

Arleta Szadziewska\*

## Rola specjalistów z rachunkowości na tle zmian w raportowaniu biznesowym

### Wstęp

Pojawiająca się krytyka<sup>1</sup> przydatności zawartych w sprawozdawczości finansowej informacji do podejmowania decyzji przez poszczególne grupy interesariuszy spowodowała wzrost zainteresowania nowym podejściem do raportowania biznesowego<sup>2</sup>. Sprawozdaniem przyszłości ma być raport zintegrowany przedstawiający w zwięzły i przejrzysty sposób istotne informacje finansowe i niefinansowe<sup>3</sup>, przyczyniające się do tworzenia wartości organizacji w krótkim i długim okresie. Według International Integrated Reporting Council (IIRC)<sup>4</sup> dokument ten ma wskazywać na wzajemne powiązania między strategią firmy, jej za-

\* Dr hab., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, arletasz@gnu.univ.gda.pl

<sup>1</sup> Przede wszystkim wskazuje się na rosnącą złożoność i stopień skomplikowania sprawozdań finansowych, co powoduje problemy nie tylko ze znalezieniem właściwych informacji, ale również z ich zrozumieniem nawet przez zaawansowanych użytkowników. Ponadto raporty te nie zawierają ważnych informacji niefinansowych mających wpływ na tworzenie wartości podmiotu w krótkim i długim okresie. Por.: [Eccles, Krzus, 2010, s. 51–52]. Zob. również szerzej: [Kamela-Sowińska, 2013, s. 23–24; Eccles, Saltzman, 2011, s. 58].

<sup>2</sup> Raportowanie biznesowe oznacza przekazywanie interesariuszom informacji finansowych i niefinansowych w postaci sprawozdań finansowych oraz innych raportów zewnętrznych, np. takich, jak: raporty z działalności zarządu, społeczne, środowiskowe, społecznej odpowiedzialności, zrównoważonego rozwoju, o kapitale intelektualnym.

<sup>3</sup> Według Międzynarodowej Sieci Nadzoru Korporacyjnego (*International Corporate Governance Network*) informacje niefinansowe obejmują inne niż w sprawozdaniu finansowym informacje ważne i użyteczne dla interesariuszy z punktu widzenia podejmowania przez nich decyzji. Jednakże termin ten nie posiada jednoznacznej definicji, mimo że jest często wykorzystywany zarówno w literaturze, jak i praktyce gospodarczej [Eccles, Krzus, 2010, s. 79–85]. W artykule pojęcie to obejmuje informacje ESG (*Environmental, social and governance information*) związane z tworzeniem wartości firmy w długim okresie, a dotyczące oddziaływania na środowisko przyrodnicze, odpowiedzialności społecznej oraz ładu korporacyjnego, np. ujawnienia w zakresie wytwarzanych odpadów, emisji pyłów i gazów do powietrza, bezpieczeństwa i higieny pracy, wysokości wynagrodzeń członków władz spółek, stosowanej polityki antykorupcyjnej.

<sup>4</sup> Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (IIRC) została utworzona w sierpniu 2010 r. z inicjatywy The Prince's Accounting for Sustainability (A4S), Global Reporting Initiative (GRI) oraz International Federation of Accountants (IFAC). Skupia ona reprezentantów wielu środowisk: z firm audytorskich i księgowych, instytucji stanowiących normy prawne i standardy, organizacji pozarządowych, szkół biznesu, ośrodków akademickich i biznesu [Eljasiak, 2011, s. 104].

rządzeniem, osiąganymi wynikami i perspektywą działania, odzwierciedlając jej ekonomiczny, środowiskowy i społeczny kontekst funkcjonowania [Main, Hespender, 2012, s. 128]. Zintegrowany raport, łącząc w sobie informacje finansowe i niefinansowe, ma zwiększyć efektywność komunikacji podmiotu z jego kluczowymi interesariuszami. Obecnie przedsiębiorstwa prezentują bowiem ekonomiczne, środowiskowe i społeczne aspekty prowadzonej działalności gospodarczej w oddzielnych sprawozdaniach. Przy tym raporty te, służąc różnym celom, nie tylko nie pokazują wzajemnych powiązań między realizacją poszczególnych wyników, ale również są często fragmentaryczne, zbyt obszerne oraz trudne w odbiorze. Stworzenie zatem powszechnie akceptowalnych ram sprawozdawczości zintegrowanej ma umożliwić przedstawienie użytkownikom w zwięzły i zrozumiały sposób pełnego i wiarygodnego obrazu jednostki oraz ocenę jej zdolności do tworzenia bieżącej i przyszłej wartości. Stawia też nowe wyzwania przed specjalistami z rachunkowości, którzy będą odpowiedzialni za jakość informacji niezbędnych do przygotowania tego typu sprawozdań.

Biorąc powyższe pod uwagę, celem artykułu jest przedstawienie:

- ewolucji raportowania społecznej odpowiedzialności,
- zaproponowanych przez IIRC wytycznych dotyczących sporządzania sprawozdawczości zintegrowanej,
- roli specjalistów z rachunkowości w przygotowaniu raportów zintegrowanych.

W realizacji wymienionych celów wykorzystano analizę literatury na temat raportowania społecznej odpowiedzialności, opublikowanych przez IIRC zaleceń odnośnie do sporządzania sprawozdań zintegrowanych, a także dokumentów wskazujących na zmianę roli specjalistów z rachunkowości w organizacji.

## 1. Etapy ewolucji raportowania społecznej odpowiedzialności

Chociaż pierwsze ujawnienia społeczne miały miejsce już w XIX w., to dopiero od końca lat 60. XX w. zaobserwować można wzrost publikowania przez przedsiębiorstwa tego typu informacji. Na taki stan rzeczy wpływ miały toczące się w tym okresie dyskusje na temat roli dużych korporacji w społeczeństwie i ich powinności odnośnie do zapewnienia szczęścia oraz dobrobytu swoim pracownikom<sup>5</sup>. Od tego czasu zmianie

<sup>5</sup> Do pierwszych publikacji omawiających te zagadnienia zalicza się książkę H.R. Bowena: *Social Responsibilities of the Businessman* opublikowaną w 1953 r. oraz pracę J.W. McGuira: *Business and Society* wydaną w 1963 r. [Nehme, Koon Ghee Wee, 2008, s. 145].

ulega zarówno liczba przedsiębiorstw, które publikują informacje z obszaru społecznej odpowiedzialności, jak i forma oraz zakres dokonywania tego typu ujawnień (por. tablica 1).

**Tablica 1. Etapy rozwoju raportowania społecznej odpowiedzialności**

| Etap   | Krótka charakterystyka  |
|--|---|
| Okres od 1945 do późnych lat 60. XX wieku            | <p>W latach 50. i 60. XX wieku pojawiły się pierwsze ujawnienia społeczne dotyczące relacji z pracownikami<sup>6</sup>. W okresie tym zaczęto podkreślać znaczenie dużych korporacji w pełnieniu obowiązków nie tylko prawnych i ekonomicznych, ale również wobec społeczeństwa.</p> <p>Sporządzanie pierwszych raportów społecznych przez kilka firm. Jako przykład można tu wymienić duńskie przedsiębiorstwo Gist Brocades, które od 1959 roku zaczęło publikować tego typu dokument.</p> <p>Prezentowany przez firmy zakres informacji z tego obszaru był niewielki. Do przyczyn takiego stanu rzeczy należy zaliczyć: gromadzenie małej ilości danych przez systemy informacyjne przedsiębiorstw oraz brak jakichkolwiek wytycznych dotyczących dokonywania ujawnień z tego obszaru.</p> |
| Okres od późnych lat 60. do późnych lat 70. XX wieku | <p>W okresie tym, a w szczególności w latach 70. XX wieku, odnotować można wzrost zainteresowania raportowaniem społecznym, a także pojawienie się pierwszych ujawnień środowiskowych. Taki stan rzeczy wynikał z toczącej się wówczas debaty na temat roli korporacji w społeczeństwie oraz pojawiających się negatywnych skutków prowadzonej w nich działalności gospodarczej.</p> <p>Prezentowanie przez firmy informacji środowiskowych i społecznych w:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– oddzielnie sporządzanych bilansach społecznych i środowiskowych (np. w Niemczech i we Francji),</li> <li>– raportach społecznych,</li> <li>– rocznych sprawozdaniach finansowych.</li> </ul>  |

<sup>6</sup> Chociaż konieczność przestrzegania zasad społecznej odpowiedzialności zaobserwować można już w czasach starożytnych, np. kodeksie Hammurabiego w Babilonie, a także w Japonii po roku 1868 w koncepcjach: *shobaido* (sposób prowadzenia działalności gospodarczej) oraz *shonindo* (sposób handlowania). Por.: [Nehme, Koon Ghee Wee, 2008, s. 144; *The Way of the Merchant. Corporate Social Responsibility in Japan*, 2005, s. 6–7].

| Etap   | Krótka charakterystyka   |
|--|--|
|  | <p>Przykładem są badania raportów rocznych z 1973 r. największych firm amerykańskich według listy „Global Fortune 500”, które wykazały, że 298 z nich dokonuje wybranych ujawnień społecznych.</p> <p>Jednakże zakres prezentowanych informacji nadal był niewielki. Obejmował on wybrane informacje na temat relacji z pracownikami, inicjatyw na rzecz społeczności lokalnych oraz efektów środowiskowych działalności gospodarczej (w jednostkach fizycznych).</p>  |
| Okres od późnych lat 70. do późnych lat 90. XX wieku | <p>Początkowo w okresie tym firmy nadal dokonywały wybranych ujawnień społecznych. Jednakże pod koniec lat 80. i na początku lat 90. XX wieku pojawiające się wypadki i katastrofy ekologiczne przyczyniające się do degradacji środowiska przyrodniczego spowodowały, że mniejszą uwagę zwracano na publikowanie informacji społecznych niż środowiskowych. Pod koniec tego okresu niektóre przedsiębiorstwa zaczęły też publikować informacje z trzech obszarów swojej działalności (tj. finansowe, środowiskowe i społeczne). Wynikało to z przyjęcia rozwoju zrównoważonego jako jedynej słusznej drogi dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego. Przeniesienie tej koncepcji do dokumentów międzynarodowych miało miejsce na II Konferencji ONZ „Środowisko i Rozwój” w Rio de Janeiro w 1992 r.</p> <p>Prezentowanie przez firmy informacji środowiskowych i społecznych w:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– raportach społecznych (w początkowym okresie),</li> <li>– raportach środowiskowych,</li> <li>– rocznych sprawozdaniach finansowych,</li> <li>– raportach społecznej odpowiedzialności bądź zrównoważonego rozwoju.</li> </ul> <p>Zakres dokonywanych ujawnień środowiskowych w tych dokumentach zwiększył się, obejmując m.in. informacje na temat wpływu podmiotów na środowisko przyrodnicze oraz odnośnie do podejmowanych działań na rzecz jego ochrony. Na taki stan rzeczy wpływ miały zarówno wzrost oczekiwań społecznych, jak i stosowanie przez firmy pierwszych wytycznych, które zostały opublikowane przez międzynarodowe organizacje.</p> |

| Etap  | Krótka charakterystyka  |
|---|---|
| Okres od późnych lat 90. XX wieku do chwili obecnej | <p>W okresie tym coraz więcej firm dokonywało ujawnień na temat środowiskowych aspektów swojej działalności. Wynikało to z wprowadzenia w niektórych państwach obowiązków dotyczących publikowania przez podmioty wybranych informacji środowiskowych (np. w Niemczech, Szwecji, Holandii, Danii, Francji).</p> <p>Wzrosła również liczba przedsiębiorstw, które prezentowały ujawnienia społeczne. Stanowiło to odpowiedź na pojawiające się nieetyczne zachowania oraz skandale z udziałem wielkich korporacji. Coraz częściej też firmy sporządzają raporty zawierające tego typu ujawnienia zgodnie z opracowanymi przez międzynarodowe organizacje wytycznymi. Od 2010 r. rozpoczęto również prace nad opracowaniem wytycznych dotyczących sporządzania zintegrowanego raportu biznesowego, obejmującego informacje finansowe i niefinansowego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>7</sup>.</p> <p>Prezentowanie informacji środowiskowych i społecznych w:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– rocznych sprawozdaniach finansowych,</li> <li>– raportach środowiskowych (niemniej jednak liczba ich zmniejsza się na rzecz innych form raportowania zagadnień z tego obszaru),</li> <li>– raportach społecznej odpowiedzialności bądź zrównoważonego rozwoju,</li> <li>– pierwszych zintegrowanych raportach rocznych.</li> </ul> <p>Zwiększa się zakres dokonywanych przez przedsiębiorstwa ujawnień. Obejmuje on, oprócz informacji środowiskowych, również społeczne, które dotyczą m.in. stosowania uczciwych praktyk w relacjach z klientami, kontrahentami i pracownikami.</p> |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Nehme, Koon Ghee Wee, 2008, s. 144–158; Herzig, Schaltegger, 2006, s. 304–310].

<sup>7</sup> Należy jednak dodać, że już w latach 70. XX w. zalecane było bardziej zintegrowane i zrównoważone podejście do sprawozdawczości przedsiębiorstw. Dokument *The Corporate Report* opublikowany w 1975 r. przez The UK Accounting Standards Steering Committee kwestionował zawężoną do oczekiwań akcjonariuszy i zarządu perspektywę prezentowania informacji w sprawozdaniach finansowych. Wskazywał też na konieczność uwzględniania potrzeb informacyjnych innych grup interesariuszy przedsiębiorstwa, np. kredytodawców, pracowników, klientów, dostawców, lokalnej społeczności, a nawet całego społeczeństwa. Por.: [Owen, 2013, s. 342–343].

Przedstawione w tablicy 1 informacje na temat ewolucji raportowania społecznej odpowiedzialności wskazują na szereg przyczyn mających wpływ na dokonywanie ujawnień z tego obszaru. Należy do nich w szczególności zaliczyć:

- 1) pojawiające się zagrożenia społeczne i środowiskowe;
- 2) wzrost świadomości społecznej odnośnie do negatywnych skutków prowadzenia działalności gospodarczej;
- 3) krytykę dotychczasowego podejścia do rozwoju społeczno-gospodarczego i przyjęcie nowego, tj. rozwoju zrównoważonego, co znalazło odzwierciedlenie w zwiększaniu międzynarodowych i krajowych regulacji prawno-administracyjnych;
- 4) wprowadzenie w niektórych krajach uregulowań prawnych nakazujących publikowanie wybranych informacji środowiskowych i społecznych;
- 5) opracowanie wytycznych i wskazówek sporządzania raportów zrównoważonego rozwoju<sup>8</sup> przez liczne organizacje międzynarodowe;
- 6) zmianę podejścia do roli przedsiębiorstw w społeczeństwie; wpłynęło to na wzrost zainteresowania koncepcją społecznej odpowiedzialności (*Corporate Social Responsibility – CSR*)<sup>9</sup> oraz rozwój związanych z nią teorii dotyczących wyjaśniania dokonywania przez jednostki ujawnień środowiskowych i społecznych, a mianowicie [Nehme, Koon Ghee Wee, 2008, s. 136; Krasodomska 2013, s. 42–44]:
  - instytucjonalnej – objaśniającej, jak konkretne formy organizacyjne przedsiębiorstw mogą być przyjęte, po to, aby uzyskać społeczną akceptację;
  - legitymizacji – zakładającej, że działania przedsiębiorstw są właściwe bądź odpowiednie w obrębie skonstruowanych społecznych systemów norm, zasad oraz wartości; w związku z tym interesariusze zewnętrzni wymagają od podmiotów podejmowania zaw-

<sup>8</sup> W praktyce gospodarczej raporty te przyjmują również m.in. nazwę: raportu społecznej odpowiedzialności (*CSR report*), raportu społecznego (*social report*), raportu „triple-bottom-line”, raportu społecznego i środowiskowego (*social and environmental report*), raportu działań na rzecz zrównoważonego rozwoju (*Activity and Sustainable Development Report*).

<sup>9</sup> Zdaniem A. Paliwody-Matiolańskiej [2009, s. 77] społeczną odpowiedzialność biznesu można zdefiniować jako efektywny proces zarządzania oczekiwania interesariuszy podmiotu przyczynia się do wzrostu jego konkurencyjności, zapewniając mu stabilność i trwały rozwój, jednocześnie kształtuje korzystne warunki dla rozwoju ekonomicznego i społecznego, tworząc zarówno wartość społeczną, jak i ekonomiczną.

- sze takich działań, aby ich funkcjonowanie mogło być postrzegane jako przejrzyste, zgodne z normami prawa i zasadami ekonomii;
- interesariuszy – opierającej się na założeniu, że przedsiębiorstwo ma związki z różnymi grupami, które wpływają na jego działalność, bądź pozostają pod jego wpływem; dlatego też jest ono odpowiedzialne zarówno wobec interesariuszy związanych z jego działalnością, jak i zainteresowanych jego wynikami;
- 7) dokonywanie przez interesariuszy coraz częściej oceny nie tylko finansowych, ale również środowiskowych i społecznych skutków prowadzonej w przedsiębiorstwach działalności gospodarczej.

Wymienione powyżej przyczyny wskazują na wzrost zapotrzebowania interesariuszy na wiarygodne, użyteczne i porównywalne informacje nie tylko finansowe, ale również niefinansowe, które pozwolą na ustalenie bieżącej i przyszłej wartości przedsiębiorstw. Z tego powodu istotnego znaczenia nabiera właściwy sposób prezentowania tego typu ujawnień w sprawozdawczości zewnętrznej. Proponowanym rozwiązaniem, które ma umożliwić spełnienie oczekiwań kluczowych użytkowników sprawozdań w tym zakresie, jest ujęcie informacji na temat ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektów funkcjonowania podmiotu w raporcie zintegrowanym.

## **2. Sprawozdanie zintegrowane jako nowa forma prezentowania informacji niefinansowych**

IIRC w kwietniu 2013 r. zaprezentowała pierwsze wytyczne dotyczące raportowania zintegrowanego w publikacji zatytułowanej „Międzynarodowe Ramy Sprawozdawczości Zintegrowanej” (*The International Framework*)<sup>10</sup>. Zgodnie z tym dokumentem raportowanie zintegrowane ma na celu [IIRC, 2013, s. 2]:

- poprawę przedstawianych w sprawozdawczości informacji, co umożliwi efektywniejszą alokację kapitału finansowego przez ich dostawców;
- promowanie bardziej spójnego i efektywnego podejścia do raportowania przedsiębiorstw, które pozwoli na uwzględnianie wszystkich czynników istotnie wpływających na zdolność organizacji do tworzenia wartości;

---

<sup>10</sup> Zawarte w nim zalecenia zostały opracowane na podstawie publikacji „W kierunku raportowania zintegrowanego: Wartość komunikacji w XXI wieku” (*Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*), przekazanej do publicznej dyskusji we wrześniu 2011 r.

- zwiększenie odpowiedzialności i poprawę zarządzania wszystkimi kapitałami, tj. finansowym, produkcyjnym, intelektualnym, ludzkim, społecznym i relacyjnym oraz naturalnym, a także lepsze zrozumienie zależności między nimi;
- wspieranie zintegrowanego myślenia w organizacji oraz podejmowania decyzji i działań, które koncentrują się na tworzeniu wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

Opublikowane przez IIRC zalecenia wskazują na konieczność prezentowania w raporcie zintegrowanym strategicznego celu i orientacji organizacji na przyszłość, wzajemnych, logicznych powiązań między prezentowanymi informacjami (finansowymi i niefinansowymi) oraz oczekiwań interesariuszy. Przede wszystkim zaś jego zawartość powinna umożliwić uzyskanie odpowiedzi na siedem pytań przedstawionych w tabelicy 2.

**Tabela 2. Zawartość raportu zintegrowanego**

| Element                                     | Pytanie   | Zakres informacji  |
|---|---|--|
| Informacje o firmie i otoczeniu zewnętrznym | Czym zajmuje się firma i w jakich warunkach prowadzi działalność?   | Określenie wizji i misji organizacji. Informacje na temat: kultury, etyki i wartości, struktury własnościowej, liczby pracowników, rynków zbytu, prowadzonych w firmie działań, istotnych czynników bezpośrednio i pośrednio wpływających na funkcjonowanie organizacji (aspekty ekonomiczne, polityczne, środowiskowe, społeczne).  |
| Ład korporacyjny                            | W jaki sposób struktura ładu korporacyjnego organizacji wspiera tworzenie przez nią wartości w krótkim, średnim i długim okresie? | Informacje na temat: zarządzających, struktury organizacji, określonych procedur wykorzystywanych do podejmowania decyzji strategicznych (w tym postawa wobec ryzyka i kwestii dotyczących uczciwości i etyki), efektywności zarządzania, wpływu uregulowań prawnych na procesy zarządzania, relacji z kluczowymi interesariuszami, powiązania systemu motywacyjnego z realizacją celów organizacji w krótkim, średnim i długim okresie. |

| Element                      | Pytanie  | Zakres informacji  |
|------------------------------|--|--|
| Szanse i ryzyka              | Jakie są szanse i ryzyka, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia ryzyka w krótkim, średnim i długim okresie oraz w jaki sposób ona nimi zarządza? | Informacje dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> <li>– istotnych czynników powodujących powstawanie zagrożeń związanych z wpływem otoczenia na funkcjonowanie organizacji, jak i tych, które wynikają z prowadzonej działalności (w tym: środowiskowych, społecznych, politycznych, prawnych);</li> <li>– możliwości wykorzystania szans pozwalających na tworzenie wartości organizacji w krótkim, średnim i długim okresie, np. wprowadzanie innowacji do procesów i produktów, inwestowanie w kapitał ludzki, rozszerzenie rynków zbytu.</li> </ul> |
| Strategia i alokacja zasobów | Dokąd firma chce dotrzeć i w jaki sposób zamierza to zrobić?   | Informacje na temat: <ul style="list-style-type: none"> <li>– celów krótko-, średnio- i długoterminowych;</li> <li>– działań i planowanych zasobów niezbędnych do ich realizacji;</li> <li>– osiągniętych wyników;</li> <li>– umiejętności dostosowania się organizacji do zmian w otoczeniu (w tym: rola innowacji, wykorzystanie kapitału intelektualnego, włączenie istotnych kwestii środowiskowych i społecznych do strategii organizacji);</li> <li>– oczekiwań interesariuszy uwzględnionych w realizowanej strategii rozwoju.</li> </ul>               |

| Element         | Pytanie  | Zakres informacji  |
|-----------------|--|--|
| Model biznesowy | Jaki jest model biznesowy i na ile jest on elastyczny?   | <p>Model biznesowy powinien być pokazany z uwzględnieniem czynników wejściowych stanowiących wkład w podejmowane działania (<i>input</i>), działań (<i>business activities</i>), wyników podjętych działań (<i>outputs</i>) oraz ich efektów (<i>outcomes</i>). W szczególności powinien zawierać informacje dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– wyraźnie zidentyfikowanych kluczowych elementów modelu biznesowego;</li> <li>– prostego schematu, który wyjaśnia w zrozumiały sposób znaczenie tych elementów dla organizacji;</li> <li>– przepływów uwzględniających okoliczności funkcjonowania firmy;</li> <li>– zidentyfikowania istotnych aspektów prowadzenia działalności gospodarczej (np. wykorzystywane zasoby, emisja zanieczyszczeń);</li> <li>– związków między takimi elementami, jak: strategia, szanse i ryzyka, wyniki.</li> </ul> |
| Wyniki          | W jakim zakresie firma osiągnęła swoje cele strategiczne i jakie są tego rezultaty w odniesieniu do kapitałów? | <p>Informacje jakościowe i ilościowe na temat wyników, w szczególności obejmujące takie kwestie, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– wskaźniki ilościowe związane z celami, ryzykiem oraz możliwościami, wyjaśniające ich znaczenie, konsekwencje oraz metody i założenia przyjęte przy ich stosowaniu;</li> <li>– rezultaty organizacji (pozytywne i negatywne) związane z kapitałami firmy, uwzględniające zależności między nimi;</li> <li>– relacje z kluczowymi interesariuszami oraz w jaki sposób organizacja odpowiada na ich potrzeby;</li> </ul>   |

| Element                   | Pytanie  | Zakres informacji   |
|---------------------------|--|---|
|                           |  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– związki między wynikami przeszłymi, bieżącymi oraz perspektywami na przyszłość;</li> <li>– powiązania między wskaźnikami finansowymi a niefinansowymi;</li> <li>– zgodność z przepisami prawa znacząco wpływającymi na działalność firmy.</li> </ul>   |
| Perspektywa na przyszłość | Jakie są wyzwania i niepewności, które może napotkać organizacja w realizacji strategii i jakie mogą być potencjalne konsekwencje dla modelu biznesowego oraz jego przyszłych wyników? | <p>Dostarczenie informacji opartych o rzetelną i przejrzystą analizę, uwzględniającą przewidywane zmiany w czasie, na temat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– oczekiwań, dążeń i zamiarów organizacji w konkretnej rzeczywistości, biorąc pod uwagę jej możliwości (w tym: dostępność, jakość i możliwości wykorzystania kapitałów, konkurencyjność rynku, pozycję na rynku, ryzyko utraty reputacji);</li> <li>– wpływu przyjętej do realizacji strategii na tworzenie wartości firmy w czasie;</li> <li>– posiadanych przez podmiot kapitałów umożliwiających osiągnięcie założonych celów podmiotu (z uwzględnieniem niepewności i ryzyka, które może się pojawić).</li> </ul> |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Stanek-Kowalczyk, 2013, s. 46–48; IIRC, 2013, s. 24–32].

Należy zauważyć, że przedstawione przez IIRC zalecenia (por. tablica 2) określają jedynie ogólne zasady sporządzania raportu zintegrowanego oraz zakres informacji, jaki należy w nim ujawniać z punktu widzenia oceny zdolności organizacji do tworzenia wartości. Jednakże nie zawierają [IIRC, 2013, s. 7; Magarey, 2012, s. 200–201]:

- zdefiniowania pojęcia wartości, chociaż koncepcja tworzenia wartości organizacji jest kluczową kwestią w raportowaniu zintegrowanym;
- kryteriów niezbędnych do ustalenia jakości strategii firmy oraz poziomu jej wykonania (w tym: zdefiniowania modelu biznesowego);

- zestawu wskaźników wydajności (KPI) możliwych do zastosowania w celu monitorowania realizacji strategii rozwoju firmy oraz metod pomiaru pozwalających na ich obliczanie;
- sposobu prezentowania informacji finansowych i niefinansowych w raporcie zintegrowanym.

Pomimo tego IIRC wskazuje, że dokument ten powinien być przygotowany zgodnie z zasadami zapewniającymi mu odpowiednią jakość, do których zalicza się: istotność i zwiezłość, wiarygodność i kompletność oraz spójność i porównywalność. Oznacza to konieczność posiadania przez przedsiębiorstwo właściwego systemu informacyjnego, w tym rachunkowości, pozwalającego na uzyskiwanie informacji finansowych i niefinansowych o takich atrybutach.

### **3. Rola specjalistów z rachunkowości w przygotowaniu raportów zintegrowanych**

Wzrost odpowiedzialności przedsiębiorstw za społeczne i środowiskowe skutki prowadzonej działalności gospodarczej powoduje zmianę podejścia do roli specjalistów z rachunkowości. Według Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accounting – IFAC) osoby te mają [IFAC, 2011 a, s. 6]:

- przyczyniać się do tworzenia wartości organizacji, gdyż zajmując stanowiska kierownicze, biorą udział w projektowaniu i wdrażaniu strategii rozwoju, realizacji polityk i programów, a także w procesach zarządzania związanych z osiągnięciem założonych celów w krótkim, średnim i długim okresie;
- wspomagać tworzenie wartości podmiotu poprzez informowanie, kierowanie i podejmowanie decyzji operacyjnych oraz implementację strategii uwzględniającej cele zrównoważonego rozwoju;
- zabezpieczać tworzenie wartości jednostki na skutek prowadzenia działań zapewniających zgodność z obowiązującymi przepisami i dobrymi praktykami oraz mających na celu ochronę przed pojawiającym się ryzykiem strategicznym, operacyjnym i finansowym;
- raportować tworzenie wartości organizacji, umożliwiając przejrzystą i efektywną komunikację z poszczególnymi jej interesariuszami.

Uwzględniając powyższe, należy zauważyć, że rolą specjalistów z rachunkowości nie jest tylko zgłaszanie faktów w sprawozdawczości finansowej, ale przede wszystkim pomoc w osiągnięciu sukcesu organizacji w nieustannie zmieniającym się otoczeniu. Ich kompetencje, wiedza

i umiejętności mają bowiem umożliwić realizację zadań zapewniających zrównoważony rozwój jednostki zarówno w krótkim, jak i w długim okresie (por. tablica 3).

**Tablica 3. Zakres zadań specjalistów z rachunkowości w ramach strategii zrównoważonego rozwoju**

| Obszar działań        | Zadania  |
|-----------------------|--|
| Zgodność z przepisami | <ul style="list-style-type: none"> <li>– zapewnianie zgodności z obowiązującymi uregulowaniami prawnymi (obecnymi i przyszłymi),</li> <li>– wskazanie potencjalnego wpływu prowadzonej działalności gospodarczej na obecne i przyszłe normy prawne (w tym związane z ochroną środowiska) oraz zidentyfikowanie wynikających z nich kluczowych problemów społecznych i środowiskowych,</li> <li>– uwzględnianie kosztów i ryzyka związanego z inwestycjami, procesami i produktami, które mogą wpływać na powstawanie bądź zwiększanie szkód środowiskowych i społecznych,</li> <li>– ocena potencjalnych zobowiązań ekologicznych, wynikających ze zdarzeń przeszłych,</li> </ul>  |
| Strategia rozwoju     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– pomoc w ustalaniu celów i zadań dotyczących strategii rozwoju,</li> <li>– ustalanie ryzyk związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,</li> <li>– wskazanie pojawiających się szans, które podmiot może wykorzystać w osiągnięciu założonych celów i zadań,</li> <li>– identyfikowanie możliwości efektywniejszego wykorzystania zasobów podmiotu,</li> <li>– szacowanie potencjalnych kosztów, wynikających z niepodejmowania inicjatyw na rzecz społeczności lokalnych i środowiska przyrodniczego,</li> <li>– włączenie kwestii środowiskowych i społecznych w procesy planowania i oceny projektów inwestycyjnych,</li> </ul> |
| Redukcja kosztów      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– wskazanie metod pomiaru kosztów związanych z wpływem podmiotu na otoczenie,</li> <li>– właściwe grupowanie i analizowanie tego typu kosztów w celu wspierania decyzji operacyjnych i strategicznych,</li> </ul>   |

| Obszar działań                       | Zadania   |
|--------------------------------------|---|
|                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– monitorowanie i kontrolowanie zużycia zasobów w podmiocie, w tym: identyfikowanie nadmiernego bądź nieefektywnego ich zużycia,</li> <li>– ustalanie czynników mających wpływ na poziom kosztów środowiskowych w jednostce,</li> <li>– właściwe przydzielanie kosztów środowiskowych do produktów i procesów związanych z ich powstawaniem,</li> <li>– uwzględnianie w ocenie projektów inwestycyjnych przyszłych kosztów oraz korzyści środowiskowych i społecznych, w tym promowanie rozwiązań proekologicznych,</li> </ul> |
| Ocena i kontrola wyników zarządzania | <ul style="list-style-type: none"> <li>– wskazanie metod przyjętych do oceny wpływu organizacji na otoczenie (np. opracowanie właściwego zestawu wskaźników),</li> <li>– ustalenie wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych,</li> <li>– wskazanie powiązań między informacjami finansowymi i niefinansowymi,</li> <li>– przedstawienie podstawowych przyczyn związanych z brakiem realizacji celów i zadań strategii rozwoju,</li> </ul>   |
| Komunikacja z interesariuszami       | <ul style="list-style-type: none"> <li>– ocena potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych,</li> <li>– pomoc w tworzeniu wiarygodnych i kompletnych informacji niezbędnych do podejmowania właściwych decyzji przez interesariuszy organizacji,</li> <li>– przygotowanie spójnych i przejrzystych raportów wewnętrznych i zewnętrznych, zawierających informacje finansowe i niefinansowe.</li> </ul>   |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [IFAC, 2011 b; Environmental Sustainability: Tools and Techniques, 2010].

Konieczność realizacji wymienionych w tabeli 3 zadań powoduje, że specjaliści z rachunkowości powinni posiadać nie tylko doskonałą znajomość prawa bilansowego i podatkowego, ale również dodatkowe umiejętności i wiedzę, które pozwolą im na:

- zarządzanie zasobami przedsiębiorstwa,
- pomiar zarówno ekonomicznych, jak i środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji,

- podejmowanie decyzji operacyjnych i strategicznych w warunkach zwiększonego ryzyka działania,
- kontrolę realizacji celów w krótkim, średnim i długim okresie,
- opracowanie przejrzystego i efektywnego sposobu raportowania o wynikach ekonomicznych, środowiskowych i społecznych prowadzonej działalności gospodarczej, co umożliwi zainteresowanym stronom dokonywanie ocen.

W szczególności istotne znaczenie ma pomoc specjalistów z rachunkowości w zwiększaniu wiarygodności i przejrzystości informacji finansowych i niefinansowych prezentowanych w sprawozdawczości zewnętrznej (np. w raportach zintegrowanych). Pozwoli to na budowanie przejrzystych, opartych na zaufaniu relacji przedsiębiorstw z interesariuszami, co stanowi jeden z warunków tworzenia ich bieżącej i przyszłej wartości. Z tego powodu od specjalistów z rachunkowości oczekuje się szerszego niż tradycyjny sposób myślenia o sukcesie gospodarczym.

## **Zakończenie**

Chociaż koncepcja raportowania zintegrowanego nadal znajduje się we wczesnej fazie swojego rozwoju, to zdaniem R. Ecclesa oraz D. Saltzmana [2010, s. 147] może przyczynić się do poprawy zarówno zaangażowania przedsiębiorstw w zrównoważony rozwój, jak i zwiększania przejrzystości prezentowanych w sprawozdawczości zewnętrznej informacji finansowych i niefinansowych. Jednakże związane jest to z prowadzeniem dalszych prac mających na celu opracowanie powszechnie akceptowalnych, ujednoczonych standardów takiego sposobu raportowania. Ważną rolę w procesie tym mają do odegrania specjaliści z rachunkowości. Jako osoby dobrze przygotowane do zarządzania ekonomicznymi wynikami podmiotów mogą aktywnie uczestniczyć w tworzeniu raportów zintegrowanych. Niemniej zwiększenie użyteczności, wiarygodności i porównywalności informacji niefinansowych zawartych w tego typu sprawozdawczości wiąże się z poszerzeniem ich wiedzy i umiejętności na temat pomiaru środowiskowych i społecznych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw. Wymaga również zmienionego podejścia do oceny sukcesu organizacji, które powinno uwzględniać nie tylko wyniki ekonomiczne, ale także realizację celów związanych z wdrażaniem strategii zrównoważonego rozwoju.

## Literatura

1. Eccles G.E., Krzus M.P. (2010), *One Report. Integrated Reporting for Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
2. Eccles G.E., Saltzman D. (2011), *Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*, „Stanford Social Innovation Review”, Summer.
3. Eljasiak E. (2011), *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 62 (118).
4. *Environmental Sustainability: Tools and Techniques* (2010), [http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci\\_id/17526/la\\_id/1/document/1/re\\_id/0](http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/17526/la_id/1/document/1/re_id/0), dostęp dnia: 3.03.2014.
5. Herzig Ch., Schaltegger S. (2006), *Corporate Sustainability Reporting*, w: *Sustainability Accounting and Reporting*, Schaltegger S., Bennett M., Burritt M. i inni (red.), Springer.
6. IFAC (2011 a), *Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success*, <http://www.apesb.org.au/uploads/feb-2012-bm/attachment-17f-competent-and-versatile-how-professional-accountants-in-business-drive-sustainable-organizational-success.pdf>, dostęp dnia 11.02.2014.
7. IFAC (2011 b), *Sustainability Framework 2.0 Professional Accountants as Integrators*, <http://www.accountability.org/images/content/4/3/435.pdf>, dostęp dnia: 25.02.2014.
8. IIRC (2013), *The International Framework*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, dostęp dnia 15.02.2014.
9. Kamela-Sowińska A. (2013), *Dylematy integracji rachunkowości w krajach Unii Europejskiej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, Vol. 1 (8).
10. Krasodomska J. (2013), *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w świetle teorii legitymizacji*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, Zeszyt Naukowy nr 130, SGH, Warszawa.
11. Magarey G. (2012), *Is Integrated Reporting Achievable?*, „Keeping Good Companies”, Vol. 61(4).
12. Main N., Hespdenheide E. (2012), *Integrated Reporting: The New Big Picture*, „Deloitte Review” Vol. 10, [https://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/Deloitte%20Review%2010%20-%20Summer%202012/US\\_deloitteireview\\_Integrated\\_Reporting\\_The\\_New\\_Big\\_Picture\\_Jan12.pdf](https://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/Deloitte%20Review%2010%20-%20Summer%202012/US_deloitteireview_Integrated_Reporting_The_New_Big_Picture_Jan12.pdf), dostęp dnia 23.03.2014.

13. Nehme M., Koon Ghee Wee C. (2008), *Tracing the Historical Development of Corporate Social Responsibility and Corporate Social Reporting*, „James Cook University Law Review”, Vol. 15.
14. Owen G. (2013), *Integrated Reporting: A review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum*, „Accounting Education: An International Journal”, Vol. 22 (4).
15. Paliwoda-Matiolańska A. (2009), *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwa*, C.H. Beck, Warszawa.
16. Stanek-Kowalczyk A. (2013), *Raportowanie zintegrowane – nowy trend, stare wyzwania*, w: *Wspólna odpowiedzialność. Rola raportowania społecznego*, Ćwik N. (red.), Forum Odpowiedzialnego Biznesu, [http://odpowiedzialnybiznes.pl/public/files/Wspolna%20odpowiedzialnosc\\_Raportowanie%20spoleczne-PODGLAD.pdf](http://odpowiedzialnybiznes.pl/public/files/Wspolna%20odpowiedzialnosc_Raportowanie%20spoleczne-PODGLAD.pdf), dostęp dnia: 15.02.2014.
17. *The Way of the Merchant. Corporate Social Responsibility in Japan* (2005), [http://graphics.eiu.com/files/ad\\_pdfs/CSR\\_JP\\_English.pdf](http://graphics.eiu.com/files/ad_pdfs/CSR_JP_English.pdf), dostęp dnia 20.02.2014.

## Streszczenie

Wzrost odpowiedzialności przedsiębiorstw za społeczne i środowiskowe skutki prowadzonej działalności gospodarczej powoduje zmianę podejścia do roli specjalistów z rachunkowości. Ich kompetencje, wiedza i umiejętności pozwalają na zwiększenie wiarygodności i porównywalności informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych prezentowanych w sprawozdawczości zewnętrznej. Umożliwia to budowanie przejrzystych, opartych na zaufaniu relacji przedsiębiorstw z interesariuszami, co stanowi jeden z warunków tworzenia ich bieżącej i przyszłej wartości. Celem artykułu jest zatem przedstawienie:

- ewolucji raportowania społecznej odpowiedzialności,
- zaproponowanych przez IIRC wytycznych dotyczących sporządzania sprawozdawczości zintegrowanej,
- roli specjalistów z rachunkowości w przygotowaniu raportów zintegrowanych.

## Słowa kluczowe

ewolucja raportowania społecznej odpowiedzialności, sprawozdanie zintegrowane, specjaliści z rachunkowości

## **The Role of Professional Accountants and changes in business reporting (Summary)**

Increase in corporate responsibility for social and environmental effects of business activities has affected the changes in the approach to the role of professional accountants. Their competences, skills and knowledge allow to improve the reliability and comparability of financial as well as non-financial disclosures in external reporting. It enables companies to build transparent and trust-based relationships with their stakeholders, which create their current and future value. Taking the above into consideration, the aim of this paper is to present:

- the evolution of social responsibility reporting,
- the International Integrated Reporting Framework proposed by the IIRC,
- the role of professional accountants in preparing integrated reports.

### **Keywords**

evolution of social responsibility reporting, integrated report, professional accountants