

Beata Zyznarska-Dworczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania,

Katedra Rachunkowości

b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

WIARYGODNOŚĆ RAPORTOWANIA ZINTEGROWANEGO W ŚWIECIE STRATEGICZNO-INFORMACYJNEGO PARADYGMATU RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie wniosków z analizy wiarygodności raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości. Opracowanie przedstawia wiarygodność jako cechę jakościową informacji raportu zintegrowanego oczekiwaną przez interesariuszy przedsiębiorstwa, stanowiąc przy tym próbę analizy jej znaczenia w obliczu prezentacji danych finansowych i niefinansowych. Opracowanie ukazuje cechę (zasadę) wiarygodności w świetle międzynarodowych standardów normalizujących raportowanie zintegrowane, wskazujących na potrzebę jej zwiększania i weryfikacji. Opracowanie przedstawia autorskie podejście zwiększania wiarygodności raportowania zintegrowanego poprzez włączenie w realizację polityki odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej, wspierającej transparentną komunikację informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-środowisko-społecznym przedsiębiorstwa. Opracowanie służy analizie roli systemu rachunkowości w zaspakajaniu potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie za pomocą raportu zintegrowanego. W realizacji celów opracowania wykorzystano adekwatne metody badawcze, w tym w szczególności krytyczną analizę piśmiennictwa naukowego oraz metodę analogii. Opracowanie ma charakter aksjomatyczny w zakresie wykorzystania podstawowych założeń teorii rachunkowości.

Słowa kluczowe: rachunkowość odpowiedzialności społecznej, raportowanie zintegrowane, strategiczno-informacyjny paradygmat rachunkowości, podejście zarządcze w sprawozdawczości.

Klasyfikacja JEL: M41, M40, G32.

RELIABILITY OF INTEGRATED REPORTS IN THE LIGHT OF THE STRATEGIC-INFORMATION PARADIGM OF ACCOUNTING

Abstract: The aim of this article is to present the conclusions from an analysis of the reliability of integrated reporting in the light of the strategic-information paradigm of accounting. The study presents reliability as a qualitative attribute of the information presented in integrated reports expected by company stakeholders, as well as attempting to analyse its significance with regard to presenting financial and non-financial data. The article shows the reliability of the information in the light of international standards regulating integrated reporting, and indicates the need for enhancing and verifying it. The paper presents the author's approach to increasing the reliability of integrated reporting through including social responsibility management accounting in the implementation of a corporate social responsibility policy, which promotes the transparent communication of information on the current and future economic, environmental and social potential of the enterprise. The article presents an analysis of the role of the accounting system in meeting the information needs of the stakeholders of a socially responsible company through the use of integrated reports. To achieve the objectives of the article appropriate research methods were used; including, in particular, a critical analysis of the scientific literature, the method of analogy and the a priori method of reasoning. The article is axiomatic in terms of the use of the basic assumptions of accounting theory.

Keywords: social responsibility accounting, integrated reporting, strategic-information paradigm of accounting, management approach in accounting.

Wstęp

Wiarygodność oznacza zasadniczo rzetelność, prawdziwość, pewność, odpowiedzialność, autentyczność [Dunaj 2007]. Wiarygodność jest podstawową cechą jakościową użytecznej informacji. O wiarygodności informacji przesądzają wiarygodne źródła informacji, determinujące cechy jej rzetelności i prawdziwości. Wiarygodność przedsiębiorstwa wpływa na poziom zaufania interesariuszy, na poziom i czas zawierzanego kapitału, świadczy o dojrzałości biznesowej przedsiębiorstwa. W szczególności w dzisiejszych czasach, w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (*corporate social responsibility* – CSR) wiarygodność przedsiębiorstwa, budowana głównie przez jego działania harmonizujące cele ekonomiczne wraz z ekologiczno-społecznymi, wymaga świadomego zakomunikowania użytkownikom wiarygodnej informacji.

Raportowanie zintegrowane jest główną formą zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa w zakresie tworzenia i antycypowania jego wartości z perspektywy finansowej i ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Realizuje tym samym założenia strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości, wyróżnianego przez Mattessicha¹, dostarczając informacji wielu odbiorcom (właścicielom, kierownictwu przedsiębiorstwa i jego załodze, bankom, kontrahentom, klientom, przedstawicielom państwa, społeczeństwu) o różnorodnych celach informacyjnych. Warunkiem skutecznej realizacji jest „zagwarantowanie rzetelności informacji umożliwiających ocenę każdego wewnętrznego bądź zewnętrznego agenta ekonomicznego, który ma obowiązek rozliczania się ze swoich działań [Szychta 1996, s. 201]. Jest to niezmiennie zadanie dla systemu rachunkowości, tak ważnego w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie.

1. Oczekiwania interesariuszy wobec wiarygodności raportu zintegrowanego

Raportowanie zintegrowane jest odpowiedzią na potrzeby informacyjne interesariuszy. Zintegrowany raport integruje ze sobą informacje finansowe i pozafinansowe, by w możliwie najbardziej wiarygodny sposób udokumentować realizację założeń strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa, związanych głównie z:

- ekologią i ochroną środowiska,
- potrzebami społeczeństwa, na przykład w formie różnych akcji działań sponsorskich, charytatywnych, wspierających inicjatywy społeczne,
- odpowiedzialnością przedsiębiorstwa wobec państwa i regionu, na przykład przestrzeganie prawa, wspieranie rozwoju regionalnego;
- potrzebami pracowników i klientów.

Raportowanie zintegrowane poprzez ukazanie głównych źródeł i czynników tworzenia długoterminowej wartości przedsiębiorstwa uwiarygodnia założenia realizowanej i planowanej strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa. Interesariusze przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie, zarówno wewnętrzni jak i zewnętrzni², oczekują zasadniczo

¹ Analiza paradygmatów rachunkowości jest przedmiotem licznych prac badawczych. Więcej na temat pisze na przykład [Riahi-Belkaoui 1996; Szychta 1996; Sojak 2011; Masztalerz 2011; Napiećek 2013, s. 21–37; Garstecki 2013; Maxfield 2013].

² Szerzej na temat definiowania i typologii interesariuszy w świetle CSR pisze na przykład A. Rudnicka [2012, s. 91–108].

informacji o szerokorozumianej racjonalności³ działalności, polegającej na harmonizowaniu celów ekonomicznych, społecznych, etycznych i środowiskowych. Jednak stopień realizacji ich potrzeb informacyjnych zależy w dużej mierze od wiarygodności prezentowanych w raporcie przez przedsiębiorstwo danych.

Wiarygodność raportowania zintegrowanego determinuje bowiem szereg czynników, w tym przyjęta przez przedsiębiorstwo strategia odpowiedzialności społecznej i jej realizacja, cele twórców informacji prezentowanej w raporcie, cele interesariuszy przedsiębiorstwa, regulacje i wymogi raportowania zintegrowanego. Na wiarygodność danych w raporcie zintegrowanym wpływa w szczególności ich charakter oraz możliwość ich weryfikacji, gdyż wierność i rzetelność danych niefinansowych trudniej uwiarygodnić niż wierność i rzetelność danych finansowych⁴. Budując zatem fundament dla wiarygodności informacji raportu zintegrowanego, należy zapewnić [Gierusz i Martyniuk 2009, s. 129]:

- brak błędów merytorycznych,
- wierną prezentację zdarzeń, będących przedmiotem odwzorowywanej rzeczywistości gospodarczej,
- przestrzeganie zasady przewagi treści nad formą,
- neutralność rozumianą jako brak stronniczości i celowej prezentacji ukierunkowanej na pożądane decyzje i oceny użytkowników,
- ostrożności przy dokonywaniu ocen i oszacowań wobec niepewności, towarzyszącej nieuchronnie zdarzeniom gospodarczym,
- kompletność, z uwzględnieniem zasady istotności.

Ponadto wiarygodny raport zintegrowany to również raport zrozumiały dla interesariuszy przedsiębiorstwa, który w przejrzysty i klarowny sposób prezentuje dotychczasowy i planowany potencjał ekonomiczny, środowiskowy, etyczny i społeczny przedsiębiorstwa w aspekcie jego długotrwałego wkładu na rzecz zrównoważonego rozwoju. Zrozumienie tak wielowymiarowej prezentacji wyników ułatwia sprawozdawczość według tak zwanej potrójnej linii wyników (lub potrójnej linii przewodniej – *triple bottom line* – TBL). Filozofia TBL, przedstawiona przez J. Elkingtona [Elkington 1998,

³ Racjonalność rozumiana jest w tym obszarze jako pragmatyczne podejmowanie decyzji na podstawie do wniosków z analizy alternatywnych rozwiązań realizacji założeń strategii odpowiedzialności społecznej, na podstawie relacji korzyści i niekorzyści. Szczególne pomocne w uzyskaniu racjonalności decyzyjnej jest włączenie do systemu pomiaru zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej rachunków problemowych. Szerzej na ten temat pisze B. Zyznarska-Dworczak [2014b].

⁴ Szerzej na temat cechy wiarygodności sprawozdawczości finansowej pisze P. Wójtowicz [2010].

s. 18–22], zakłada, że wartość przedsiębiorstwa współtworzy wartość ekonomiczna z wartościami społecznymi i środowiskowymi. Ich prezentowanie w raporcie zintegrowanym sprzyja wypełnianiu luki wartości między wartością rynkową przedsiębiorstwa a jej wartością wewnętrzną, to jest luki zauważanej przez interesariuszy w postaci luki informacyjnej, luki sprawozdawczości, luki zrozumienia i luki percepcji, a także luki oczekiwań [Eccles i in. 2001, s. 68–88].

Wiarygodność wzmacnia również silna korelacja zewnętrznej komunikacji z wewnętrznymi informacjami zarządczymi przedsiębiorstwa. Potwierdzeniem braku stroniczej prezentacji danych czy celowego zniekształcania informacji jest prezentacja w raporcie zintegrowanym podejścia zarządczego przedsiębiorstwa wraz z zintegrowanymi informacjami zarządczymi, o czym szerzej w punkcie 3. niniejszego opracowania. Bez względu na przesłanki⁵ przedsiębiorstwa:

- 1) czy podejmuje ono wiele działań prospołecznościowych i proekologicznych, o czym komunikuje o tym w raportach biznesowych;
- 2) czy chce komunikować o prospołecznościowym i proekologicznym oddziaływaniu przedsiębiorstwa na otoczenie, więc podejmuje takie działania;

wyniki przedsiębiorstwa wymagają prezentacji etycznej, z pełnym transparentnym uzasadnieniem ich osiągnięcia oraz celowości ich przeprowadzania w danym okresie sprawozdawczym. W czasach CSR niezwykle ważne jest znalezienie punktu równowagi między maksymalizacją zysku czy wzrostem wartości firmy a odpowiedzialnością moralną [Gabrusewicz 2010, s. 9]. „Potrzeba rachunku odpowiedzialności pozostanie tak długo, jak ludzie nie staną się aniołami” [Mattessich 1994, s. 366], stąd potrzeba stróża porządku i wiarygodności – rachunkowości. To, w jakim zakresie zostanie wyznaczona rola rachunkowości odpowiedzialności społecznej w polityce odpowiedzialności społecznej danego przedsiębiorstwa, determinuje w dużej mierze wiarygodność informacji prezentowanych w raporcie zintegrowanym.

⁵ Odpowiedzialność przedsiębiorstwa może być na poziomie odpowiedzialności narzuconej obowiązującym prawem, odpowiedzialności wymuszonej presją opinii społecznej lub odpowiedzialności świadomej, pełnej, wynikającej z własnej inicjatywy i dojrzałości przedsiębiorstwa do działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Naiwnością byłoby jednak oczekiwać, iż współczesne przedsiębiorstwa kierują się w swoich działaniach odpowiedzialnością świadomą [Kamela-Sowińska 2009, s. 215].

2. Wiarygodność zintegrowanego raportu w świetle standardów zintegrowanego raportowania

Wiarygodność jest jednym z głównych założeń raportowania zintegrowanego. Każda z norm, standardów czy inicjatyw odnoszących się do odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw zakłada wiarygodność jako kluczową zasadę prezentacji danych. Działania twórców norm, jak Global Compact, OECD, AccountAbility, Global Reporting Initiative i wielu innych organizacji, aspirują do zapewniania najwyższej jakości raportów o realizacji działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, nie narzucając jednak przedsiębiorstwom obligatoryjnych rozwiązań⁶. Raportowanie wyników społecznych odbywa się na zasadach dobrowolnych, a wśród licznych regulacji część określa dokładnie zakres i sposób prezentacji konkretnego zagadnienia w raporcie społecznym, pozostałe zaś mają charakter pomocniczy w procesie przygotowywania takich informacji. Wiarygodność informacji zależy zatem w dużej mierze od dojrzałości moralno-społecznej samego przedsiębiorstwa.

Analiza regulacji raportowania zintegrowanego w świetle zaspakajania potrzeb interesariuszy wiarygodnymi informacjami wskazuje na trzy kluczowe regulacje, motywujące do wiarygodnego publikowania danych przez przedsiębiorstwa – wytyczne GRI, standardy AA 1000 oraz międzynarodowe standardy zintegrowanego raportowania (The International Integrated Reporting (<IR>))⁷.

Jako najbardziej zaawansowane rozwiązanie traktowane są wskazówki opracowane przez Global Reporting Initiative, której to misją jest „stworzenie wiarygodnych ram odniesienia dla raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju” [Wytyczne do raportowania 2013, s. 2]. Międzynarodowe wytyczne GRI tworzone przez analogię do przepisów z zakresu sprawozdawczości finansowej, obejmują zarówno liczne zasady, jak i mierzalne wskaźniki rezultatów osiągniętych przez przedsiębiorstwa. Określają one nie tylko zawartość raportu w zakresie istotności przedstawianych informacji, uwzględniania interesariuszy, przyjmowania kontekstu zrównoważonego rozwoju oraz kompletności

⁶ Kraje skandynawskie, Wielka Brytania i Francja zobligowały większe podmioty do przygotowywania raportów społecznych [Roszkowska 2011, s. 153–155].

⁷ Pozostałe regulacje wykorzystywane w procesie raportowania społecznej odpowiedzialności to przede wszystkim standard SA 8000 (Social Accountability), zasady Global Compact, normy dotyczące zarządzania środowiskowego serii ISO i EMAS, zasady CERE (Coalition for Environmentally Responsible Economics), wytyczne OECD, zalecenia dotyczące traktowania pracowników Międzynarodowej Konfederacji Wolnych Związków Zawodowych, zasady Global Sullivan Principles.

ukazywanych zjawisk, ale również wymagają od publikujących zapewnienia jakości danych poprzez przestrzeganie zasad [Zasuwa 2012, s. 192]:

- wyważania pozytywnych i negatywnych informacji,
- porównywalności,
- dokładności,
- terminowości,
- przejrzystości,
- wiarygodności.

Wiarygodność według wytycznych GRI oznacza, iż informacje i procesy zastosowane przy sporządzaniu raportu należy zebrać, zarejestrować, zestawzić, przeanalizować i zaprezentować w sposób, który może podlegać weryfikacji i który pozwala ustalić jakość i istotność informacji. Interesariusze powinni być przekonani, iż istnieje możliwość zweryfikowania raportu celem określenia wiarygodności jego treści i stopnia, w jakim jest zgodny z zasadami raportowania. Prezentowane dane w raporcie powinny z kolei być poparte wewnętrznymi mechanizmami kontrolnymi bądź też dokumentacją, które mogą zostać zweryfikowane przez niezależne osoby, niebędące autorami raportu. Ponadto w raporcie udokumentowania wymaga sam proces podejmowania decyzji dotyczących raportu i to w taki sposób, by możliwe było zbadanie podstaw kluczowych decyzji, w tym takich jak procesy określania zawartości i zasięgu raportu lub zaangażowania interesariuszy. Systemy gromadzenia danych na rzecz raportowania powinny bowiem umożliwiać przeprowadzenie zewnętrznej weryfikacji [Wytyczne raportowania 2013, s. 18].

Wytyczne GRI proponują przeprowadzanie testów wiarygodności poprzez testowanie, czy w przedsiębiorstwie:

- określono zakres i stopień weryfikacji przez podmioty zewnętrzne,
- można wskazać oryginalne źródła informacji zawartych w raporcie,
- można wskazać wiarygodne dowody na potwierdzenie założeń lub skomplikowanych kalkulacji,
- dostępne są oświadczenia z oryginalnych źródeł danych lub od posiadaczy informacji poświadczające ich dokładność, z uwzględnieniem dopuszczalnego marginesu błędu.

Jako sposób podnoszenia wiarygodności proponowany wytyczne GRI proponują organizację systemów kontroli wewnętrznej, w tym pionu audytu wewnętrznego, a także korzystanie z zewnętrznych niezależnych usług poświadczania raportów zrównoważonego rozwoju. Podobnie zalecenie weryfikacji wiarygodności zintegrowanych raportów zawierają standardy AA1000 stworzone przez międzynarodową organizację AccountAbility. Mimo że żaden ze standardów AA1000 nie definiuje wiarygodności, to jednak zakłada ujawnianie wiarygodnych informacji, przejrzystych i zrozumiałych.

Zapewnieniu tych cech ma służyć przestrzeganie przepisów poświęconego tylko weryfikacji danych standardu AA1000AS Weryfikacja (2008).

Wiarygodność jako klucz do najwyższej jakości raportowania zintegrowanego zakładają również Międzynarodowe standardy zintegrowanego raportowania, wydane 9 grudnia 2013 r. przez Międzynarodową Radę Zintegrowanego Raportowania (The International Integrated Reporting Council – IIRC). Nie tylko definiują wiarygodność, ale poprzez prezentację nowego sposobu raportowania przyczyniają się do większej przejrzystości prezentowanych danych, czyniąc je bardziej zrozumiałymi dla ich użytkowników.

Wiarygodność i kompletność według IIRC oznacza, iż raport zintegrowany powinien obejmować wszystkie istotne kwestie, zarówno pozytywne jak i negatywne, w sposób zrównoważony oraz bez istotnych błędów. Ponadto wiarygodność jest związana z odpowiedzialnością przedsiębiorstwa za prezentowaną wartość. Międzynarodowe standardy zintegrowanego raportowania dążąc do podniesienia wiarygodności publikowanych raportów, zakładają bowiem, iż tworzenie wartości powinno być ukazywane zarówno z perspektywy wkładu w podejmowane działania (*input*), wyników podjętych działań (*output*) oraz ich efektów (*outcome*) [The International Integrated 2013].

Kluczem w uwiarygodnianiu słuszności podejmowanych działań i ich efektów jest prezentacja w raporcie zintegrowanym zależności pomiędzy kapitałami, które są dostępne organizacji – kapitał finansowy, produkcyjny, intelektualny, ludzki, społeczny i relacyjny, a także naturalny. Według standardów (par. 2.3) przedsiębiorstwo wskazuje, w jaki sposób wzmocnienie jednego z kapitałów, wpływa na pozostałe, co głównie dotyczy kierunków uszczuplania kapitału finansowego, dostarczanego przez inwestorów, na rzecz rozwoju pozostałych [The International Integrated 2013, s. 11]. Ukazana w ten sposób strategia działania przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie czyni bardziej zrozumiałym informacje niefinansowe o działaniach na rzecz zrównoważonego rozwoju, budujących przyszły potencjał ekonomiczno-społeczno-środowiskowy przedsiębiorstwa.

Standardy zintegrowanego raportowania służą publikowaniu informacji o najwyższej jakości, rozumianej w szczególności jako wiarygodność, którą można i należy zwiększać oraz weryfikować.

3. Rola rachunkowości odpowiedzialności społecznej w uwiarygodnianiu raportowania zintegrowanego

Rolę rachunkowości w raportowaniu zintegrowanym można postrzegać z perspektywy paradygmatów Mattessicha:

- 1) paradygmatu wyceny, zgodnie z którym głównym zadaniem rachunkowości jest wycena;
- 2) paradygmatu zarządczo-powierniczy, zgodnie z którym zasadniczym zadaniem rachunkowości jest zapewnienie ochrony majątku powierzonego zarządowi przez jego właściciela;
- 3) paradygmatu strategiczno-informacyjnego, zgodnie z którym głównym zadaniem rachunkowości jest dostarczanie informacji różnym interesariuszom.

Każda z tych ról jest ważna, lecz wobec postępujących przemian gospodarczych, technologicznych i behawioralnych współczesnego świata gospodarczego, kluczowe staje się zaspakajanie różnorodnych potrzeb informacyjnych interesariuszy i próby sprostania realizacji ich oczekiwań poprzez prezentację przedsiębiorstwa z różnych perspektyw, w tym ekonomicznej, ekologicznej, społecznej i etycznej.

Podstawowym założeniem paradygmatu strategiczno-informacyjnego rachunkowości jest realizacja oczekiwań informacyjnych użytkowników sprawozdań przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym założeniu, iż rachunkowość odnosi się nie tylko i wyłącznie do rzeczywistości gospodarczej. Zdaniem Mattessicha zasadniczą rolę w rachunkowości odgrywa oprócz rzeczywistości fizycznej rzeczywistość społeczna, ponieważ jej strukturę logiczną stanowią stosunki własności, zobowiązania oraz zagadnienia wyceny [Szychta 1994, s. 211]. W dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw potrzeba raportowania o rzeczywistości społecznej jest szczególnie silna.

Środowisko-społeczny wymiar raportowania zintegrowanego prezentowany jest często za pomocą opisowej prezentacji efektów niemierzalnych finansowo, co tym bardziej wymaga dołożenia należytej staranności do zachowania cech jakościowych informacji⁸, wymaganych przy sprawozdawczości finansowej, w tym głównej – wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa (*true and fair view presentation*). W celu zapewnienia tej kluczowej cechy sprawozdawczości przez lata formułowano szereg metod poznawczych w rachunkowości, narzędzi i technik prowadzonego w ramach tych metod pomiaru, opisu i prezentacji zjawisk świata gospodarczego [Napieček 2013, s. 182], który sprostaby oczekiwaniom informacyjnym interesariuszy przedsiębiorstwa. Zmiany obserwowane są również w obszarze rachunkowości zarządczej, która przy pomocy pieniężnych i niepieniężnych jednostek pomiaru wspiera sprawozdawczość finansową w prezentacji wartości przedsiębiorstwa.

⁸ O cechach jakościowych raportu zintegrowanego pisze szerzej na przykład E. Szczepankiewicz [2014, s. 183–185].

Zapewnieniu wiarygodnego obrazu rzeczywistości prezentowanego za pomocą danych finansowych i niefinansowych w raporcie zintegrowanym sprzyja prezentacja tak zwanego „podejścia zarządczego” (Disclosures on Management Approach)⁹, które pozwala na powiązanie części finansowej raportu z jego częścią o wynikach niefinansowych. Wynika ono ze strategii odpowiedzialności społecznej danego przedsiębiorstwa, a prezentowane jest w oparciu o przeprowadzany w przedsiębiorstwie rachunek odpowiedzialności. Rachunek odpowiedzialności (lub inaczej rozrachunek z tytułu odpowiedzialności – *accountability*) z dokonań na rzecz zrównoważonego rozwoju służy uzasadnieniu słuszności i racjonalności podejmowanych działań, realizujących założenia strategii przedsiębiorstwa. Umożliwia rzetelną i transparentną komunikację informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-środowisko-społecznym przedsiębiorstwa.

Wiarygodny rachunek odpowiedzialności z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności wymaga pomiaru oraz prezentacji oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie według wspomnianej już potrójnej linii wyników o społecznej eko-efektywności¹⁰. Do przeprowadzenia rozrachunku w ramach systemu rachunkowości niezbędne jest przeprowadzenie szeregu jej zmian adaptacyjnych. Przeprowadzenie rozrachunku z tytułu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wymaga, by system rachunkowości nie tylko generował informacje o społecznej odpowiedzialności jako uzupełnienie sprawozdania finansowego, lecz został włączony do budowy wielowymiarowego modelu zestawiającego korzyści i niekorzyści wynikające z realizacji jego polityki odpowiedzialności społecznej.

Pomiar realizacji zadań polityki odpowiedzialności społecznej w ramach zarządczego wymiaru rachunkowości odpowiedzialności społecznej wymaga „przypisania różnym celom informacyjnym rachunkowości różnych struktur systemu rachunkowości” [Szychta 1996, s. 200], umożliwiającego komunikowanie interesariuszom przedsiębiorstwa zintegrowanych informacji zarządczych dotyczących kapitału produkcyjnego, finansowego, ludzkiego, społecznego i środowiskowego przedsiębiorstwa. W tym celu niezbędne jest przyjęcia w polityce odpowiedzialności społecznej zadań zarządczej rachunkowość odpowiedzialności społecznej jako systemu informacyjnego

⁹ Współczesne przedsiębiorstwa coraz częściej wykorzystują w sprawozdawczości zewnętrznej informacje z systemu rachunkowości zarządczej, co wynika na przykład z analizy raportów 1192 podmiotów z całego świata i wszystkich branż zgłoszonych do badania benchmarkingowego Global Reporting Initiative (GRI) [Disclosures on Management Approach].

¹⁰ Więcej na temat o metodach rachunkowości odpowiedzialności społecznej piszą na przykład I.E. Nikolaou, K.I. Evangelinos [2010, s. 574].

działającego na podstawie zintegrowanego pomiaru ekonomicznego działań przedsiębiorstwa i ich wpływu na otoczenie.

Głównym zadaniem zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej jest pomiar i komunikacja informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-środowisko-społecznym przedsiębiorstwa, przy czym potencjał ten rozumiany jest jako możliwość realizacji i harmonizacji wyznaczonych w strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa celów ekonomicznych, środowiskowych i społeczno-etycznych. Wyznacza go na podstawie wielowymiarowych analiz relacji potrzeb przedsiębiorstwa zapisanych w jego strategii odpowiedzialności społecznej a jego zasobów w postaci kapitału produkcyjnego, finansowego, informatycznego, ludzkiego, społecznego i środowiskowego [Zyznarska-Dworczak 2014b].

Pomiar zmian ekonomiczno-środowisko-społecznego potencjału przedsiębiorstwa pozwala na przeprowadzanie rachunku odpowiedzialności z realizacji założeń strategii społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Wymaga zastosowania narzędzi integrujących¹¹ tradycyjne systemy informacyjne rachunkowości z pomiarem działań przedsiębiorstwa na rzecz zrównoważonego rozwoju. Instrumenty, jak *activity based responsibility accounting*, *sustainable* – BSC, *activity- and strategy-based responsibility accounting*¹² są podstawowymi narzędziami weryfikacji racjonalności działalności przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie. Równie cenne w przeprowadzaniu rachunku odpowiedzialności jest przeprowadzanie rachunków problemowych, jak na przykład rachunku gospodarowania kapitałem produkcyjnym i finansowym, rachunku ekonomicznych skutków jakości, rachunku kosztów ekologicznych. Dobór instrumentarium zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie w celu generowania i prezentacji zintegrowanych informacji zarządczych w raporcie zintegrowanym zależy w dużej mierze od potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa.

Reasumując, w dobie CSR, wobec narastających różnorodnych potrzeb informacyjnych, oczekuje się, iż system rachunkowości odpowiedzialności społecznej poprzez stosowne zorganizowanie pomiaru wartości majątku, kapitału oraz realizacji działań, z uwzględnieniem norm etycznych a jednocześnie potrzeb przedsiębiorstwa, ułatwi wiarygodne przeprowadzanie wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej

¹¹ Szerzej o integracji instrumentów rachunkowości zarządczej z innymi koncepcjami zarządzania pisze na przykład B. Zyznarska-Dworczak [2012, s. 105–152].

¹² Szerzej na temat innowacyjnych instrumentów zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej prezentują na przykład Hansen, Mowen i Liming, 2009, s. 444–450, 467–485.

i środowiskowej. Jednym z kluczowych warunków¹³ rozwoju raportowania zintegrowanego poprzez zwiększenie wiarygodności sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej jest zatem rozwój i dostosowanie do potrzeb pomiaru działań na rzecz zrównoważonego rozwoju systemu rachunkowości zarządczej.

Zakończenie

Wiarygodność raportu zintegrowanego zależy od przyjętej przez przedsiębiorstwo strategii odpowiedzialności społecznej i jej realizacja, od celów interesariuszy przedsiębiorstwa, od możliwości stosowania standardów zintegrowanego raportowania, a także od sposobu uwiarygodnienia informacji poprzez przekonanie użytkownika raportu o racjonalnej polityce opartej na rachunku odpowiedzialności. Kluczem do wzmacniania wiarygodności zintegrowanych raportów jest rzetelna prezentacja zintegrowanych informacji zarządczych, świadczących o racjonalności i słuszności podejmowanych działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Ich generowanie z kolei wymaga takiego skonstruowania systemu zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej, którego pomiar pozwala wiarygodnie ocenić dotychczasowy potencjał ekonomiczno-środowisko-społeczny przedsiębiorstwa, a także antycypować jego realny rozwój.

Warunkiem rozwoju raportowania zintegrowanego, w tym zwiększenia wiarygodności finansowej sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej, jest rozwój i dostosowanie do potrzeb pomiaru działań na rzecz zrównoważonego rozwoju systemu rachunkowości zarządczej, wspierającego prezentację wielowymiarowej zintegrowanej informacji zarządczej. Taka forma prezentacji może wzmocnić zaufanie interesariuszy przedsiębiorstwa, prezentującego w raporcie zintegrowanym wiarygodnie bardziej zrozumiałe, przejrzyste i rzetelne informacje finansowe i niefinansowe. Zarządcza rachunkowość odpowiedzialności społecznej, realizując założenia paradygmatu strategiczno-informacyjnego, służy uwiarygodnieniu realizacji założeń strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa.

¹³ Szczególną rolę w zwiększaniu wiarygodności raportowania zintegrowanego może odegrać rewizja wewnętrzna i zewnętrzna raportowania zintegrowanego. Analiza wpływu rewizji nie jest jednak przedmiotem niniejszego opracowania.

Warto zwrócić uwagę, że zlecenie biegłemu rewidentowi badania raportu rocznego mogłoby być uzupełniane o usługę atestacyjną poświadczenia kompletności i spójności informacji niefinansowych z odpowiednimi standardami, ewentualnie z większym ryzykiem weryfikacji samych danych niefinansowych. Największe ryzyko oceny biegłego rewidenta niosłaby weryfikacja prospektywnych danych niefinansowych.

Bibliografia

- Disclosures on Management Approach, Sustainability Disclosure Database, Global Reporting Initiative, <http://database.globalreporting.org/benchmark> [dostęp: 10.08.2014 r.].
- Eccles, R.G., Herz, R.H., Keegan, M., Phillips, D.M.H., 2001, *The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game*, PWC, John Wiley & Sons, New York.
- Elkington, J., 1998, *Accounting for the Triple Bottom Line*, Measuring Business Excellence 2 (3).
- Gabrusewicz, T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wydawnictwo Beck, Warszawa.
- Garstecki, D., 2013, *Paradygmat opcji rzeczywistych – wyzwania dla strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: Karmańska, A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Gierusz, B., Martyniuk, T., 2009, *Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR)*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Hansen, D.R., Mowen, M.M., Liming, G., 2009, *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western Cengage Learning, wyd. 6., USA.
- Kamela-Sowińska, A., 2009, *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Masztalerz, M., 2011, *Typologie paradygmatów rachunkowości*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, (red.), *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Maxfield, S., 2013, *Accounting Paradigm Changes and Their Impact on Corporate Social and Environmental Responsibility*, Working Paper W13-15, Addressing the Complexities of Property Rights in Financial Markets Bloomington, www.indiana.edu.
- Mattessich, R., 1994, *Accounting as a Cultural Force: Past, Present and Future*, The European Accounting Review, vol. 3(2).
- Napiecek, R., 2013, *Rachunek kosztów w zrównoważonej ocenie dokonań uczelni wyższej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Nikolaou, I.E., Evangelinos, K.I., 2010, *Classifying Current Social Responsibility Accounting Methods for Assisting a Dialogue Between Business and Society*, Social Responsibility Journal, 6 (4).
- Riahi-Belkaoui, A., 1996, *Accounting – a Multiparadigmatic Science*, Quorum Books, United States of America.
- Roszkowska, P., 2011, *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Diffin, Warszawa.
- Rudnicka, A., 2012, *CSR – doskonalenie relacji społecznych w firmie*, Wolters Kluwer, Warszawa.

- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Sojak, S., 2011, *Paradygmaty w rachunkowości*, Zeszyty Naukowego Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego, 25.
- Szczepankiewicz, E., 2013, *Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania*, w: Luty, Z., Łakomiak, A., Mazur, A. (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 314, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Szycha, A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- The International Integrated Reporting Framework, 2013, IIRC, www.theiirc.org.
- Wójtowicz, P., 2010, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Dunaj, B. (red.), 2007, *Współczesny słownik języka polskiego*, t. 2, Wydawnictwo Langenscheidt, Warszawa.
- Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju – The GRI Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures G4, 2013, Global Reporting Initiative, Amsterdam <https://www.globalreporting.org>.
- Zasuwa, G., 2012, *Społeczna odpowiedzialność jako perspektywiczny obszar w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, w: Mikulska, D. (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?*, Difin, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2014a, *System rachunkowości zarządczej w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, *Studia Oeconomica Posnaniensia* (w druku).
- Zyznarska-Dworczak, B., 2014b, *Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie*, *Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – Etyka – Środowisko*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń (w druku).