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 naukowi

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 jakiejkolwiek 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 naczelnych 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 kierunki 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 Cieciura, 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 Nóżka, 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 Tłaczała, Piotr Tłaczała, Presentation of other comprehensive income according to international standards 210
Tatiana Verezubova, Improvement of accounting and reporting of Belarussian 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

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 314 • 2013
Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje ISSN 1899-3192
Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Joanna Zuchewicz
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZINTEGROWANE SPRAWOZDANIE FINANSOWE JAKO INSTRUMENT PREZENTACJI GOSPODARCZYCH I SPOŁECZNYCH DOKONAŃ JEDNOSTKI

Streszczenie: Jednostki gospodarcze poprzez wpływ na otaczające je środowisko współtworzą rzeczywistość oraz kształtują przyszłość zarówno naszą, jak i następnych pokoleń. W związku z tym istotną kwestią jest prezentacja dokonań jednostek nie tylko w ujęciu finansowym, ale również w ujęciu ich wpływu na otoczenie i odpowiedzialności za poczynione działania. Wziąwszy pod uwagę, że najszerzej wykorzystywanymi spośród raportów finansowych jednostek jest sprawozdawczość finansowa, celem artykułu jest poddanie pod dyskusję możliwości opracowania jednego, zintegrowanego sprawozdania finansowego o charakterze zarówno retrospektywnym, jak i prospektywnym, zawierającego informacje o charakterze finansowym i niefinansowym, dotyczące także społecznych dokonań jednostek.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, zrównoważony rozwój, sprawozdanie zintegrowane.

1. Wstęp

Jednym z najważniejszych celów jednostek gospodarczych jest ich rozwój. Poprzez swoje działania jednostki wpływają na otaczające je środowisko. Można zatem powiedzieć, że współtworzą one otaczającą nas rzeczywistość. W konsekwencji podjętych działań podmioty gospodarcze odpowiadają nie tylko za swoje bieżące dokonania, ale również, co wydaje się bardziej istotne, za kształtowanie przyszłości. W związku z tym niezwykle ważną kwestią jest prezentacja dokonań jednostek nie tylko w ujęciu finansowym, ale również w ujęciu ich wpływu na otoczenie i odpowiedzialności za poczynione działania, w sposób zrozumiały i przejrzysty dla wszystkich grup interesów powiązanych z danym podmiotem, jak również pozostałych członków globalnej społeczności.

Sprawozdania finansowe są najistotniejsze i najszerzej wykorzystywane spośród raportów generowanych przez system rachunkowości. Stanowią podstawowe źródło informacji o sytuacji finansowej na koniec danego okresu oraz o dokonaniach i re-

zultatach podjętych przez jednostkę ekonomicznych działań. Regulacje zasad sporządzania sprawozdań finansowych oparte są na osiągnięciach teorii i praktyki rachunkowości oraz uformowane historycznie i uwarunkowane społecznie. Niektóre mają charakter obligatoryjny, jak na przykład ustawy, standardy krajowe, inne fakultatywny, jak standardy międzynarodowe czy wewnętrzne regulacje jednostek gospodarczych dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Ze względu na swoją postać i swój charakter sprawozdania finansowe nie zawierają informacji o oddziaływaniu jednostki na otoczenie.

Rosnąca degradacja środowiska przyrodniczego, problemy społeczne i demograficzne, wzrastająca świadomość globalnej społeczności w dziedzinie zagrożeń ekologicznych przyczyniają się do wzrostu nacisków na jednostki gospodarcze, do ponoszenia odpowiedzialności nie tylko za ekonomiczne, ale również środowiskowe i społeczne konsekwencje prowadzonych przez nie działań. W efekcie, sprawozdawczość jednostek zaczęto wzbogacać o raporty środowiskowe, społeczne, etyczne, o kwestie związane z kontaktami z różnymi grupami interesariuszy. Pod koniec XX wieku coraz więcej jednostek, oprócz sprawozdań finansowych, publikowało raporty środowiskowe i społeczne. Jednak prowadzenie dwóch systemów sprawozdawczości zewnętrznej (finansowej i społecznej odpowiedzialności) okazało się kosztowane i kłopotliwe.

Celem artykułu jest poddanie pod dyskusję możliwości opracowania jednego, zintegrowanego sprawozdania finansowego o charakterze zarówno retrospektywnym, jak i prospektywnym, zawierającego informacje o charakterze finansowym i niefinansowym, dotyczące także społecznej odpowiedzialności jednostek za ich dokonania.

Treść opracowania oparto na studiach krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz własnych rozważaniach autorki na gruncie naukowym i praktycznym.

2. Współczesna sprawozdawczość finansowa oraz kierunki jej zmian

Od 2001 r. dwie największe instytucje na świecie, opracowujące standardy rachunkowości, europejska Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) i amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board, FASB), początkowo osobno, a od 2002 r. wspólnie, pracują nad modelem sprawozdawczości finansowej. Podjęte prace w ramach procesu konwergencji rozwiązań ujętych w amerykańskich standardach (US GAAP) i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zmierzają do wypracowania jednolitych, powszechnie akceptowanych, globalnych standardów rachunkowości. 29 maja 2008 r. IASB i FASB opublikowały wspólnie opracowany projekt pt. „Ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej: cele sprawozdawczości finansowej oraz cechy jako-

ściowe i ograniczenia użytecznej decyzyjnie informacji pochodzącej ze sprawozdawczości finansowej" [IASB 2008]. Oba gremia zadeklarowały poparcie dla idei stworzenia wspólnej, całościowej, jasnej i spójnej podstawy sprawozdawczości finansowej, uwzględniającej zmiany na rynkach, w przedsiębiorstwach i w otoczeniu gospodarczym, które miały miejsce od momentu opracowania dotychczasowej koncepcji oraz dla opracowania jednolitego zbioru globalnych standardów.

Podjęte działania mają zwiększyć między innymi użyteczność i wiarygodność informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Paradoksalnie kryzys finansowy 2008-2009 opóźnił prace nad wspólnymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej.

R. Trueblood [1973, s. 111], na podstawie przeprowadzonych w USA badań wśród spółek i innych organizacji na temat celów sprawozdań finansowych, uznał, że „celem sprawozdań finansowych jest obsługa tych użytkowników, którzy polegają na sprawozdaniach finansowych jako na podstawowym źródle informacji o działalności spółek […]. Celem sprawozdań jest dostarczanie użytecznych informacji dla inwestorów i kredytodawców do predykcji, oszacowania i porównań".

Cel współczesnych sprawozdań finansowych[1] w zasadzie nie odbiega od zgłaszanego przez podmioty w USA w 1973 r. Proponowany w projekcie nowych ram konceptualnych [IASB 2008] cel sprawozdawczości finansowej można podzielić na:

- cel ogólny sprawozdawczości finansowej – dostarczanie informacji finansowych o jednostce, użytecznych dla obecnych i potencjalnych inwestorów kapitałowych, pożyczkodawców i innych wierzycieli w podejmowaniu przez nich decyzji, które leżą w ich kompetencji,
- elementy celu ogólnego:

1. użyteczność informacji do oceny przyszłej zdolności generowania środków pieniężnych,

2. użyteczność informacji do oceny wywiązywania się zarządu z funkcji powierniczej.

Jednak biorąc pod uwagę potrzeby globalnych użytkowników informacji sprawozdawczej w zakresie jej przydatności przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, analizy alternatywnych rozwiązań i wyboru najkorzystniejszych w danych warunkach oraz w zakresie porównywalności informacji sprawozdawczej, niezbędnej chociażby w procesie benchmarkingu, sporządzane według obecnie funkcjonujących formuł i norm sprawozdania finansowe takich informacji nie dostarczają.

Mając na uwadze potrzeby szerokiego grona interesariuszy informacji sprawozdawczej [więcej zob. np. Zuchewicz 2012, s. 82], IASB oraz FASB opracowały projekt nowej formy sprawozdania finansowego, który wprowadza odmienne od dotychczasowego podejście do jednostki. Nie jednostka jako całość, ale jej poszczególne rodzaje działalności mają stać się przekrojem informacyjnym w odniesieniu do

[1] Użyte w artykule określenie „współczesne sprawozdanie finansowe" oznacza sprawozdanie finansowe sporządzane według zasad zaproponowanych przez IASB oraz FASB.

poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Proponowane zmiany mają przyczynić się do realizacji podstawowego, zdaniem projektodawców, celu sprawozdawczości finansowej, którym jest dostarczenie dawcom kapitału, a głównie inwestorom, informacji umożliwiających ocenę kwot, horyzontu czasowego oraz niepewności przyszłych przepływów pieniężnych.

Szerokiego odzwierciedlenia w formie i treści sprawozdania finansowego w zakresie wyceny nie znalazła wartość godziwa, za sprawą której miał się zmniejszyć rozdźwięk między wartością bilansową majątku a jego wartością rynkową. Na temat dylematu wyceny w rachunkowości wypowiadało się wielu wybitnych w tej dziedzinie specjalistów [więcej zob. np. Gierusz 2011, s. 111-122]. Środowisko naukowe też ma odmienne koncepcje na temat kategorii, które powinny stanowić fundament wyceny w systemie rachunkowości.

Opracowane przez IASB i FASB rozwiązania zostały w środowisku osób zajmujących się rachunkowością określone jako rewolucyjne. Jednak sprawozdania finansowe nadal nie będą zawierały szeregu istotnych informacji niezbędnych w procesie podejmowania decyzji. Na podstawie badań literaturowych[2] oraz własnych rozważań autorki, opartych na wieloletniej praktyce, najistotniejsze kwestie można ująć w kilku punktach:

1. brak, w gospodarce opartej na wiedzy, informacji w sprawozdaniach finansowych na temat czynników niematerialnych, chociażby takich jak kapitał intelektualny, wewnętrzna wartość firmy, relacje z klientem, aktywa związane z lokalizacją, aktywa rynkowe, technologia, umiejętności itp.[3],
2. kontrowersyjny sposób wyceny majątku jednostki i źródeł jego pochodzenia oparty głównie na wartościach historycznych, powodujący coraz większy rozdźwięk między wartością bilansową majątku a jego wartością rynkową,
3. zbyt duża kreatywność w prezentacji różnych składników w sprawozdaniach finansowych,
4. brak spójności informacji ujmowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego oraz niewystarczająca dezagregacja danych,
5. niewystarczająca świadomość osób opracowujących politykę rachunkowości konsekwencji przyjętych rozwiązań,
6. brak możliwości określenia, na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach finansowych, wszystkich istotnych warunków funkcjonowania jednostki, między innymi takich, jak czynniki generujące jej wartość, strategia, plany, główne czynniki ryzyka,
7. brak danych o charakterze prospektywnym, umożliwiających szacowanie przebiegu zdarzeń w przyszłości.

---

[2] Badania w celu oceny istniejącej sprawozdawczości finansowej oraz proponowanej przebudowy przeprowadzili między innymi: J. Gierusz [2010, s. 49-58], D. Dziawgo [2011a, 2011b, s. 94], E. Walińska [2010, s. 268], E. Walińska, B. Bek-Gaik [2011, s. 325-340].

[3] Bilans oparty na wiedzy zaproponował np. L. Niemczyk [2013, s. 101].

Ponadto, zdaniem autorki niniejszego opracowania, inwestor jako właściciel kapitału jest niezwykle ważnym użytkownikiem sprawozdań finansowych, ale nie jedynym. Przedsiębiorstwa, jako kreatorzy sprawozdań finansowych funkcjonujący na globalnym rynku, powinny respektować potrzeby wszystkich zainteresowanych stron i traktować je w sposób odpowiedzialny. Zatem wydaje się zasadne, aby sprawozdawczość finansowa była dostosowana do profilu działalności jednostek oraz uwzględniała zmiany zachodzące na globalnym rynku i wynikające z tych zmian potrzeby informacyjne powiązanych z danymi jednostkami i zainteresowanych grup interesariuszy.

3. Raportowanie społecznej odpowiedzialności jednostek

Rola odpowiedzialności wzrasta wraz z coraz większym i bardziej znaczącym wpływem działalności gospodarczej jednostek na kierunek rozwoju cywilizacyjnego. Jednostki muszą ponosić konsekwencje swojego wpływu na przyszłe losy świata. Rozważanie odpowiedzialności podmiotów za ich dokonania jedynie w kontekście odpowiedzialności wobec inwestorów lub właścicieli jest niewystarczające. Współcześnie, w dobie globalizacji procesów gospodarczych, działania przedsiębiorstw nie pozostają bez wpływu na sytuację społeczną czy gospodarczą innych krajów na świecie. Globalna społeczność coraz częściej oczekuje od jednostek etycznego postępowania oraz podjęcia odpowiedzialności moralnej za swoje działania.

W literaturze przedmiotu oraz praktyce światowej można spotkać różne definicje społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, określanej jako *Corporate Social Responsibility* (CSR), *Corporate Responsibility* (CR), *Business Responsibility*, *Corporate Sustainability*, *Corporate Citizenship* (CC), *Global Business Citizenship*, *Corporate Community Engagement*, *Community Relations* [Jaworska 2011, s. 574]. Komisja Europejska definiuje społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa jako koncepcję dobrowolnego uwzględniania przez przedsiębiorstwo zagadnień społecznych i ochrony środowiska w jego działalności gospodarczej oraz kontaktach z interesariuszami [Komisja Europejska 2006, s. 2]. Z jednej strony podkreśla się fakt, że podejmowana przez jednostkę inicjatywa jest nieobowiązkowa, ale z drugiej kładzie się nacisk na odpowiedzialność jednostki za społeczne i środowiskowe skutki wynikające z wpływu jej działalności na otoczenie.

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw związana jest z koncepcją zrównoważonego rozwoju, która rozwinęła się w latach siedemdziesiątych XX wieku. Zgodnie z nią działalność gospodarcza jednostki nie może przyczyniać się do pogorszenia jakości życia obecnych i przyszłych pokoleń. Jednak aby ocenić wpływ jednostki na otoczenie, niezbędne są wiarygodne i użyteczne informacje na ten temat, zawarte w odpowiednich raportach czy sprawozdaniach, ujęte w trzech płaszczyznach (wymiarach): ekonomicznej, środowiskowej i społecznej.

W celu opracowania jasnego i klarownego systemu raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju powołano w 1997 r. w USA Global Reporting Initiatives

(GRI)[4]. Obecnie organizacja ta współpracuje z różnymi grupami interesariuszy i ekspertów, wśród których znajdują się audytorzy, księgowi, firmy konsultingowe i szkoleniowe, przedsiębiorstwa, uczelnie, organizacje pożytku publicznego, inwestorzy, związki zawodowe oraz instytucje publiczne [Paszkiewicz, Szadziewska 2011, s. 631]. Misją GRI jest opracowanie jednolitych wytycznych, mających zastosowanie do sprawozdawczości na temat wyników gospodarczych, środowiskowych i społecznych na całym świecie, w sposób pozwalający na dokonywanie porównań [*Raportowanie*…]. Zaproponowany wzorzec mogą stosować wszystkie organizacje niezależnie od ich wielkości, sektora działalności oraz lokalizacji. Z wytycznych GRI korzystają zarówno przedsiębiorstwa, jak i organizacje pozarządowe oraz agendy rządowe. GRI nie narzuca formy raportu zrównoważonego rozwoju, a proponowane wytyczne są poddawane testom i ciągłemu doskonaleniu. GRI podkreśla, że raportowanie zrównoważonego rozwoju to praktyka pomiaru, ujawniania i odpowiedzialności za wyniki organizacyjne w działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego [*Wytyczne*..., s. 42]. Raporty mogą mieć postać drukowanej publikacji, strony internetowej bądź mogą stanowić element raportu rocznego. Podkreśla się jednak, że niezależnie od formy jednostki powinny prezentować treści w trzech podstawowych grupach:

1. strategia i profil,
2. podejście do zarządzania,
3. wskaźniki wyników.

Na wstępie, zgodnie z wytycznymi GRI, do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju jednostka sporządzająca raport powinna określić i zdefiniować swoich interesariuszy[5] oraz wyjaśnić, w jaki sposób odpowiada na ich oczekiwania. W pierwszej części raportu powinna przedstawić sposób podejścia do zagadnień zrównoważonego rozwoju poprzez np. opis swojego wpływu na ten rozwój, wskazanie szans i zagrożeń, przed jakimi staje jednostka, podanie danych dotyczących profilu, zakresu i zasięgu raportu, informacji o strukturze nadzorczej, zaangażowaniu w inicjatywy zewnętrzne oraz omówienie kwestii dotyczących angażowania interesariuszy.

Druga część informacji, dotycząca podejścia do zarządzania, stanowi krótki opis rozwiązania przyjętego w danej jednostce w stosunku do aspektów określonych dla każdej kategorii wskaźników, ujętych w części trzeciej.

Wskaźniki zawarte w trzeciej części raportu są podzielone na kategorie ekonomiczne, środowiskowe i społeczne (tabela 1).

Przedstawione wskaźniki ekonomiczne określają wpływ jednostki na wyniki ekonomiczne jej interesariuszy. Wskaźniki środowiskowe określają wpływ przedsiębiorstwa na przyrodę zarówno ożywioną, jak i nieożywioną, natomiast wskaźniki społeczne dotyczą kwestii związanych ze społecznością lokalną i globalną.

---

[4] Więcej na ten temat zobacz: www.globalreporting.org.

[5] Definicja ta obejmuje podmioty i osoby, których prawa wynikające z przepisów i międzynarodowych konwencji, zapewniają im możliwość zgłaszania roszczeń wobec organizacji [*Wytyczne*..., s. 11].

Tabela 1. Wskaźniki wyników zaproponowane przez Global Reporting Initiatives

Kategoria wskaźników	Aspekty
Ekonomiczne (EC)	Wyniki ekonomiczne, obecność na rynku, pośredni wpływ ekonomiczny
Środowiskowe (EN)	Surowce, materiały, energia, woda, bioróżnorodność, emisje, ścieki i odpady, produkty i usługi, zgodność z regulacjami, transport
Praktyki dot. zatrudnienia i godnej pracy (LA)	Zatrudnienie, relacje pomiędzy pracownikami i kierownictwem, bezpieczeństwo i higiena pracy, edukacja i szkolenia, różnorodność i równość szans
Respektowanie praw człowieka (HR)	Procedury dot. zamówień i inwestycji, przeciwdziałanie dyskryminacji, swoboda zrzeszania się i prawo do sporów zbiorowych, praca dzieci, praca przymusowa i obowiązkowa, praktyki w zakresie bezpieczeństwa, prawa ludności rdzennej
Wpływ na bezpieczeństwo (SO)	Społeczność lokalna, korupcja, udział w życiu publicznym, naruszenie zasad wolnej konkurencji, zgodność z regulacjami
Odpowiedzialność za produkty (PR)	Zdrowie i bezpieczeństwo klienta, oznakowanie produktów i usług, komunikacja marketingowa, ochrona prywatności klienta, zgodność z regulacjami

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Global Reporting* …].

Oprócz standardów opracowanych przez GRI, istnieją na świecie również inne wytyczne do raportowania, wypracowane między innymi przez takie organizacje, jak G3, AccountAbility, ISO czy Social Accountability International (SAI), obowiązujące w skali zarówno międzynarodowej, jak i lokalnej[6]. Niektóre z nich mają charakter obligatoryjny, inne fakultatywny. Każdy standard ma swoje mocne strony i może przynieść korzyści firmie. Ważne jest, aby organizacja podjęła decyzję o wyborze standardu w zależności od tego, co dla niej i jej interesariuszy jest ważne [*Raporty*…].

4. Koncepcja sprawozdania zintegrowanego

W 2010 r. organizacja działająca pod patronatem księcia Walii Accounting for Sustainability (A4S) oraz GRI powołały International Integrated Reporting Council (IIRC), w skład której weszli m.in. reprezentanci IASB, FASB i IFAC (International Federation of Accountants), środowiska rachunkowości, globalnych korporacji, rządów i międzynarodowych organizacji pozarządowych, a także przedstawiciele środowiska akademickiego. Jako główne cele działania IIRC w szczególności przyjęła [KPMG 2011, s. 19]:

– opracowanie całościowych ram koncepcyjnych sprawozdawczości zintegrowanej, określających jej zakres i kluczowe elementy,

[6] Przewodnik po wytycznych w raportowaniu społecznym (opracowany wspólnie przez PricewaterhouseCoopers oraz AccountAbility i wydany przez World Business Counsil for Sustainable Development) można znaleźć na stronie www.wbcsd.org/web/publications/accountability-codes.pdf.

– rozpatrzenie, czy standardy powinny być dobrowolne czy obowiązkowe,
– propagowanie przyjęcia zintegrowanego raportowania przez regulatorów i sporządzających sprawozdania.

W literaturze przedmiotu można znaleźć różne definicje sprawozdania zintegrowanego. IIRC określa zintegrowany raport jako sprawozdanie zawierające informacje na temat strategii, zarządzania, efektywności i perspektyw organizacji, odzwierciedlające ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst jej funkcjonowania [IIRC 2011, s. 2]. Raport powinien przedstawić metodę zarządzania jednostką oraz tworzenia wartości w sposób jasny, zwięzły i zrozumiały dla zainteresowanych stron. Zgodnie z koncepcją IIRC, zintegrowana sprawozdawczość powinna połączyć najbardziej istotne elementy informacji, przedstawianych obecnie w sprawozdaniu finansowym, komentarzu zarządu[7], sprawozdaniach statystycznych i w innych oddzielnych dokumentach w spójną całość, pozwalającą na ocenę zdolności jednostki do tworzenia i utrzymania wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

We wrześniu 2011 r. IIRC opublikowała materiał do dyskusji, zawierający propozycję opracowania międzynarodowego modelu sprawozdawczości zintegrowanej, który w zrozumiały i prosty sposób połączyłby podstawowe informacje dotyczące strategii jednostki, modelu działalności, ładu korporacyjnego, polityki wynagrodzeń, osiągniętych wyników ekonomicznych i perspektyw, odzwierciedlałby jednocześnie gospodarcze, społeczne i środowiskowe warunki działania jednostki oraz ułatwiałby podejmowanie decyzji przez szerokie grono różnych grup interesu [IIRC 2011]. Ponadto, zintegrowany raport prezentowałby powiązania pomiędzy poszczególnymi obszarami sprawozdawczymi, dzięki czemu, w opinii jego twórców, mógłby stać się klarownym instrumentem komunikacji między jednostką i jej interesariuszami.

5. Podsumowanie

Niewątpliwie proponowane przez IIRC rozwiązania przyczyniłyby się do większej przejrzystości informacji zawieranych w sprawozdaniu, harmonizacji metod sprawozdawczych, większego zaangażowania interesariuszy oraz zwiększenia ich zaufania do danej jednostki, redukcji kosztów sporządzania odrębnie sprawozdań finansowych i raportów społecznej odpowiedzialności. Jednak, zdaniem autorki niniejszego opracowania, mając na uwadze krytykę i problemy współczesnej sprawozdawczości finansowej oraz zakres i charakter raportów społecznej odpowiedzialności, nadzieja, że sprawozdawczość zintegrowana stanie się podstawową, powszechną formą sprawozdawczości jednostek o jej gospodarczych i społecznych

[7] W grudniu 2010 r. IASB, mając na uwadze rosnące znaczenie informacji pozafinansowych dla interesariuszy sprawozdań finansowych, opublikowała dokument „Praktyczne stanowisko: Komentarz zarządu", pozwalający zrozumieć użytkownikowi strategię jednostki w zakresie zarządzania ryzykiem, wpływ zasobów nieujętych w sprawozdaniu finansowym na działalność jednostki oraz wpływ czynników niefinansowych na informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym [IFRS Foundation 2011, par. 14].

dokonaniach, będzie niezwykle trudna do urzeczywistnienia. W literaturze przedmiotu można znaleźć głosy sugerujące, że zintegrowane raportowanie jest nieuniknioną przyszłością. Jednak rachunkowość, a także sprawozdawczość finansowa w bezpośredni sposób kształtowana jest przez środowisko, w którym dany podmiot funkcjonuje, przez zróżnicowane, niekiedy zawiłe regulacje. Ponadto przedstawione przez IIRC propozycje nie wyeliminują szeregu spornych, niewypracowanych jednoznacznie przez IASB i FASB rozwiązań w zakresie raportowania sytuacji majątkowej i wyników finansowych jednostek, dotyczących chociażby rozbieżności między wartością księgową a rynkową jednostek czy zasad ujawniania i wyceny majątku niematerialnego.

Z kolei z badań przeprowadzonych przez organizację AccountAbility i firmę KPMG na przełomie 2007 i 2008 roku wynika, że znacząca część odbiorców raportów zrównoważonego rozwoju w ogóle ich nie czyta. Respondentami badania było ponad 2200 osób (przedstawiciele biznesu, organizacji społecznych i środowisk akademickich) z całego świata. Ponad 450 z nich zadeklarowało, że nie czyta raportów, chociażby ze względu na ich zbyt obszerność (100-300 stron) [*Raportowanie*…].

Na tle powyższych rozważań autorka poddaje pod dyskusję następującą tezę: obligatoryjna sprawozdawczość finansowa w zmienionej, dostosowanej do potrzeb globalnej społeczności formie [więcej zob. np. Zuchewicz 2012, s. 77-95], rozszerzona o kluczowe aspekty niefinansowe, związane ze społeczną odpowiedzialnością jednostek za ich działania, w postaci dodatkowego komentarza bądź dodatkowego elementu sprawozdania, może stanowić istotny instrument prezentacji odpowiedzialności jednostek za ich gospodarcze i społeczne dokonania, niezbędny w procesie podejmowania decyzji przez coraz szersze grono interesariuszy. Należy pamiętać, że prezentowane sprawozdania powinny być użyteczne, czytelne i przejrzyste dla użytkowników oraz przydatne przy identyfikacji szans i zagrożeń związanych z kwestiami środowiskowymi i społecznymi. Jednocześnie, objętość takiego zintegrowanego sprawozdania finansowego nie powinna zniechęcać czytelników do wnikliwej analizy danych zawartych w jego poszczególnych elementach. Zdaniem autorki, zintegrowane sprawozdanie finansowe powinno stanowić syntetyczny obraz gospodarczych i społecznych dokonań jednostek o charakterze zarówno retrospektywnym, jak i prospektywnym oraz zawierać najważniejsze informacje niezbędne do oceny tych dokonań oraz planów na przyszłość.

Literatura

Dziawgo D., 2011a, *Relacje inwestorskie. Ewolucja – funkcjonowanie – wyzwania*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.

Dziawgo D., 2011b, *„Nowe" sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

Gierusz J., 2010, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 56 (112), SKwP, Warszawa.

Gierusz J., 2011, *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

Global Reporting Initiatives, www.globalreporting.org (21.05.2013).
IASB, 2008, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting. The Reporting Entity. Discussion Paper*, London, May.
IFRS Foundation, 2011, *Praktyczne stanowisko: Komentarz zarządu,* [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSSF*, , Londyn .
IIRC, *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (20.05.2013).
Jaworska E., 2011, *Zmiana podejścia do sprawozdawczości w aspekcie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Szczecin.
Komisja Europejska, 2006, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and social Committee. Implementing the Partnership for Growth and Jobs: Making Europe a Pole of Excellence on Corporate Social Responsibility*, COM, Brussels.
KPMG, 2011, *Integrated Reporting. Performance Insight through Better Business Reporting,* London.
Niemczyk L., 2013, *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego*, Pacioli Institute, Rzeszów.
Paszkiewicz A., Szadziewska A., 2011, *Raportowanie rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw według wytycznych GRI*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Szczecin.
Raportowanie społeczne: niedoceniony element zarządzania CSR, www.raportyspoleczne.pl/text.php (20.05.2013).
Raporty społeczne, www.raportyspoleczne.pl/o_raportowaniu (19.05.2013).
Trueblood R.M., 1973, *Study Group on the Objectives of Financial Statements*, AICPA.
Walińska E., 2010, *Bilans – propozycje nowej formuły sprawozdawczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 56 (112), SKwP, Warszawa.
Walińska E., Bek-Gaik B., 2011, *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.
Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju, www.globalreporting.org (18.05.2013).
Zuchewicz J., 2012, *Dilemmas of financial reporting as the reliable information source of an entity performance results,* Equilibrum, Vol. 7, Issue 2, PTE, Polish Economic Society Branch in Toruń, Nocolaus Copernicus University Press, Toruń.

INTEGRATED FINANCIAL STATEMENT AS THE INSTRUMENT OF AN ENTITY'S ECONOMIC AND SOCIAL PERFORMANCE PRESENTATION

Summary: Economic entities, through their impact on the surrounding environment, co-create the reality and influence both our future and that of the generations to come. Therefore it is of crucial importance to present an entity performance not only in the financial perspective, but also from the position of its impact on environment and the responsibility for the taken actions. Bearing in mind the fact that financial reporting is the most commonly applied form of financial performance presentation used by entities, the objective of the hereby paper is to analyze possibilities for preparing a single, integrated financial statement of both retro- and prospective character and covering information of financial and non-financial nature and also referring to entities' social responsibility for their performance.

Keywords: financial reporting, sustainable development, integrated reporting.