

Marta Mazurowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania,
Katedra Rachunkowości
marta.mazurowska@ue.poznan.pl

DYLEMATY RACHUNKOWOŚCI SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI

Streszczenie: Naturalną implikacją wzrostu znaczenia idei zrównoważonego rozwoju oraz wyrosłej na jej podstawie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu była potrzeba wypracowania przez system rachunkowości rozwiązań umożliwiających dostarczanie informacji o sposobach i wynikach realizacji ww. koncepcji w jednostkach gospodarczych działających na rynku. Celem artykułu jest przedstawienie roli rachunkowości w realizowaniu koncepcji zrównoważonego rozwoju, a w szczególności jej najbardziej popularnego narzędzia, którym jest sprawozdawczość zintegrowana. W tekście podjęto rozważania dotyczące genezy koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz CSR. Następnie uwagę skupiono na roli rachunkowości w urzeczywistnianiu wyżej wymienionych idei oraz uwypuklono dylematy z tym związane.

Słowa kluczowe: rachunkowość, zrównoważony rozwój, społeczna odpowiedzialność biznesu, sprawozdanie zintegrowane.

Klasyfikacja JEL: M41.

DILLEMAS OF SOCIAL RESPONSIBILITY ACCOUNTING

Abstract: A natural implication in the growing importance of sustainable development and corporate social responsibility is the need to develop a system of accounting solutions which could provide information on the methods and results regarding the implementation of the above concepts in economic entities. The purpose of this article is to present the role of accounting in the implementation of the concept of sustainable development, and in particular for its most popular tool which is integrated reporting. The text elaborates on the genesis of the concept of sustainable development and CSR. Then attention is focused on the role of accounting in the implementation of the above-mentioned ideas as well as highlighting related dilemmas.

Keywords: accountancy, sustainable development, Corporate Social Responsibility, integrated reporting.

Wstęp

Jak możemy przeczytać na stronie internetowej Ministerstwa Gospodarki Rzeczypospolitej Polskiej [2011], koncepcja zrównoważonego rozwoju nabiera coraz większego znaczenia w debacie dotyczącej przyszłości społecznej, środowiskowej i gospodarczej ziemi, szczególnie współcześnie, kiedy w wyniku kryzysu relacje między uczestnikami rynku zostały znacząco zachwiane. Nieoczekiwana skala kryzysu gospodarczego z początku XXI wieku ujawniła groźne dla gospodarki niedostatki regulacyjne rynków finansowych oraz pokazała, jak bardzo potrzebna jest fundamentalna debata dotycząca polityki gospodarczej, gdyż obecny system międzynarodowy, który został ukształtowany zasadniczo bezpośrednio po II wojnie światowej, ewidentnie nie radzi sobie z wieloma kluczowymi wyzwaniami, takimi jak: eliminacja ubóstwa, ochrona środowiska czy zapobieganie konfliktom i wiele innych.

Naturalną implikacją wzrostu znaczenia idei zrównoważonego rozwoju oraz wyrosłej na jej podstawie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu była potrzeba wypracowania przez system rachunkowości rozwiązań umożliwiających dostarczanie informacji o sposobach i wynikach realizacji ww. koncepcji w przedsiębiorstwach, a także w innych jednostkach działających na rynku. Na tym gruncie opracowane zostały narzędzia „języka biznesu”, które są określane wspólnym mianem rachunkowości społecznej odpowiedzialności. Wśród nich najbardziej popularna jest i wzbudza kontrowersje koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej.

Celem artykułu jest przedstawienie roli rachunkowości w realizowaniu koncepcji zrównoważonego rozwoju. Tak sformułowany cel wymaga przyjęcia adekwatnej metody badawczej, którą w tym wypadku jest krytyczna analiza opisowa. Punktem wyjścia podjętych rozważań jest przybliżenie istoty oraz genezy koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz społecznej odpowiedzialności biznesu. Dalej uwagę skupiono na roli rachunkowości w urzeczywistnianiu wyżej wymienionych idei oraz uwypuklono dylematy z tym związane. W ostatniej części artykułu przedstawiono wynikające z tej analizy wnioski.

1. Geneza oraz istota koncepcji zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw

Początków teoretycznych i praktycznych założeń koncepcji zrównoważonego rozwoju – utożsamianej często z takimi pojęciami, jak: ekorozwój, rozwój trwały czy rozwój samopodtrzymujący się – upatruje się w decyzji austriac-

kiego urzędnika górniczego Królestwa Saksonii Hansa Carla von Carlowitza. W 1713 roku wprowadził zasadę pozyskiwania takiej ilości drewna leśnego, aby możliwa była jego regeneracja w ciągu roku. Tego rodzaju metoda gospodarowania okazała się konieczna, gdy inwestycje przemysłowe zaczęły zagrażać trwałości pobliskich lasów [Ziółkowski 2013, s. 118].

Podobne zagrożenie, choć o dużo większej skali i zdecydowanie bardziej zróżnicowanym charakterze, zaobserwowano w XX wieku. Kwestią wiodącą do idei zrównoważonego rozwoju było postrzeganie ówczesnego przyrostu demograficznego w kategoriach nawiązujących do dawnej wizji Thomasa Malthusa¹. Rosnąca populacja ludzka, szybkie zużywanie zasobów naturalnych oraz narastające zanieczyszczenie środowiska, które były skutkiem rewolucji przemysłowej, a także niezaspokajanie podstawowych potrzeb coraz większych grup ludzi sprawiły, że nie tylko środowisko przyrodnicze, ale również sfera społeczna i ekonomiczna zaczęły odczuwać skutki zachwiania równowagi ekologicznej [Zabłocki 2002, s. 13].

Pośrednim następstwem rosnącej świadomości społecznej w zakresie potrzeby ochrony środowiska przyrodniczego i zrównoważonego rozwoju było podjęcie dyskusji przez instytucje międzynarodowe, a przede wszystkim Organizację Narodów Zjednoczonych. Szczególną rolę odegrał raport *Człowiek i jego środowisko* przedstawiony społeczności międzynarodowej w 1969 roku przez U Thanta, ówczesnego sekretarza generalnego ONZ, oraz pierwszy raport Klubu Rzymskiego, zatytułowany *Granice wzrostu*, opublikowany na początku lat siedemdziesiątych [Zabłocki 2002, s. 13].

Co znamienne, sprawozdanie Klubu Rzymskiego ukazało się równocześnie z książką Rachela Carsona *Cicha wiosna* (*Silent Spring*), gdzie przedstawiona została szczegółowa charakterystyka globalnych zagrożeń. W tym czasie miał

¹ T.R. Malthus w latach 1798–1803 sformułował zasadę ludnościową (opisaną w *Rozprawie o prawie ludności i jego oddziaływaniu na przyszły postęp społeczeństwa*). Zasada ta dotyczy zależności między liczbą ludności a ekonomicznymi uwarunkowaniami jej egzystencji. Przepowiadając katastroficzną wizję rozwoju ludności, Malthus wywołał toczącą się do dziś dyskusję w kwestii zależności między liczbą ludności i warunkami jej życia. W zasadzie ludnościowej Malthus uwzględnił następujące zmienne: Q – produkt tworzony przez daną społeczność, H – liczebność tej społeczności, $q = Q/H$ – produkt na głowę. Stwierdził, że tempo wzrostu liczby ludności przewyższa tempo wzrostu ilości środków potrzebnych do jej utrzymania (tempo wzrostu produktu): $\Delta H/H > \Delta Q/Q$. Produkt na głowę maleje, aż do osiągnięcia biologicznego minimum egzystencji. Wtedy liczba ludności musi się zmniejszyć. Głód, choroby, ciężka praca – określane przez autora jako pozytywne hamulce tempa wzrostu ludności – spowodują wzrost stopy zgonów. Wpływ na stopę urodzeń mają hamulce prewencyjne (moralne), które Malthus, jako duchowny anglikański, wiązał z wstrzymaniem się od posiadania potomstwa, póki rodzina nie osiągnie odpowiedniego dla jego utrzymania poziomu dochodu [Zimnoch 2008, s. 98].

również miejsce pierwszy kryzys naftowy, co wywarło znaczący wpływ na opinię publiczną na całym świecie – rozpoczęła się polityczna debata i nowy sposób myślenia o środowisku. Powstały różne ruchy społeczne, między innymi Ruch Zielonych i partie zielonych [Pyrajczak 2008, s. 39–40].

Kolejnym kamieniem milowym w rozwoju koncepcji zrównoważonego rozwoju było powołanie przez Zgromadzenie Narodów Zjednoczonych w 1983 roku światowej Komisji Środowiska i Rozwoju. Komisja ta miała zbadać w globalnej skali, jak działalność człowieka dotknęła środowisko naturalne Ziemi, oraz określić aspekty ekonomiczne i społeczne tej działalności. Sekretarz Generalny ONZ powierzył wtedy przewodniczenie komisji Harlem Brundland. Praca nad jej raportem została zakończona w marcu 1987 roku i opublikowana pod tytułem *Nasza wspólna przyszłość* (*Our Common Future*). Opracowanie to jest rodzajem raportu o sukcesach i porażkach ludzkości w XX wieku [Ziółkowski 2013, s. 118–119].

Nie mniej istotna dla powstania omawianej koncepcji była konferencja w Rio de Janeiro, zorganizowana w 1992 roku, która zaowocowała przyjęciem przez społeczność międzynarodową kilku istotnych deklaracji politycznych, zwłaszcza tzw. Deklaracji z Rio oraz Agendy 21. Należy w tym miejscu podkreślić, że do dnia dzisiejszego również w Unii Europejskiej powstało wiele dokumentów o charakterze strategicznym, związanych z polityką zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony wzrost został wskazany wśród trzech priorytetów strategii *Europa 2020*, która stanowi nowy, długofalowy program społeczno-gospodarczy UE [Ziółkowski 2013, s. 118–119]. Należy również podkreślić, że zasada zrównoważonego rozwoju została wyartykułowana *in fine* w art. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowiącym, że „Rzeczpospolita Polska [...] zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju”.

Pomimo powszechnego podejmowania problematyki zrównoważonego rozwoju zarówno przez naukowców, jak i organizacje międzynarodowe brakuje jednej definicji tego pojęcia. Ogólnie można przyjąć, że zrównoważony rozwój ma na celu zapewnienie trwałej równowagi pomiędzy koniecznym zaspokojeniem potrzeb społeczno-ekonomicznych ludzkości a wymogami szeroko pojętej ochrony środowiska i harmonijnego z nim współzycia teraz i w przyszłości. Zrównoważony rozwój jest często pojmowany jako wielowymiarowa, humanitarna koncepcja rozwoju służąca poprawie jakości życia i dobrobytu ludzkości w warunkach ograniczonych zasobów Ziemi, uwzględniająca dalekosiężne skutki działalności przemysłowej, czyli jako tzw. etyka środowiska obejmująca poszanowanie przyrody i ochronę środowiska [Pawłowski 2006, s. 24].

Należy w tym miejscu podkreślić, że na tle idei zrównoważonego rozwoju wyewoluował nowy paradygmat ekonomiczny, którym jest ekonomia zrównoważonego rozwoju [Rogall 2010]. W ramach tego paradygmatu dąży się do osiągnięcia takich warunków gospodarowania, w których przywraca się rudymენტarną racjonalność, tzn. nie zakłada się tylko krótkookresowych zysków, z pominięciem wszelkich ograniczeń ze strony natury i bez uwzględniania uwarunkowań społeczno-kulturowych.

Jak już wspomniano, zrównoważony rozwój jest ideą, zgodnie z którą zakłada się, że potrzeby obecnych społeczeństw muszą być zaspokajane przy zachowaniu troski o przyszłość kolejnych pokoleń. W literaturze oraz mediach niejednokrotnie utożsamia się omawianą koncepcję z równie popularną w ostatnim czasie ideą społecznej odpowiedzialności biznesu, co jest znaczącym błędem. W literaturze przedmiotu konstatuje się, że społeczna odpowiedzialność biznesu (*corporate social responsibility*, CSR) jest odpowiedzią II sektora gospodarczego na wyzwania, które stawiają przed nim zasady zrównoważonego rozwoju. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jest definiowana między innymi jako: „koncepcja, zgodnie z którą przedsiębiorstwa na etapie budowania strategii dobrowolnie uwzględniają interesy społeczne oraz ochronę środowiska, a także relacje z różnymi grupami interesariuszy”² [Blanke i Gorynia-Pfeffer 2008]. Za główną przesłankę stosowania polityki odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa można uznać to, że gospodarka w coraz większym stopniu wpływa na społeczeństwo, a społeczeństwo wpływa na gospodarkę [Rybak 2004, s. 25].

W ostatnich latach zarówno koncepcja zrównoważonego rozwoju, jak i koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu niezwykle zyskały na popularności. Ta popularność nie mogła ominąć również rachunkowości. W wielu publikacjach stwierdza się, że naturalną implikacją wcześniej wspomnianej popularności była potrzeba wypracowania przez system rachunkowości rozwiązań dostarczających informacji o realizacji założeń CSR w przedsiębiorstwach, a także w innych jednostkach działających na rynku. Na tym gruncie zostały wypracowane narzędzia „języka biznesu”, które są

² Interesariusz (*stakeholder*) – pojęcie to zostało wprowadzone w 1963 roku przez Stanford Research Institute. Interesariusz oznacza osobę lub podmiot, który jest zainteresowany działalnością przedsiębiorstwa i ponosi różnego rodzaju ryzyko związane z jego funkcjonowaniem. W przeciwieństwie do akcjonariuszy (*shareholders*) zainteresowanych głównie zyskiem z działalności spółki, interesariusze to grupa o wiele szersza, obejmuje między innymi pracowników, klientów, kredytodawców, dostawców, a w szerszym kontekście również lokalne społeczeństwo [Polskie Forum Corporate Governance, b.r.].

określane wspólnym mianem rachunkowości społecznej odpowiedzialności. Czy jednak w rzeczywistości rachunkowość może odgrywać rolę w realizacji wcześniej wspomnianych koncepcji?

2. Teoretyczne założenia rachunkowości społecznej odpowiedzialności

Proces rozszerzania zakresu zainteresowania świata gospodarczego o społeczną odpowiedzialność biznesu wpływa na poszerzenie zakresu przedmiotowego dotychczasowej rachunkowości i powstanie nowego jej nurtu – rachunkowości odpowiedzialności społecznej. J. Samelak [2012, s. 27] definiuje ją jako „system pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowanego na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności”³.

Koncepcja CSR pozostaje w ścisłym związku z informacyjną funkcją rachunkowości. Związek ten można rozpatrywać zarówno w odniesieniu do jakości informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, jak również w odniesieniu do ich zakresu [Matuszak 2013, s. 103]. Obecnie uważa się, że rdzeniem rynków kapitałowych i zrównoważonego rozwoju ekonomicznego jest wysoko jakościowe raportowanie biznesowe: „w czasach kryzysu podstawowe składniki prowadzenia biznesu, takie jak: zarządzanie, rachunkowość i audyt, powinny być jak skała podczas sztormu” [IFAC 2010, s. 7]. Rachunkowość społecznej odpowiedzialności, w tym oczywiście sprawozdawczość finansowa, stanowi jeden z czynników doskonalenia praktyk społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, a tym samym koncepcje społecznej odpowiedzialności są szansą na rozwój rachunkowości [Pogodzińska-Mizdrak 2010, s. 179].

³ Należy w tym miejscu jednak podkreślić, że niejako pierwszym krokiem do powstania rachunkowości społecznej odpowiedzialności było powstanie rachunkowości środowiskowej nazywanej również „zieloną rachunkowością” czy też „rachunkowością ekologiczną”. Jest to dział rachunkowości uwzględniający powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń koszty środowiskowe, który jest definiowany jako system ciągłego i systematycznego gromadzenia informacji o działaniach z zakresu ochrony środowiska podejmowanych przez człowieka wraz z ich przetwarzaniem, której celem jest redukcja lub/i usuwanie kosztów środowiskowych. W tej koncepcji elementy rachunkowości środowiskowej są wpisane w dobrze nam znaną konwencjonalną, bo nie obejmującą jeszcze zagadnienia środowiska, rachunkowość finansową – rachunkowość zarządczą [Nowak 2002, s. 17].

Zdaniem M. Blowfielda i A. Murraya [2011, s. 189], społeczno-środowiskowa sprawozdawczość nie była tradycyjnie traktowana jako część rachunkowości lub sprawozdawczości finansowej. Jak stwierdzili jeszcze 6 lat temu: „problematyka ta, choć przez niektórych niedostrzegana, jest od ok. 35 lat przedmiotem zainteresowania niewielkiej liczby badaczy z dziedziny rachunkowości, głównie zachodnich”. Dzisiaj inkorporowanie do rachunkowości aspektów społeczno-środowiskowych stało się faktem i jest tematem podejmowanym przez coraz liczniejsze grono badaczy nie tylko zagranicznych, ale również krajowych [m.in. Gabrusewicz 2010, Kamela-Sowińska 2009a, Krasodomska 2012].

Wyrazem włączenia problemów społecznych i środowiskowych do „DNA przedsiębiorstwa” jest przede wszystkim sprawozdawczość zintegrowana (*integrated reporting*), która jest również określana mianem sprawozdawczości połączonej (*connected reporting*) czy też rozszerzonej sprawozdawczości biznesowej (*enhanced business reporting*). Jej założeniem jest holistyczne spojrzenie na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w obszarach ekonomicznym, społecznym i środowiskowym [Krasodomska 2013, s. 65].

Zgodnie z definicją IIRC (International Integrated Reporting Council), zadaniem zintegrowanego raportu jest łączenie istotnych informacji na temat strategii, zarządzania oraz efektywności i perspektyw organizacji tak, aby udało się odzwierciedlić ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst jej funkcjonowania. W zamyśle IIRC sprawozdawczość zintegrowana ma połączyć najbardziej istotne elementy informacji – przedstawiane tradycyjnie w oddzielnych dokumentach – w spójną całość, a co najistotniejsze, uchwycić zachodzące między nimi relacje oraz wyjaśnić, w jaki sposób oddziałują one na zdolność przedsiębiorstw do tworzenia i utrzymania wartości w krótkim, średnim i długim terminie [IIRC 2011].

Za teoretyczne podstawy zintegrowanej sprawozdawczości można uznać przede wszystkim teorię interesariuszy oraz teorię legitymizacji. Według A. Jabłońskiego [2013, s. 72] można przyjąć, że realizacja zasad społecznej odpowiedzialności i teoria interesariuszy „wzajemnie się umacniają w kierunku prospołecznego spojrzenia na przedsiębiorstwo”. Istotnym elementem kształtowania relacji przedsiębiorstwa z interesariuszami jest efektywne informowanie o jego osiągnięciach nie tylko w obszarze ekonomicznym, ale również społecznym i środowiskowym. Z kolei teoria legitymizacji opiera się na idei społecznego porozumiewania się przedsiębiorstwa z otoczeniem. Zgodnie z nią, interesariusze zewnątrzni wymagają od jednostki gospodarczej podejmowania takich działań, aby jej funkcjonowanie było postrzegane jako przejrzyste, zgodne z normami prawa oraz zasadami ekonomii [Micherda

2012]. Należy podkreślić, że spółki zaczęły publikować pierwsze raporty zintegrowane, zanim problem ten znalazł szersze ujęcie w literaturze [Eccles i Armbruster 2011, s. 13]. Jest to przykładem wpływu praktyki na podejmowanie w teorii nowych obszarów badawczych.

Znaczenie wpływu koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz CSR na współczesną rachunkowość podkreślają słowa A. Kameli-Sowińskiej [2009]: „na przełomie ostatnich kilku lat popyt na informację oraz przejrzystość działalności ze strony przedsiębiorstw zaczęły nabierać coraz większego znaczenia. Nietrudno zauważyć, że zarówno świadomość społeczna oraz zainteresowanie społecznym i środowiskowym aspektem prowadzenia biznesu, jak i wzrost uwagi ze strony mass mediów zaowocowały zwiększoną ilością informacji w publikowanych przez przedsiębiorstwa sprawozdaniach”.

W podobnym tonie wypowiada się A. Karmańska [2013, s. 2]: „rachunkowość zmienia swoje oblicze i dotychczasowe zasady funkcjonowania, przeobrażając się z »modelu starego« w »nowy model rachunkowości«, w którym dane liczbowe stają się jedynie tłem do narracji, co prawda nadal dokonywanej przez przedsiębiorstwo, ale kierowanej specjalnie do różnych grup interesariuszy. Wiele może na taką właśnie przyszłość rachunkowości wskazywać. Przykładem ważnego czynnika zmian w rachunkowości mogą być działania skierowane na tzw. »zrównoważony rozwój« lub tworzenie »zintegrowanej sprawozdawczości«”.

Konkludując powyższe rozważania, można stwierdzić, że założeniem koncepcji społecznej odpowiedzialności oraz zadaniem wypracowanych przez nią narzędzi jest wspieranie przedsiębiorstw we wprowadzaniu idei CSR. Jest to obecnie jeden z głównych przedmiotów dyskusji podejmowanych zarówno przez teoretyków, jak i praktyków rachunkowości, który niejako przyćmił dotychczas najbardziej kontrowersyjne zagadnienia związane z MSSF czy też wartością godziwą. Pomimo że założeniom koncepcji zrównoważonego rozwoju, CSR oraz rachunkowości odpowiedzialności społecznej słuszności odmówić nie można, wiążą się z nimi liczne, niejednokrotnie poważne dylematy, co przedstawiono w poniższych rozważaniach.

3. Dylematy rachunkowości odpowiedzialności społecznej

Pytanie, czy księgowi uratują świat (*Will accountants save the world?*), uznano za jedno z najbardziej prowokacyjnych pytań, które zostało postawione na konferencji w sprawie zrównoważonego rozwoju „Rio +20”, która odbyła się w 2012 roku w 20. rocznicę wcześniej wspomnianej, znamiennej konferencji

z 1992 roku. Postawienie tak sformułowanego pytania na tej konferencji pokazuje rangę zarówno rachunkowości w problematyce realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju, jak i dylematów związanych z tą kwestią [Spencer 2012].

Jedną z głównych konstatacji zagorzalej dyskusji, która wywiązała się podczas konferencji „Rio +20”, było stwierdzenie, że sukces każdego działania związanego z realizacją koncepcji zrównoważonego rozwoju opiera się na adekwatnym pomiarze, wycenie i ujawnianiu informacji dotyczących przebiegu samego procesu i jego rezultatów. Jeśli nie będziemy w stanie zmierzyć wpływu przedsiębiorstw przede wszystkim na środowisko naturalne, nie będziemy mogli podjąć żadnych sensownych działań. Musimy wycenić ten wpływ, aby przestał być niewidoczny ekonomicznie. Język wartości jest językiem biznesu. Zatem sprawozdawczość w tym zakresie jest ważna nie tylko w kontekście ujawnienia informacji na potrzeby interesariuszy, ale, co ważniejsze, ze względu na to, że dostarcza menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania świadomych i trafnych decyzji.

Trudno nie zgodzić się ze stwierdzeniem, że sprawozdawczość zintegrowana jest uważana za *świętego Graala* rachunkowości społecznej odpowiedzialności [Boynton 2013]. Włączenie do sprawozdań finansowych informacji o realizacji założeń CSR w przedsiębiorstwie sprawia, że informacje te będą dostępne szerokiemu gronu odbiorców (w szczególności w przypadku jednostek notowanych na giełdzie). W literaturze przedmiotu zwolennicy rachunkowości odpowiedzialności społecznej wymieniają kolejne zalety zintegrowanego raportowania, między innymi [Deloitte 2011b; Krasodomska 2012]:

- a) ujawnianie informacji, które faktycznie odpowiadają potrzebom inwestorów,
- b) lepsze dostosowanie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych i informacji wykorzystywanych przez kierownictwo w procesie podejmowania decyzji,
- c) poszerzenie zakresu informacji,
- d) zwiększenie przejrzystości,
- e) skuteczniejsze zarządzanie ryzykiem,
- f) większe zaangażowanie interesariuszy,
- g) podniesienie poziomu ufności kluczowych interesariuszy,
- h) harmonizacja metodologii sprawozdawczych,
- i) redukcja kosztów i ułatwienie dostępu do kapitału dzięki zwiększeniu zakresu ujawnianych informacji,
- j) lepsza alokacja zasobów,
- k) zwiększenie satysfakcji pracowników,
- l) niższe ryzyko utraty reputacji.

Jak zauważyła G.K. Świdarska [2009, s. 330], „szerszy zakres ujawnień w raportach rocznych przynosi korzyści nie tylko dla spółki i jej interesariuszy, ale również dla całej gospodarki. Są one związane z:

- efektywniejszą alokacją kapitału,
- zwiększeniem płynności rynków kapitałowych,
- dodatkowym efektem inwestycyjnym wynikającym z użytkowania kapitału pozyskanego po mniejszym koszcie”.

W wyniku obserwacji sposobu praktycznej realizacji idei raportowania biznesowego nasuwa się wiele wątpliwości dotyczących użyteczności, a wręcz sensu omawianej formy sprawozdawczości.

Problemy z pojmowaniem oraz wdrożeniem koncepcji CSR w przedsiębiorstwach zostały bardzo trafnie zaprezentowane w raporcie Deloitte [2011b] *Zarządzanie ryzykiem. Społeczna odpowiedzialność biznesu i zrównoważony rozwój*. Zdaniem autorów raportu, możemy wyróżnić następujące typy przedsiębiorstw:

- nastawione na działalność charytatywną: aktywności podejmowane przez te organizacje w obszarze CSR określić można krótko – działalność charytatywna; działania tych przedsiębiorstw mają charakter stricte marketingowy i skupiają się tylko i wyłącznie na kreowaniu wizerunku przedsiębiorstwa,
- skoncentrowane na raporcie końcowym: mając na uwadze to, że raport roczny to publiczna wizytówka przedsiębiorstwa i podejmowanych przez nie aktywności w obszarze CSR, firma przeznacza znaczne zasoby na przygotowanie i graficzne opracowywanie dokumentu prezentującego jej działania, nie skupiając się na wiarygodności prezentowanych treści,
- nastawione minimalistycznie: niektóre firmy postrzegają działalność w zakresie CSR i zrównoważonego rozwoju jako uciążliwy obowiązek,
- aktywne i nastawione na informowanie: są to jednostki, które zgromadziły długą i zróżnicowaną listę referencji w zakresie CSR, jednak – jak podkreślają eksperci z Deloitte – niejednokrotnie taka postawa opiera się na nieprzemyślanych założeniach i środki finansowe są kierowane na niewiele znaczące projekty,
- stosujące zintegrowane i strategiczne podejście: zdaniem autorów cytowanego raportu, tylko takie działania, które są wbudowane w zasadniczą działalność przedsiębiorstw i współgrają z ich strategią, przyczyniają się do korzystnego wpływu na społeczność i środowisko, a jednostka osiąga wzrost z inwestycji.

Postawy pierwszych trzech typów przedsiębiorstw można określić mianem „pseudo-CSR”; niestety, są powszechnie spotykane.

J. Boynton [2013] prezentuje kolejne argumenty za stwierdzeniem, że tak naprawdę świat nie jest jeszcze gotowy na w pełni świadome, zgodne

z założeniami wdrożenie zasad raportowania zintegrowanego. Autor podkreśla, że koncepcja raportowania wpływu społecznego i środowiskowego organizacji jest jeszcze dość młoda. Drastyczne zmiany wprowadzone do „najlepszych praktyk” zaprezentowanych w najnowszej wersji wytycznych GRI (Global Reporting Initiative) pokazują, że ruch ten rozwija się bardzo szybko, a przedsiębiorstwa, chcąc nadążyć za zmianami, popełniają w pośpiechu liczne błędy, wpływające negatywnie na jakość prezentowanych sprawozdań. Co więcej, Boynton podkreśla, że idea raportowania zintegrowanego jest jak najbardziej właściwa, ale należy mieć na uwadze, że integracja oznacza więcej niż tylko „przeklejanie” raportów z realizacji idei zrównoważonego rozwoju do raportu rocznego, a w praktyce, niestety, często tak to wygląda. Takie podejście jest bezpośrednim zagrożeniem dla wiarygodności rocznych raportów zintegrowanych, co stawia pod znakiem zapytania samą istotę włączania do rachunkowości aspektów społecznej odpowiedzialności.

W literaturze możemy się również spotkać z bardzo radykalnymi stanowiskami dotyczącymi idei sprawozdawczości zintegrowanej. Jak stwierdza Karmańska [Etyka 2013], „to społeczna odpowiedzialność biznesu »przypina się« do rachunkowości po to, by bardziej siebie uwiarygodniać, bo rachunkowość mimo wszystko jest bastionem rzetelności i wiarygodności w świecie szacunków, liczb, przybliżeń i trudnej predykcji co do nawet najbliższej przyszłości”. Wątpliwości Karmańskiej są związane przede wszystkim z istotnym ryzykiem tendencyjnego (a wręcz marketingowego) wykorzystania możliwości prezentacji informacji o działaniach związanych z CSR w rocznych raportach finansowych.

Powyższe zagrożenia implikują kolejne wątpliwości dotyczące przede wszystkim narracyjnej części informacji prezentowanych w sprawozdaniach zintegrowanych. Jak stwierdza Kamela-Sowińska [2009b, s. 140–142], „bez wątpienia najważniejszą cechą sprawozdań finansowych jest ich użyteczność. Cecha ta, kształtowana przez wieki rozwoju rachunkowości, decydowała i nadal decyduje o istnieniu tej dyscypliny i zapotrzebowaniu na dostarczane dane”. Autorka wśród atrybutów użyteczności sprawozdań finansowych wymienia przede wszystkim ich: kompletność, terminowość, porównywalność, wartość prognostyczną i zrozumiałość. Należy w tym miejscu zadać pytanie, czy w przypadku sprawozdawczości zintegrowanej możemy mówić o kompletności informacji, skoro brak jest jakichkolwiek granic i ram jej prezentacji (czy 300-stronicowy raport jest już kompletny, czy jeszcze nie?). Większy problem pojawia się z zachowaniem atrybutu porównywalności (obszerne informacje, głównie opisowe, tworzone w dowolny sposób – czy

można porównać ich zawartość informacyjną, czy tylko kunszt literacki sporządzającego) oraz zrozumiałości (co jest efektem braku respektowania wcześniej wymienionych warunków). W tym miejscu należy pokreślić również problemy związane z granicami percepcji niezwykle obszernych informacji opisowych [Szewc 2009].

Zakończenie

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że koncepcja zrównoważonego rozwoju oraz tym samym idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, „która zrodziła się z potrzeby uzasadnienia powinności człowieka gospodarującego w związku z ujawnianiem się ułomności »niewidzialnej ręki rynku«” [Rybak 2004, s. 18], stała się nieodłącznym elementem prowadzenia działalności gospodarczej w XXI wieku.

Jak trafnie stwierdza T. Sedláček [Sedláček i Orrel 2011, s. 28-29], „przekonanie, że nie powinniśmy zanieczyszczać krajobrazu, okolicy, estetyki reklamą, jest uczuciem niematerialnym, miękkim. Przeżycia związane z widokiem to wartość, która nie ma metki z ceną. Z drugiej strony reklama, materializm, zysk to jest twarda siła, wartość, która cenę ma – twardą, bezdyskusyjną. Ta bitwa jest okropnie niesprawiedliwa. Jeżeli coś ujmiesz w liczbach, zmienia się w twardy argument. Czego w liczbach wyrazić się nie da, jest miękkie. I przegrywa, zanim jeszcze w ogóle zacznie grać”. Jak dalej argumentuje autor, „ubieranie” problemów społeczno-środowiskowych w liczby może być jedyną drogą do uświadomienia światu, jak ważne dla przyszłości naszego globu są założenia koncepcji zrównoważonego rozwoju. I taką właśnie funkcję mają spełniać narzędzia rachunkowości społecznej odpowiedzialności, w tym przede wszystkim sprawozdawczość zintegrowana. Musimy być jednak bardzo ostrożni. Pomimo niezaprzeczalnej słuszności zaprezentowanych idei, w praktyce brak zrozumienia ich dogłębnej istoty niejednokrotnie przyczynia się do wykorzystania omawianych koncepcji w celach, które można określić mianem pseudo-CSR. Chodzi tutaj przede wszystkim o sytuacje, kiedy przedsiębiorstwa posługują się treścią prezentowaną w zintegrowanym sprawozdaniu finansowym tylko w celu kreowania wizerunku i budowania na tej podstawie przewagi konkurencyjnej. Ryzyko to jest bezpośrednim zagrożeniem dla wiarygodności i użyteczności raportów biznesowych, a tym samym zaburza zaufanie do informacji generowanych przez rachunkowość.

Bibliografia

- Blanke, M., Gorynia-Pfeffer, N., 2008, *CSR-Kompendium. Organizacje w Polsce i Niemczech oraz w jaki sposób wspierają one społeczną odpowiedzialność biznesu przedsiębiorstw*, http://www.upj.de/fileadmin/user_upload/MAIN-dateien/Publikationen/upj_rkw_csr-kompendium2008.pdf, s. 32–58 [dostęp: 29.05.2014].
- Blowfield, M., Murray, A., 2011, *Corporate Responsibility. A Critical Introduction*, Oxford University Press, New York.
- Boynton, J., 2013, *Why the World May Not Be Ready for Integrated Reporting*, TriplePundit, May 28th, <http://www.triplepundit.com/2013/05/world-be-ready-integrated-reporting> [dostęp: 29.01.2014].
- Deloitte, 2011a, *Biuletyn MSSF – Naprzeciw standardom*, wydanie 08/2011, http://www.deloitte.com/assets/DcomPoland/Local%20Assets/Documents/Newslettery/Biuletyn%20MSSF/pl_Biuletyn_MSSF_2011_8.pdf [dostęp: 8.01.2014].
- Deloitte, 2011b, *Zarządzanie ryzykiem. Społeczna odpowiedzialność biznesu i zrównoważony rozwój*, https://www.deloitte.com/view/pl_pl/pl/uslugi/zarządzanie-ryzykiem/csr/aff16cc73984e210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm [dostęp: 29.01.2014].
- Eccles, R.G., Armbrester, K., 2011, *Integrated Reporting in the Cloud: Two Disruptive Ideas Combined*, IESE Insight, no. 8, First Quarter.
- Etyka w księgowości uwiarygadnia obrót gospodarczy. Wywiad z prof. dr hab. A. Karmańską przeprowadzony dla portalu „Księgowi przyszłości” przez Wiesławę Moczydłowską, 2013, Księgowi przyszłości, 4 marca, <http://www.księgowiprzyszlosci.pl/bazawiedzy/id/22?page=5> [dostęp: 29.05.2014].
- Gabrusewicz, T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa.
- IFAC, 2010, *Integrating the Business Reporting Supply Chain*, <http://www.ifac.org/publications-resources/integrating-business-reporting-supply-chain> [dostęp: 29.05.2014].
- IIRC, 2011, *Towards Integrated Reporting, Communicating Value in 21st Century*, IIRC Discussion Paper, September, http://unglobalcompact.org/docs/news_events/9.1_news_archives/2011_09_12/Towards_Integrated_Reporting_12Sep11.pdf [dostęp: 29.05.2014].
- Jabłoński, A., 2013, *Modele zrównoważonego biznesu w budowie długoterminowej wartości przedsiębiorstw z uwzględnieniem ich społecznej odpowiedzialności*, Difin, Warszawa.
- Kamela-Sowińska, A., 2009a, *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- Kamela-Sowińska, A., 2009b, *Rachunkowość na zakręcie*, w: Cebrowska, T., Kowalik, A., Stępień, R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Karmańska, A., 2013, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Krasodomska, J., 2012, *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122).
- Krasodomska, J., 2013, *Sprawozdawczość zintegrowana – aspekty teoretyczne i praktyczne*, w: Materiały IX Ogólnopolskiej Konferencji Naukowo-Zawodowej KIBR „Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka”, KIBR, Poznań, s. 65–77.
- Matuszak, Ł., 2013, *Wycena sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, w: Materiały IX Ogólnopolskiej Konferencji Naukowo-Zawodowej KIBR „Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka”, KIBR, Poznań, s. 97–109.
- Micherda, B. (red.), 2012, *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- Ministerstwo Gospodarki, 2011, *Zrównoważony rozwój*, [http://www.mg.gov.pl/Wspieranie+przedsiębiorczosci/Zrownowazony+rozwoj?](http://www.mg.gov.pl/Wspieranie+przedsiębiorczosci/Zrownowazony+rozwoj?theme=mg_wai) theme=mg_wai [dostęp: 29.01.2014].
- Nowak, W.A., 2002, *Czym jest dzisiejsza rachunkowość środowiskowa?*, Rachunkowość, nr 2, s. 15–19.
- Pawłowski, A., 2008, *Wielowymiarowość rozwoju zrównoważonego*, Problemy Ekorozwoju, vol. 1, no. 1, s. 23–32.
- Polskie Forum Corporate Governance, www.pfc.org.pl [dostęp: 29.01.2014].
- Pogodzińska-Mizdrak, E., 2010, *Koncepcje społecznie odpowiedzialnego gospodarowania i inwestowania szansą rozwoju rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 56 (112).
- Pyrajczak, T., 2008, *Promowanie zrównoważonego rozwoju przez zieloną chemię*, cz. 1, Problemy Ekorozwoju, vol. 3, no. 1, s. 39–44.
- Report of the World Commission on Environment and Development: *Our Common Future*, <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> [dostęp: 29.01.2014].
- Rybak, M., 2004, *Etyka menedżera – społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Rogall H., 2010, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zys i S-ka, Poznań.
- Samelak, J., 2012, *Zintegrowane sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Sedláček, T., Orrel, D., 2012, *Zmierzch homo economicus*, Studio Emka, Warszawa.
- Spencer, R., 2012, *Can Accountants Save the Planet?*, *The Heroes in Pinstripe*, New-Statesman, December 19th, <http://www.newstatesman.com/business/2012/12/can-accountants-save-planet> [dostęp: 29.05.2014].

- Szewc, M., 2009, *Czy inwestorzy doceniają sprawozdanie finansowe*, Rachunkowość, nr 9, s. 24–27.
- Świdarska, G.K., 2009, *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania*, w: Cebrowska, T., Kowalik, A., Stępień, R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Zabłocki, G., 2002, *Rozwój zrównoważony – idee, efekty, kontrowersje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Zimnoch, K., 2008, *Problem ludnościowy w teorii ekonomii i w praktyce polityki społeczno-gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Politechniki Białostockiej, Ekonomia i zarządzanie, z. 11, s. 97–111.
- Ziółkowski, B., 2013, „*Europa 2020*” w zarządzaniu zrównoważonym rozwojem Unii Europejskiej, Humanities and Social Sciences, vol. XVIII, nr 20 (1/2013), s. 117–125.