

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 Cieciura , 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 Tłaczala, Piotr Tłaczala , 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

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

DEFINIOWANIE ZAKRESU, ZASIĘGU I JAKOŚCI ZINTEGROWANEGO SPRAWOZDANIA

Streszczenie: W opracowaniu przeprowadzono analizę wiodących światowych standardów raportowania danych finansowych i niefinansowych. Przedstawiono propozycję definiowania podstawowych zasad dotyczących określania zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania sporządzanego przez przedsiębiorstwo społecznie odpowiedzialne. Zaproponowano także podstawowe testy sprawdzające właściwe stosowanie powyższych zasad podczas sporządzania zintegrowanego sprawozdania.

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

1. Wstęp

Obecnie przedsiębiorstwa raportujące kwestie zrównoważonego rozwoju, zwane przedsiębiorstwami społecznie odpowiedzialnymi [Samelak 2013], sporządzają sprawozdania przyjmujące różne formy, m.in. raporty dla organów regulacyjnych, informacje podsumowujące dla inwestorów i raporty kierowane do innych grup interesariuszy. Wiodące w ostatnich latach formy sprawozdawczości przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych to raporty skupiające się na konkretnym temacie, raporty w zakresie zrównoważonego rozwoju i różnorodne sprawozdania prezentujące dane finansowe i niefinansowe.

Od 2011 r. trwają dyskusje na forum międzynarodowym nad zakresem międzynarodowego standardu dotyczącego sprawozdawczości zintegrowanej. Ogłoszenie ostatecznej wersji standardu planowano na grudzień 2013 r. Według ogłoszonego przez International Integrated Reporting Council (IIRC) projektu standard będzie zawierał jedynie ogólne wytyczne, z założenia mające charakter uniwersalny dla wszystkich zainteresowanych przedsiębiorstw na świecie. Z tego względu można podjąć dyskusję dotyczącą opracowania szczegółowych wytycznych ułatwiających zarządom polskich przedsiębiorstw sporządzanie zintegrowanego sprawozdania.

Celem opracowania jest analiza wiodących na świecie standardów raportowania danych finansowych i niefinansowych oraz przedstawienie autorskiej propozycji wytycznych w zakresie definiowania i samooceny stosowania zasad sporządzania

zintegrowanego sprawozdania przez zarządy przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych w Polsce. Metodami badawczymi przyjętymi w opracowaniu są studia piśmiennictwa w przedmiotowym zakresie, zwłaszcza standardów raportowania zintegrowanego, oraz wnioski.

2. Kierunki rozwoju form raportowania przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych

Pod koniec 2011 r. światowa organizacja Global Reporting Initiative (GRI) przeprowadziła badania wśród 732 firm, które raportują kwestie związane z społeczną odpowiedzialnością biznesu. Wyniki badań GRI wskazują, że w ciągu 10 lat należy przewidywać trzykrotny spadek znaczenia raportów zrównoważonego rozwoju na rzecz trzykrotnego wzrostu znaczenia raportów zintegrowanych. Publikowanie raportu zrównoważonego rozwoju zostało uznane za odpowiednie w listopadzie 2011 r. przez 76% respondentów, ale tylko 20% ankietowanych uważa, że będą odpowiednie za 10 lat. Ponad 20% firm wyraziło opinię, że obecnie sprawozdania zintegrowane są dla nich najważniejszym formatem raportowania kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem. Natomiast 65% respondentów uznało, że sprawozdanie zintegrowane stanie się dla nich podstawową formą raportowania w ciągu najbliższych 10 lat. Ponad 40% ankietowanych za dogodną formę publikowania uważa raportowanie na stronach internetowych [GRI, 2012]. W tabeli 1 zaprezentowano formy raportowania przez przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialne kwestii zrównoważonego rozwoju.

Tabela 1. Forma raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju obecnie i w przyszłości

Forma raportu	2011 r. (%)	2014 r. (%)	Po 2020 r. (%)
Raporty wysyłane do organów regulacyjnych	29	21	22
Raporty zrównoważonego rozwoju	76	42	20
Raporty zintegrowane	22	58	65
Raporty na skupiające się na konkretnym temacie	14	16	14
Podsumowanie (raport) dla inwestorów	17	17	12
Inne raporty szczegółowe skierowane do interesariuszy	11	18	19
Raportowanie przez strony internetowe	37	44	42
Nie wiem	1	2	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GRI, 2012, s. 17].

Prowadzona dyskusja na forum międzynarodowym oraz głosy praktyków doprowadziły do stwierdzenia, że potrzebne jest opracowanie jednolitego międzynarodowego standardu sprawozdawczości zintegrowanej, obejmującego zasoby materialne i czynniki niematerialne.

3. Analiza wiodących na świecie standardów raportowania danych niefinansowych

Od kilkunastu lat na świecie powstają standardy wyznaczające zasady i wskaźniki, które przedsiębiorstwa mogą wykorzystać do mierzenia i raportowania swoich wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych. Opracowania te są kierowane do wszystkich organizacji na świecie – niezależnie od wielkości, sektora działalności i lokalizacji. Do wiodących światowych standardów należy zaliczyć:

- 1) wytyczne GRI oraz ISO 26000,
- 2) wytyczne KPIs for ESG,
- 3) *Accounting for Sustainability*,
- 4) raport zintegrowany w RPA,
- 5) ramy raportowania zintegrowanego IIRC.

GRI to najważniejsza światowa organizacja, która stworzyła ramy koncepcyjne i wytyczne odnoszące się do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Obecne **wytyczne GRI – G3.1**¹ zawierają:

- 1) zdefiniowany cel raportu zrównoważonego rozwoju,
- 2) ramowe zasady raportowania,
- 3) opis stosowania wytycznych,
- 4) zdefiniowanie zawartości, zasięgu, jakości raportu²,
- 5) wykaz informacji standardowych w raporcie,
- 6) przykłady wskaźników prezentujących wyniki ekonomiczne, środowiskowe i społeczne organizacji,
- 7) ogólne uwagi dotyczące raportowania (gromadzenie danych, forma i częstotliwość raportu, usługi poświadczające).

Ramowe zasady raportowania GRI określają ogólnie przyjęte ramy raportowania ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji – niezależnie od wielkości, sektora czy lokalizacji. Zawierają treści ogólne i szczegółowe (specyficzne dla danego sektora), które zostały zaakceptowane w wyniku międzynarodowej dyskusji przez szeroki krąg interesariuszy z całego świata. Do głównych grup interesariuszy raportów według wytycznych GRI zalicza: społeczności lokalne, społeczeństwo, klientów, akcjonariuszy/udziałowców, inwestorów, dostawców, zatrudnionych i innych pracowników na umowach cywilnoprawnych oraz związki zawodowe [GRI 2006, s. 3-4]. Raport GRI oprócz szeregu zasad i wytycznych zawiera przykłady wskaźników prezentujących wyniki ekono-

¹ Pierwszą generację wytycznych GRI – G1 opublikowano w 2000 r., drugą generację wytycznych GRI – G2 w 2002 r., trzecią generację wytycznych GRI – G3 w 2006 r. (polskie tłumaczenie w 2009 r.). Uaktualnienie i uzupełnienie wytycznych GRI – G3.1. opublikowano w 2011 r., czwarta generacja wytycznych GRI – G4, ma zostać opublikowana w grudniu 2013 r.

² Zasady dotyczące definiowania zawartości raportu to: istotność, kompletność, uwzględnianie interesariuszy, kontekst zrównoważonego rozwoju. Natomiast zasady dotyczące zapewniania jakości raportu to: porównywalność, dokładność, terminowość, przejrzystość, wiarygodność, wyważenie.

miczne (9 wskaźników, w tym 7 podstawowych i 2 dodatkowe); wyniki środowiskowe (30 wskaźników, w tym 17 podstawowych i 13 dodatkowych) oraz wyniki społeczne (45 wskaźników, w tym 31 podstawowych i 14 dodatkowych)³.

Norma ISO 26000 dotyczy również raportów społecznej odpowiedzialności. Została ogłoszona przez Międzynarodowy Komitet Normalizacyjny (MKN) w 2010 r. Zawiera ona wytyczne raportowania biznesowego w 7 obszarach: środowisko (naturalne), zagadnienia konsumenckie (relacje z konsumentami), uczciwe praktyki operacyjne (rynkowe), zaangażowanie społeczne i rozwój społeczności lokalnej, ład (organizacyjny), praktyki z zakresu pracy (relacje z pracownikami), prawa człowieka [ISO 26000, 2010]. Może być stosowana m.in. w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw, w dużych przedsiębiorstwach, administracji, organizacjach pracodawców, związkach zawodowych. W drugiej połowie 2011 r. GRI i MKN podpisały porozumienie w celu zwiększenia współpracy w budowie jednolitych wytycznych do raportowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw. Organizacje te wspólnie opublikowały przewodnik, w którym wskazano, jak wytyczne i wskaźniki GRI są powiązane z wytycznymi normy ISO 26000 [GRI 2011]. W efekcie wytyczne GRI oraz norma ISO 26000 stały się komplementarne.

Wytyczne KPIs for ESG [2009] stanowią alternatywny standard dla wytycznych GRI. Wytyczne KPIs for ESG są wykorzystywane w Europie, przede wszystkim w Niemczech. Wytyczne te to wynik prac Europejskiej Federacji Towarzystw Analityków Finansowych (European Federation of Financial Analysts Societies – EFFAS) oraz niemieckiego Towarzystwa Specjalistów Inwestycyjnych (Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management – DVFA). Organizacje EFFAS i DVFA zrzeszają specjalistów branży inwestycyjnej. Z tego względu wytyczne KPIs for ESG uwzględniają przede wszystkim wymagania tej grupy interesariuszy.

Wytyczne KPIs for ESG zostały skierowane przede wszystkim do spółek giełdowych, emitentów obligacji i innych jednostek działających dla zysku, niezależnie od wielkości, zakresu i formy prawnej działalności. W wytycznych zdefiniowano odrębne zestawy wskaźników dla każdego sektora i subsektora. Wskaźniki te mają głównie charakter ilościowy. Definiują one kluczowe wskaźniki wydajności (*Key Performance Indicators* – KPIs), które odnoszą się do raportowania kwestii środowiskowych, społecznych oraz związanych z ładem korporacyjnym (*Environmental, Social, Governance* – ESG). Ponadto wytyczne zalecają, by przedsiębiorstwa dostosowały swoje raporty do wymogów MSSF lub GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Proces raportowania powinien być oparty na zasadach rachunkowości, takich jak: istotność, przejrzystość, ciągłość, oraz uwzględniać aktualny stan.

³ Zgodnie z wytycznymi GRI raportowania wskaźników podstawowych wymaga się od każdej organizacji, chyba że na podstawie zasad (w szczególności zasady istotności) organizacja uzna, że wykaże inne wskaźniki. Natomiast wskaźniki dodatkowe dotyczą zagadnień, które mogą być istotne tylko dla niektórych organizacji ze względu na specyfikę działalności. Są to wskaźniki zidentyfikowane jako ważne, m.in. zgodnie z zasadą istotności.

Proponują, by kwestie ESG zarządy zawierały w rocznym raporcie przedsiębiorstwa, np. w sprawozdaniu zarządu (*Management Commentary*).

Brytyjski projekt *Accounting for Sustainability* stał się punktem wyjścia do opracowywania wytycznych przez Komitet Raportowania Zintegrowanego w RPA (Integrated Reporting Committee – IRC) oraz wytycznych Międzynarodowej Rady Raportowania Zintegrowanego (IIRC). Projekt skłaniał do współpracy przedsiębiorstwa, inwestorów, sektor publiczny, organizacje pozarządowe i ośrodki naukowe w celu wypracowywania jednolitych zasad zintegrowanego raportowania. Efektem tej współpracy był dokument zawierający wytyczne ujawniania relacji pomiędzy celami strategicznymi, wynikami finansowymi a kwestiami społecznymi i środowiskowymi [The Prince's Accounting 2009]. Dokument zawiera również cenne przykłady wykorzystania wytycznych.

RPA to pierwszy kraj na świecie, w którym formalnie od 2010 r.⁴ wprowadzono obowiązek publikowania raportów zintegrowanych przez spółki notowane na giełdzie w Johannesburgu. Równocześnie w 2010 r. powołano IRC, który w kolejnym roku opublikował projekt wytycznych w zakresie raportowania zintegrowanego [IRCSA 2011]. Dokument IRC określa cele i zasady sporządzania oraz publikowania raportu zintegrowanego.

Ramy raportowania zintegrowanego opracowała Międzynarodowa Rada IIRC, utworzona w 2011 r. z inicjatywy Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), GRI i brytyjskiego projektu *Accounting for Sustainability*. W 2011 r. opublikowała wstępny dokument do dyskusji dotyczący raportowania zintegrowanego. Dokument uzasadnia potrzebę integrowania danych finansowych i niefinansowych w raporcie zintegrowanym, wskazuje elementy raportu zintegrowanego, zawiera ogólne zasady sporządzania i propozycję przyjęcia międzynarodowych ram raportowania zintegrowanego [IIRC 2011b]. W 2012 r. IIRC opublikowała raport z dyskusji na podstawie 214 odpowiedzi różnych organizacji z ponad 30 krajów [IIRC 2012a], a w lipcu 2012 r. wstępny projekt ram raportowania zintegrowanego [IIRC 2012b], a następnie w listopadzie wersję prototypową standardu [IIRC 2012c]. W kwietniu 2013 opublikowano kolejną wersję konsultacyjną [IIRC 2013], natomiast wersję końcową IIRC planuje opublikować w grudniu 2013 r.

Należy wspomnieć, że do celów sprawozdawczości zintegrowanej, m.in. według wiodących wytycznych GRI oraz KPIs for ESG, wykorzystuje się elektroniczne i interaktywne narzędzie XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*). Jest to międzynarodowy standard gromadzenia i prezentacji danych, który w jednolity, usystematyzowany i uporządkowany sposób raportuje informacje. Dane w XBRL są weryfikowane z wykorzystaniem różnych zaawansowanych metod analitycznych. W Polsce stosowanie tego standardu promuje Stowarzyszenie SBR Polska.

⁴ W 1994 r. w RPA jako pierwszym kraju na świecie wprowadzono obowiązek raportowania informacji zorientowanych na interesariuszy w zakresie ładu korporacyjnego, kwestii społecznych i środowiskowych przez spółki giełdowe, korporacje i duże firmy oraz instytucje finansowe.

4. Definiowanie zawartości, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania w przedsiębiorstwie – propozycja autorska

Należy pokreślić, że założenia koncepcyjne do MSSF stanowią, że podstawowymi cechami sprawozdania finansowego jest istotność (*relevance*⁵) i rzetelność (*faithful representation*⁶) informacji. Uzupełnieniem cech podstawowych są cechy dodatkowe: porównywalność (*comparability*), sprawdzalność (*verifiability*), terminowość (*timeliness*), zrozumiałość (*understability*)⁷ [Jaruga i in. 2009, s. 29-30]. Autorzy wielu publikacji przyjmują powyższą klasyfikację cech jako podstawową przy formułowaniu założeń koncepcyjnych rocznych raportów biznesowych i zintegrowanych sprawozdań, niekiedy wskazują oni także inne cechy dodatkowe [Samelak 2013, s. 186].

Zdaniem autorki do cech fundamentalnych zintegrowanego sprawozdania oprócz istotności i rzetelności należałoby zaliczyć również cechę terminowości, bowiem informacja powinna trafić do użytkownika, zanim straci ona znaczenie przy podejmowaniu przez niego decyzji⁸. Autorskie modelowe ujęcie cech zintegrowanego sprawozdania zaprezentowano na rysunku 1.

Zgodnie z tym ujęciem można przyjąć tezę, że jest ono przydatne interesariuszom, jeśli jest dostarczone terminowo i jest sporządzone rzetelnie, czyli wiernie odzwierciedla rzeczywistość. Zintegrowane sprawozdanie jest przydatne interesariuszom, jeśli zawiera informacje istotne, kompletne i uwzględnia ich oczekiwania co do zakresu dostarczonych informacji.

Ostateczna wersja założeń koncepcyjnych standardu IIRC, dotyczącego zintegrowanego sprawozdania, niewątpliwie obejmie zdefiniowanie:

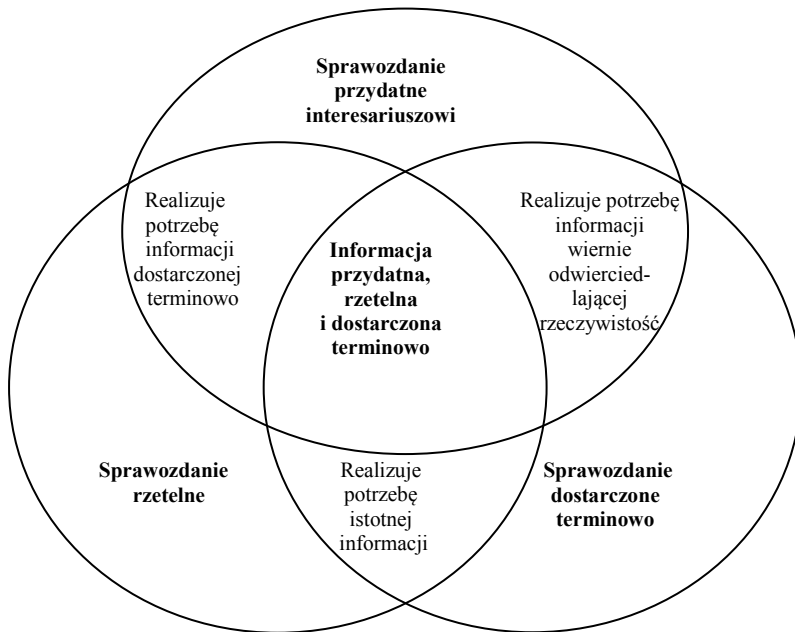
- celu sprawozdania,
- zakresu podmiotowego (zasady definiowania zasięgu podmiotowego sprawozdania),
- zakresu przedmiotowego (wytyczne ogólne dotyczące struktury informacji, czyli zawartości sprawozdania zintegrowanego),

⁵ W polskim przekładzie Założeń koncepcyjnych używa się słowa „przydatność” [Jaruga i in. 2009, s. 29].

⁶ W polskim przekładzie Założeń koncepcyjnych używa się określenia „wierność odzwierciedlenia rzeczywistości” [Jaruga i in. 2009, s. 29].

⁷ Założenia koncepcyjne wskazują, że należy dążyć do maksymalizacji cech jakościowych informacji finansowej, dopóki koszty jej osiągnięcia nie przekraczają korzyści.

⁸ Przykładem jest problem ogłaszania sprawozdań finansowych większości jednostek ponad pół roku po ich sporządzeniu, czyli według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedniego. Praktyka ostatnich dwóch lat pokazuje, że niektóre spółki giełdowe z branży budowlanej ogłosiły stan upadłości po zakończeniu pierwszego kwartału roku następnego, a sprawozdania za rok miniony ukazały się trzy miesiące po tym fakcie, ujawniając dane, które nie wskazywały na zagrożenie kontynuacji działalności jednostki. W wyniku tego inwestorzy giełdowi tracą zaufanie do aktualności informacji historycznych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.



Rys. 1. Podstawowe cechy zintegrowanego sprawozdania przydatnego użytkownikowi informacji

Źródło: opracowanie własne.

- cech jakościowych ujawnianych informacji,
- ogólnych zasad sporządzania sprawozdania,
- ogólnych zasad weryfikacji ujawnianych informacji w sprawozdaniu.

Z uwagi na to, że w projekcie standardu IIRC występuje definicja celu zintegrowanego sprawozdania, a także wskazywane są ogólne zasady sporządzania sprawozdania i ogólne zasady weryfikacji ujawnianych nim informacji [IIRC 2013, s. 8, 18-35], autorka pomija ich prezentowanie. Dalsze rozważania dotyczyć będą opracowania krajowych wytycznych dla zarządów przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych, ułatwiających sporządzanie zintegrowanego sprawozdania zgodnie ze standardem IIRC. Zdaniem autorki szczegółowe wytyczne powinny ułatwić:

- zdefiniowanie przez zarząd przedsiębiorstwa zasięgu podmiotowego sprawozdania (zawiera zasady dotyczące zakresu podmiotowego),
- zdefiniowanie przez zarząd przedsiębiorstwa zawartości sprawozdania zintegrowanego (zawierać zasady dotyczące zakresu przedmiotowego),
- maksymalizowanie cech jakościowych ujawnianych informacji,
- opracowanie i stosowanie testów sprawdzających właściwą realizację powyższych zasad.

Biorąc pod uwagę potrzebę ujednolicania i harmonizacji standardów na świecie, można w tym celu wykorzystać dotychczasowe wytyczne dotyczące sprawozdaw-

czości finansowej oraz raportowania zrównoważonego rozwoju. Zdaniem autorki Założenia koncepcyjne do MSSF oraz wiodące wytyczne GRI ułatwiają sformułowanie:

1) zasad odnoszących się do zdefiniowania zawartości zintegrowanego sprawozdania przez dane przedsiębiorstwo (takich jak: istotność, kompletność, uwzględnienie oczekiwań interesariuszy),

2) wytycznych do definiowania zasięgu zintegrowanego sprawozdania w danym przedsiębiorstwie,

3) zasad zapewniania jakości zintegrowanego sprawozdania (takich jak: porównywalność, dokładność, terminowość, przejrzystość, wiarygodność, wyważenie informacji).

W tabeli 2 zawarto propozycję opisu zasad dotyczących definiowania zawartości zintegrowanego sprawozdania oraz podstawowe testy właściwego ich stosowania w przedsiębiorstwie.

Podobnie jak w przypadku raportów zrównoważonego rozwoju, sporządzanych na podstawie wytycznych GRI, można przyjąć, że treści zawarte w zintegrowanym sprawozdaniu powinny zawierać trzy grupy informacji. Pierwszą grupę powinny stanowić informacje, które prezentują ogólny kontekst działań organizacji w wymiarze finansowym, społecznym, środowiskowym, z uwzględnieniem zasad nadzoru korporacyjnego i obszarów zarządzania kapitałem intelektualnym. Informacje ogólne mogą być pomocne w rozumieniu podstawowych wyników organizacji, jeśli będą prezentowane w odniesieniu do takich obszarów, jak: strategia, profil działania, struktura nadzoru korporacyjnego. Druga grupa, podobnie jak w raportach zrównoważonego rozwoju, to informacje pozwalające lepiej zrozumieć wyniki w danym obszarze. Ale powinny one prezentować podejście do zarządzania zarówno danym obszarem, jak i całą organizacją. Ostatnią grupę informacji powinny stanowić szczegółowe wskaźniki prezentujące w okresach porównawczych wyniki ekonomiczne, środowiskowe, społeczne organizacji czy zarządzania kapitałem intelektualnym i nadzorem korporacyjnym. J. Samelak [2013] szczegółowo zaprezentował modelowe ujęcie struktury zintegrowanego sprawozdania według koncepcji rocznego raportu⁹ oraz modelowe ujęcie struktury informacyjnej według koncepcji zintegrowanego sprawozdania¹⁰. Tabela 3 prezentuje propozycję definicji i przykładowych wytycznych dotyczących określenia zasięgu zintegrowanego sprawozdania.

⁹ Zintegrowane sprawozdanie wg koncepcji rocznego raportu ma dwie części. Pierwszą stanowi sprawozdanie finansowe, a drugą sprawozdanie z działalności i zasobów niematerialnych nieujętych w sprawozdaniu finansowym [Samelak 2013, s. 180].

¹⁰ Struktura informacyjna sprawozdania finansowego dzieli się na dziesięć części: parametry zintegrowanego sprawozdania (profil, zakres, zasięg sprawozdania, indeks treści GRI, weryfikacja wiarygodności sprawozdania); strategia; analiza społecznej odpowiedzialności; profil organizacyjny przedsiębiorstwa; nadzór i zaangażowanie; podejście do zarządzania; wskaźniki wyników; inne informacje wymagane przepisami krajowymi nieujęte wyżej; informacje o zarządzaniu ryzykiem; sprawozdanie finansowe; informacje o zasobach niematerialnych nieujętych wyżej [Samelak 2013, s. 180-185].

Tabela 2. Propozycja zasad dotyczących definiowania zawartości zintegrowanego sprawozdania

	Definicja	Testy sprawdzające właściwe stosowanie zasady
Istotność	Sprawozdanie powinno zawierać informacje obejmujące te zagadnienia i wskaźniki, które mogą mieć istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy, w tym informacje, które odzwierciedlają istotne oddziaływanie ekonomiczne, gospodarcze i społeczne organizacji, jej wpływ na środowisko naturalne.	Określając, które zagadnienia są istotne, należy uwzględnić: 1) czynniki zewnętrzne, w tym np.: • główne zagadnienia, kwestie, wskaźniki wymieniane przez interesariuszy; • główne zagadnienia i przyszłe wyzwania dla sektora wskazywane przez konkurencję i inne organizacje z branży; • regulacje, umowy międzynarodowe lub dobrowolne umowy o strategicznym znaczeniu dla organizacji i jej interesariuszy; • możliwe do racjonalnego oszacowania globalne wpływy, ryzyka i szanse, określone w drodze gruntownych badań prowadzonych przez ekspertów; 2) czynniki wewnętrzne, w tym np.: • kluczowe wartości, polityki, strategie, systemy zarządzania operacyjnego, długo- i krótkoterminowe cele organizacji; • oczekiwania interesariuszy, dla których sukces organizacji jest ważny (np. pracowników, udziałowców i dostawców); • istotne ryzyka dla organizacji; • czynniki krytyczne decydujące o sukcesie organizacyjnym; • podstawowe kompetencje organizacji oraz sposób, w jaki mogą się one przyczynić do zrównoważonego rozwoju; • wskazanie priorytetów dla istotnych zagadnień i wskaźników.
Kompletność	Ujęte w sprawozdaniu zagadnienia i wskaźniki uznane za istotne oraz zdefiniowany zasięg raportu powinny wystarczać do odzwierciedlenia istotnych oddziaływań ekonomicznych i społecznych oraz wpływu na środowisko naturalne organizacji i umożliwić interesariuszom ocenę jej wyników w okresie raportowania.	– Sprawozdanie uwzględnia cały łańcuch wartości w ramach cyklu życia produktu. Obejmuje wszystkie informacje wynikające ze stosowania zasad: istotności i uwzględniania oczekiwań interesariuszy. – Sprawozdanie obejmuje wszystkie podmioty, które spełniają kryteria podmiotów znajdujących się pod kontrolą lub znaczącym wpływem organizacji sporządzającej sprawozdanie. – Informacje obejmują wszystkie istotne zdarzenia lub działania, które wystąpiły w raportowanym okresie, oraz oszacowanie istotnych przyszłych skutków tych zdarzeń, jeśli skutki można racjonalnie przewidzieć, są nieuniknione lub nieodwracalne. – Sprawozdanie nie pomija informacji, które mogą mieć wpływ na decyzje interesariuszy lub stanowić podstawę ich analiz i ocen lub które odzwierciedlają istotne oddziaływania ekonomiczne, społeczne, wpływ na środowisko.
Uwzględnianie oczekiwań interesariuszy	Organizacja sporządzająca sprawozdanie powinna zdefiniować swoich interesariuszy i wyjaśnić w raporcie, w jaki sposób reagowała na ich uzasadnione oczekiwania i interesy.	– Organizacja jest w stanie wskazać interesariuszy, wobec których ponosi odpowiedzialność za prowadzenie działalności. – Treść sprawozdania ujawnia efekty procesów angażowania interesariuszy przez organizację w bieżącą działalność oraz w ramach wymogów prawnych i instytucjonalnych prowadzenia działalności. – Procesy angażowania interesariuszy są spójne z zakresem i zasięgiem raportu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GRI 2006, s. 9-13].

Tabela 3. Propozycja przykładowych wytycznych dotyczących określenia zasięgu zintegrowanego sprawozdania

Definicja zasięgu	Przykładowe wytyczne
Określenie, których podmiotów (np. jednostek zależnych i kontrolowanych) wyniki zostaną przedstawione w raporcie.	W sprawozdaniu należy uwzględnić wszystkie podmioty, nad którymi organizacja sprawuje kontrolę ^{a)} lub na które ma znaczący wpływ ^{b)} w odniesieniu do polityki i praktyk w kwestiach finansowych i operacyjnych. Podmioty te można uwzględnić, stosując wskaźniki wyników operacyjnych, wskaźniki wyników zarządczych lub informacje opisowe. Zasięg informacji opisowych powinien obejmować podmioty, nad którymi organizacja nie sprawuje kontroli i na które nie ma znaczącego wpływu, ale które mają istotny związek z głównymi wyzwaniami dla organizacji. Sprawozdanie powinno obejmować wszystkie podmioty w granicach jego zasięgu. Organizacja może zdecydować, że ze względu na efektywność procesu sprawozdawczości nie będzie zbierać danych o określonym podmiocie lub grupie podmiotów należących do zdefiniowanego zasięgu, o ile decyzja ta nie zmieni w istotny sposób efektów ujawnienia danej informacji lub wskaźnika

^{a)} Kontrola według wytycznych GRI to możliwość decydowania o polityce finansowej i zasadach działania podmiotu w sposób umożliwiający czerpanie korzyści z jego działalności; ^{b)} Znaczący wpływ według wytycznych GRI to: możliwość uczestniczenia w decyzjach dotyczących polityki finansowej i zasad działania podmiotu, ale bez prawa do kontrolowania tej polityki i zasad.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GRI 2006, s. 19].

Tabela 4 zawiera przykładowe zasady dotyczące zapewniania jakości zintegrowanego sprawozdania oraz podstawowe testy właściwego ich stosowania w przedsiębiorstwie.

Tabela 4. Propozycja zasad dotyczących zapewniania jakości zintegrowanego sprawozdania

	Definicja	Testy sprawdzające właściwe stosowanie zasady
1	2	3
Porównywalność	Informacje w sprawozdaniu powinny być dobierane, zestawiane i prezentowane w sposób konsekwentny i spójny. Ujawnianie informacji następuje tak, aby umożliwić interesariuszom analizowanie zmian w wynikach organizacji w kolejnych okresach i porównanie ich z wynikami innych organizacji.	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie i zawarte w nim informacje można porównywać w ujęciu rok do roku, okres do okresu (analiza dynamiki i tendencji zmian). – Wyniki organizacji można porównywać z odpowiednimi wielkościami będącymi punktami odniesienia (benchmarking). – Wszelkie istotne odchylenia między poszczególnymi raportowanymi okresami, dotyczące zasięgu, zakresu, długości raportowanego okresu lub informacji objętych raportem, są możliwe do zidentyfikowania i wyjaśnienia. – W sprawozdaniu wykorzystuje się, o ile są dostępne, powszechnie przyjęte protokoły gromadzenia, pomiaru i prezentacji informacji.

Tabela 4, cd.

1	2	3
Dokładność	Prezentowane informacje powinny być wystarczająco dokładne i szczegółowe, aby interesariusze mogli ocenić wyniki organizacji raportującej.	<ul style="list-style-type: none"> – W sprawozdaniu wskazano dane, które były mierzone. – Techniki pomiaru danych i podstawy kalkulacji są opisane i mogą zostać odtworzone z podobnym rezultatem. – Margines błędu dla danych ilościowych jest niski i nie wpływa na zdolność interesariuszy do wyciągnięcia odpowiednich wniosków dotyczących wyników. – W sprawozdaniu wskazano dane podlegające oszacowaniu i opisano założenia i techniki wykorzystane w szacowaniu lub wskazano, gdzie można znaleźć te informacje. – Stwierdzenia jakościowe zawarte w sprawozdaniu znajdują potwierdzenie w innych informacjach zawartych w nim oraz w innym dostępnym materiale dowodowym.
Terminowość	Sprawozdanie jest sporządzane regularnie, a informacje są dostępne terminowo, aby interesariusze mogli podejmować świadome decyzje.	<ul style="list-style-type: none"> – Informacje w sprawozdaniu zostały ujawnione bezpośrednio po zakończeniu okresu, którego dotyczą. – Gromadzenie i publikacja kluczowych danych są koordynowane z harmonogramem raportowania istotnych kwestii. – Informacje w sprawozdaniu wskazują okres, którego raport dotyczy, terminy aktualizacji informacji w przyszłości i daty graniczne informacji zawartych w sprawozdaniu.
Przejrzystość	Informacje ujawniane w sprawozdaniu należy udostępniać w taki sposób, aby były jasne, zrozumiałe i dostępne dla interesariuszy, którzy chcą korzystać z raportu.	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie zawiera informacje o szczegółowości wymaganej przez interesariuszy, bez zbędnych szczegółów. – Stosuje się spisy treści, odnośniki i inne ułatwienia, dzięki którym interesariusze mogą znaleźć konkretne informacje. – Unika się terminów technicznych, akronimów, żargonu lub innych elementów, które mogą nie być znane interesariuszom, a w razie potrzeby podaje się wyjaśnienia w odpowiednich jego częściach lub w słowniku.
Wiarygodność	Informacje ujawnione w sprawozdaniu należy zebrać, zarejestrować, zestawzić, przeanalizować i zaprezentować w sposób, który może podlegać weryfikacji i który pozwala ustalić jakość i istotność informacji.	<ul style="list-style-type: none"> – Określono zakres i stopień weryfikacji przez audyt zewnętrzny. – Organizacja jest w stanie wskazać oryginalne źródła informacji zawartych w sprawozdaniu. – Organizacja jest w stanie wskazać wiarygodne dowody na potwierdzenie założeń, oszacowań lub kalkulacji. – Organizacja uzyskała oświadczenia z oryginalnych źródeł danych lub od posiadaczy informacji, poświadczające ich dokładność, z uwzględnieniem dopuszczalnego marginesu błędu.
Wyważenie informacji	Sprawozdanie powinno odzwierciedlać pozytywne i negatywne aspekty, umożliwiając właściwą ocenę całościowych wyników organizacji.	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie zawiera zarówno korzystne, jak i niekorzystne wyniki i zagadnienia. – Informacje zostały przedstawione w formie umożliwiającej użytkownikowi wychwycenie pozytywnych i negatywnych tendencji w wynikach przedstawianych z roku na rok. – Nacisk położony na dane zagadnienia w sprawozdaniu jest współmierny do ich względnej istotności.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GRI 2006, s. 14-18].

5. Wnioski końcowe

Przedstawiona autorska propozycja zasad i wytycznych może ułatwić zarządom przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych sporządzanie zintegrowanego sprawozdania zgodnie z nowo opracowywanym międzynarodowym standardem IIRC. Autorka podała zasady definiowania zawartości i zasięgu raportu w danym przedsiębiorstwie, które pomagają zarządowi przedsiębiorstwa określić, co raportować interesariuszom. Określiła również zasady maksymalizowania jakości sprawozdania, czyli jak raportować przydatne informacje interesariuszom. Szczególnie pomocne zarządom mogą być testy sprawdzające realizację powyższych zasad, które mogą stanowić uzupełnienie treści ogólnych ram koncepcyjnych standardu IIRC.

Literatura

- GRI, 2006, *Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Wersja 3.0*, Global Reporting Initiative, tłum. PricewaterhouseCoopers, Warszawa.
- GRI, 2011, *How to use the GRI Guidelines in conjunction with ISO 26000*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/How-To-Use-the-GRI-Guidelines-In-Conjunction-with-ISO26000.pdf> (15.05.2013).
- GRI, 2012, *G4 Development, First Public Comment Period 26.08-24.11.2011, Full Survey Report*, Global Reporting Initiative, 10 lutego, www.globalreporting.org.
- IIRC, 2011b, *Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century*; International Integrated Reporting Council, September.
- IIRC, 2012a, *Summary of Responses to the September 2011 Discussion Paper and Next Steps*, International Integrated Reporting Council, maj.
- IIRC, 2012b, *Draft Framework Outline*; International Integrated Reporting Council, 11 lipca.
- IIRC, 2012c, *Prototype of the International <IR> Framework*, International Integrated Reporting Council, 23 listopada.
- IIRC, 2013, *Consultation Draft of the International <IR> Framework*, International Integrated Reporting Council, April, www.theiirc.org/consultationdraft2013.
- IRCSA, 2011, *Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report Discussion Paper*; Integrated Reporting Committee of South Africa, 25 stycznia.
- ISO 26000, 2010, *Guidance on social responsibility*, 1 listopada, http://www.pkn.pl/sites/default/files/discovering_iso_26000.pdf (15.05.2013).
- Jaruga A., Friendzel M., Ignatowski R., Kabalski P., 2009, *Międzynarodowy Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, SKwP, Warszawa.
- KPIs for ESG*, 2009, *KPIs for ESG. A Guideline for the Integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation*, EFFAS, DVFA, Frankfurt am Main.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wyd. UE w Poznaniu, Poznań.
- The Prince's Accounting, 2009, *Connected Reporting – A practical guide with worked examples*, The Prince's Accounting for Sustainability Project, 17 grudnia.

DEFINING THE SCOPE, COVERAGE AND QUALITY OF INTEGRATED REPORT

Summary: This study analyzes global reporting standards for financial and non-financial data. It also presents a proposal of defining of basic principles concerning the determination of scope, coverage and quality of integrated report prepared by socially responsible companies as well as it proposes basic tests checking the appropriate use of the above mentioned principles when drawing an integrated report.

Keywords: financial statements, integrated statements, integrated report.