i wartość godziwa | wartość rynkowa |
| Aktualność | wyniki i dane historyczne | większy nacisk na wyniki perspektywne |
| Weryfikacja systemu | weryfikacja stanów kont w systemie rachunkowości i rewizja sprawozdań | weryfikacja całego systemu sprawozdawczości |
| Stołość | stały system sprawozdawczości | zmieniający się system sprawozdawczości |
| Przekazywanie | formalna dystrybucja informacji | dIALOG z interesariuszami |
| Forma | forma papierowa lub elektroniczna | przeważająca forma elektroniczna |

Źródło: opracowanie własne.

lu autorów bardzo różnymi terminami określającymi tę dziedzinę. Terminy te w kolejnych latach podlegały pewnej ewolucji wraz z rozwojem badań w tej dziedzinie, postrzeganiem nowych potencjalnych grup interesariuszy i zakresu raportowania informacji, które dla nich mogą być użyteczne. Zostały one zaprezentowane w języku angielskim i przekładzie polskim w tab. 2.

Obecnie niektórzy polscy autorzy zainteresowani badaniami poświęconymi związkom między działaniami z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR a sprawozdawczością przedsiębiorstw w swoich opracowaniach popularyzują terminy podobne do terminów używanych w publikacjach zachodnich. Są to na przykład 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]).

Tabela 2. Terminy wykorzystywane w określeniu dziedziny poświęconej badaniom związków między aspektami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi a sprawozdawczością przedsiębiorstw

| Autor i rok | Termin w języku angielskim | Termin w języku polskim |
|-----------------------------|---|--|
| Gray, 2000 | <i>Social and/or environmental reporting</i> | Społeczna i/lub środowiskowa sprawozdawczość |
| Owen, Swift, 2001 | <i>Social accounting</i> | Rachunkowość społeczna |
| Deegan, 2002 | <i>Social and/or environmental disclosure</i> | Ujawnienia społeczne i/lub środowiskowe |
| O'Dwyer, 2002 | <i>Corporate social disclosure</i> | Społeczne ujawnienia przedsiębiorstwa |
| Kolk, 2003 | <i>Sustainability reporting</i> | Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju |
| Hammond, Miles, 2004 | <i>Corporate social reporting</i> | Społeczna sprawozdawczość przedsiębiorstw |
| O'Dwyer, Owen, 2005 | <i>Environmental, social and sustainability reporting</i> | Sprawozdawczość środowiskowa, społeczna i z zakresu zrównoważonego rozwoju |
| Stanwick, Stanwick, 2006 | <i>Sustainability disclosure</i> | Ujawnienia z zakresu zrównoważonego rozwoju |
| Ballou, Heter, Landem, 2006 | <i>Corporate sustainability reporting</i> | Sprawozdawczość zrównoważona przedsiębiorstw |
| Belal, Owen, 2007 | <i>Social reporting</i> | Sprawozdawczość społeczna |
| Khan, Halabi, Samy, 2009 | <i>Social responsibility accounting</i> | Rachunkowość społecznej odpowiedzialności |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kotonen 2009, s. 178].

3. Prezentacja i ocena polskich teoretycznych modeli zintegrowanego sprawozdania

Na świecie i w Polsce raportowanie z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju nie zostało dotychczas uregulowane powszechnie obowiązującym standardem. Raporty zintegrowane sporządzane są najczęściej według wytycznych GRI². Jednak raporty te różnią się między sobą formą, zakresem, treścią i jakością zamieszczanych informacji. Różnice te oraz sposób ich niwelowania stały się tematem zainteresowania teoretyków rachunkowości.

² Obecnie raporty z tego zakresu w różnych krajach sporządzane są na podstawie: Standardów *Social Accountability 8000 (SA 8000)*; Ramowych Zasad Raportowania i wytycznych *Global Reporting Initiative*, zwanych wytycznymi GRI; normy *ISO 26000*; wytycznych *KPIs for ESG*; wytycznych do Raportu Zintegrowanego w RPA [Szczepankiewicz 2013]. Pierwszym krokiem w kierunku ujednoczenia wytycznych w postaci jednego światowego standardu raportowania zintegrowanego jest opublikowanie w grudniu 2013 r. Ram Raportowania Zintegrowanego przez IIRC.

Pierwsze modelowe ujęcie struktury zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego według koncepcji rocznego raportu zaproponował J. Samelak [2013]. Model tej struktury miał pokazać, jak zniwelować niedoskonałości funkcji sprawozdawczości biznesowej. Strukturę rocznego zintegrowanego sprawozdania podzielił on na dwie części: finansową i niefinansową. Część finansowa obejmuje tradycyjne elementy sprawozdania finansowego z informacją dodatkową, z której należy wyłączyć informacje dotyczące zatrudnienia oraz organów zarządzających i nadzorczych. Część ta powinna zawierać także opinię biegłego rewidenta. Część niefinansowa sprawozdania powinna obejmować sprawozdanie z działalności i zasobów niematerialnych nieujętych w sprawozdaniu finansowym, które zaprezentowano w tab. 2. Tak rozumiana struktura zintegrowanego sprawozdania ma sprzyjać procesowi integracji informacji niefinansowych w ramach części drugiej, a następnie integracji informacji finansowych z informacjami niefinansowymi, prezentowanymi w obydwu częściach zintegrowanego sprawozdania.

J. Samelak wskazał także drugi model struktury informacyjnej raportu według koncepcji zintegrowanego sprawozdania. Sprawozdanie takie zawiera dziesięć wzajemnie powiązanych części prezentujących dane finansowe i niefinansowe [Samelak

Tabela 3. Koncepcje zintegrowanego raportowania według J. Samelaka

| Struktura zintegrowanego sprawozdania według koncepcji rocznego raportu | Struktura informacyjna raportu według koncepcji zintegrowanego sprawozdania |
|---|--|
| <p>Część 1. Sprawozdanie finansowe</p> <p>Część 2. Sprawozdanie z działalności i zasobów niematerialnych nieujętych w części 1, w tym:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jasne objaśnienie związku informacji niefinansowych z danymi finansowymi z części 1; 2) przyjęta strategia społecznej odpowiedzialności; 3) informacje wymagane przez przepisy prawa (ustawa o rachunkowości, kodeks handlowy, regulacje dla spółek notowanych na giełdzie) z wyjątkiem informacji dotyczących ryzyka gospodarczego i środowiska naturalnego; 4) informacje na temat ryzyka gospodarczego i zarządzania tym ryzykiem; 5) informacje na temat wpływu działalności przedsiębiorstwa na środowisko naturalne; 6) dane o zaangażowaniu społecznym podmiotu; 7) informacje o kapitale intelektualnym, w tym dane wyłączone z informacji dodatkowej, dotyczące zatrudnienia; 8) raport z niezależnej, zewnętrznej atestacji części drugiej zintegrowanego sprawozdania | <p>Część 1. Parametry sprawozdania (profil, zakres i zasięg sprawozdania, spis treści, wyjaśnienie pojęć, raport z weryfikacji audytora)</p> <p>Część 2. Opis strategii i analiza społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa</p> <p>Część 3. Profil organizacyjny i profil działalności</p> <p>Część 4. Nadzór i zaangażowanie podmiotu w inicjatywy zewnętrzne oraz zaangażowanie interesariuszy w te działania</p> <p>Część 5. Podejście do zarządzania w podmiocie</p> <p>Część 6. Wskaźniki i wyniki w zakresie społecznych, ekonomicznych i środowiskowych aspektów działalności</p> <p>Część 7. Informacje wymagane w sprawozdaniu z działalności jednostki i informacje wyłączone z informacji dodatkowej sprawozdania finansowego</p> <p>Część 8. Informacje o ryzyku gospodarczym i aspekty zarządzania tym ryzykiem</p> <p>Część 9. Sprawozdanie finansowe</p> <p>Część 10. Informacje o zasobach niematerialnych nie ujęte w innych częściach sprawozdania</p> |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Samelak 2013, s. 180-185].

2013, s. 180-185]. W tab. 3 zaprezentowano syntetycznie obie modelowe koncepcje J. Samelaka.

Analizując model struktury informacyjnej zintegrowanego sprawozdania według koncepcji rocznego raportu, można stwierdzić, że J. Samelak do opracowania tej koncepcji wykorzystał przede wszystkim dwa dokumenty: projekt Ramowych Zasad Raportowania IIRC z 2012 r. oraz wytyczne GRI. Natomiast drugi model wskazuje, że J. Samelak uporządkował informacje wykazywane w poszczególnych częściach z uwzględnieniem ich charakteru lub treści ekonomicznej zgodnie z wytycznymi GRI. Zdaniem autorki, drugi model w szerszym lub węższym zakresie jest od kilku lat stosowany w raportach polskich przedsiębiorstw, strukturę i treść raportu bowiem zarządy opierają głównie na wytycznych GRI. Takie uporządkowanie informacji wpływa w znacznym stopniu na ich kompletność, transparentność i ułatwia interpretację interesariuszom.

4. Dyskusja na temat jakości i struktury zintegrowanych sprawozdań w Polsce

Przeprowadzając analizę wiodących w Polsce zintegrowanych raportów, należy stwierdzić, że mimo iż były sporządzane w oparciu o wytyczne GRI, to zakres oraz jakość prezentowanych informacji finansowych i niefinansowych znacznie się różnią. Po wstępnej analizie zintegrowanych raportów kilkunastu jednostek do analizy szczegółowej wybrano trzy sprawozdania za 2012 r. polskich grup kapitałowych z branży paliwowo-energetycznej: Grupy LOTOS SA, Grupy TAURON Polska Energia, Grupy RWE SA. Taki dobór celowy uzasadniony jest możliwością dokonania porównań według podobnych kryteriów oceny.

Raportowaniem zintegrowanym w Polsce z uwzględnieniem wytycznych GRI zajęła się najwcześniej Grupa LOTOS SA. Jej coroczne raporty są najbardziej obszerne i prezentują najwięcej informacji finansowych i informacji niefinansowych. Raporty tej Grupy są wiodące w Polsce, na nich wzorują się zarządy innych przedsiębiorstw. Raport Grupy za rok 2012 jest wyraźnie podzielony na dwie odrębne części. Część pozafinansowa prezentuje aspekty z zakresu działań CSR w postaci komentarza opisowego i wskaźników proponowanych w wytycznych GRI. Odrębną część raportu stanowi informacja finansowa w postaci skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok 2012³. Trudno jest zauważyć w tym raporcie jakiegokolwiek powiązania między informacjami pozafinansowymi i finansowymi.

Sprawozdania zintegrowane pozostałych grup z branży i kilku spółek spoza branży paliwowo-energetycznej to znacznie skromniejsze opracowania niż raport Grupy

³ Sprawozdanie Grupy LOTOS prezentuje roczne sprawozdanie finansowe, opinię biegłego rewidenta z rewizji sprawozdania i raport z niezależnych usług atestacyjnych badania części niefinansowej sprawozdania.

Grupy LOTOS⁴. Wiele raportów nie zawiera prezentacji sprawozdań finansowych, a jedynie informację o wybranych kategoriach, np. wynikach finansowych, wartości majątku i kapitałów oraz wartości niektórych wskaźników finansowych⁵. Zdaniem autorki, również w innych analizowanych podmiotach nie poradzono sobie jeszcze z problemem integracji informacji finansowych z informacjami niefinansowymi, nadal bowiem stanowią one dwie odrębne części⁶. Przyczyny tego można upatrywać m.in. w braku jednolitego standardu i wytycznych szczegółowych, wskazujących, jak taką integrację danych w raporcie prezentować.

Niektórzy autorzy wskazują, że zwiększenie informacji publikowanych w zintegrowanych raportach niekoniecznie oznacza zmiany korzystne dla sprawozdawczości rocznej. Może to grozić przeciążeniem informacjami, zbyt skomplikowanymi i często niezrozumiałymi dla interesariuszy. Uważają, że publikowane obecnie raporty przedsiębiorstw są pozbawione logiki i spójności, są chaotyczne, zbyt obszerne, nie koncentrują się na strategii i nie przedstawiają w sposób porównywalny czynników wykorzystywanych dla osiągnięcia przez podmiot długookresowego sukcesu. Zdaniem autorki, można się z tymi stwierdzeniami zgodzić, jeśli są one kierowane do niektórych części danego raportu, a nie do całego raportu jako sprawozdania rocznego. Niewątpliwie przy sporządzaniu zintegrowanych sprawozdań należy postulować o zachowanie logicznego umiaru w treści, aby przejrzyste, logicznie i zwięźle prezentowały informacje, które są kierowane do interesariuszy. Jednak zbyt skromny i powierzchowny raport roczny nastawiony na prezentację marketingową wartości ekonomiczno -społecznej nie zawsze będzie stanowić wartość użyteczną dla wielu grup interesariuszy.

Zarządy przedsiębiorstw rozważają stosowanie modeli proponowanych przez naukowców. Jednak polskie podmioty, które od kilku lat raportują o działaniach CSR i zrównoważonym rozwoju, musiały zmierzyć się z realizacją tych koncepcji w praktyce, zanim naukowcy zaproponowali modele teoretyczne i rozwiązania praktyczne dla rachunkowości tych firm. W praktyce każdy zarząd na własny użytek opracowuje system zarządzania tymi aspektami. Poszukuje skutecznych sposobów powiązań tych aspektów z ewidencją w rachunkowości i modelem sprawozdawczo-

⁴ Zintegrowane sprawozdanie Grupy LOTOS za rok 2012 liczy 483 strony, w tym ok. 200 stron sprawozdanie finansowe i analiza wybranych danych finansowych. Sprawozdanie Grupy TAURON obejmuje 104 strony, a Grupy RWE zaledwie 50 stron. Inne analizowane raporty spoza branży liczyły mniej niż 150 stron.

⁵ Grupy TAURON i RWE nie prezentują sprawozdań finansowych ani wybranych danych finansowych czy wskaźników.

⁶ Analizowane sprawozdania grup nie zawierają sprawozdania zarządu z działalności, istotnego dla wielu interesariuszy, prezentującego ryzyka finansowe, operacyjne i rynkowe oraz sposób zarządzania nimi. Zamiast tego Grupa LOTOS w części pozafinansowej syntetycznie opisała strategię zarządzania ryzykiem korporacyjnym i wymieniła ryzyka, które zostały objęte systemem zarządzania ryzykiem. Grupy RWE i TAURON nie prezentują danych na temat strategii i zarządzania ryzykiem. Sprawozdania branży w bardzo różny sposób ujmuje informacje pozafinansowe z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju.

ści biznesowej. Ze względu na to, że teoria i proces standaryzacji podążają za praktyką z pewnym opóźnieniem, tylko konstruktywna krytyka teoretyków z propozycją konkretnych modeli i rozwiązań aplikacyjnych jest uzasadniona.

Zdaniem autorki, należy podjąć dyskusję, w jaki sposób zapewnić odpowiednią jakość i porównywalność zintegrowanych sprawozdań. Roszkowska [2011, s. 146] podkreśla, że sprawozdanie takie, aby spełnić swą funkcję, powinno posiadać następujące cechy: spójność, porównywalność, wiarygodność i użyteczność. Wielu autorów wskazuje też inne cechy: dokładność, zrozumiałość, obiektywność, terminowość, dostępność. Według autorki, na potrzeby sporządzania zintegrowanych sprawozdań finansowych należy opracować (szerzej: [Szczepankiewicz 2013]) zasady odnoszące się do zdefiniowania zawartości zintegrowanego sprawozdania, uwzględniające takie cechy sprawozdania, jak: istotność, kompletność i uwzględnianie oczekiwań interesariuszy, jak również zasady zapewniania jakości sprawozdania, uwzględniające takie cechy prezentowanych informacji, jak: dokładność, wiarygodność, porównywalność, przejrzystość, terminowość, wyważenie informacji.

Należy rozważyć również problem prowadzenia atestacji zintegrowanych raportów. Część finansową badają tradycyjnie biegli rewidenci, przy czym tylko nieliczne firmy audytorskie oferują atestację części pozafinansowej raportów. Środowisko biegłych rewidentów wyraża obawy, że w przyszłości zostanie formalnie przypisany im taki obowiązek, wymagający szczegółowego poznania specyfiki działalności podmiotów, różnych specjalistycznych uwarunkowań i przepisów branżowych niezwiązanych z rewizją finansową. Natomiast środowisko księgowych wyraża obawy, że obowiązek weryfikacji danych z zakresu CSR i zrównoważonego rozwoju, które dotychczas sporządzają inni specjaliści w podmiotach, a także sporządzanie i odpowiedzialność za zintegrowany raport będzie narzucone im formalnie.

5. Wnioski końcowe

Dotychczas tradycyjne sprawozdanie finansowe nie ujawniało interesariuszom wielu ważnych informacji niefinansowych i ryzyk związanych z prowadzeniem działalności. Aby sprawozdanie roczne było podstawowym narzędziem komunikacji z wieloma grupami interesariuszy, sprawozdawczość finansowa musi podlegać ustawicznej ewolucji, a biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego, jako elementu sprawozdania zintegrowanego, powinna być wyrazem naturalnej ewolucji oczekiwań coraz szerszego kręgu interesariuszy. Niewątpliwie następnym krokiem tej ewolucji są modele i koncepcje, które wyraźnie wskażą powiązania informacji niefinansowych o działalności podmiotu raportującego z informacjami finansowymi prezentowanymi w sprawozdaniu finansowym.

Literatura

- Gierusz J., *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość” 2009, nr 7.
- Ignys A., *Wybrane problemy współczesnego nadzoru korporacyjnego*, [w:] *Koncepcje i metody zarządzania strategicznego oraz nadzoru korporacyjnego. Doświadczenia i wyzwania*, red. A. Zakrzewska-Bielawska, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Jaruga A., Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) 2009 Najnowsze zmiany*, SKwP, Warszawa 2009.
- Kotonen U., *Formal corporate social responsibility reporting in Finnish listed companies*, “Journal of Applied Accounting Research” 2009, vol. 10, no 3.
- Kowalczyk M., *Sprawozdawczość społecznie odpowiedzialna w jednostkach samorządu terytorialnego na poziomie gminy na przykładzie sprawozdania o kapitale intelektualnym*, [w:] *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, red. M. Remlein, Materiały na konferencję, KIBR, UE w Poznaniu, Poznań 2013.
- Krzywda D., *Kontrolna funkcja sprawozdania finansowego*, [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011.
- Krasodomska J., *Ewolucja sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej na przykładzie spółek Novo Nordisk i Lotos*, [w:] *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2012.
- Mazurczak A., *Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu jako nowy element raportowania biznesowego*, [w:] *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2012.
- Micherda B., *Funkcje współczesnej rachunkowości*, [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Ekonomia społeczna a ewolucja rachunkowości odpowiedzialności społecznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 44(100), SKwP, Warszawa 2008.
- Porter M.E., Kramer M.R., *Tworzenie wartości dla biznesu i społeczeństwa*, „Harvard Business Review Polska” 2011, nr 99.
- Raport zrównoważonego rozwoju – 2012*, TAURON Polska Energia, 2013.
- Roszkowska P., *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa 2011.
- Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2013.
- System, który łączy odpowiedzialnie, Raport roczny za 2012 r.*, GAZ-SYSTEM SA 2013.
- Szczepankiewicz E.I., *Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 314, Wydawnictwo UE, Wrocław 2013.
- The International Framework Integrated Reporting*, IIRC, 2013, www.theiirc.org.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, nr 0, poz. 330.
- Zintegrowany Raport Roczny 2012 – Kultura wartości*, Grupa LOTOS SA 2013.
- Zrównoważony rozwój RWE w Polsce*, RWE 2013.

INTEGRATED REPORT ON SOCIALLY RESPONSIBLE COMPANIES AS A TOOL OF COMMUNICATION WITH USERS

Summary: This article presents the factors affecting the evolution of the traditional financial reporting towards integrated reporting and the integrated report Polish models of socially responsible companies. This paper presents the essence of the process of integration of information constituting the market value of the enterprise in the reporting business as well as an integrated model of socially responsible company reports. The paper compares the integrated statements: LOTOS S.A. Group, TAURON Polska Energia Group and RWE Group.

Keywords: financial statements, integrated statements, integrated report.