

Małgorzata Macuda

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra
Rachunkowości
malgorzata.macuda@ue.poznan.pl

RACHUNKOWOŚĆ ODPOWIEDZIALNOŚCI SPOŁECZNEJ – RAPORTOWANIE ZAGADNIEŃ ŚRODOWISKOWYCH

Streszczenie: Rachunkowość odpowiedzialności społecznej ma na celu identyfikację, pomiar i prezentowanie zagadnień społecznych i środowiskowych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. Dostarcza zatem informacji dotyczących wpływu jego działalności gospodarczej na otoczenie zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Realizacja idei społecznej odpowiedzialności biznesu jest przejawem rozwoju teorii i praktyki rachunkowości wynikającego ze zmian gospodarczych i społecznych. Rachunkowość, z racji swojego systemowego charakteru, nieustannie ewoluuje. Zagadnienia środowiskowe nabierają coraz większego znaczenia. Dzieje się tak na skutek wzrostu świadomości ekologicznej wśród społeczeństwa. Artykuł prezentuje kwestię raportowania aspektów środowiskowych w nurcie rachunkowości odpowiedzialności społecznej.

Słowa kluczowe: społeczna odpowiedzialność biznesu, rachunkowość odpowiedzialności społecznej, rachunkowość ekologiczna, zagadnienia środowiskowe, sprawozdawczość zintegrowana.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M48.

SOCIAL RESPONSIBILITY ACCOUNTING – ENVIRONMENTAL REPORTING

Abstract: Social responsibility accounting aims to identify, measure and present social and environmental issues relating to the functioning of a company. Thus it provides information on the impact of a company's business activities on the environment, both internal and external. Implementing the idea of corporate social responsibility is a manifestation of the development of accounting theory

and practice arising from economic and social changes. Accounting, because of its systemic nature, has been constantly evolving. Environmental issues are becoming increasingly important. This is due to an increase in environmental awareness among societies. This article presents the issue of environmental reporting in the mainstream of social responsibility accounting.

Keywords: corporate social responsibility, social responsibility accounting, environmental accounting, environmental issues, integrated reporting.

Wstęp

Nurt społecznej odpowiedzialności biznesu stał się nowym i niezwykle ważnym wyzwaniem dla rachunkowości, a w szczególności dla sprawozdawczości finansowej [Matuszak 2013, s. 107]. Dzięki możliwościom pomiaru ekonomicznego oraz funkcji informacyjnej, kontrolnej i sprawozdawczej rachunkowość stanowi podstawę rozrachunku przedsiębiorstw z tytułu odpowiedzialności społecznej. Myśl teoretyczna w zakresie rachunkowości odpowiedzialności społecznej¹ pojawiła się w Polsce już w latach dwięćdziesiątych ubiegłego wieku dzięki takim autorom, jak Jarugowa [1991] i Burzym [1993]. Jednakże pod koniec ubiegłego wieku inne zagadnienia (rozwój wewnętrznej rachunkowości zarządczej, harmonizacja i standaryzacja rachunkowości finansowej, poszukiwanie modelu i jakości sprawozdań finansowych w kierunku ich międzynarodowej porównywalności) odsunęły na plan dalszy rozważania na temat rachunkowości odpowiedzialności społecznej; natomiast dziś, w kontekście wzmożonych wymagań co do rzetelności, przejrzystości oraz wiarygodności, a także akcentowania współzależności gospodarczej, środowiskowej i społecznej przedsiębiorstw, rachunkowość odpowiedzialności społecznej znajduje się w fazie odrodzenia [Pogodzińska-Mizdrak 2010, s. 179].

W Polsce praktyka społecznej odpowiedzialności biznesu sięga zaledwie kilku lat. Przedsiębiorstwa, jeśli komunikują swoje działania w tym zakresie, to w sposób niewystarczający. Wynika to często z braku potrzeby prowadzenia dialogu (lub jej niedostrzegania) z interesariuszami w zakresie niefinansowych aspektów działalności gospodarczej. Fundacja Centrum CSR.PL [CSRinfo 2013] przeprowadziła w 2012 r. badania, których wyniki wskazują, że jedynie 20% spośród największych przedsiębiorstw publikuje raporty

¹ W literaturze przedmiotu nazywana jest także rachunkowością społeczną (*social accounting*) lub rachunkowością społecznie odpowiedzialną.

społeczne, zaś tylko 10% stara się sporządzić je profesjonalnie, czyli opracować kompleksowo informacje dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu na podstawie wytycznych GRI. Niemniej jednak badanie to dowodzi, że z roku na rok liczba raportów CSR na polskim rynku rośnie. W 2007 r. opublikowanych zostało 11 raportów, w 2011 r. – 37 raportów, natomiast w 2012 r. – 41 raportów.

Artykuł prezentuje kwestię raportowania zagadnień środowiskowych (ekologicznych) w nurcie rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Jego celem jest ukazanie roli rachunkowości odzwierciedlającej się przede wszystkim we właściwym raportowaniu – sporządzaniu rachunku z tytułu odpowiedzialności społecznej.

1. Realizacja idei społecznej odpowiedzialności biznesu jako przejaw rozwoju teorii i praktyki rachunkowości

Nie istnieje ani w literaturze przedmiotu, ani w działalności praktycznej jednoznaczna i uniwersalna definicja społecznej odpowiedzialności biznesu (*corporate social responsibility* – CRS) [Bartkowiak 2011, s. 20]. W zielonej księdze Komisji Europejskiej społeczna odpowiedzialność biznesu zdefiniowana jest jako dobrowolne uwzględnianie przez jednostkę gospodarczą aspektów społecznych i ekologicznych podczas prowadzenia działań handlowych i w kontaktach z interesariuszami [European Commission 2001]. Społeczna odpowiedzialność dotyczy zatem nie tylko podejmowanych przez jednostkę działań wynikających z jej zobowiązań prawnych wobec społeczeństwa i środowiska, ale także wykraczających poza nie. L. Zbiegień-Maciąg [1996, s. 48–49] podkreśla istotność relacji z interesariuszami, czyli budowanie przejrzystych, długookresowych i trwałych relacji ze wszystkimi grupami zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio zainteresowanymi funkcjonowaniem danego przedsiębiorstwa. Społeczną odpowiedzialność biznesu można rozumieć jako moralną odpowiedzialność przedsiębiorstwa i zarazem zobowiązanie do rozliczania się ze swojej działalności przed interesariuszami wewnętrznymi i zewnętrznymi (właściciele, pracownicy, klienci, władze lokalne, akcjonariusze, dostawcy, wierzyciele, grupy nacisku, ruchy ekologiczne czy konsumenckie, a także administracja państwowa). Społeczna odpowiedzialność jest „trendem, który nie przeminie jak różne pomniejsze mody biznesowe, lecz będzie dojrzewać, przekształcać się, dopasowywać do wyzwań, oczekiwań i możliwości” [Forum Odpowiedzialnego Biznesu 2008, s. 4]. Przedsiębiorstwa powinny więc starać się uwzględniać w swej działalności zagadnienia społeczne i środowiskowe.

Dynamicznie zmieniające się otoczenie oraz znaczny wzrost świadomości społecznej nieuchronnie prowadzi do zmian nie tylko w zakresie celów i stylów zarządzania jednostkami gospodarczymi, lecz również w systemach mu służących, do których należy system rachunkowości, adaptujący swoje rozwiązania do tychże zmian. Jako podstawowy system informacyjny służący każdej jednostce rachunkowość nieustannie rozwija się wraz z poszerzeniem zadań i instrumentów zarządzania o nowe idee i wyzwania [Pogodzińska-Mizdrak 2010, s. 175–180]. „Rola rachunkowości w realizacji społecznej odpowiedzialności wynika z istoty tego systemu informacyjno-kontrolnego, który wskazuje nie tylko możliwość pomiaru wartościowego i ilościowego czynników kształtujących elementy odpowiedzialności, ale także stanowi instrument kontroli jej realizacji, czyli pozwala rozliczyć jednostkę gospodarczą z odpowiedzialności społecznej na podstawie odpowiednio skonstruowanego sprawozdania (raportu)” [Stępień 2009, s. 355]. Rachunkowość stymuluje zachowania etyczne, jeśli tworzony przez nią liczbowy obraz działalności gospodarczej i jej rezultatów cechuje przejrzystość, wiarygodność i porównywalność, a także stanowi udokumentowaną podstawę rozrachunku z tytułu odpowiedzialności za efektywność i społeczno-ekonomiczną racjonalność wykorzystania zasobów materialnych i ludzkich [Burzym 2008, s. 83]. Rachunkowość stanowi współcześnie zarówno teorię pomiaru wartości, jak i system tego pomiaru w jednostkach gospodarczych. Zakres i rodzaj informacji tworzonych przez system rachunkowości muszą odpowiadać poziomowi rozwoju gospodarki oraz potrzebom informacyjnym funkcjonującego systemu społeczno-gospodarczego [Burzym 1993, s. 7].

Potrzeby informacyjne natomiast rosną wraz z upływem czasu, a także zmianami gospodarczymi i społecznymi. Jak zapowiadał w 2001 roku J. Collier [2001, s. 15], w nadchodzących latach same informacje księgowe nie będą już wystarczały, i podkreślał istotność prezentowania informacji, również niefinansowych, dotyczących trzech obszarów związanych ze zrównoważonym rozwojem: wyników działalności gospodarczej, środowiskowej oraz społecznej i etycznej. Społeczeństwo staje się bowiem coraz bardziej świadome oraz ciekawe kwestii społecznych i ekologicznych. Stąd proces znacznego poszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości w skali makro- i mikroekonomicznej, jak również modyfikacji jej zasad, metod pomiaru i sprawozdawczości.

Inkorporacja do rachunkowości aspektów społeczno-środowiskowych stała się faktem i jest tematem podejmowanym przez coraz liczniejsze grono badaczy, nie tylko zagranicznych, ale również krajowych [Kamela-Sowińska 2009]. J. Samelak [2013, s. 100] definiuje rachunkowość odpowiedzialności społecznej 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”. Należy w tym miejscu przypomnieć, że pierwszym krokiem do powstania rachunkowości odpowiedzialności społecznej było pojawienie się rachunkowości środowiskowej, określanej też w literaturze przedmiotu rachunkowością ochrony środowiska, rachunkowością ekologiczną czy też zieloną rachunkowością, ukierunkowanej na szeroko rozumianą problematykę związaną z ochroną środowiska.

2. Rachunkowość ekologiczna – raportowanie zagadnień środowiskowych

Przedmiotem rachunkowości ekologicznej, jak pisze M. Stępień [2003, s. 699], jest wpływ działalności przedsiębiorstwa na środowisko wyrażający się w opłatach i kosztach związanych z ochroną środowiska oraz stratach wynikających z jej braku. Przesłanką rachunkowości ekologicznej jest oddziaływanie przedsiębiorstwa na środowisko, a rezultatem – prezentacja w formie odpowiedniego sprawozdania. Rachunkowość środowiskowa obejmuje zatem w pierwszej kolejności pomiar zużycia zasobów środowiska (środowiskowe koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa), kosztów ochrony środowiska, strat i korzyści ekologicznych, zobowiązań ekologicznych, a następnie ich prezentację. Rezultaty pomiaru dokonywanego w rachunkowości powinny stanowić element sprawozdawczości, kontroli i oceny działalności przedsiębiorstwa. Pojęcie rachunkowości ekologicznej zostało zdefiniowane po raz pierwszy przez R. Greya [za: Zubalewicz 2005, s. 121] i oznacza: prowadzenie ewidencji efektów proekologicznej orientacji działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zarówno w ujęciu wartościowym, jak i ilościowym; odniesienie okresów obrachunkowych do zaistniałych potrzeb, a nie do okresów sprawozdawczych właściwych dla rachunkowości finansowej; wyodrębnienie w rachunkowości kosztów i przychodów o charakterze środowiskowym; ewidencję kosztów środowiskowych w sposób umożliwiający ich odniesienie do różnych grup produktów, a także prowadzenie rachunkowości ekologicznej stwarzającej możliwość oceny zamierzonych celów.

Pomiar zjawisk ekologicznych dotyczy zarówno negatywnego oddziaływania działalności gospodarczej przedsiębiorstwa na środowisko, jak i działań zapobiegających degradacji środowiska, ograniczających lub likwidujących to oddziaływanie zarówno dziś, jak i w przyszłości, a także naprawy

zaistniałych już skutków działalności przedsiębiorstwa (zniszczeń). Wykorzystanie rachunkowości jako systemu informacyjno-kontrolnego w zakresie ochrony środowiska to wynik wzrostu świadomości ekologicznej przedsiębiorstw (wiedzy o stanie degradacji środowiska, który zagraża dalszej egzystencji człowieka), efekt coraz częstszych żądań ze strony społeczności lokalnych co do ujawniania przez przedsiębiorstwa informacji dotyczących zagadnień środowiskowych lub skutek przymusu państwa, mającego prawo taki przymus w sposób bezpośredni (prawno-administracyjny) lub pośredni (ekonomiczny) zastosować. Chodzi zatem o ujęcie i uwidocznienie w sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej przedsiębiorstwa skwantyfikowanych kosztów i strat ekologicznych, jak również o stymulowanie działań prewencyjnych i restytucyjnych [Stępień 2003, s. 695–697]. Jak podkreśla P. Szczypa [2012, s. 104], przedsiębiorstwa niezależnie od wielkości oraz rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej wywierają wpływ na środowisko naturalne. Wśród negatywnych skutków oddziaływania przedsiębiorstwa na faunę i florę znajdującą się w jego zasięgu można wskazać zanieczyszczenia wód gruntowych i powierzchniowych, emisję pyłów i gazów, hałas, dewastację gruntów, zmniejszenie terenów zielonych. Do pozytywnych przedsięwzięć na rzecz ochrony środowiska można zaliczyć zwiększanie terenów zielonych i troskę o te znajdujące się wokół przedsiębiorstwa, wycofywanie z eksploatacji urządzeń, które z przyczyn technicznych i technologicznych zagrażają środowisku (np. poprzez emisję szkodliwych substancji), współfinansowanie działań ochronnych, proekologicznych, prewencyjnych, jak również działań naprawczych, rozważne wykorzystanie zasobów naturalnych i energii, efektywną gospodarkę odpadami, dbałość o jak najmniejszą skalę zanieczyszczeń emitowanych do środowiska czy zwiększenie świadomości ekologicznej pracowników (w tym służb finansowo-księgowych).

Rachunkowość ekologiczna stanowi istotny element składowy rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Ta ostatnia ma za zadanie identyfikować, mierzyć i raportować szerokiemu gronu interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych informacje o wpływie działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo na społeczeństwo jako na całość [Burzym 1993, s. 8]. Interesariusze oczekują większej przejrzystości informacyjnej co do ujawniania wpływu działalności przedsiębiorstwa na kwestie środowiskowe, społeczne i ekonomiczne. Podstawowe pytania, które się nasuwają, to: co i jak mierzyć, jak prezentować (forma, treść, stopień szczegółowości), kto może lub jest zobligowany prezentować i jak często [Stępień 2003, s. 699]. Aktywna rola rachunkowości w tym zakresie przejawia się uwzględnianiem jej zasad co do oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko oraz rozwijania nowych form pomiaru tego oddziaływania (identyfikacja i pomiar kosztów inwestycji

ekologicznych, kosztów pozbywania się, składowania i utylizowania odpadów i śmieci, kosztów zużycia energii i odpadów, ekologiczne zużycie środków trwałych itd.).

Wśród cech rachunkowości, które pozwalają na dostosowanie systemu rachunkowości do specyfiki i do konkretnych sytuacyjnych uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstwa, E. Burzym [2008, s. 78] wymienia uniwersalność, elastyczność, selektywność oraz otwartość. Zadaniom rachunkowości wynikającym ze społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa sprzyja właśnie jej elastyczność, która umożliwia wyodrębnienie i zastosowanie w rachunkowości środowiskowej zespołu rachunków cząstkowych. Zadaniem każdego rachunku jest pomiar, dokumentacja, ewidencja, sprawozdawczość i analiza przedmiotu objętego obserwacją. Ze względu na ich przedmiot wyróżniamy cztery zasadnicze grupy rachunków:

- 1) rachunki aktywów (majątku) i kapitałów:
 - rachunek aktywów zaangażowanych w ochronę środowiska,
 - rachunek kapitałów własnych finansujących ochronę środowiska,
 - rachunek rezerw i zobowiązań ekologicznych;
- 2) rachunki kosztów i przychodów ekologicznych:
 - rachunek kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa w danym środowisku,
 - rachunek operacyjnych i finansowych (bieżących) kosztów ochrony środowiska,
 - rachunek przychodów z działalności ekologicznej (ze sprzedaży dóbr i usług środowiskowych);
- 3) rachunki ekologicznych nakładów i wydatków inwestycyjnych:
 - rachunki ekologicznych nakładów inwestycyjnych,
 - rachunki ekologicznych wydatków inwestycyjnych;
- 4) rachunki rezultatów ekologicznych:
 - rachunek efektów rzeczowych,
 - rachunek szkód, strat i korzyści ekologicznych [Stępień 2003, s. 700–701].

Metodycznie informacje ekologiczne można podzielić na te o znaczeniu strategicznym (wspomagają zarządzanie na rzecz ochrony środowiska w długim okresie) i te o znaczeniu operacyjnym (wspierają procesy i działania proekologiczne o stosunkowo krótkim horyzoncie czasowym) [Szczypa 2012 s. 93]. Zbiór informacji ekologicznych pochodzących z systemu rachunkowości może stać się źródłem przewagi konkurencyjnej. Niestety, w celu kreowania pozytywnego wizerunku niektóre przedsiębiorstwa uciekają się do wykorzystywania idei CSR i sporządzają sprawozdania, które można określić mianem raportów pseudo-CSR w imię budowania na tej podstawie przewagi konkurencyjnej, co wynika z braku zrozumienia dogłębnej istoty społecznej

odpowiedzialności biznesu i niejednokrotnie przyczynia się do utraty wiarygodności i użyteczności raportów, a tym samym zaburza zaufanie do generowanych przez rachunkowość informacji [Mazurowska 2014, s. 230]. Aby różni interesariusze rachunkowości mogli uznać informacje środowiskową ujawnioną przez przedsiębiorstwo za wiarygodną, Komisja Europejska ogłosiła w tym zakresie rekomendację 2001/453/EC z dnia 30 maja 2001 roku co do uznawania, pomiaru i ujawniania zagadnień środowiskowych w rachunkach rocznych i rocznych raportach spółek. Przedsiębiorcom, szczególnie tym notowanym na giełdzie, powinno zależeć na prezentowaniu swojej działalności proekologicznej jak najszerszemu gronu odbiorców [Szczypa 2012, s. 89]. „Rachunkowość jest w stanie wychwycić przez miary finansowe i niefinansowe sygnały z otoczenia ekologicznego, a także dostarczyć odpowiednio przetworzone informacje ekologiczne, które mogą wpływać na przyszłość relacji z otoczeniem ekologicznym. System rachunkowości odpowiednio ukształtowany do wymogów i oczekiwań działalności proekologicznej może stać się swoistym narzędziem wczesnego ostrzegania (informowania) w tym zakresie” [Szczypa 2012 s. 167].

Ujawnianie kwestii wynikających ze społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, m.in. zagadnień środowiskowych, odbywa się w postaci publikowania raportów: społecznych (*social reports*), zrównoważonego rozwoju (*sustainability reports*), środowiskowych (*environmental reports*), zamieszczania informacji w raportach rocznych lub jedynie umieszczania danych bezpośrednio w ramach firmowych witryn internetowych [Paszkiewicz i Szadzińska 2011, s. 78]. Jako główną wadę coraz częściej wymienia się retrospektywny kierunek prezentowanych informacji, postuluje się potrzebę uzyskania informacji o przyszłości i potencjalnym kierunku rozwoju przedsiębiorstwa. Ponadto zwraca się uwagę na wzrost znaczenia opracowywania i publikowania informacji niefinansowych, w konsekwencji – potrzebę rozwoju metod i narzędzi weryfikowalności tych informacji, większą przejrzystość informacyjną w zakresie ujawniania wpływu działalności przedsiębiorstwa na kwestie środowiskowe, społeczne i ekonomiczne, co sprawia, że można mówić o globalnym kierunku zmian modelu sprawozdawczości.

Zgodnie ze stanowiskiem Międzynarodowej Federacji Księgowych IFAC (International Federation of Accountants) rola księgowych jest bardzo istotna. Mogą się oni bowiem przyczynić do rozwoju praktyk w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu, inicjując przedsięwzięcia mające na celu wdrażanie strategii zrównoważonego rozwoju, monitoring działań bieżących oraz raportowanie o uzyskanych efektach [Gould 2011, s. 19]. Idea zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw znajduje odzwierciedlenie w osiąganiu równowagi pomiędzy wartościami ekonomicznymi i etycznymi, co pozwala

na osiągnięcie uczciwych i zgodnych z prawem zysków; przejawia się również w zaangażowaniu społecznym i wspieraniu rozwoju społecznego (podejmowanie inwestycji społecznych – edukacja, kultura, zdrowie, rozwój, dostęp do technologii itd.), praktykach odnośnie do zatrudnienia i godnej pracy, poszanowaniu godności człowieka, respektowaniu praw człowieka (praw obywatelskich, socjalnych, kulturowych), bezpieczeństwie i higienie pracy i innych warunków pracy. Respektowanie zasad zrównoważonego rozwoju pozwala na łączenie odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec społeczeństwa i środowiska z osiąganiem przez nie zysków ekonomicznych [Dyląg i Puchalska 2014, s. 25]. „Ubieranie” zagadnień społeczno-środowiskowych w liczby może być jedyną drogą do uświadomienia światu, jak ważne dla przyszłości są założenia koncepcji zrównoważonego rozwoju. [Sedláček i Orrel 2012, s. 29–30].

Należałoby zatem sprecyzować, jaka jest relacja między zakresem działań mieszczącym się w społecznej odpowiedzialności biznesu a rozwojem zrównoważonym. Według U. Gołaszewskiej-Kaczan [2009, s. 143] oraz T. Dołęgowskiego [2005, s. 433] rozwój zrównoważony można traktować jako ideę nadrzędną i uznać, że realizacja koncepcji społecznej odpowiedzialności przyczynia się do wcielenia w życie tej idei. J. Bogdanienko [2011, s. 23–24] wskazuje, iż niektórzy autorzy uważają, że pewne rodzaje aktywności w ramach społecznej odpowiedzialności i rozwoju zrównoważonego mogą być rozpatrywane łącznie. Jego zdaniem, społeczne zaangażowanie pozwala dążyć do zachowania równowagi pomiędzy aspektem ekonomicznym, ekologicznym i społecznym w działalności jednostki gospodarczej, może zatem przyczynić się do osiągnięcia celów, które są przypisywane rozwojowi zrównoważonemu.

W 2011 roku Komisja Europejska wydała komunikat odnośnie do odnowionej strategii Unii Europejskiej na lata 2011–2014 dotyczącej CSR, którego celem było wsparcie rozwoju i koordynowanie polityki państw członkowskich w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu [Komisja Europejska 2011]. Komunikat zwracał uwagę na rolę pomocniczą organów publicznych w zakresie CSR, podkreślając, że przedsiębiorstwa powinny mieć swobodę w kształtowaniu i realizacji idei społecznej odpowiedzialności biznesu. W roku 2013 Komisja Europejska opublikowała wyniki monitoringu stosowania się do wytycznych zawartych w strategii UE na lata 2011–2014 dotyczącej CSR. Badaniem objęto 200 losowo wybranych dużych wielonarodowych przedsiębiorstw, których zatrudnienie wynosiło powyżej 1000 pracowników i których siedziby mieściły się w 10 państwach unijnych (po 20 firm z każdego kraju), również w Polsce. Z przeprowadzonego badania wynika, że 68% przedsiębiorstw odnosi się do pojęcia społeczna odpowiedzialność biznesu lub pojęć o zbliżonym znaczeniu w dokumentach publikowanych w ramach

swoich witryn internetowych. 40% przedsiębiorstw wskazuje minimum jeden międzynarodowy instrument z zakresu CSR (najczęściej stosowane są wytyczne Global Compact oraz GRI, każde z nich wykorzystywane przez ponad 30% badanych podmiotów). Na tle wszystkich przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu, polskie miały najmniej odniesień do jakichkolwiek międzynarodowych wytycznych [Komisja Europejska 2013].

Brak spójności i jednolitych praktyk w zakresie raportowania o społecznej odpowiedzialności biznesu utrudnia porównywalność między przedsiębiorstwami oraz dokonania trafnej oceny stopnia uwzględnienia dobrych praktyk z tego obszaru w działaniach przedsiębiorstw. Stąd postulat, żeby sprawozdawczość finansowa oraz informacje niefinansowe tworzyły jeden model raportowania. Mowa tu o raportowaniu zintegrowanym.

3. W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości

Przyszłość sprawozdawczości przedsiębiorstw należy do sprawozdawczości zintegrowanej, która dostarczy odbiorcom sprawozdań w sposób spójny, zwięzły, przejrzysty i porównywalny zarówno informacji o charakterze finansowym, jak i niefinansowym. Celem sprawozdawczości zintegrowanej jest połączenie informacji ekonomicznych, środowiskowych i społecznych, tak aby uzyskać wszechstronny i jasny obraz działalności przedsiębiorstwa, jego celów strategicznych, modelu biznesowego, kultury organizacyjnej, prowadzonego dialogu z interesariuszami, inicjatyw wsparcia lokalnych społeczności, dbałości o środowisko naturalne i pracowników [Eljasiaak 2011, s. 100].

Brak powszechnie obowiązujących jednolitych standardów doprowadziło do sytuacji, w której większość raportów społecznej odpowiedzialności trudno nazwać spójnymi, wiarygodnymi, istotnymi i porównywalnymi. Od początku lat 90. XX w. wiele organizacji podejmowało inicjatywy w obszarze raportowania (działania branżowe, inicjatywy narodowe, starania ujednolicenia raportowania w skali globalnej), dlatego dziś istnieje wiele wzorów raportowania, m.in. GRI (Global Reporting Initiative), UNEP (United Nations Environmental Programme), PERI (Public Environmental Reporting Initiative) czy FEE (Federation Des Experts Comptables Européens). Pojawia się również postulat, aby treść raportów była merytorycznie integralna z raportami finansowymi, wiernie odzwierciedlając rzeczywistość. Mówi się o wysoko jakościowym, a zarazem kompleksowym raportowaniu biznesowym.

Z badań KPMG [KPMG 2013, s. 5–13] przeprowadzonych w latach 2011–2013 wynika, że raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu staje się powszechną praktyką na świecie. W ankietowanej grupie 4100 podmiotów

(100 największych firm z 41 krajów) 71% sporządziło w 2013 r. raport CRS. 51% przedsiębiorstw publikujących raporty dołącza dodatkowe informacje dotyczące zagadnień ekonomicznych, społecznych i środowiskowych do rocznych raportów finansowych, przy czym w większości nie są to raporty zintegrowane (raporty zintegrowane sporządza jedynie 10% firm). Dominującym standardem raportowania są wytyczne GRI, według których sporządzono 78% raportów. Polska dołączyła do badania dopiero w 2013, wtedy po raz pierwszy sprawdzono 100 polskich przedsiębiorstw, z których 56 sporządziło raport CRS.

Pierwszym krokiem w stronę zintegrowanej sprawozdawczości było utworzenie w 2010 r. Międzynarodowej Rady ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości – IIRC (International Integrated Reporting Council), której celem jest stworzenie powszechnie akceptowalnych ram rachunkowości dla zrównoważonego rozwoju światowej gospodarki – opracowania standardu dotyczącego raportu zintegrowanego, stanowiącego integrację szerokiego zakresu informacji o przedsiębiorstwie (integracja informacji finansowych z najważniejszymi problemami społecznymi, środowiskowymi i etycznymi) w postaci jasnego, spójnego i porównywalnego formatu [Accounting for Sustainability 2013]. Przyszłością raportowania nie mogą być dwa oddzielne dokumenty – sprawozdanie finansowe oraz raport zrównoważonego rozwoju. Przyszłością sprawozdawczości jest integracja podstawowej strategii przedsiębiorstwa (strategia organizacji, strategia zarządzania) ze strategią finansową oraz strategią zrównoważonego rozwoju, czego rezultatem powinien być właśnie raport zintegrowany. Raport zintegrowany nie oznacza prostej kombinacji rocznego sprawozdania finansowego z prezentacją informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu, to ma być ukazanie postępowania przedsiębiorstwa od przyjętej strategii do osiągniętego celu, w której każdy podstawowy element zarówno finansowy, jak i niefinansowy jest potraktowany w równy sposób.

IIRC stawia sobie zatem za cel opracowanie całościowych ram koncepcyjnych sprawozdawczości zintegrowanej, określających jej zakres i podstawowe elementy, identyfikację nieuregulowanych obszarów priorytetowych, propagowanie przyjęcia zintegrowanego raportowania w środowisku organów regulacyjnych i sporządzających sprawozdania [KPMG 2011, s. 19]. Zgodnie z definicją IIRC zintegrowany raport łączy w sobie istotne informacje na temat strategii, zarządzania, efektywności i perspektyw przedsiębiorstwa w taki sposób, aby odzwierciedlić ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst jego funkcjonowania. Raport powinien przedstawić jasno i zwięźle, jak przedsiębiorstwo jest zarządzane i jak tworzy wartość. W zamyśle IIRC zintegrowana sprawozdawczość ma połączyć najbardziej istotne elementy informacji przedstawiane obecnie w oddzielnych dokumentach w spójną całość, uchwycić zachodzące między nimi relacje oraz wyjaśnić, w jaki sposób wpływają

one na zdolność organizacji do tworzenia i utrzymania wartości w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasowym [IIRC 2011, s. 2].

Obecnie szacuje się, że około 3% spółek na świecie podejmuje próbę tworzenia raportów zintegrowanych i trend ten charakteryzuje się tendencją wzrostową. Koncern naftowy Lotos SA jest pierwszą polską spółką sporządzającą raport zintegrowany, począwszy od roku 2009, stosował się do wytycznych MSSF, GRI G3 oraz Global Compact [Krasodomska 2012, s. 72–82]. Odsetek polskich firm raportujących jest mniejszy aniżeli średnio na świecie.

Zakończenie

Przedsiębiorstwa działają w stale zmieniających się warunkach rynkowych, stąd standardy i modele sprawozdawczości finansowej muszą być dostosowywane do tych zmieniających się warunków i trendów rynkowych, ale również ze względu na potrzeby interesariuszy oraz technologie informacyjne. Zwiększa się zakres informacji dostarczanych przez sprawozdawczość finansową, jak również znaczenie prezentacji niektórych informacji, w tym przede wszystkim niefinansowych oraz jakości prezentowanych danych [Dyląg i Puchalska 2014, s. 23]. Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu stała się nową i niezwykle istotną kwestią w ostatnich latach w gospodarce światowej, a także w Polsce. J. Bogdanienko [2011, s. 22] podkreśla, że w centrum odpowiedzialności społecznej biznesu mieści się inteligencja ekologiczna wyrażająca się w stałej trosce o ochronę składników środowiska, ograniczaniu szkodliwych działań i zużycia zasobów naturalnych, a w tym recyklingu odpadów.

Upowszechnianie wiedzy ekologicznej wśród społeczeństwa oraz coraz szerszy zakres wymagań różnych instytucji i odbiorców produktów to przyczyny, że przedsiębiorstwa dostosowują swoją działalność gospodarczą przez wgląd na ochronę środowiska. Próby sporządzania raportów uwzględniających kwestie środowiskowe są podejmowane w Polsce coraz częściej. Społeczeństwo domaga się analiz i sprawozdań jakościowych zarówno retrospektywnych, jak i prospektywnych. Zainteresowane jest bowiem tym, jaki wpływ na środowisko naturalne ma działalność poszczególnych przedsiębiorstw, ciekawi je kwestia ich zaangażowania w rozwój regionu, na którego terenie prowadzą swoją działalność. Zróżnicowanie wymagań zależy od specyfiki branżowej – inaczej zostaną ocenione kopalnie węgla czy koncerny naftowe zajmujące się wydobywaniem i przerobem ropy naftowej i gazu ziemnego, a inaczej elektrownie wiatrowe, gdyż stopień ryzyka środowiskowego jest w ich przypadku bardzo zróżnicowany. Porównanie możliwe jest zatem jedynie w ramach branż [Szczypa 2012, s. 61]. W 2013 roku (czerwiec – lipiec) Dom

Badawczy Maison oraz SGS Polska [2013, s. 1–7] przeprowadziły wspólne badanie o nazwie Barometr CSR (na reprezentatywnej próbie 1055 Polaków w wieku 18–55 lat) mające na celu zrozumienie, jak Polacy postrzegają CSR: co sądzą o zaangażowaniu przedsiębiorstw; które działania są, ich zdaniem, najważniejsze i jakie mają oczekiwania w zakresie raportowania dotyczącego społecznej odpowiedzialności biznesu. Z badania wynika, że 53% respondentów poszukuje informacji na temat działań różnych przedsiębiorstw na rzecz dobra społecznego i środowiska, zaś 81% oczekuje od przedsiębiorstw podejmowania działań w obszarze CSR. Jeśli słyszą, że przedsiębiorstwo angażuje się na rzecz społeczeństwa i środowiska, 62% badanych odpowiedziało, że wzbudza to ich pozytywne odczucia wobec tego przedsiębiorstwa (78% z nich zasygnalizowało większe zaufanie wobec danej jednostki gospodarczej, a 76% chęć zakupu jej produktów czy też skorzystania z jej usług). Jak potwierdza przeprowadzone badanie, istnieje zainteresowanie ze strony społeczeństwa w Polsce ideą CSR, stąd też działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu, w tym związanych z ochroną środowiska, nie powinno podejmować się w oderwaniu od konsumenta, czyli końcowego odbiorcy produktów czy usług.

Według P. Szczypy [2012, s. 194–195] raportowanie zagadnień środowiskowych przyczynia się do wzrostu efektywności działalności proekologicznej przedsiębiorstw. Jego zdaniem, informacje opisowe dotyczące przyjętej i prowadzonej przed przedsiębiorstwo polityki środowiskowej powinny być poparte dodatkowo informacjami finansowymi i niefinansowymi innymi niż dane o ograniczaniu bezpośredniego, negatywnego oddziaływania na środowisko. Przykładowymi takimi informacjami mogą być dane o poniesionych i przewidywanych kosztach działalności proekologicznej, szczególnie w obszarze działań prewencyjnych, udziale w rynku produktów przyjaznych środowisku, satysfakcji „klientów zielonych”, zaangażowaniu pracowników w działania proekologiczne przedsiębiorstwa. Podejmowanie działań na rzecz ochrony środowiska oraz raportowanie o nich wpływa pozytywnie na reputację i buduje dobry wizerunek przedsiębiorstwa, a także pomaga zyskać lojalność zarówno konsumentów, jak i pracowników.

Bibliografia

- Accounting for Sustainability, 2013, *Integrated Reporting*, <http://www.accountingforsustainability.org/connected-reporting> [dostęp: 27.08.2014].
- Bartkowiak, G., 2011, *Společna odpowiedzialność biznesu w aspekcie teoretycznym i empirycznym*, Difin, Warszawa.

- Bogdanienko, J., 2011, *Odpowiedzialność społeczna a strategia organizacji*, w: Bernatt, M., Bogdanienko, J., Skoczny, T., *Społeczna odpowiedzialność biznesu. Krytyczna analiza*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Burzym, E., 1993, *Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 401, Kraków.
- Burzym, E., 2008, *Społeczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 45 (101), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Collier, J., 2001, *Rachunkowość dla środowiska*, Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich, SKwP, Warszawa, nr 4.
- Dom Badawczy Maison, SGS Polska, 2013, *BAROMETR CSR*, http://doradztwocsr.pl/pdf/BAROMETR_CSR_2013_Broszura_konferencyjna.pdf [dostęp: 27.08.2014].
- Dołęgowski, T., 2005, *Od etyki gospodarczej i etyki biznesu do corporate social responsibility i koncepcji rozwoju zrównoważonego*, w: Brdulak, H., Gołębiowski, T. (red.), *Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa a relacje z interesariuszami*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Dyląg, R., Puchalska, E., 2014, *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 75 (131), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Eljasiak, E., 2011, *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), Warszawa.
- European Commission, Green Paper, 2001, Promoting a European Framework for corporate social Responsibility, COM 366.
- Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2008, *Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki*, Warszawa.
- Gołaszewska-Kaczan, U., 2009, *Zaangażowanie społeczne przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Gould, S., 2011, *Accounting for Sustainability*, Accountancy Plus, no. 1, Certified Public Accountants, Dublin.
- Jarugowa, A., 1991, *Współczesne problemy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kamela-Sowińska, A., 2009, *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, w: pr. zbior. *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Komisja Europejska, 2011, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Renewed EU Strategy 2011–2014 for Corporate Social Responsibility, KOM (2011) 681, Brussels.
- Komisja Europejska, 2013, An Analysis of policy References made by Large EU Companies to Internationally Recognised CSR Guidelines and Principles, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/files/csr/csr-guide-princ-2013_en.pdf [dostęp: 27.08.2014].
- KPMG, 2011, Integrated reporting. Performance insight through Better Business Reporting, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/>

- ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf [dostęp: 29.08.2014].
- KPMG, 2013, The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting: Executive Summary, <https://www.kpmg.com/PL/pl/services/Advisory/Ryzyko-i-zgodnosc/Zrownowazony-rozwoj/Documents/The-KPMG-Survey-of-CR-Reporting-2013-Executive-Summary.pdf> [dostęp: 29.08.2014].
- Krasodomska, J., 2012, *Ewolucja sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej na przykładzie spółek Novo Nordisk i LOTOS*, w: Micherda, B. (red.), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- IIRC, 2011, Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf [dostęp: 29.08.2014].
- Matuszak, Ł., 2013, *Wycena sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, w: Samelak, J. (red.), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, ZPW „M-DRUK”, Poznań.
- Mazurowska, M., 2014, *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju*, w: Dziawgo, D., Borys, G. (red.), *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 329, Wrocław.
- Paliwoda-Matiolańska, A., 2009, *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa.
- Paszkiewicz, A., Szadziwska A., 2011, *Przejawy społecznej odpowiedzialności w działalności przedsiębiorstw*, w: Gierusz, J., Martyniuk, T. (red.) *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, t. 1, Sopot.
- Pogodzińska-Mizdrak, E., 2010, *Koncepcje społecznie odpowiedzialnego gospodarowania i inwestowania szansą rozwoju rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Sedláček, T., Orrel, D., 2012, *Zmierzch homo oeconomicus*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa.
- Stępień, M., 2009, *Społeczna odpowiedzialność jednostek gospodarczych przedmiotem rewizji finansowej*, w: Micherda, B., Stępień M. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa wobec kryzysu ekonomicznego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Kraków, Kraków.
- Stępień, M., 2003, *Rachunkowość a ochrona środowiska w opinii biegłych rewidentów (wyniki badań ankietowych)*, w: Sojak, S. (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Szczypa, P., 2012, *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa.
- Zubalewicz, A., 2005, *Zadania rachunkowości w dziedzinie pomiaru rozwoju zrównoważonego*, *Ekonomia i środowisko*, Czasopismo Stowarzyszenia Ekonomistów Środowiska i Zasobów Naturalnych, nr 1 (27), Białystok.