

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

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 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jolanta Chluska , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
Małgorzata Ciecziura , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
Jerzy Gierusz , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
Yury Y. Karaleu , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości	45
Joanna Koczar , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu	52
Anna Kuzior , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
Irina Loukianova , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
Aleksandra Łakomiak , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego	83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	104
Anna Mazurczak , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce	119
Agnieszka Nóżka , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
Małgorzata Rówińska , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
Janusz Samelak , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
Tatiana Sviridovich , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
Marzena Tatarska , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A.	187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

Tatiana Verezubova , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?	218
Natallia Yauseichykava , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
Joanna Zuchewicz , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki	247

Summaries

Jolanta Chluska , Chosen aspects of the financial statements comparability	20
Małgorzata Cieciora , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility	30
Jerzy Gierusz , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income	44
Yury Y. Karaleu , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
Joanna Koczar , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility	62
Anna Kuzior , Additional information to financial statements and directions of their changes	74
Irina Loukianova , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns	82
Aleksandra Łakomiak , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement	103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
Anna Mazurczak , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
Agnieszka Nózka , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders	142
Małgorzata Rówińska , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
Janusz Samelak , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
Tatiana Sviridovich , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards	173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Defining the scope, coverage and quality of integrated report	186

Marzena Tatarska , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company	199
Agnieszka Tlaczala, Piotr Tlaczala , Presentation of other comprehensive income according to international standards	210
Tatiana Verezubova , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies	217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa) , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change	246
Joanna Zuchewicz , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation	256

Janusz Samelak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

RAMY KONCEPCYJNE ZINTEGROWANEGO SPRAWOZDANIA JAKO FORMY RAPORTOWANIA CSR

Streszczenie: Do niedawna sprawozdawczość kojarzyła się głównie ze sprawozdawczością finansową, która jest częścią rachunkowości przedsiębiorstw i jej produktem końcowym. Jednak współcześnie od momentu zastosowania w praktyce gospodarczej koncepcji CSR pojawił się nowy rodzaj sprawozdawczości przedsiębiorstw – raportowanie ESG, prezentujące informacje niefinansowe dotyczące zagadnień: środowiska naturalnego, społecznych i ładu korporacyjnego. Nowa sytuacja w sprawozdawczości przedsiębiorstw oznacza konieczność zintegrowania sprawozdawczości finansowej, dostarczającej informacji finansowych, z raportem ESG, prezentującym informacje niefinansowe, w spójną całość w formie sprawozdania zintegrowanego. Celem opracowania jest zatem prezentacja stworzonych przez autora ram koncepcyjnych zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

Słowa kluczowe: koncepcja CSR, sprawozdawczość przedsiębiorstw, sprawozdanie finansowe, zintegrowane sprawozdanie.

1. Wstęp

Sprawozdawczość uważa się obecnie za najważniejszy instrument informowania interesariuszy o zasobach i rezultatach działalności przedsiębiorstw. Do niedawna termin sprawozdawczość kojarzył się głównie ze sprawozdawczością finansową, będącą równocześnie częścią rachunkowości przedsiębiorstw i jej produktem końcowym w formie sprawozdań finansowych. Sprawozdania finansowe przedsiębiorstw są obecnie sporządzane na podstawie ugruntowanych w skali międzynarodowej zasad rachunkowości; dostarczają one adresatom wysokiej jakości informacji finansowych o sytuacji ekonomicznej jednostek jako wsparcie do podejmowania decyzji gospodarczych.

Rola sprawozdawczości finansowej uległa jednak istotnej zmianie od momentu zastosowania w praktyce gospodarczej paradygmatu zrównoważonego rozwoju¹,

¹ Przez zrównoważony rozwój rozumie się taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integracji działań gospodarczych, politycznych i społecznych z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli – zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń [Prawo 2001].

a obecnie koncepcji CSR (*Corporate Social Responsibility*). Według najnowszej definicji Unii Europejskiej przez społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstw rozumie się „odpowiedzialność przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo”. Realizacja tej odpowiedzialności na szczeblu przedsiębiorstwa wymaga zintegrowania i wprowadzenia do strategii oraz działalności operacyjnej kwestii socjalnych, środowiskowych, etycznych, praw ludzkich i konsumenckich, a także zaangażowania interesariuszy w celu:

- maksymalizacji tworzenia wspólnej wartości dla swoich właścicieli i innych interesariuszy, w tym społeczeństwa,
- identyfikowania, zapobiegania i łagodzenia swego możliwego niekorzystnego oddziaływania na otoczenie, w tym środowisko naturalne [Odnowiona strategia 2011].

Zainteresowanie społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstw w skali światowej jest współcześnie bardzo duże² i wynika z wielu przesłanek. Na szczeblu mikroekonomicznym – przedsiębiorstw zrodziło ono niezbędność wypracowania nowego podejścia do zarządzania organizacją, uwzględniającego aspekty społecznej odpowiedzialności. W ślad za tym pojawił się nowy rodzaj (obok sprawozdawczości finansowej) sprawozdawczości przedsiębiorstw – raport ESG, prezentujący informacje niefinansowe dotyczące zagadnień: środowiska naturalnego (E – *environment*), społecznych (S – *social*) i ładu korporacyjnego (G – *governance*).

Nowa sytuacja w sprawozdawczości przedsiębiorstw, działających zgodnie z koncepcją CSR, oznacza konieczność zintegrowania raportowania tych podmiotów, tzn. sprawozdawczości finansowej dostarczającej informacji finansowych z raportem ESG, prezentującym informacje niefinansowe, w spójną całość w formie sprawozdania zintegrowanego przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

Problematyka zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstw jest podejmowana w polskim piśmiennictwie naukowym raczej rzadko. Jak dotychczas ani w Polsce, ani na świecie nie wypracowano powszechnie zaakceptowanego standardu sporządzania takiego sprawozdania. Stąd też opracowanie wpisuje się w dyskusję naukową w tym zakresie, a jego celem jest prezentacja stworzonych przez autora ram koncepcyjnych zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego³.

Realizacja celu opracowania wymagała zastosowania adekwatnych metod i narzędzi badawczych, do których należy zaliczyć m.in. krytyczną analizę piśmiennictwa naukowego, przegląd dostępnych badań empirycznych w zakresie stosowania koncepcji CSR w skali światowej oraz normatywne podejście badawcze z wykorzystaniem dyrektywy celowościowej.

² W Polsce dynamiczny rozwój CSR przypada na początek XXI wieku.

³ Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania są przedmiotem rozważań autora w monografii naukowej pt. *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego* [Samelak 2013].

2. Analiza obecnego stanu sprawozdawczości przedsiębiorstw

Jednym z największych wyzwań w skali światowej, stojących przed podmiotami gospodarczymi, jest wdrożenie strategii społecznej odpowiedzialności do systemu zarządzania przedsiębiorstwem oraz raportowanie interesariuszom o wynikach jej realizacji, przede wszystkim w formie sprawozdań prezentujących efekty, zarówno pozytywne, jak i negatywne, całokształtu działalności.

Dotychczasowa praktyka sprawozdawczości przedsiębiorstw koncentrowała się głównie na sporządzaniu sprawozdawczości finansowej. W tradycyjnym podejściu sprawozdawczość finansowa dostarcza informacji finansowych do podejmowania decyzji gospodarczych przez różnych interesariuszy. Informacje te są sporządzane w oparciu o zasady rachunkowości, które umożliwiają uzyskanie wysokiej jakości informacji, potwierdzonej opinią niezależnego biegłego rewidenta.

Pojawia się jednak pytanie: czy obecny zinternacjonalizowany model sprawozdania finansowego jest w stanie kompletnie i wiernie zaprezentować całokształt działalności przedsiębiorstwa funkcjonującego według koncepcji CSR? Problem dotyczy zwłaszcza przedstawienia efektów działalności w wymiarze ESG, które opiera się przede wszystkim na informacjach o charakterze niefinansowym. Czy można byłoby wtedy mówić nadal o sprawozdaniu finansowym, w którym przeważałyby informacje niefinansowe?

W wyniku przeprowadzonych badań autor zidentyfikował dwie próby rozwiązania tego problemu, występujące obecnie w praktyce sprawozdawczości polskich przedsiębiorstw. Pierwsza z nich podąża drogą ewolucji sprawozdawczości finansowej, formułując kierunek jej zmian polegający na przekształcaniu sprawozdania finansowego w roczny raport (biznesowy) w wyniku uzupełniania dotychczasowego rocznego raportu finansowego o nowe obszary informacji, głównie niefinansowej, dotyczące prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności. W efekcie roczny raport biznesowy składa się z kilku niezintegrowanych sprawozdań (raportów). Oznacza to, że w jednym raporcie zestawione są obok siebie, bez określonego wyraźnego wzajemnego związku, niezintegrowane informacje finansowe i informacje niefinansowe – niezawierające jednak kompletnego przedstawienia efektów działalności, zwłaszcza w wymiarze społecznym (S – *social*) i ładu korporacyjnego (G – *governance*).

Drugie rozwiązanie polega na sporządzaniu osobnych raportów ESG, nieujmujących informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych, lecz jedynie informacje, przede wszystkim o charakterze niefinansowym, dotyczące aspektów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Zakres zagadnień wymagających ujawnienia w raporcie ESG określają tworzone na świecie różne wytyczne, standardy i normy. Spośród nich tylko wytyczne GRI zawierają stwierdzenie, że raportowanie wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych może być zbieżne lub zintegrowane z pozostałymi raportami przedsiębiorstwa, w tym z rocznymi raportami finansowymi. Nie wskazują one jednak, na czym miałyby polegać ta zbieżność

lub zintegrowanie. Oznacza to, że raport ESG nie prezentuje zintegrowanych informacji niefinansowych ze sprawozdaniem finansowym ani też sprawozdanie finansowe nie jest częścią tego raportu.

Obydwa rozwiązania nie wytrzymują jednak presji tempa procesu globalizacji i wynikających z niej wyzwań, stojących przed przedsiębiorstwami XXI wieku. Wskazuje to na konieczność poszukiwania trzeciego rozwiązania, opartego docelowo, zdaniem autora, na koncepcji zintegrowanego sprawozdania, na co wskazują również tendencje światowe.

3. Istota zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstw

Konieczność realizacji przez przedsiębiorstwa strategii społecznej odpowiedzialności oznacza, że niezbędne staje się równoważne traktowanie trzech obszarów ich aktywności: ekonomicznego, środowiskowego i społecznego. W konsekwencji skutkuje to nowym podejściem do sprawozdawczości z działalności przedsiębiorstwa – w celu stworzenia „sprawozdawczości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa”, tzn. rozszerzenia raportowania z dotychczasowej sprawozdawczości finansowej o raportowanie ESG.

Sprawozdawczość przedsiębiorstw stoi zatem przed ważnym i złożonym wyzwaniem: jak połączyć, czyli zintegrować sprawozdanie finansowe z raportem ESG. Odpowiedzią na to wyzwanie może być, zdaniem autora, zintegrowana sprawozdawczość. R.G. Eccles i M.P. Krzus twierdzą, że niezbędny jest jeden raport (*one report*), czyli jeden dokument łączący informację finansową oraz niefinansową dotyczącą zagadnień środowiskowych, społecznych i z obszaru *corporate governance* [Eccles, Krzus 2010, s. 10]. Zintegrowane sprawozdanie nie oznacza prostej kombinacji sprawozdania finansowego z raportem CSR. Chodzi raczej o pokazanie postępowania przedsiębiorstwa od przyjętej strategii do realizacji ustalonego celu, gdzie każdy kluczowy element finansowy i niefinansowy jest traktowany w taki sam sposób [KPMG 2010, s. 5].

Celem zintegrowanej sprawozdawczości jest połączenie informacji finansowych – pochodzących ze sporządzanego dotychczas odrębnie sprawozdania finansowego – ze sprawozdaniem z działalności/komentarzem zarządu oraz informacjami niefinansowymi: środowiskowymi, społecznymi i dotyczącymi ładu korporacyjnego – raportem ESG, w taki sposób, aby uzyskać i przekazać interesariuszom wszechstronny i wiarygodny oraz jasny i porównywalny obraz efektów całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Interesariusze oczekują, aby przedsiębiorstwa były odpowiedzialne za swoje działania i wpływ na otoczenie oraz aby poprzez wiarygodne raportowanie dostarczały informacji o efektywności podejmowanych działań i scenariuszach przeciwdziałania występującemu ryzyku, a także minimalizowania skutków jego zmaterializowania [Eljasiak 2011, s. 100].

Stan obecnych dokonań w obszarze tworzenia wytycznych, standardów i norm międzynarodowych dotyczących raportowania ESG wynika głównie z efektów ak-

tywności GRI⁴, organizacji, która opracowała wytyczne w tym zakresie, natomiast raportowania zintegrowanego – z dokonania IIRC⁵, który opracował dokument do dyskusji pt. „Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century” (W kierunku zintegrowanego raportowania. Komunikowanie wartości w XXI wieku). Dokument ten wskazuje na konieczność opracowania międzynarodowego modelu zintegrowanej sprawozdawczości, który łączyłby w jasny i nieskomplikowany sposób podstawowe informacje odnoszące się do strategii, modelu działalności, ładu korporacyjnego, osiągniętych wyników i perspektyw, odzwierciedlając gospodarcze, społeczne i środowiskowe warunki działania przedsiębiorstwa.

Według IIRC istnieje konieczność stworzenia uniwersalnego systemu sprawozdawczego, który zbierałby zróżnicowane i rozproszone aspekty sprawozdawczości finansowej, sprawozdania zarządu, ładu korporacyjnego, zrównoważonego rozwoju w zintegrowaną i jednolitą całość oraz wyjaśniałby ich wzajemne zależności i wpływ na zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia i utrzymania wartości w krótkim, średnim i długim okresie [MSSF 2010, s. 7].

Nie ulega wątpliwości, iż w centrum uwagi zintegrowanej sprawozdawczości znajduje się model biznesowy, rozumiany jako ogół działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo w celu tworzenia i utrzymywania wartości [Krasodomska 2012, s. 105]. Zintegrowane sprawozdanie powinno ujmować w kompleksowy i spójny sposób rozproszone obecnie informacje o charakterze finansowym i niefinansowym, prezentując pełny, wiarygodny i porównywalny obraz sytuacji przedsiębiorstwa oraz umożliwiając ocenę jego zdolności do kreowania i utrzymywania wartości.

Dotychczasowe nieliczne propozycje dotyczące kształtu zintegrowanego sprawozdania znajdują się na wstępnym etapie, nie stanowią całościowej koncepcji. Stąd też autor, na podstawie przeprowadzonych własnych badań i doświadczeń, podjął próbę stworzenia ram koncepcyjnych zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

4. Prezentacja ram koncepcyjnych zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego

Przez ramy koncepcyjne autor rozumie założenia wyznaczające ogólny kształt zintegrowanego sprawozdania w ujęciu modelowym, tzn. określające:

- 1) cel sprawozdania zintegrowanego,
- 2) strukturę informacji – zakres przedmiotowy,

⁴ GRI – Global Reporting Initiative.

⁵ IIRC – International Integrated Reporting Committee powstał z inicjatywy księcia Walii Karola 2 sierpnia 2010 r. w ramach programu „Rachunkowość zrównoważonego rozwoju” (*Accounting for Sustainability – A4S*) i GRI przy poparciu Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). Komitet postawił sobie jako cel zbadanie innowacji wprowadzonych do procesów sprawozdawczych przedsiębiorstw oraz sposobu uwzględnienia wszystkich aspektów tworzenia wartości (finansowych, materialnych, niematerialnych) w ich strategii działania.

- 3) zakres podmiotowy,
- 4) atrybuty jakościowe informacji w nim zawartych,
- 5) zasady sporządzania,
- 6) zasady weryfikacji jego wiarygodności.

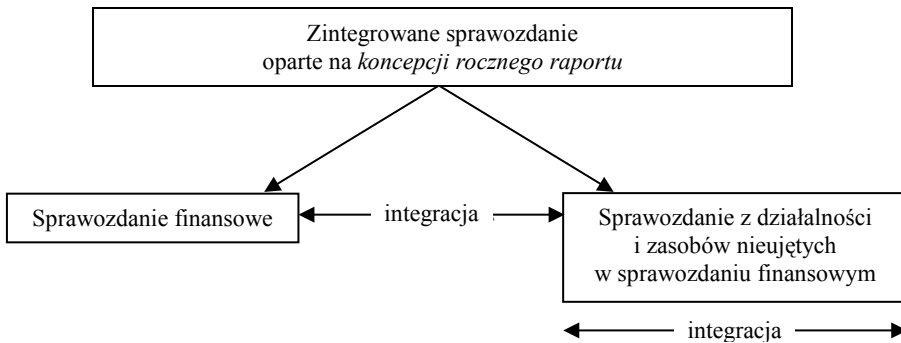
Ad 1) Celem zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego powinno być dostarczenie interesariuszom kompletnej, spójnej i użytecznej informacji retro- i prospektywnej o efektach działalności i posiadanych zasobach przez zintegrowanie informacji finansowych (sprawozdania finansowego) z informacjami niefinansowymi: środowiskowymi, społecznymi i dotyczącymi ładu korporacyjnego (raportem ESG), oraz o kapitale intelektualnym w sposób pozwalający na prezentację pełnego i wiarygodnego oraz jasnego i porównywalnego obrazu działalności, a także zasobów tego przedsiębiorstwa.

Cel ten można rozczłonkować na cele cząstkowe dwóch zasadniczych jego części. Celem części finansowej – sprawozdania finansowego – jest dostarczenie informacji finansowych o działalności przedsiębiorstwa, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców oraz innych wierzycieli i interesariuszy przy podejmowaniu przez nich decyzji dotyczących przedsiębiorstwa. Natomiast celem części niefinansowej jest zapewnienie interesariuszom zrównoważonej i uzasadnionej prezentacji działalności przedsiębiorstwa, odnoszącej się do aspektów społecznej odpowiedzialności (CSR), obejmującej zarówno pozytywne, jak i negatywne jej skutki, a także prezentacji zasobów niematerialnych (kapitału intelektualnego), które nie zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym.

Ad 2) Autor stoi na stanowisku, iż można sformułować dwie koncepcje zintegrowania sprawozdawczości finansowej i niefinansowej przedsiębiorstw, od których zależeć będzie kształt zintegrowanego sprawozdania. Koncepcje te wyrażają dwie metody integrowania informacji finansowych i niefinansowych w zintegrowane sprawozdanie.

Pierwsza koncepcja (koncepcja rocznego raportu) bazuje na dotychczasowym, wynikającym z regulacji prawnych, modelu sprawozdawczości przedsiębiorstw, który od sprawozdania finansowego począwszy przeistacza się drogą ewolucji w roczny raport biznesowy przedsiębiorstwa. W modelu tym większą wagę przykładają się do informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, a dane niefinansowe uzupełniają jedynie obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Schematyczne ujęcie zintegrowanego sprawozdania opartego na koncepcji rocznego raportu obrazuje rysunek 1.

Według tego ujęcia zintegrowane sprawozdanie składa się z dwóch części: finansowej, obejmującej informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, i niefinansowej, która zawiera sprawozdanie z działalności, rozszerzone m.in. o aspekty społecznej odpowiedzialności i kapitału intelektualnego. Ponadto w tak rozumianym zintegrowanym sprawozdaniu musi nastąpić integracja informacji niefinansowych w ramach części, a następnie integracja informacji finansowych z informacjami niefinansowymi, czyli obydwu części tego sprawozdania.



Rys. 1. Schematyczne ujęcie zintegrowanego sprawozdania opartego na koncepcji rocznego raportu

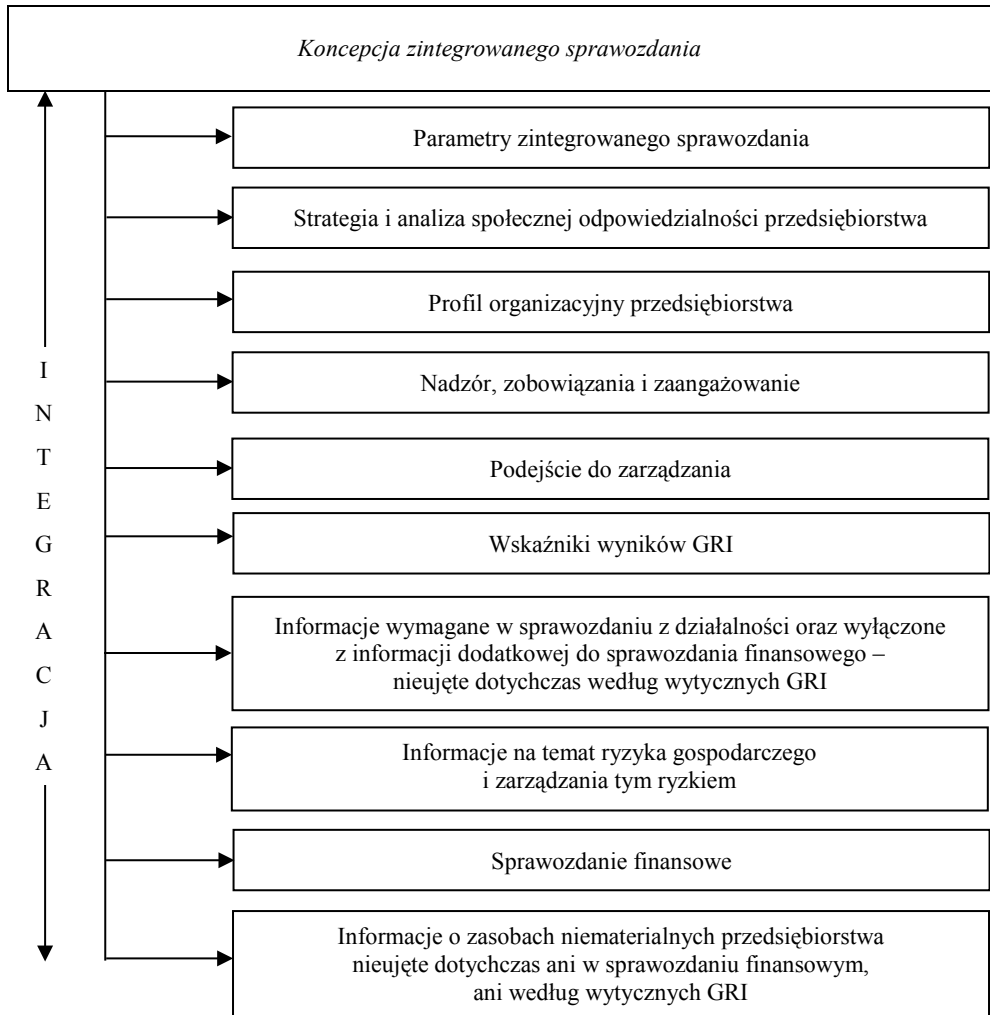
Źródło: opracowanie własne.

Koncepcja rocznego raportu, zdaniem autora, mogłaby stanowić rozwiązanie przejściowe do czasu ugruntowania się drugiej, proponowanej przez autora, koncepcji.

Druga koncepcja – nazwana przez autora koncepcją zintegrowanego sprawozdania – opiera się na obecnie kształtującym się na świecie modelu zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych. Wskutek wzmożonej presji społecznej na odpowiedzialność społeczną przedsiębiorstw, podmioty te w coraz większym zakresie sporządzają odrębne (poza sprawozdaniem finansowym), obszerne raporty ESG, w których zdecydowanie przeważają informacje o charakterze niefinansowym i które nie zawierają danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Raporty ESG powstają w oparciu o różne wypracowane w skali międzynarodowej wytyczne, normy i standardy. Punktem wyjścia w drugiej koncepcji jest zatem równoprawne traktowanie informacji finansowych (zawartych w sprawozdaniu finansowym) i informacji niefinansowych (zawartych w raporcie ESG). W takiej sytuacji pojawia się konieczność ich integracji w jedno kompletne i spójne sprawozdanie, zespalające dane niefinansowe, dotyczące różnych aspektów działalności (raportu ESG) i zasobów nieujętych w sprawozdaniu finansowym (kapitału intelektualnego) z danymi finansowymi (sprawozdania finansowego). Zintegrowane sprawozdanie oparte na tej koncepcji obrazuje rysunek 2.

Ujęcie modelowe zakresu treści zintegrowanego sprawozdania oparto na wytycznych GRI G3 ze względu na to, że jak wykazują badania przeprowadzone przez KPMG wśród 250 przedsiębiorstw, próby badawczej wyłonionej z 500 największych i najnowocześniejszych korporacji na świecie, znajdujących się na liście Global Fortune, 77% raportów społecznej odpowiedzialności w roku 2008 [KPMG International 2008] i 80% w roku 2011 [KPMG International 2011] zostało sporządzonych według wytycznych GRI.

Jak wynika z rysunku 2, zintegrowane sprawozdanie stanowi jeden kompletny i spójny dokument podzielony na wiele części (rozdziałów), zespalający dane niefi-



Rys. 2. Schematyczne ujęcie koncepcji zintegrowanego sprawozdania

Źródło: opracowanie własne.

nansowe (w tym m.in. ze sprawozdania z działalności, z raportu ESG i raportu o kapitale intelektualnym) z danymi finansowymi (ze sprawozdania finansowego). Ponadto w ramach zintegrowanego sprawozdania musi nastąpić integracja treści i wskaźników GRI z treścią sprawozdania z działalności – zwłaszcza w zakresie treści wymaganej obowiązującymi przepisami prawa w Polsce. Zarówno w części finansowej, jak i niefinansowej tego sprawozdania powinny znajdować się wskazania (w formie odnośników) powiązań i współzależności informacji finansowych i niefinansowych.

Ad 3) Obydwa ujęcia modelowe (warianty) struktury zintegrowanego sprawozdania mają generalnie charakter uniwersalny i mogą być zastosowane bez względu na rodzaj prowadzonej działalności przez przedsiębiorstwo. Z powodu jednak większej złożoności wariantu drugiego, wynikającej z wyższego stopnia integracji prezentowanych informacji, w warunkach polskich, zdaniem autora, powinien być on stosowany przez spółki giełdowe i opcjonalnie przez przedsiębiorstwa niebędące spółkami giełdowymi, ale podlegające obowiązkowi badania sprawozdania finansowego. Natomiast wariant pierwszy jest przewidywany do zastosowania w podmiotach podlegających obowiązkowi badania sprawozdania finansowego i opcjonalnie w jednostkach niemających obowiązku badania sprawozdania finansowego.

Ad 4) Ze względu jednak na występowanie w zintegrowanym sprawozdaniu dwóch rodzajów informacji: finansowej i niefinansowej, wydaje się uzasadnione oddzielne określenie cech jakościowych informacji finansowej zawartej w sprawozdaniu finansowym oraz informacji niefinansowej w pozostałej części zintegrowanego sprawozdania.

W odniesieniu do informacji o charakterze niefinansowym, zawartych w zintegrowanym sprawozdaniu, należy oczekiwać spełnienia następujących atrybutów jakościowych: kompletności, dokładności, zrozumiałości, obiektywności, wrażliwości, terminowości, dostępności.

Natomiast informacja o charakterze finansowym zawarta w sprawozdaniu finansowym – części finansowej zintegrowanego sprawozdania – powinna posiadać takie cechy jakościowe, które decydują o użyteczności dostarczanych interesariuszom informacji. Jako fundamentalne wymagania jakościowe należy zatem przyjąć dwie cechy: przydatność, w tym istotność, oraz wierną prezentację – wzbogacone o: porównywalność, sprawdzalność, terminowość, zrozumiałość.

Ad 5) Spełnienie sformułowanych cech informacji niefinansowych zawartych w zintegrowanym sprawozdaniu powinno zapewnić stosowanie następujących zasad ogólnych i szczegółowych sporządzania informacji niefinansowych w nim prezentowanych:

1) zasady ogólne: istotności (*materiality*), uwzględniania interesariuszy (*stakeholder inclusiveness*), kontekstu zrównoważonego rozwoju (*sustainability context*);

2) zasady szczegółowe: wyważenia, porównywalności, dokładności, przejrzystości, wiarygodności.

Natomiast narzędziem realizacji określonych w ramach koncepcyjnych cech informacji finansowych zawartych w sprawozdaniu finansowym są ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych, które należy ująć w przyjętej przez jednostkę gospodarczą polityce rachunkowości, a mianowicie: rzetelnej prezentacji, kontynuacji działalności, memoriału, ciągłości prezentacji, istotności i agregowania, oddzielnego wykazywania (niekompensowania).

Ad 6) Szczególnie ważnym zagadnieniem, przesądzającym o użyteczności zintegrowanego sprawozdania, jest jego wiarygodność, za którą odpowiada zarząd przedsiębiorstwa. Interesariusze oczekują obecnie od raportującego przedsiębior-

stwa potwierdzenia wiarygodności zintegrowanego sprawozdania, drogą weryfikacji (badania, audytu, poświadczenia) przez niezależnego, zewnętrznego audytora. Z badań przeprowadzonych przez KPMG wynika, iż wśród 250 przedsiębiorstw próby badawczej wyłonionej z 500 największych i najnowocześniejszych korporacji na świecie, znajdujących się na liście *Global Fortune* w 2008 roku, 40% raportów społecznej odpowiedzialności zostało poddanych zewnętrznej weryfikacji, w tym 24% na podstawie ISAE3000 i 18% w oparciu o AA1000AS [KPMG International 2008].

Metodyka weryfikacji zintegrowanego sprawozdania jest zdeterminowana rodzajem zawartych w nim informacji. Wiarygodność raportowania danych niefinansowych (części niefinansowej zintegrowanego sprawozdania) może w znaczącym stopniu zwiększyć niezależny proces poświadczający, oparty na uznanych, profesjonalnych, międzynarodowych standardach, jak np. AA1000AS⁶ czy ISAE 3000⁷. Natomiast badanie części finansowej zintegrowanego sprawozdania powinno odbywać się przez biegłych rewidentów w oparciu o ugruntowane krajowe i międzynarodowe standardy rewizji finansowej. Autor opracowania wyraża pogląd, iż docelowo obydwie części: finansowa i niefinansowa zintegrowanego sprawozdania powinny być badane przez tego samego audytora – biegłego rewidenta. Głównym uzasadnieniem tego poglądu jest to, że działania na rzecz różnych aspektów CSR przekładają się na sytuację finansową przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, do której badania jest obecnie uprawniony tylko biegły rewident.

5. Zakończenie

Zaprezentowane w opracowaniu ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego należy interpretować jako pierwszy etap dyskusji nad docelowym kształtem sprawozdawczości przedsiębiorstw, funkcjonujących zgodnie z koncepcją CSR.

Literatura

- Eccles R.G., Krzus M.P., 2010, *One report. Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey.
- Eljasiak E., 2011, *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), Rada Naukowa SKwP, Warszawa.
- KPMG International, 2008, *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*, Amstelveen.

⁶ AA1000 Assurance Standard jest uznany na poziomie międzynarodowym ogólnodostępnym standardem określającym wymagania dotyczące procesu poświadczania (weryfikacji) kwestii zrównoważonego rozwoju w raportującej organizacji.

⁷ ISAE 3000 jest Międzynarodowym Standardem Realizacji Usług Poświadczających (innych niż rewizja finansowa lub przegląd historycznych informacji finansowych), ustanowionym przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC).

- KPMG International, 2011, *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*, November., Amstelveen.
- KPMG, 2010, *Integrated Reporting. Closing the Loop of Strategy*, London.
- Krasodomska J., 2012, *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 66 (122), Rada Naukowa SKwP, Warszawa.
- MSSF, 2010, *Naprzeciw standardom*, Biuletyn MSSF, Deloitte, nr 11.
- Odnowiona, 2011, *Odnowiona strategia CSR Unii Europejskiej na lata 2011-14*, Bruksela.
- Prawo ochrony środowiska z 27 kwietnia 2001, Dz.U. z 2001 nr 62 poz. 627, z późn. zm.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF INTEGRATED REPORT AS A FORM OF CSR REPORTING

Summary: Until recently the reporting of enterprises was mainly associated with financial reporting, which is a part of accounting and its final product. However, in our times, since the moment of the practical implementation of the CSR concept, there has been a new type of reporting of enterprises – ESG reporting, presenting nonfinancial information concerning the issues of: natural environment, social and corporate governance. The new situation in the reporting of enterprises means the need to integrate the financial reporting with the ESG report into the cohesive whole in the form of integrated report. Therefore, the aim of the article is a presentation created by the author of conceptual frames of the integrated report of socially responsible enterprise.

Keywords: CSR concept, financial reporting, financial statement, integrated report.