

Ewolucja rachunkowości w teorii i praktyce gospodarczej

pod redakcją

Ewy Śnieżek, Filipa Czechowskiego i Sylwii Doroby



2.390	3.850	2.175	1.389	2.833	3.928
1.920	1.748	2.387	2.930	1.389	1.253
3.928	3.176	2.514	2.635	2.119	1.373
1.287	1.272	2.303	2.738	2.115	2.001
2.110	1.928	1.902	1.627	2.736	2.353
3.292	3.393	2.990	2.117	2.617	2.001
1.272	1.928	1.837	2.119	2.819	3.990

Monika Kubicka, Maciej Kaczówka*

Zmiany w raportowaniu biznesowym na przestrzeni ostatnich lat

Wstęp

W dzisiejszych czasach rośnie stopień skomplikowania sprawozdań finansowych, co powoduje problemy nie tylko ze znalezieniem właściwych informacji, ale również z ich zrozumieniem nawet przez wykwalifikowane osoby. Zdarza się także, że wiele z raportów nie zawiera informacji niefinansowych, co wpływa na tworzenie wartości podmiotu w długim i krótkim okresie. Raportowanie biznesowe oznacza przede wszystkim przekazywanie interesariuszom informacji finansowych i niefinansowych w postaci sprawozdań finansowych oraz innych raportów zewnętrznych takich jak: raporty z działalności zarządu, społeczne, środowiskowe, społecznej odpowiedzialności, zrównoważonego rozwoju, o kapitale intelektualnym¹.

1. Raportowanie biznesowe

Co tak naprawdę należy raportować? Ponieważ aby poprawić konkurencyjność swojego przedsiębiorstwa, głównie w oczach interesariuszy, wiadomości zawarte w raportach powinny być treściwe, bez ujmowania zbędnych i niemających większego znaczenia informacji. W takim raporcie więc, należy uwzględnić wiadomości dotyczące wyników działalności przedsiębiorstwa, nie zapominając o dodaniu informacji o działalności z zakresu społecznego, ekonomicznego oraz ochrony środowiska. Podkreślenie tych walorów pozytywnie wpływa na to, jak postrzegane jest przed-

* Studenci ze Studenckiego Koła Naukowego Audytor z Gdańska, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, 81-821 Sopot, ul. Armii Krajowej 101.

¹ G. E. Eccles, D. Saltzman, *Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*, „Stanford Social Innovation Review”, Summer 2011.

siębiorstwo. Tutaj można wyróżnić działania związane z np. efektywnym wykorzystaniem zasobów środowiska, wsparciem lokalnej społeczności itp.

Kolejną bardzo ważną kwestią jest to, dla kogo są sporządzane takie raporty. Odpowiedź jest prosta – dla interesariuszy, ponieważ to oni inwestują środki kapitałowe w przedsiębiorstwa, dlatego osoby odpowiedzialne za przygotowanie sprawozdań powinny być świadome, że w dużej mierze od ich pracy, czyli tego jak sporządzony zostanie raport, zależy to jak przedsiębiorstwo prezentuje się w oczach odbiorców, czyli interesariuszy. CSR jest dobrowolną sprawą każdego przedsiębiorstwa. Warto jednak by przedsiębiorstwa angażowały się w zapobieganie problemom zarówno ekologicznym jak i społecznym. Starając się o dobre relacje z interesariuszami, przedsiębiorstwo powinno mieć na uwadze także ich interesy, szczególnie w strategii jak i w systemie zarządzania. Należy poszukiwać rozwiązań długookresowych, zgodnych z prawem, społecznie odpowiedzialnych, przyjaznych środowisku, w skutek czego, rozwiązania te będą oddziaływać na wartość przedsiębiorstwa².

Następnie każde przedsiębiorstwo powinno zadać sobie pytanie, po co stwarzane są takie raporty? Potocznie nazywane raportowanie dostarcza interesariuszom wiadomości z zakresu, jak już wcześniej zostało wspomniane, wyników działalności, dodatkowo objętych także interesem środowiskowym, społecznym i ekonomicznym. Przyczynia się to do reputacji przedsiębiorstwa oraz do innego, lepszego spojrzenia na nie. Raportowanie pozwala uzyskać realne korzyści i oddziałuje na reputację organizacji tym samym przyczyniając się do przyjaznego nastawienia ze strony interesariuszy i nie tylko, ponieważ klienci także chętniej sięgają po produkty, które są wytwarzane zgodnie z wymogami CSR. Dodatkowo poprawia się także konkurencyjność przedsiębiorstwa na rynku, ponieważ decyzje podejmowane przez inwestorów nie są jedynie opierane na finansowych aspektach, ale również na stosunku danego przedsiębiorstwa do otoczenia w jakim prosperuje. Jeśli jednostka uwzględnia dobro lokalnego społeczeństwa, ma na uwadze ochronę środowiska, to będzie ona zdecydowanie lepiej prezentować się w oczach odbiorców, niż przedsiębiorstwo, któremu nie zależy na tym czy, np. zasoby są wykorzystywane efektywnie czy też nie. Charakter raportów, forma zagwarantowania wiarygodności oraz uczciwość zawartych informacji, nie zapominając przy tym oczywiście o treści raportu, może być w konsekwencji polepszeniem bądź też pogorszeniem wizerunku przedsiębiorstwa.

² A. Szablewski, *Budowanie wartości i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, [w:] A. Szablewski, K. Pniewski, B. Bartoszewicz (red.), *Value Based Management*, Poltext, Warszawa 2008, s. 38–41.

Ostatnim, ale bardzo ważnym pytaniem stawianym przez przedsiębiorstwa powinno być: jak raportować? Otóż w taki sposób, aby raporty te dostarczały użytecznych informacji. Do najpopularniejszych sposobów ujawniania informacji należą sprawozdania sporządzone w formie:

- ✓ Komentarza Zarządu, który informuje o innych zdarzeniach niż dane finansowe, tzn. Zarząd Spółki definiuje, jakie cele zakłada na najbliższy okres. Na czym głównie chce skoncentrować swoją uwagę (np. pozyskanie dodatkowego kapitału obrotowego, zwiększenie udziału w rynku czy poszerzeniu oferty produktowej)³;
- ✓ Listu Prezesa Zarządu, który jest skierowany głównie do akcjonariuszy i inwestorów. Przedstawia czynniki, zdarzenia oraz aktywności przedsiębiorstwa, które wystąpiły w okresie objętym raportem. Ukazuje najważniejsze działania przedsiębiorstwa jak również wymiar społeczny i środowiskowy. Pokazuje wynik finansowy oraz sposób, w jaki został osiągnięty;
- ✓ Raportowania zintegrowanego – czyli procesu, którego rezultatem jest komunikacja, przede wszystkim w postaci okresowego „raportu zintegrowanego”, o kreowaniu wartości przedsiębiorstwa w czasie. Raportowanie zintegrowane to nie tylko rozszerzone podejście do informacji prezentowanych w raporcie rocznym przedsiębiorstwa, ale przede wszystkim strategiczne podejście do biznesu, przełamanie barier informacyjnych wewnątrz organizacji oraz zaprzestanie silosowego podejścia do analizy działalności firmy.

2. Zmiany w raportowaniu na przestrzeni lat

Jak już wcześniej zostało wspomniane raportowanie ma istotne znaczenie w relacjach między przedsiębiorstwem a otoczeniem. W początkowej fazie, mniej więcej w latach 60. XX wieku, kiedy to zaczęto przygotowywać pierwsze sprawozdania, skupiano się głównie na kwestii finansowej, gdyż była ona najistotniejszą informacją zarówno dla samego przedsiębiorstwa jak i jego przyszłych interesariuszy. Co więcej odgórnie jedynie sprawozdawczość finansowa była wymagana. Jednak na przestrzeni lat same sprawozdania finansowe nie były wystarczające, ponieważ z biegiem czasu konkurencja zaczęła wzrastać, a przedsiębiorstw zaczęło przybywać. Oczywiście jest, że każde z nich chciało się czymś wyróżniać, dlatego też w sprawozdaniach zaczęto uwzględniać ład korporacyjny jak również informacje pozafinansowe. Dodatkowo mniej więcej w latach 80. XX wieku

³ J. Gad, *Sprawozdawczość biznesowa wobec założeń teorii agencji*, „Zarządzanie i finanse”, nr 2, Warszawa 2013, s. 172–185.

zaczęły powstawać pierwsze dodatkowe raporty na temat społecznej odpowiedzialności biznesu. Przez kolejne 20 lat raporty CSR zaczęły się rozwijać. Zaczęto nie tylko uwzględniać lokalną społeczność, ale także kwestie związane z ochroną środowiska, aspekty ekonomiczne oraz kwestie etyczne i moralne. Pomocne w tym stały się wytyczne z 1997 r. Światowej Inicjatywy Sprawozdawczej – Global Reporting Initiative (GRI)⁴.

Zgodnie z wytycznymi GRI raport społeczny powinien zawierać:

- ✓ informacje niezbędne do zrozumienia funkcjonowania organizacji, np. opis strategii przedsiębiorstwa, profilu działalności,
- ✓ informacje dotyczące struktury organizacyjnej i systemu zarządzania.

Ponadto, według GRI, w raportach powinny znaleźć się informacje dotyczące oceny skutków działania organizacji (wskaźniki wyników). Wyróżnia się trzy podstawowe wskaźniki wyników:

- ✓ wskaźniki działalności ekonomicznej (*economic performance indicators*) – wyniki ekonomiczne, obecność na rynku oraz pośrednie wpływy ekonomiczne,
- ✓ wskaźniki działalności środowiskowej (*environmental performance indicators*) – zużycie materiałów, energii, wody, bioróżnorodność, emisje do powietrza, ścieki i odpady, produkty i usługi, transport, ogólne wydatki i inwestycje na ochronę środowiska,
- ✓ wskaźniki działalności społecznej (*social performance indicators*) – praktyki w pracy i godne warunki pracy (zatrudnienie, stosunki między pracownikami, higiena pracy, szkolenia i edukacja, różnorodność i równość szans), prawa człowieka (dyskryminacja, wolność stowarzyszeń i negocjacji w sprawie zbiorowych układów pracy, praca dzieci, przymus pracy, bezpieczeństwo, prawa rdzennych mieszkańców), odpowiedzialność wobec społeczeństwa (korupcja, polityka publiczna), odpowiedzialność za produkt (zdrowie i bezpieczeństwo konsumentów, znakowanie produktów i usług, komunikacja marketingowa)⁵.

Mniej więcej w 2010 r. wszystkie wcześniejsze formy, a więc: sprawozdawczość finansowa, ład korporacyjny, informacje niefinansowe, rozwój raportowania społecznej odpowiedzialności przerodziły się w raportowanie zintegrowane⁶.

Raportowanie pozafinansowe w Polsce to wciąż dziedzina nowa, ale dynamicznie się rozwijająca. Z roku na rok wciąż przybywa raportów ujawniających informacje na temat swojego wpływu na otoczenie społecz-

⁴ http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/41-2011/FRFU-41-573.pdf [dostęp 09.11.2015].

⁵ A. Lulewicz-Sas, *Raportowanie CSR w wybranych krajach Europejskich*, „Ekonomia i prawo”, nr 4, Toruń 2013, s. 537–550.

⁶ http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/41-2011/FRFU-41-573.pdf [dostęp: 09.11.2015].

ne, gospodarcze, środowisko naturalne w postaci publicznie dostępnego raportu społecznego w języku polskim przygotowanego zgodnie z międzynarodowymi standardami. Spośród 113 firm, które zgłosiły się do zestawienia Listków CSR POLITYKI, skupiającego największe polskie przedsiębiorstwa, 41 zadeklarowało ujawnianie informacji pozafinansowych w formie raportu, co pokazuje, że Polska rozwija się w dobrym kierunku.

3. Raportowanie zintegrowane – nowa forma prezentowania informacji niefinansowych

Globalizacja, oczekiwania odbiorców sprawozdań oraz liczne regulacje doprowadziły do znacznej złożoności raportowanych przez przedsiębiorstwa informacji. Złożoność ta często utrudnia potencjalnym inwestorom jasne zrozumienie modelu biznesowego przedsiębiorstwa oraz sposobu w jaki kreuje ono swoją wartość. Dziś zapotrzebowanie na przejrzyste i jasne informacje jest coraz większe. Aby pomóc przedsiębiorstwom komunikować się w sposób jak najbardziej efektywny, tak by z jednej strony wspierać decyzje finansowe inwestorów, a z drugiej strony charakteryzować się zrównoważonym wzrostem. W kwietniu 2013 roku IIRC (International Integrated Reporting Council) zaprezentowała pierwsze wytyczne dotyczące raportowania zintegrowanego. Według IIRC raportowanie zintegrowane to proces, którego skutkiem jest cykliczna komunikacja organizacji poprzez raport zintegrowany, w ramach, którego pokazuje ona tworzenie wartości w czasie. Raport zintegrowany to sposób i narzędzie komunikacji organizacji pokazujące, w jaki sposób jej strategia, ład korporacyjny i wyniki, w kontekście otoczenia zewnętrznego, pozwalają jej tworzyć wartość w krótkiej, średniej i długiej perspektywie czasowej⁷.

Sprawozdania zintegrowane powinny zatem pokazywać budowanie określonej wartości przez organizację, która jest tworzona przez zaangażowanie i wykorzystanie potencjału oraz zależności pomiędzy kapitałami, które są dostępne w organizacji. Uważa się, że raporty zintegrowane zaprojektowane są przede wszystkim dla dużych przedsiębiorstw, korporacji, w celu wsparcia procesu decyzyjnego przez inwestorów, jak również umożliwienia bardziej elastycznych wyborów. Jednak autorzy zasad tworzenia raportów, bardzo wyraźnie wskazują, kto i dlaczego ma być odbiorcą takiego raportu. Są to inwestorzy bądź inne instytucje będące źródłem kapitału dla organizacji. Przyjęcie raportowania zintegrowanego wpływa na procesy zachodzące w gospodarce, zwiększa przejrzystość i efektywność alokacja zasobów. Poprawia zarządzanie wszystkimi kapitałami tj. finan-

⁷ <http://integratedreporting.org/resource/consultationdraft2013/> [dostęp: 09.11.2015].

sowym, produkcyjnym, intelektualnym, ludzkim, społecznym, relacyjnym oraz naturalnym a także zapewnia lepsze zrozumienie zależności między nimi.

Raport należy przygotowywać zgodnie z przyjętymi zasadami zapewniającymi mu odpowiednią jakość, co przedstawia Tabela 1.

Tabela 1. Zasady raportowania

Obszar	Opis
Strategia i orientacja na przyszłość	Raport zintegrowany powinien pokazywać strategię organizacji oraz w jaki sposób wspiera ona tworzenie wartości w krótkim, średnim oraz długim okresie czasu a także jak wpływa na wykorzystanie kapitałów
Łączenie informacji	Raport zintegrowany powinien pokazywać całościową historię tworzenia wartości, zależności oraz współzależności pomiędzy elementami, które są istotne dla możliwości tworzenia wartości przez organizację
Odpowiadanie interesariuszom	Raport zintegrowany powinien pokazywać jakość i głębię relacji organizacji z kluczowymi grupami interesariuszy oraz w jaki sposób i w jakim zakresie organizacja rozumie, bierze pod uwagę i odpowiada na ich uzasadnione oczekiwania, interesy i potrzeby.
Istotność i zwięzłość	Raport zintegrowany powinien przedstawiać zwięzłą informację dotyczącą zagadnień istotnych dla organizacji, które umożliwiają jej tworzenie wartości w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasowym
Wiarygodność i kompletność	Raport zintegrowany powinien obejmować wszystkie istotne kwestie, zarówno pozytywne jak i negatywne, w sposób zrównoważony oraz bez istotnych błędów
Spójność i porównywalność	Informacje zawarte w raporcie zintegrowanym powinny być prezentowane w sposób, który jest spójny na przestrzeni czasu, który pozwala na ich porównywanie z danymi innych przedsiębiorstw w zakresie, w którym jest to istotne dla tworzenia wartości przez daną organizację.

Źródło: <http://integratedreporting.org/resource/consultationdraft2013/> [dostęp: 09.11.2015].

Aby spełnić wszystkie wyżej wymienione zasady przedsiębiorstwo musi posiadać odpowiedni system informacyjny pozwalający na uzyskiwanie informacji finansowych i niefinansowych o takich atrybutach. Również IIRC wskazuje siedem elementów, z których powinien składać się raport zintegrowany. Dla każdego z nich zostało wskazane pytanie, na które dana część raportu powinna odpowiadać (patrz Tabela 2.).

Tabela 2. Elementy sprawozdania zintegrowanego

Element raportu	Pytanie, na które powinien odpowiadać
Informacje o organizacji oraz otoczenie zewnętrzne,	Co robi, czym się zajmuje organizacja i w jakich warunkach zewnętrznych funkcjonuje?
Ład korporacyjny,	W jaki sposób struktura ładu korporacyjnego organizacji wspiera tworzenie przez nią wartości w krótkiej, średniej i długiej perspektywie czasowej?
Szanse i ryzyka	Jakie są szanse i ryzyka, które mają wpływ na możliwość organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasowym, i w jaki sposób organizacja nimi zarządza?
Strategia i alokacja zasobów	Dokąd organizacja chce dotrzeć i w jaki sposób zamierza to zrobić?
Model biznesowy	Jaki jest model biznesowy organizacji i na ile jest on elastyczny?
Wyniki	Na ile organizacja osiągnęła swoje cele strategiczne i jakie są tego efekty w kontekście kapitałów i efektywnego zarządzania nimi?
Perspektywa na przyszłość	Jakie wyzwania i niepewności widzi organizacja w kontekście realizacji strategii i jaki jest ich potencjalny wpływ na model biznesowy i przyszłe wyniki organizacji?

Źródło: <http://integratedreporting.org/resource/consultationdraft2013/> [dostęp: 09.11.2015].

Pierwszy w Polsce raport zintegrowany sporządziła Grupa Lotos za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2010 roku i kontynuowała sporządzanie raportów zintegrowanych w latach 2011–2012. Raporty zintegrowane przygotowały również m.in.: Gaz-System S.A., Scanmed Multimedis S.A., Zakłady Azotowe Puławy S.A., Grupa Żywiec S.A. Od 2011 roku, czyli od momentu rozpoczęcia procesu konsultacji pierwszej wersji wytycznych w zakresie raportowania zintegrowanego, powstało około 150 takich raportów w 26 krajach.

Raportowanie zintegrowane wydaje się być jak najbardziej uzasadnionym etapem ewolucji sprawozdawczości organizacji. Dążenie do wypracowania ogólnie przyjętego, jednolitego standardu raportu zintegrowanego pozwoliłoby na zwiększenie porównywalności raportów w różnych krajach. Moim zdaniem integrowanie ze sobą informacji z obszarów finansowych i pozafinansowych w jednym raporcie rocznym to przyszłość.

Zakończenie

Aby stworzyć dobre relacje przedsiębiorstwa z otoczeniem należy uwzględnić oczekiwania, jakie napływają z zewnątrz. Obliguje to do szerokiego procesu komunikacji. Instrumentem pomagającym dobrze zrozumieć, jakie cele i zamiary na przyszłość oraz to, co już zostało dokonane przez dane przedsiębiorstwo, są raporty CSR. Przekazywane są w nich informacje z zakresu podstawowej działalności przedsiębiorstwa, jak również brane są pod uwagę aspekty społeczne, środowiskowe oraz ekonomiczne. W raportach jak i sprawozdaniach uwzględnia się zarówno informacje dotyczące finansowej kwestii firmy oraz pozafinansowe aspekty działalności przedsiębiorstwa. Zarówno sporządzanie raportów jak i angażowanie się w działalność społecznie odpowiedzialną do tej pory były dobrowolne, jednak „Unia Europejska w grudniu 2014 roku zapowiedziała rozszerzenie sprawozdawczości firm o obowiązek ujawnienia danych pozafinansowych m.in. opisu polityk, wyniku tych polityk, oceny ryzyka, podstaw zarządczych i wskaźników z zakresu przeciwdziałania korupcji, negatywnego wpływu na środowisko naturalne, aspektów pracowniczych, społecznych oraz poszanowania praw człowieka. Do 2017 roku dyrektywa dotycząca tego obszaru ma zostać włączona do polskiego prawa”⁸.

Bibliografia

- Lulewicz-Sas A, *Raportowanie CSR w wybranych krajach Europejskich* „Ekonomia i prawo”, nr 4, Toruń 2013, s. 537–550.
- Szablewski A., *Budowanie wartości i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, [w:] Szablewski A., Pniewski K., Bartoszewicz B. (red.), *Value Based Management*, Poltext, Warszawa 2008.
- Eccles G.E., Saltzman D. *Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*, „Stanford Social Innovation Review”, Summer 2011.
- Gad J., *Sprawozdawczość biznesowa wobec założeń teorii agencji*, „Zarządzanie i finanse”, nr 2, Warszawa 2013.

Źródła internetowe

- <http://integratedreporting.org/resource/consultationdraft2013/> [dostęp: 09.11.2015].
- <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Ponad-300-najwiekszych-spolek-i-instytucji-w-Polsce-z-nowym-obowiazkiem-raportowania-3341317> [dostęp: 09.11.2015].
- http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/41-2011/FRFU-41-573 [dostęp: 09.11.2015].

⁸ <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Ponad-300-najwiekszych-spolek-i-instytucji-w-Polsce-z-nowym-obowiazkiem-raportowania-3341317> [dostęp: 09.11.2015].

Sprawozdawczość finansowa podlega w ostatnich latach nieustającej krytyce. Uważa się, że nie jest ona w stanie sprostać rosnącym potrzebom i wymaganiom inwestorów, którzy nie zadowolają się już suchą informacją z raportów finansowych. Decyzje o lokowaniu kapitału wymagają obecnie danych o charakterze finansowym i niefinansowym, dobrowolnych ujawnień informacji niewymaganych prawem, o znacząco rozszerzonym zakresie, pozwalających na przewidywanie sytuacji finansowej i wyników jednostki w przyszłości. W erze społeczeństwa informacyjnego raport finansowy jednostki gospodarczej stopniowo ewoluuje w kierunku raportowania biznesowego. Inwestorzy potrzebują danych o znacznie większej przejrzystości, zrozumiałych i często wspomaganym informacjami opisowymi.

Prezentowana publikacja stanowi głos w dyskusji nad ewolucyjnym charakterem, kształtem, kierunkami rozwoju oraz perspektywami współczesnej rachunkowości.

Książka dostępna również
jako e-book



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

ISBN 978-83-8088-119-8



9 788380 881198