

Marta Mazurowska

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

ANALIZA PORÓWNAWCZA WYTICZNYCH GLOBAL REPORTING INITIATIVE ORAZ INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COMITEE

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. Celem artykułu jest przedstawienie analizy porównawczej różnic i podobieństw wytycznych oferowanych przez dwie przodujące światowe instytucje, a mianowicie Global Reporting Initiative (GRI) oraz International Integrated Reporting Comitee (IIRC). Tak sformułowany cel wymaga przyjęcia adekwatnej metody badawczej, jaką w tym przypadku jest krytyczna analiza opisowa. Punktem wyjścia podjętych rozważań jest przybliżenie genezy powstania organizacji GRI i IIRC oraz prezentowanych przez nie rozwiązań. Dalej uwagę skupiono na przedstawieniu wybranych różnic i podobieństw między analizowanymi wytycznymi. W ostatniej części artykułu przedstawiono wynikające z tej analizy wnioski.

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

Klasyfikacja JEL: M41.

ACCOUNTING FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Abstract: As a natural consequence of the growing importance of sustainable development and the concept of corporate social responsibility, it has become necessary to develop accounting system solutions which would communicate information on

the methods and results of the implementation of the above concept in business organisations. The aim of this article is to present a comparative analysis of the similarities and differences between the guidelines offered by two leading global institutions, namely the Global Reporting Initiative (GRI) and the International Integrated Reporting Committee (IIRC). This required the adoption of an appropriate research method, namely a critical descriptive analysis. At the beginning the author presents the origins of the GRI and IIRC organizations as well as their guidelines. Later, attention is focused on delineating some of the similarities and differences between the analysed sets of guidelines. The final part of the article presents the conclusions of the research conducted.

Keywords: accountancy, sustainable development, corporate social responsibility, integrated reporting.

Wstęp

Niejako naturalną implikacją wzrostu znaczenia idei zrównoważonego rozwoju oraz wyrosłej na jej podstawie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu była potrzeba wypracowania przez system rachunkowości rozwiązań, które umożliwią dostarczanie informacji o sposobach i wynikach realizacji powyższych koncepcji w jednostkach gospodarczych działających na rynku. Na tym gruncie opracowane zostały narzędzia „języka biznesu”, które określone są wspólnym mianem „rachunkowości społecznej odpowiedzialności”.

W początkowej fazie rozwoju koncepcji informacje dotyczące osiągnięć jednostek w dziedzinie zrównoważonego rozwoju oraz CSR były prezentowane oddzielnie, jako swoistego rodzaju dodatek do rocznych sprawozdań finansowych. Z biegiem czasu, a tym samym i ze wzrostem popularności omawianych kwestii, pojawiały się nowe koncepcje zmieniające pogląd na sposób raportowania tych specyficznych informacji. Wyrazem włączenia problemów społecznych i środowiskowych do „DNA przedsiębiorstwa” jest przede wszystkim sprawozdawczość zintegrowana (*integrated reporting*), która określana jest również mianem sprawozdawczości połączonej (*connected reporting*) czy też rozszerzonej sprawozdawczości biznesowej (*enhanced business reporting*) [Krasodomska 2013, s. 65].

Zintegrowane sprawozdanie finansowe stanowi jednolity dokument, w którym zostaje przedstawiony finansowy oraz niefinansowy obraz działalności i osiągnięć przedsiębiorstwa zgodnie z koncepcją ESG (*environmental, social responsibility, corporate governance* – środowisko, społeczna odpowiedzialność i ład korporacyjny) [Eccles i Saltzman 2011, s. 57].

Należy w tym miejscu zauważyć, że obecnie na świecie prężnie funkcjonuje wiele organizacji działających na rzecz propagowania i wspomagania przedsiębiorstw w raportowaniu informacji na temat zrównoważonego rozwoju oraz pośrednio i bezpośrednio również idei sprawozdawczości zintegrowanej, w tym m.in. International Standards Organization (ISO), Social Accountability International (SAI), Impact Reporting and Investment Standards (IRIS), UL Environment, B Corporation (B Corp) czy Sustainability Accounting Standards Board oraz wiele innych. Jednakże jednoznacznie można przyznać, że największą popularność na świecie zyskały wytyczne Global Reporting Initiative (GRI) oraz International Integrated Reporting Committee (IIRC), którym poświęcony został niniejszy artykuł.

Celem artykułu jest przedstawienie analizy porównawczej różnic i podobieństw wytycznych oferowanych przez dwie główne światowe instytucje, a mianowicie Global Reporting Initiative (GRI) oraz International Integrated Reporting Committee (IIRC). Tak sformułowany cel wymaga przyjęcia adekwatnej metody badawczej, jaką w tym przypadku jest krytyczna analiza opisowa. Punktem wyjścia podjętych rozważań jest przybliżenie genezy powstania organizacji GRI i IIRC oraz prezentowanych przez nie rozwiązań. Dalej uwagę skupiono na przedstawieniu wybranych różnic i podobieństw między analizowanymi wytycznymi. W ostatniej części artykułu przedstawiono wynikające z tej analizy wnioski.

1. Wytyczne Global Reporting Initiative

Jednym z najpopularniejszych standardów raportowania danych pozafinansowych, uznanych przez firmy na całym świecie, są Wytyczne Global Reporting Initiative (GRI). GRI jest to organizacja *non profit* oparta na współpracy grupy interesariuszy, która została założona w roku 1997 w Stanach Zjednoczonych przez organizację CERES¹ oraz Program Środowiskowy Organizacji Narodów Zjednoczonych (UNEP). W roku 2002 GRI przeniosło swoją główną siedzibę do Amsterdamu, gdzie obecnie mieści się Sekretariat. GRI ma swoje lokalne przedstawicielstwa w Australii, Brazylii, Chinach, Indiach, Stanach Zjednoczonych, a także szeroki krąg 30 tysięcy zaangażowanych ludzi na całym świecie.

¹ CERES – międzynarodowa sieć współpracy inwestorów i organizacji ekologicznych na rzecz zrównoważonego rozwoju. Organizacja przekonuje, że tworzenie całościowej i spójnej strategii zrównoważonego biznesu jest dziś koniecznością. Dlatego oferuje realistyczny i wyraźny opis działań, prowadzonych do zrównoważonego rozwoju ekonomicznego. Źródło: [<http://www.csrinfo.org/pl>].

Jak czytamy na stronie internetowej, Global Reporting Initiative (GRI) zachęca wszystkie organizacje do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. GRI tworzy spójne ramy do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju, które są stosowane na całym świecie. Ramy oraz Wytyczne wyznaczają zasady i wskaźniki, które organizacje mogą wykorzystać do mierzenia i raportowania na temat swoich ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych wyników. GRI stara się, by wciąż udoskonalać, a także zwiększać grono użytkowników Wytycznych, które są powszechnie dostępne [www.globalreporting.org].

GRI zawarło globalne, strategiczne sojusze z OECD (Organizacją Współpracy Gospodarczej i Rozwoju), UNEP (Programem Środowiskowym Organizacji Narodów Zjednoczonych) i UNGC (Global Compact Organizacji Narodów Zjednoczonych). GRI i jego wytyczne mają związki z Kartą Ziemi, Międzynarodową Korporacją Finansową (IFC), Międzynarodową Organizacją Normalizacyjną (ISO) oraz z Konferencją Narodów Zjednoczonych do spraw Handlu i Rozwoju.

Głównym celem ram raportowania GRI i Wytycznych jest wspieranie rozwoju zrównoważonej gospodarki światowej, w której organizacje zarządzają odpowiedzialnością za ekonomiczne, środowiskowe i społeczne skutki swoich działań i raportują te działania w przejrzysty sposób. Wytyczne, prezentując wyważone ramy do ujawniania informacji ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, a także wspomagając ocenę wyników i skutków działań w odniesieniu do międzynarodowych kodeksów i standardów, umożliwiają porównywanie wyników między firmami w branży, czy też w organizacji w ciągu kolejnych lat. Dlatego główną cechą wytycznych GRI jest elastyczność i możliwość zastosowania przez różne organizacje, niezależnie od ich wielkości, branży i lokalizacji.

Pierwsza wersja Wytycznych (G1) została wydana w roku 2000, druga (G2) w 2002. Po kolejnych czterech latach doświadczeń w październiku 2006 ogłoszono trzecią generację Wytycznych (G3), której polskie tłumaczenie powstało w roku 2009. W roku 2011 opublikowano uaktualnienie i uzupełnienie Wytycznych trzeciej generacji (G3.1.). Obecnie, od maja 2013 obowiązuje czwarta generacja Wytycznych (G4). W okresie przejściowym, do końca 2015 roku, firmy będą mogły wybierać pomiędzy wykorzystaniem wytycznych G3 i G3.1. a G4. Od początku stycznia 2016 jedynymi obowiązującymi wytycznymi będą G4.

2. Ramy raportowania zintegrowanego International Integrated Reported Committee

Międzynarodowa Rada Raportowania Zintegrowanego (International Integrated Reporting Council – IIRC) jest organizacją reprezentującą całe

spektrum podmiotów zainteresowanych raportowaniem – przedsiębiorstwa, grupy inwestorów, regulatorów, firmy i organizacje związane z rachunkowością, środowisko naukowe i innych interesariuszy.

IIRC została utworzona w 2011 roku z inicjatywy Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC), GRI oraz projektu Accounting for Sustainability. Wynikiem prac Komitetu było opublikowanie we wrześniu 2011 r. materiału do dyskusji, zawierającego pierwszą międzynarodową propozycję zakresu i formy raportowania zintegrowanego. Dokument przedstawiał przesłanki integrowania danych finansowych i pozafinansowych w jednym raporcie, wstępne propozycje zasad sporządzania i elementów raportu zintegrowanego oraz kolejne kroki w kierunku utworzenia i przyjęcia Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego. W okresie wrzesień – grudzień 2011 r. IIRC zbierał opinie co do materiału do dyskusji. W maju 2012 r. został opublikowany raport z uwag – sporządzony na podstawie 214 odpowiedzi różnych organizacji z ponad 30 krajów. Zdecydowana większość respondentów popierała rozwój Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego, chociaż zostało również wskazane wiele wyzwań i tematów wymagających doprecyzowania. W grudniu 2013 r. opublikowano pierwszą oficjalną finalną wersję Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego (w skrócie: IR 1) [Raportowanie danych pozafinansowych. Przewodnik dla przedsiębiorstw, s. 46; <http://www.theiirc.org/>].

Należy w tym miejscu podkreślić, że w 2013 roku prezesi Global Reporting Initiative (GRI), Ernst Ligteringen, i Międzynarodowej Rady ds. Zintegrowanego Raportowania (IIRC), Paul Druckman, podpisali Memorandum of Understanding (MoU), w którym obydwie instytucje zadeklarowały wzajemne dostosowanie opracowywanych przez te organizacje ram sprawozdawczości zintegrowanej i wytycznych w taki sposób, aby umożliwić spójność i porównywalność pomiędzy tymi odrębnymi standardami. W ramach wyżej wspomnianej umowy GRI przeznaczyło około 96 tys. funtów na działalność IIRC [GRI and IIRC sign agreement for closer cooperation].

Przedstawiciele GRI w podpisanym memorandum zadeklarowali, że chcą zapewnić „optymalną synergię” między zintegrowanymi ramami sprawozdawczości a wytycznymi opracowywania raportów zrównoważonego rozwoju, „zachowując charakterystyczny cel obu wytycznych”.

IIRC zadeklarowało z kolei, że zawarła umowę z GRI, aby uniknąć powielania i konfliktów w standardach raportowania. Zamiast dążyć do tworzenia nowych wskaźników, będzie zachęcać organizacje do korzystania z istniejących standardów sprawozdawczości i wytycznych, takich jak te stworzone przez GRI.

Porozumienie o współpracy zostało podpisane w momencie krytycznym dla działalności obu grup. W kwietniu 2013 roku IIRC opublikowała projekt Międzynarodowych Ram Sprawozdawczości Zintegrowanej, natomiast w maju GRI określiła wytyczne nowej generacji – G4.

3. Porównanie wytycznych GRI oraz IIRC²

Analizę omawianych wytycznych warto rozpocząć od porównania celów wydania wytycznych IIRC oraz GRI.

Celem Ram Zintegrowanego Raportowania jest:

- ustalenie przewodnich zasad i elementów składowych, które będą warunkować ogólną zawartość sprawozdań zintegrowanych;
- wyjaśnienie podstawowych pojęć, które będą stanowić fundament Ram [1B Objective, International <IR> Framework].

Z kolei celem wytycznych GRI 4 (1. The purpose, GRI 4) jest przedstawienie zasad sprawozdawczości, standardów ujawniania i podręcznika wdrażania, które mają być wykorzystywane do przygotowywania raportów zrównoważonego rozwoju przez organizacje, niezależnie od ich wielkości, sektora lub lokalizacji. Wytyczne GRI oferują również międzynarodowe zalecenia dla wszystkich zainteresowanych ujawnianiem podejścia do zarządzania oraz ochrony środowiska, aspektów społecznych oraz wyników gospodarczych i wpływów organizacji.

Jak można w tym miejscu zauważyć, wytyczne GRI koncentrują się na dostarczaniu wskazówek na temat raportowania informacji z obszaru ESG – ich celem nie jest bezpośrednie formułowanie wytycznych dotyczących sprawozdawczości zintegrowanej, jak ma to miejsce w przypadku ram wydanych przez IIRC, dlatego też nie można uznać, że wytyczne te są dla siebie konkurencyjne. Zgodnie z punktem 6 Wytycznych G4 (Im) dotyczących relacji pomiędzy sprawozdaniem zintegrowanym a raportem zrównoważonego rozwoju, raport zrównoważonego rozwoju jest nieodłącznym elementem sprawozdania zintegrowanego.

Rozbieżności dotyczące celów analizowanych wytycznych uzupełniają zapisy dotyczące formy raportowania. Zgodnie z wytycznymi IIRC raport zintegrowany ma stanowić coś więcej, niż tylko podsumowanie informacji zawartych w pozostałych raportach sporządzanych i publikowanych przez

² Ze względu na ograniczenia zakresu tego artykułu autorka przedstawi poniżej wybrane istotne podobieństwa i różnice pomiędzy wytycznymi GRI 4 wydanymi w maju 2013 roku oraz Międzynarodowymi Ramami Sprawozdawczości Zintegrowanej wydanymi przez IIRC.

przedsiębiorstwa (na przykład w sprawozdaniu finansowym, raporcie zrównoważonego rozwoju, informacjach analitycznych czy treściach zawartych na stronie internetowej jednostki. Raport ten ma za zadanie połączyć wszystkie komunikowane informacje w taki sposób, aby pokazać, jak wartość jest kreowana z upływem czasu (1E Form of report and relationship with other information: International <IR> Framework).

Co ciekawe, jeśli chodzi o podejście sformułowane w wytycznych G4, pomimo że nie są one wprost przeznaczone dla sprawozdawczości zintegrowanej, podkreśla się, że sprawozdawczość kwestii ekonomicznych, środowiskowych i społecznych może pokrywać się w czasie lub być zintegrowana czasowo z innymi sprawozdaniami organizacji, takimi jak sprawozdanie finansowe (takie podejście jest zalecane – 7.5 Report Form And Frequency (Im), GRI 4).

Kolejne różnice dotyczą grup docelowych analizowanych wytycznych. Ogólnie rzecz biorąc, ostatecznym odbiorcą raportowania w standardzie GRI jest każdy interesariusz firmy chcący znać jej odpowiedzialność środowiskową i społeczną oraz biznesowe skutki działalności jej struktury zarządzania. Sprawozdania oparte na wytycznych wydawanych przez IIRC w szczególności skupiają się na inwestorach [Reporting standards bodies cosy up].

Dalej należy zwrócić uwagę, że ramy raportowania zintegrowanego oparte są na zasadach. Intencją tego podejścia jest znalezienie odpowiedniej równowagi pomiędzy elastycznością i zaleceniami, które uznają różnorodność poszczególnych organizacji, umożliwiając również osiągnięcie odpowiedniego stopnia porównywalności danych prezentowanych przez różnorodne jednostki, tak aby zaspokoić potrzeby informacyjne. Wspomniane ramy raportowania nie określają konkretnego zestawu podstawowych wskaźników efektywności (KPI) ani metod pomiaru, co jest głównym zarzutem formułowanym pod adresem Ram IIRC (1D Principles-based approach, International <IR> Framework).

Z kolei wytyczne G4 są z pewnością bardziej konkretne, ponieważ zawierają odniesienia do powszechnie akceptowanych i wykorzystywanych wytycznych sprawozdawczości oraz są zaprojektowane jako skonsolidowane wskaźniki do raportowania wyników wymaganych przez różne normy dotyczące zrównoważonego rozwoju (Preface, GRI 4).

Jeżeli chodzi o budowę analizowanych standardów, w wytycznych generacji G4 zostały one przedstawione w dwóch częściach:

1. Zasady raportowania i standardowe ujawnienia: zawierają kryteria, które powinny być stosowane przez organizacje przygotowujące raport zrównoważonego rozwoju zgodnie z wytycznymi oraz definicje podstawowych pojęć.

2. Podręcznik wdrażania: zawiera wskazówki, w jaki sposób zastosować zasady raportowania, jak przygotować informacje, które mają być ujawnione i jak interpretować różne koncepcje w wytycznych; w tej części zamieszczono również odniesienia do innych źródeł, słowniczek i ogólne uwagi co do raportowania.

Co istotne, przedsiębiorstwa, które chcą opublikować raport w zgodności z Wytycznymi G4 mogą uczynić to, wybierając jeden z poziomów raportowania (3.1 The Criteria, G4):

- opcja *core* – raport w wersji *core* dostarcza wszystkich podstawowych informacji o zrównoważonym rozwoju organizacji poprzez przedstawienie istotnych wpływów związanych z wynikami ekonomicznymi, środowiskowymi, społecznymi i odnoszącymi się do zarządzania;
- opcja *comprehensive* – raport w wersji *comprehensive* oparty jest na opcji *core*, zawiera jednak dodatkowe ujawnienia co do strategii organizacji, sposobu zarządzania nią oraz etyki i uczciwości; ponadto wyniki organizacji raportowane są w szerszy sposób – poprzez raportowanie wszystkich wskaźników w zidentyfikowanych istotnych aspektach.

Podstawowe znaczenie w koncepcji Wytycznych G4 ma zasada istotności mówiąca o tym, że raport powinien obejmować tylko te obszary, nazywane w Wytycznych aspektami, które stanowią odzwierciedlenie znaczących wpływów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych organizacji oraz znacząco wpływają na ocenę firmy przez interesariuszy oraz na podejmowane przez nich decyzje. Istotne aspekty powinny być zdefiniowane przez organizację zgodnie z zasadami definiowania zawartości raportu.

W Wytycznych GRI G4 kwestie, które stanowią przedmiot raportowania, noszą nazwę standardowych ujawnień. Są one podzielone na ogólne standardowe ujawnienia oraz szczegółowe standardowe ujawnienia.

Ogólne standardowe ujawnienia obejmują następujące elementy:

- strategia i analiza,
- profil organizacyjny,
- zidentyfikowane istotne kwestie i granice,
- zaangażowanie interesariuszy,
- profil raportu,
- ład organizacyjny,
- etyka i uczciwość,
- ogólne standardowe ujawnienia dla sektorów.

Zakres ogólnych standardowych ujawnień w opcjach *core* i *comprehensive* nie różni się zbyt wiele – organizacje raportujące zgodnie z opcją *comprehensive* muszą zamieścić dodatkowe wskaźniki jedynie w obszarach:

- strategii i analizy (1 wskaźnik),

- ładu organizacyjnego (21 wskaźników),
- etyki i uczciwości (2 wskaźniki).

Szczegółowe standardowe ujawnienia obejmują następujące elementy:

- ujawnienia na temat podejścia do zarządzania,
- narracyjne tło informacyjne dla wskaźników dotyczące tego, w jaki sposób organizacja identyfikuje, analizuje i odpowiada na obecne i potencjalne istotne wpływy ekonomiczne, środowiskowe i społeczne;
- wskaźniki – porównywalne informacje dotyczące ekonomicznych, środowiskowych i społecznych wyników bądź wpływów organizacji, umieszczonych w kategoriach i podkategoriach:
 - ekonomiczne (EC): 9 wskaźników;
 - środowiskowe (EN): 34 wskaźniki;
 - społeczne:
 - praktyki dotyczące zatrudnienia i godnej pracy (LA): 16 wskaźników,
 - prawa człowieka (HR): 12 wskaźników,
 - społeczeństwo (SO): 11 wskaźników,
 - odpowiedzialność za produkt (PR): 9 wskaźników.

Wskaźniki wyników skategoryzowane są nie tylko w wymienionych powyżej kategoriach i podkategoriach, ale, co ważniejsze, w aspektach. Każda raportująca organizacja musi zidentyfikować zgodnie z zasadami definiowania zawartości raportu istotne aspekty, czyli te, które stanowią odbicie znaczących wpływów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych organizacji oraz znacząco wpływają na ocenę firmy przez interesariuszy oraz na podejmowane przez nich decyzje i przedstawić w raporcie odnoszące się do nich wskaźniki.

Występują różnice w liczbie wskaźników, które muszą publikować organizacje w poszczególnych wersjach raportowania:

- wersja *core* – co najmniej jeden wskaźnik związany z każdym zidentyfikowanym istotnym aspektem,
- wersja *comprehensive* – wszystkie wskaźniki związane z każdym zidentyfikowanym istotnym aspektem.

Zasady dotyczące definiowania zawartości raportu nakreślają ramy procesu definiowania zawartości raportu i mają fundamentalne znaczenie dla osiągnięcia przejrzystości. Z tego powodu muszą być stosowane przez wszystkie organizacje przygotowujące raport zrównoważonego rozwoju. GRI wyróżnia 4 zasady:

- 1) uwzględniania interesariuszy – organizacja raportująca powinna zdefiniować swoich interesariuszy i wyjaśnić w raporcie, w jaki sposób odpowiada na ich uzasadnione oczekiwania i interesy;
- 2) kontekstu zrównoważonego rozwoju – raport powinien prezentować wyniki organizacji w szerszym kontekście zrównoważonego rozwoju;

- 3) istotności – raport powinien obejmować aspekty, które stanowią odbicie znaczących wpływów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych organizacji oraz znacząco wpływają na ocenę firmy przez interesariuszy oraz na podejmowane przez nich decyzje;
- 4) kompletności – raport powinien zawierać istotne aspekty i ich granice, w stopniu wystarczającym do odzwierciedlenia znaczących wpływów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych oraz umożliwiającym interesariuszom ocenę wyników organizacji w okresie raportowania.

Jeżeli chodzi zaś o wytyczne dotyczące raportowania zgodnie z wymaganiami IIRC, sprawa wygląda znacznie inaczej. Są one znacznie mniej konkretne niż ma to miejsce w przypadku wytycznych GRI – dotyczą one ogólnych wskazówek sporządzania zintegrowanych sprawozdań finansowych.

Międzynarodowe Ramy Sprawozdawczości zintegrowanej są zbudowane z następujących części składowych:

- Zasady przewodnie – stanowią podstawę przygotowania zintegrowanego sprawozdania, warunkując zawartość sprawozdania oraz sposób prezentacji informacji.
 - Elementy treści – warunkują główne kategorie informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu zintegrowanym. Punkt ten został przedstawiony w wytycznych w formie serii pytań, a nie nakazowej listy ujawnień.
- Do głównych zasad sporządzania sprawozdań zintegrowanych należą:

- orientacja strategiczna i przyszłościowa – pozwalająca na wgląd w strategię organizacji;
- połączenie informacji – co pozwala pokazać całościowy obraz wzajemnie połączonych czynników i zależności występujących między nimi, co wpływa na zdolność organizacji do tworzenia wartości w czasie;
- relacje z interesariuszami – czyli wgląd w naturę i jakość relacji organizacji z jej najważniejszymi interesariuszami,
- istotność – czyli ujawnianie informacji o kwestiach, które mają merytoryczny wpływ na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie;
- zwięzłość – pozwalająca na zrozumienie kontekstu prezentowanej strategii, sposobu zarządzania i perspektyw organizacji bez obciążania raportu mniej istotnymi treściami;
- wiarygodność i kompletność – włączając w to wszystkie istotne aspekty zarówno te pozytywne, jak i negatywne w sposób wyważony i bez istotnych błędów;
- spójność i porównywalność – zapewniająca spójność w czasie i pozwalająca na porównanie z innymi organizacjami w zakresie istotnym dla własnej zdolności organizacji do tworzenia wartości.

Jak wcześniej wspomniano, zawartość poszczególnych elementów raportu została opisana w ramach koncepcyjnych za pomocą następujących pytań:

- Informacje organizacyjne i otoczenie zewnętrzne: Czym zajmuje się organizacja i jakie są okoliczności, w których prowadzi działalność gospodarczą?
- Zarządzanie: Jak struktura zarządzania w organizacji wspiera zdolność do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
- Model biznesowy: Jak wygląda model biznesowy tej organizacji?
- Szanse i zagrożenia: Jakie są specyficzne ryzyko i szanse, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie, i jak organizacja sobie z nimi radzi?
- Strategia i alokacja zasobów: Dokąd zmierza organizacja i jak zamierza się tam dostać?
- Wyniki: W jaki sposób organizacja osiąga swoje cele strategiczne w konkretnym czasie?
- Perspektywy: Jakie wyzwania i jaką niepewność organizacja może napotkać podczas realizacji swojej strategii i jakie są potencjalne konsekwencje dla jej modelu biznesowego i przyszłych wyników?
- Podstawa sporządzania i prezentacji: W jaki sposób organizacja określa, co powinno zostać uwzględnione?

Zakończenie

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że rozwój koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz społecznej odpowiedzialności biznesu nie pozostał bez wpływu na sprawozdawczość przedsiębiorstw [Kwiecińska 2013, s. 86]. Główną rolę w procesie raportowania zintegrowanego odgrywa mechanizm właściwego doboru prezentowanych danych pozafinansowych. Co na pierwszy rzut oka może wydawać się zadaniem prostym, w praktyce okazuje się procesem niezwykle skomplikowanym. Ustalając listę wskaźników pozafinansowych, należy pamiętać o tym, że niekoniecznie istotne dane dla przedsiębiorstwa są również ważne dla interesariuszy zewnętrznych. Raport powinien być szczegółowy, a zarazem bardzo konkretny [Kamela-Sowińska 2014 s. 68]. Innym wyzwaniem jest ustalenie wskaźników, które w przyszłości będą odgrywały główną rolę w budowaniu wartości organizacji oraz takich, które mogą być przyczyną potencjalnego ryzyka. Przy ustalaniu zasadniczych wskaźników pozafinansowych przedsiębiorstwa mogą (i w absolutnej większości przypadków korzystają z tej możliwości) wykorzystać sprawdzone metodologie używane do raportowania danych pozafinansowych oraz

zastosować się do wypracowywanych na świecie zasad raportowania zintegrowanego [Raportowanie danych pozafinansowych. Przewodnik dla przedsiębiorstw, s. 32], w tym przeanalizowanych w niniejszym artykule wytycznych GRI oraz IIRC.

Jak wynika z przedstawionej analizy, wspólne działania liderów GRI oraz IIRC na rzecz powstania globalnych standardów sprawozdawczości zintegrowanej są niezbędne, aby wiele lat intensywnej pracy na rzecz propagowania idei zintegrowanego rozwoju oraz sprawozdawczości nie poszły na marne. Biorąc pod uwagę, że GRI kładzie ogromny nacisk na doskonalenie wytycznych dotyczących prezentacji informacji z obszaru ESG, natomiast IIRC idzie o krok dalej, próbując wydać wskazówki dotyczące powiązań sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze sprawozdaniem finansowym, można uznać, że pomimo istniejących obecnie różnic wytyczne te są dla siebie komplementarne.

Chociaż cele raportowania działań jednostek w zakresie zrównoważonego rozwoju i zintegrowanego raportowania są w pewnym sensie różne, nie ma wątpliwości, że raportowanie zrównoważonego rozwoju jest nieodłącznym elementem zintegrowanego raportowania. Raportowanie zrównoważonego rozwoju uwzględnia znaczenie dla organizacji zrównoważonego rozwoju, koncentrując się na wpływie trendów zrównoważonego rozwoju, zagrożeń i szans w perspektywie długoterminowej, jak i wyników finansowych organizacji. Raportowanie zrównoważonego rozwoju jest podstawą zintegrowanego myślenia i organizacji procesu raportowania zintegrowanego (Postępowanie, zasady sprawozdawczości i ujawnianie informacji, G4).

Podczas procesu przygotowywania zintegrowanych sprawozdań finansowych z pewnością bardzo użytecznym narzędziem jest tabela porównawcza wytycznych GRI oraz IIRC [3rd revised comparative table on the core 2014] sporządzona przez www.cornisvanderlugt.com. Celem tej tabeli jest m.in. wsparcie menedżerów i konsultantów w ocenie, które z wytycznych dotyczących raportu i wymaganych przez G4 należy umieścić w sporządzanym zintegrowanym sprawozdaniu opartym na bardziej zwięzłych wytycznych IIRC.

Na zakończenie powyższych rozważań chciałam przypomnieć, o oświadczeniu wydanym podczas konferencji GRI, która odbyła się w maju 2010 r., czyli zaledwie 5 lat temu. Oświadczenie to zostało skierowane do ponad 1200 uczestników konferencji z ponad 70 krajów. Po pierwsze, CEO GRI Ernst Ligteringen oświadczył, że do 2015 r. wszystkie przedsiębiorstwa duże i średnie prowadzące działalność w krajach OECD oraz w obszarze dużych wschodzących gospodarek powinny być zobowiązane do informowania o ich działaniach z zakresu ESG, a jeżeli nie będą tego robić, muszą wyjaśnić dlaczego. Po drugie, zadeklarowano, że do 2020 r. raportowanie ESG oraz

sprawozdawczość finansowa muszą osiągnąć zbieżną formę. GRI deklaro-
wało, że do 2020 r. wytyczne sprawozdawczości zintegrowanej muszą zostać
zdefiniowane, przetestowane i zatwierdzone [Global Reporting Initiative: Gri
announces its 2015 and 2020 goals and launches G3.1 public comment at first
day of Amsterdam G]. Już dzisiaj wiemy, że cel postawiony na 2015 r. naj-
prawdopodobniej nie zostanie osiągnięty. Być może jednak dzięki zintensy-
fikowaniu wspólnych prac GRI oraz IIRC cel wyznaczony na 2020 r. zostanie
osiągnięty?

Bibliografia

- 3rd revised comparative table on the core ("should") requirements of the Interna-
tional Integrated Reporting Council (IIRC)'s International Integrated Reporting
(IR) Framework (IR1) and related requirements of the Global Reporting Initia-
tive (GRI)'s fourth revised Sustainability Reporting Guidelines (G4), Created by
www.cornisvanderlugt.com, 2014, 2 January.
- Eccles G.R., Saltzman, D., 2011, *Achieving Sustainability through Integrated Repor-
ting*, Leland Stanford Jr. University (Stanford Social Innovation Review, Summer
2011), [http://202.154.59.182/mfile/files/Jurnal/MIT%202012-2013%20\(PDF\)/
Achieving%20Sustainability%20Through%20Integrated%20Reporting.pdf](http://202.154.59.182/mfile/files/Jurnal/MIT%202012-2013%20(PDF)/Achieving%20Sustainability%20Through%20Integrated%20Reporting.pdf) [do-
stęp: 5.09.2014].
- G4 Sustainability Reporting Guidelines, [https://www.globalreporting.org/reporting/
g4/pages/default.aspx](https://www.globalreporting.org/reporting/g4/pages/default.aspx) [dostęp: 5.09.2014].
- G4 and IR1 compared: Time to align forces, [http://www.cornisvanderlugt.com/2013/05/
g4-and-ir1-compared-time-to-align-forces.html](http://www.cornisvanderlugt.com/2013/05/g4-and-ir1-compared-time-to-align-forces.html) [dostęp: 5.09.2014].
- Global Reporting Initiative: GRI announces its 2015 and 2020 goals and launches
G3.1 public comment at first day of Amsterdam G, [http://www.euroinvestor.
com/news/2010/05/26/global-reporting-initiative-gri-announces-its-2015-and-
2020-goals-and-launches-g31-public-comment-at-first-day-of-amsterdam-g/
11088307](http://www.euroinvestor.com/news/2010/05/26/global-reporting-initiative-gri-announces-its-2015-and-2020-goals-and-launches-g31-public-comment-at-first-day-of-amsterdam-g/11088307) [dostęp: 5.09.2014].
- GRI and IIRC sign agreement for closer cooperation, [http://www.thesustainabili-
tyreport.com.au/gri-and-iirc-sign-agreement-for-closer-cooperation/](http://www.thesustainabilityreport.com.au/gri-and-iirc-sign-agreement-for-closer-cooperation/) [dostęp:
5.09.2014].
- [http://www.csrinfo.org/pl/component/content/article/2474-the-ceres-roadmap-for-
-sustainability](http://www.csrinfo.org/pl/component/content/article/2474-the-ceres-roadmap-for-sustainability) [dostęp: 5.09.2014].
- <http://www.globalreporting.org> [dostęp: 5.09.2014].
- <http://www.theiirc.org> [dostęp: 5.09.2014].
- International <IR> Framework, <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>
[dostęp: 5.09.2014].

- Kamela-Sowińska, A., 2014, *Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, no. 4, http://www.soep.ue.poznan.pl/jdownloads/Wszystkie%20numery/Rok%202014/05_kamela-sowinska.pdf [dostęp: 12.09.2014].
- Krasodomska, J., 2013, *Sprawozdawczość zintegrowana – aspekty teoretyczne i praktyczne*, w: *Materiały konferencyjne IX konferencji naukowo-zawodowej biegłych rewidentów Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, Poznań, s. 65–77.
- Kwiecińska, 2013, *Wpływ idei społecznej odpowiedzialności na sprawozdawczość przedsiębiorstw*, *Materiały konferencyjne IX konferencji naukowo-zawodowej biegłych rewidentów, Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka – materiały konferencyjne*, s. 78–88.
- Memorandum of Understanding, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/02/MoU-IIRC-GRI-20130201-1.pdf> [dostęp: 5.09.2014].
- Raportowanie danych pozafinansowych. Przewodnik dla przedsiębiorstw. Ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Crido Business Consulting oraz Akademię Górniczo Hutniczą, <http://taxand.pl/attachments/Book/Raportowanie%20danych%20pozafinansowych%20-%20Przewodnik%20dla%20przedsiębiorstw.pdf> [dostęp: 5.09.2014].
- Reporting standards bodies cosy up, <http://www.corporateregister.com/news/item/?n=378> [dostęp: 5.09.2014].