

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**314**

# **Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym**



Redaktorzy naukowi

**Zbigniew Luty**

**Aleksandra Łakomiak**

**Alicja Mazur**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-323-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jolanta Chluska</b> , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
<b>Małgorzata Cieciura</b> , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
<b>Jerzy Gierusz</b> , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
<b>Yury Y. Karaleu</b> , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości .....	45
<b>Joanna Koczar</b> , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu .....	52
<b>Anna Kuzior</b> , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
<b>Irina Loukianova</b> , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego .....	83
<b>Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak</b> , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	104
<b>Anna Mazurczak</b> , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce .....	119
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
<b>Janusz Samelak</b> , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
<b>Tatiana Sviridovich</b> , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
<b>Marzena Tatarska</b> , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A. ....	187
<b>Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała</b> , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

<b>Tatiana Verezubova</b> , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
<b>Ewa Walińska, Anna Jurewicz</b> , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne? .....	218
<b>Natallia Yauseichykava</b> , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki .....	247

## Summaries

<b>Jolanta Chluska</b> , Chosen aspects of the financial statements comparability .....	20
<b>Małgorzata Cieciora</b> , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility .....	30
<b>Jerzy Gierusz</b> , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income .....	44
<b>Yury Y. Karaleu</b> , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
<b>Joanna Koczar</b> , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility .....	62
<b>Anna Kuzior</b> , Additional information to financial statements and directions of their changes .....	74
<b>Irina Loukianova</b> , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns .....	82
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement .....	103
<b>Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak</b> , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
<b>Anna Mazurczak</b> , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
<b>Agnieszka Nózka</b> , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders .....	142
<b>Małgorzata Rówińska</b> , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
<b>Janusz Samelak</b> , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
<b>Tatiana Sviridovich</b> , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards .....	173
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Defining the scope, coverage and quality of integrated report .....	186

---

<b>Marzena Tatarska</b> , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company .....	199
<b>Agnieszka Tlaczala, Piotr Tlaczala</b> , Presentation of other comprehensive income according to international standards .....	210
<b>Tatiana Verezubova</b> , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies .....	217
<b>Ewa Walińska, Anna Jurewicz</b> , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
<b>Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa)</b> , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change .....	246
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation .....	256

**Marzena Tatarska**

Zachodniopomorska Szkoła Biznesu w Szczecinie

---

## **SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZINTEGROWANA NA PRZYKŁADZIE GRUPY LOTOS S.A.**

---

**Streszczenie:** Celem artykułu było pokazanie istoty raportowania zintegrowanego z punktu widzenia teorii i praktyki gospodarczej. Raportowanie zintegrowane bazuje na danych z raportowania finansowego i raportowania zrównoważonego rozwoju. Zadaniem takiego raportu jest rzetelne, całościowe i obiektywne przedstawienie działalności podmiotu gospodarczego przy uwzględnieniu czynników ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. W opracowaniu zaprezentowano najważniejsze elementy raportu zintegrowanego i wskaźniki dotyczące różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa na przykładzie Raportu Zintegrowanego Grupy Lotos S.A.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, sprawozdawczość zintegrowana.

### **1. Wstęp**

Obecnie sprawozdawczość spółek giełdowych nie ogranicza się wyłącznie do prezentacji informacji finansowych w bilansie, rachunku zysków, rachunku przepływów pieniężnych czy zestawienia zmian w kapitale własnym. Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzane według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zawierają wiele informacji opisowych, dopełniających informacje podane liczbowo i tabelarycznie, dzięki temu obraz działalności przedsiębiorstwa może być przedstawiony w sposób przejrzysty i czytelny. O potencjale przedsiębiorstwa stanowi wiele jego zasobów, jednak ich charakter nie pozwala na uwzględnienie w sprawozdaniu finansowym i jak do tej pory nie są ujmowane wartościowo, mimo że zapewniają kontynuację działalności jednostki i jej rozwój. Potencjałem takim są możliwości wejścia na nowe rynki, pozyskania nowych klientów, zawarte umowy, które umożliwią realizację nowych projektów czy umowy współpracy z innymi podmiotami gospodarczymi. W sprawozdaniach finansowych spółki ujawniają te informacje, gdyż kształtują w ten sposób pozytywny obraz jednostki. Informacje takie są też najczęściej dostępne na stronach internetowych firm.

Informacje płynące z raportowania finansowego, mimo że są coraz bardziej rozbudowane, już nie wystarczają, gdyż obecnie istotne stały się nie tylko ekonomiczne aspekty działalności, ale również kwestie społeczne i środowiskowe. Te uwarunkowania powodują, że tradycyjna sprawozdawczość musi zostać uzupełniona o informacje dotyczące wpływu działalności przedsiębiorstwa na środowisko naturalne i społeczeństwo. Funkcję taką ma spełniać sprawozdawczość zintegrowana. Celem opracowania jest pokazanie istoty, ram i potrzeby raportowania zintegrowanego na przykładzie Grupy Lotos S.A. Jako metodę badawczą zastosowano studia literatury polskiej i zagranicznej oraz studium przypadku. Zajmując się problematyką sprawozdawczości zintegrowanej, powołano się na publikację zagraniczną, której autorami są: R.G. Eccles, B. Cheng oraz D. Saltzman. Badania naukowo-empiryczne prowadzone w Polsce, związane z omawianą tematyką, wchodzą dopiero w początkową fazę, podczas gdy literatura światowa od kilku lat prezentuje ten nowy obszar zainteresowań, wynikający z potrzeb praktyki gospodarczej i mający już w niej zastosowanie.

## **2. Sprawozdawczość finansowa a sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju**

W tradycyjnym ujęciu rachunkowość przedsiębiorstwa obejmuje: księgowość, rachunek kosztów oraz sprawozdawczość finansową. Jednak zmiany w systemie zarządzania przedsiębiorstwem, przejawiające się w decentralizacji procesów podejmowania decyzji, które następują od XX w., spowodowały rozwój zakresu przedmiotowego rachunkowości w ten sposób, że funkcje sprawozdawcze i kontrolne zostały wzbogacone o funkcje analityczne, planistyczne, decyzyjne, z równoczesnym rozszerzeniem metod wyceny i form prezentacji informacji. Nowoczesne traktowanie rachunkowości integruje wszystkie systemy rachunkowości z dodatkowymi procedurami rachunkowymi i planistycznymi w skali przedsiębiorstwa. Rachunkowość staje się narzędziem dostarczania informacji potrzebnych w procesach zarządzania operacyjnego i strategicznego oraz generowania informacji prospektywnych, jakościowych i ilościowych. Cele te realizowane są przez rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą nastawioną na zaspokajanie potrzeb informacyjnych kierownictwa w zakresie efektywności i skuteczności projektowanych przedsięwzięć. Przedmiotem współczesnej rachunkowości są nie tylko finanse przedsiębiorstw, ale również inne sfery jego działalności: zarządzanie produkcją, marketing itp. [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 27].

Sprawozdawczość finansowa bazuje na informacjach wyjściowych z systemu rachunkowości finansowej, które muszą być ujawniane na zewnątrz przedsiębiorstwa, w określonej formie, zgodnie z przepisami prawa i w ściśle określonych terminach [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 26]. Natomiast rachunkowość zarządcza jest podsystemem rachunkowości bezpośrednio związanym z procesami zarządzania przedsiębiorstwem (planowaniem, koordynowaniem, motywowaniem i kontrolowa-

niem). Jej zadanie koncentruje się na dostarczeniu informacji jednostkom wewnętrznym na potrzeby decyzyjne [Szczypa 2011, s. 12]. Wykorzystuje dane finansowe w procesie zarządzania, jednak coraz częściej wprowadza miary niefinansowe, ilościowe, jakościowe, które odwzorowują relacje i więzi przedsiębiorstwa, uwzględniając specyfikę wartości niematerialnych, zasobów ludzkich oraz kapitału intelektualnego [Szczypa 2011, s. 14]. Ewolucja rachunkowości, zdeterminowana globalnym rozwojem gospodarczym, powoduje, że rachunkowość nie może już skupiać się wyłącznie na procesach wewnętrznych zachodzących w firmie.

Wobec tych wyzwań istniejący system informacyjny został poszerzony o strategiczną rachunkowość zarządczą. Już w latach osiemdziesiątych XX w. nastąpiło wyodrębnienie strategicznej rachunkowości zarządczej jako systemu służącego do opracowania, analizy i prezentacji informacji dotyczących jednostki gospodarczej i jej otoczenia, umożliwiającego opracowanie i realizację odpowiedniej strategii działania [Kiziukiewicz (red.) 2009, s. 302]. Strategiczna rachunkowość zarządcza bazuje na informacjach księgowych/pozaksięgowych, finansowych/niefinansowych, ilościowych/jakościowych oraz wewnętrznych/zewnętrznych. Generuje optymalny zespół wskaźników niefinansowych, dostarczający informacji, które pomogą firmie zrealizować cele strategiczne [Smith 1998, s. 14].

Wraz ze wzrostem roli rachunkowości rośnie zainteresowanie raportowaniem pozafinansowym, określanym jako raportowanie zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony rozwój wymaga nowego i innowacyjnego podejścia do podejmowanych wyborów oraz sposobów myślenia. Z jednej strony postęp wiedzy i technologii przyczynia się do rozwoju ekonomicznego, z drugiej zaś ma on potencjał, by wesprzeć zarządzanie ryzykiem i zmniejszanie zagrożeń dla stabilności relacji społecznych, środowiska naturalnego oraz gospodarek. Nowa wiedza i innowacje w technologii, zarządzaniu czy polityce publicznej stanowią wyzwania dla organizacji i zmuszają je do podejmowania nowych wyborów w codziennej działalności operacyjnej w odniesieniu do produktów, usług i działań z perspektywy ich oddziaływania na środowisko, ludzi oraz gospodarki narodowe [RG & NGOSS, 2000-2010, s. 5].

Raportowanie kwestii zrównoważonego rozwoju polega na mierzeniu, ujawnianiu oraz ponoszeniu odpowiedzialności wobec wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy. Ujmuje aspekty ekonomiczne, środowiskowe i społeczne. Raport zrównoważonego rozwoju powinien dostarczać wyważonej oraz stosownej informacji na temat wyników, jakie dana organizacja osiąga w obszarze zrównoważonego rozwoju, obejmując zarówno pozytywne, jak i negatywne aspekty działalności [RG & NGOSS 2000-2010, s. 7].

W 2011 r. opublikowano na świecie prawie 6000 raportów zrównoważonego rozwoju, co przekroczyło dwukrotnie liczbę z roku 2006 i trzykrotnie z 2003 r. Według badań 61% inwestorów i analityków stwierdziło, że trudno jest im porównywać informacje podawane przez firmy, dotyczące kwestii społecznych, 41% wskazało kwestie środowiskowe, a tylko 3% respondentów sprawia trudność porównywanie danych finansowych. 84% badanych inwestorów i analityków stwierdziło, że jasne



artykułowanie przez firmę połączeń między różnymi aspektami jej działania, np. strategią, wynagrodzeniami, KPI (kluczowe wskaźniki efektywności; *Key Performance Indicators*), wynikami finansowymi i pozafinansowymi jest ważne lub bardzo ważne dla ich procesu analizy i podejmowania decyzji inwestycyjnych. W oddzielnych raportach finansowych i pozafinansowych nie ma tego typu połączeń, co z kolei utrudnia zrozumienie korelacji między wynikami finansowymi i pozafinansowymi oraz ocenę, czy kwestie zrównoważonego rozwoju są bezpośrednio związane z ogólną strategią i modelem biznesowym, w związku z czym nie jest to brane pod uwagę przy wycenie firmy [AGH 2012, s. 18].

### 3. Sprawozdawczość zintegrowana

Tradycyjny system sprawozdawczości ukierunkowany jest na inwestorów, którzy podejmują decyzje o dokonaniu inwestycji oraz na same podmioty gospodarcze, którym proces raportowania ma pozwolić na lepsze zrozumienie mocnych i słabych stron. Celem rachunkowości jest zapewnienie, że prezentowane informacje będą użyteczne [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 25]. Eccles i Krzus zwracają uwagę, że potrzebny jest jeden raport, zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i interesariuszy, pokazujący relację wyników finansowych i danych niefinansowych, co pozwoli na ukazanie wyników przedsiębiorstwa z większą przejrzystością oraz pokazanie korzyści i kosztów społecznych. Takie podejście do raportowania oznacza korzyści nie tylko dla uczestników rynku, ale i dla całego społeczeństwa. Sprawozdawczość zintegrowana (*Integrated Reporting*) powinna ujawniać wkład firmy w tworzenie bogactwa na poziomie społecznym [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 28].

Zintegrowane raportowanie stanowi dla przedsiębiorstw wyzwanie, gdyż musi połączyć dwa obszary działalności jednostki: sprawozdawczość finansową – FR (*Financial Reporting*) i raportowanie zrównoważonego rozwoju – SR (*Sustainability Reporting*), które obrazują różne aspekty działalności firmy. Jednak można wskazać trzy wspólne cechy FR i SR:

I. Złożoność. Sprawozdawczość finansowa musi nadążać i ujmować nowe typy transakcji gospodarczych, jakie pojawiły się w XXI w., ujmować instrumenty finansowe oraz instrumenty pochodne, wartości niematerialne i prawne itp., natomiast przed raportowaniem zrównoważonego rozwoju stoją wyzwania dotyczące strategii zarządzania, ujmowania i mierzenia aspektów społecznych i środowiskowych działalności przedsiębiorstwa [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 29].

II. Odbiorcy. Sprawozdawczość finansowa przeznaczona jest przede wszystkim do zaspokajania potrzeb inwestorów. Pozostali odbiorcy to pracownicy, społeczeństwo, organizacje pozarządowe, dostawcy, ustanawiający standardy. SR też ma wielu odbiorców, takich jak: pracownicy, społeczeństwo, konsumenci, organizacje pozarządowe, urzędy zamówień rządowych, inwestorzy.

III. Istotność. W sprawozdawczości finansowej należy wybrać i ujawniać te informacje, które są istotne dla działalności jednostki i potencjalnego inwestora. Jest

to duże wyzwanie w szybko zmieniającej się gospodarce światowej. Należy wskazywać szanse i zagrożenia działalności, jednak unikając nadmiaru informacji poprzez ich rozsądny wybór i jasną prezentację. Wyzwania stoją także przed raportowaniem zrównoważonego rozwoju w kwestii dokonywania wyborów informacji ujmowanych w raporcie ze względu na takie uwarunkowania, jak: zmiany klimatyczne, potrzeba ochrony zdrowia i zagwarantowanie praw człowieka [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 30].

Biorąc po uwagę te cechy FR i SR, jak również ich odrębne tradycje i sposoby raportowania, wskazuje się, aby przyszłe, zintegrowane ramy raportowania zbudowane były na koncepcji zarządzania kapitałem, definiowanego jest jako zachowanie i zwiększanie różnych form kapitału, które przyczyniają się do długoterminowego wzrostu wartości firmy. W celu wyjaśnienia, na czym polega operacyjne zarządzanie kapitałem, wskazuje się, aby podzielić pojęcie kapitału na pięć części (INFOS) i w tych obszarach połączyć raportowanie FR i SR:

I. **Intelektualny** – wyraża wartości niematerialne i prawne, takie jak zdolność do tworzenia innowacji, patentów, oprogramowania i systemów zarządzania i relacyjnych aktywów (jakość relacji z dostawcami i partnerów joint venture). Kwestie sprawozdawcze obejmują: monitorowanie wskaźników zrównoważonego rozwoju w zależności od struktur zarządzania, odnoszenie wydatków na zrównoważony rozwój na B+R.

II. **Naturalny** – obejmuje kwestie środowiska naturalnego już na etapie projektowania produktu (czystość powietrza, wody, ochrona lasów, gruntów ornych, emisja dwutlenku węgla, bioenergia itp.), uwzględniając krajowe i międzynarodowe regulacje w tym zakresie.

III. **Finansowy** – uwzględnia fundusze własne lub obce wykorzystywane do celów produkcyjnych. Raportowanie obejmuje: wyjaśnianie relacji między ryzykiem finansowym związanym z posiadanymi zobowiązaniami, w zależności od regulacji prawnych, ryzyko związane z zastosowaniem nowych, niesprawdzonych technologii oraz skutki finansowe regulacji prawnych dotyczących firmy.

IV. **Organizacyjny** – obejmuje systemy, procedury, kodeksy i zasady umożliwiające pracę, które muszą być przestrzegane w dążeniu do osiągnięcia wyższej efektywności. Kwestie sprawozdawcze dotyczą charakteru i wydajności systemów ochrony zdrowia i bezpieczeństwa, przyjęcia zasad oraz mechanizmów monitorowania tych procesów i ich zgodności z przepisami.

V. **Spółeczny** – dotyczy spójności i współpracy pracowników, egzekwowania polityki w zakresie ochrony praw człowieka, ochrony prywatności pracowników i klientów [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 31].

Zintegrowane raportowanie oparte na koncepcji kapitału INFOS wymaga określania zmian poszczególnych elementów kapitału w kolejnych okresach sprawozdawczych, analizowania zmian w jego strukturze i ich wzajemnego wpływu. Zintegrowany raport ma zapewnić czytelnikom pełny obraz działalności firmy poprzez połączenie informacji niefinansowych, dotyczących kwestii środowiska, społecznych i zarządzania, z informacjami finansowymi.

Rozwój zintegrowanego raportowania jest zdeterminowany brakami w obecnych formach raportowania, nieodzwierciedlających w pełni potencjału firmy i ryzyka jej działalności [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 33].

Według Paula Druckmana, dyrektora generalnego Międzynarodowej Rady Raportowania Zintegrowanego (International Integrated Reporting Council – IIRC), raportowanie zintegrowane nie ma zastępować raportów finansowych ani raportów zrównoważonego rozwoju, ale wydobywać z nich informacje, które są kluczowe do zrozumienia, jak firma tworzy oraz utrzymuje wartość, i przedstawiać je w odniesieniu do strategii, ładu korporacyjnego, a także ogólnej wydajności przedsiębiorstwa. Raport zintegrowany uwzględnia wszystkie formy danych, informacji i raportowania, którymi organizacja dysponuje i których używa oraz które raportuje, ale zawiera tylko niezbędne informacje do zaprezentowania, jak organizacja tworzy i utrzymuje wartość w czasie poprzez realizację swojej strategii [AGH 2012, s. 19].

Jednym z najpopularniejszych standardów raportowania danych pozafinansowych, uznanych przez firmy na całym świecie, są wytyczne Global Reporting Initiative (GRI), które pozwalają na zbudowanie systemu raportowania oraz stworzenie raportu ze skwantyfikowanymi i porównywalnymi danymi. Global Reporting Initiative to organizacja *non profit*, oparta na współpracy sieci interesariuszy, która została założona w roku 1997 w Stanach Zjednoczonych przez organizację CERES 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 biura w Australii, Brazylii, Chinach, Indiach i Stanach Zjednoczonych, a także szeroki krąg (30 tysięcy) ludzi na całym świecie zaangażowanych w jego prace [AGH 2012, s. 21].

GRI zachęca wszystkie organizacje do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Tworzy w tym celu spójne ramy oparte głównie na wskaźnikach pozafinansowych. Publikowane przez GRI wytyczne wyznaczają zasady i wskaźniki, które organizacje mogą wykorzystać do mierzenia i raportowania swoich ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych wyników. GRI dąży do ciągłego udoskonalania oraz zwiększania grona użytkowników wytycznych, które są powszechnie dostępne. Pierwsza wersja wytycznych (G1) została wydana w roku 2000, druga (G2) w 2002. Po kolejnych czterech latach doświadczeń w październiku 2006 r. ogłoszono trzecią generację wytycznych (G3), której polskie tłumaczenie powstało w roku 2009. W 2011 r. opublikowano uaktualnienie i uzupełnienie wytycznych ostatniej generacji (G3.1). Obecnie rozwijana jest czwarta generacja wytycznych (G4), [AGH 2012, s. 34].

W sierpniu 2010 r. Accounting for Sustainability i Global Reporting Initiative ogłosiły utworzenie Międzynarodowej Rady Raportowania Zintegrowanego (IIRC). Komitet ma na celu stworzenie ram sprawozdawczości finansowej, ekologicznej, społecznej i zarządzania informacją w zintegrowanym formacie. Podejście takie jest konieczne w obliczu takich problemów, jak: nadmierne zużycie ograniczonych zasobów naturalnych, zmiany klimatyczne oraz konieczność zapewnienia czystości wód,

pożywienia oraz lepszych standardów życia dla rosnącej globalnej populacji. Decyzje podjęte w celu rozwiązywania tych problemów muszą być oparte na jasnych, wyczerpujących, kompleksowych i zrozumiałych informacjach, aby zaspokoić potrzeby globalnego modelu gospodarczego. W Danii i RPA są już ustalone wymagania i rekomendacje dotyczące zintegrowanego raportowania [Eccles, Cheng, Saltzman 2010, s. 34].

Standardowe informacje raportu zintegrowanego są następujące [AGH 2012, s. 35]:

I. Strategia i profil. Informacje prezentujące ogólny kontekst pomocny w rozumieniu wyników organizacji, odnoszące się do obszarów takich, jak: strategia, profil organizacyjny i struktura nadzoru.

II. Podejście do zarządzania. Informacje dotyczące sposobu, w jaki organizacja odnosi się do danego zestawu tematów, dostarczające kontekstu dla lepszego zrozumienia wyników w danym obszarze.

III. Wskaźniki wyników. Wskaźniki, które wykazują porównywalne informacje dotyczące wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych organizacji:

- ekonomiczne (ec): 9 wskaźników (7 podstawowych + 2 dodatkowe);
- środowiskowe (en): 30 wskaźników (17 podstawowych + 13 dodatkowych);
- społeczne;
- praktyki zatrudnienia i godna praca (LA): 15 wskaźników (10 podstawowych + 5 dodatkowych);
- respektowanie praw człowieka (HR): 11 wskaźników (9 podstawowych + 2 dodatkowe);
- społeczeństwo (SO): 10 wskaźników (8 podstawowych + 2 dodatkowe);
- odpowiedzialność za produkt (PR): 9 wskaźników (4 podstawowe + 5 dodatkowych).

#### **4. Raportowanie zintegrowane na przykładzie Lotos S.A.**

Jedną z pierwszych spółek w Polsce, która podjęła wyzwanie zintegrowanego raportowania, jest spółka Lotos S.A. Do roku 2009 spółka publikowała osobne raporty prezentujące dane finansowe i dane pozafinansowe. W 2010 r. zarząd spółki podjął decyzję o integracji sprawozdań prezentujących interesariuszom podejście do zarządzania oraz wyniki organizacji osiągnięte we wszystkich aspektach działalności, tj. ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. Celem Zarządu Grupy Lotos było umożliwienie interesariuszom dokonywania kompleksowej, mierzalnej, zobiektywizowanej oceny całokształtu zaangażowania w kwestie zrównoważonego rozwoju poprzez zintegrowaną i przyjazną odbiorcom prezentację sprawozdań finansowych i pozafinansowych z działalności w danym roku. W celu osiągnięcia jak najwyższej jakości prezentowanych danych firma postępuje zgodnie z dobrymi praktykami komunikacji spółek publicznych, co pokazano w tabeli 1.

**Tabela 1.** Regulacje w raportowaniu zintegrowanym

Obszar raportowania	Rodzaj regulacji	Ocena raportu
Sprawozdawczość finansowa	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), obowiązujące na dzień 31.12.2012 r.	Ocena biegłych rewidentów
Sprawozdawczość pozafinansowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ramowe Zasady Raportowania i Wytyczne kwestii zrównoważonego rozwoju Global Reporting Initiative (wersja G3.1. GRI wraz z suplementem dla sektora gazu i ropy naftowej)</li> <li>Zasady United Nations Global Compact. Poziom A+* w ramach trójstopniowego systemu poziomów aplikacji GRI</li> </ul>	Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Przeprowadzania Usług Atestacyjnych* – Usługi atestacyjne inne niż badanie i przeglądy historycznych informacji finansowych (International Standard on Assurance Engagements 3000, ISAE)

\* ISAE 3000 został ustanowiony przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC). Standard ten, oparty na Kodeksie etyki (Code of Conduct) i Międzynarodowych Standardach Kontroli Jakości (International Standard on Quality Control, ISQC-1) IFAC, wykorzystywany jest do weryfikacji raportów społecznych. Określa on podstawowe zasady i kluczowe procedury dla usług atestacyjnych, w tym dla usług atestacyjnych w ograniczonym zakresie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [<http://raportroczny.lotos.pl/organizacja>]

Zrównoważony rozwój interpretowany jest przez Grupę Lotos jako dążenie do stałego ograniczania oddziaływania na środowisko przy jednoczesnym docenieniu kapitału intelektualnego i doświadczenia pracowników. Stosowanie zasady zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności społecznej w działalności implikuje wytwarzanie wysokiej jakości produktów o możliwie najniższej uciążliwości dla ludzi i środowiska w miejscu ich stosowania.

Strategia społecznej odpowiedzialności Grupy obejmuje trzy aspekty, które zostały zaprezentowane w tabeli 2.

**Tabela 2.** Strategia społecznej odpowiedzialności Grupy Lotos S.A.

Rodzaj odpowiedzialności	Cel	Działania
1	2	3
Spółeczna	tworzenie wartości korzystnych dla otoczenia społecznego	<ul style="list-style-type: none"> <li>poszanowanie praw człowieka,</li> <li>tworzenie nowych miejsc pracy,</li> <li>poprawa jakości kapitału ludzkiego;</li> </ul>
Środowiskowa	tworzenie wartości korzystnych dla środowiska naturalnego	<ul style="list-style-type: none"> <li>stosowanie wysokich standardów wydobywania, produkcji i przerobu węglowodorów,</li> <li>spełnianie wymagających norm środowiskowych w procesie produkcji, transportu i sprzedaży produktów ropopochodnych,</li> <li>rozpoznanie i rozwinięcie możliwości pozyskiwania energii ze źródeł odnawialnych;</li> </ul>

1	2	3
Biznesowa	tworzenie wartości korzystnych ekonomicznie i gospodarczo	<ul style="list-style-type: none"> <li>zarządzanie relacjami z otoczeniem w sposób przewidywalny i obliczalny, zgodny z zasadami etyki, z zachowaniem przejrzystości i partnerstwa,</li> <li>inicjowanie działań zmierzających do zwiększania bezpieczeństwa w sektorze energii w sposób odpowiedzialny wobec społeczeństwa i środowiska,</li> <li>zapewnienie stabilnych dostaw paliw na rynek, a także uczestnictwo w poszukiwaniach i wydobyciu złóż węglowodorów, w tym niekonwencjonalnych.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [<http://raportroczny.lotos.pl/zrownowazony>].

Raportowanie zintegrowane ma tę zaletę, że poza dokładnymi i rzetelnymi danymi finansowymi, zawiera również te aspekty działalności, które zostały ujęte w tabeli 2, będące podstawą zrównoważonego rozwoju firmy. Zintegrowany Raport Roczny 2012 Grupy Lotos S.A. (483 strony podzielone na rozdziały) ze względu na aspekty środowiskowe dostępny jest tylko w wersji elektronicznej<sup>1</sup>. Najważniejsze informacje, które można odnaleźć w raporcie pokazano w tabeli 3.

**Tabela 3.** Zawartość Zintegrowanego Raportu Roczego 2012 Grupy Lotos S.A.

Części Zintegrowanego Roczego Raportu 2012 Grupy Lotos S.A.	Zawartość
1	2
Organizacja i jej raport	Organizacja Zintegrowane raportowanie Interesariusze Nagrody i wyróżnienia
Zarządzanie ryzykiem	Kluczowe ryzyka i szanse Podejście do zarządzania Przeciwdziałanie nadużyciom
Realizacja strategii	List Przewodniczącego Rady Nadzorczej, List Prezesa Zarządu, List Wiceprezesa Zarządu Uwarunkowania działalności Strategia Giełda Działalność poszukiwawczo-wydobywcza Działalność operacyjna Działalność rynkowa

<sup>1</sup> Cały Raport... dostępny jest na stronie: [http://raportroczny.lotos.pl/assets/dokumenty/Zintegrowany\\_Raport\\_Roczny\\_LOTOS\\_2012.pdf](http://raportroczny.lotos.pl/assets/dokumenty/Zintegrowany_Raport_Roczny_LOTOS_2012.pdf).

Tabela 3, cd.

1	2
Zrównoważony rozwój	Wywiad z Prezesem Zarządu Udział w polityce państwa Cele strategiczne Środowisko Społeczeństwo Pracownicy
Ład korporacyjny	Misja, wizja, wartości Podejście do zarządzania Systemy zarządzania Dojrzałość organizacyjna Rada Nadzorcza Zarząd
Dane finansowe	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe 2012 Lotos w liczbach
Użyteczne informacje	Kalendarium 2012 Tabela treści GRI i zasad Global Compact Słownik terminów branżowych i społecznych Kontakt

Źródło: opracowanie własne na podstawie [<http://raportroczny.lotos.pl/organizacja>].

W tabeli 4 zaprezentowano przykładowe wskaźniki w zależności od aspektów działalności.

**Tabela 4.** Przykładowe, wybrane wskaźniki prezentowane przez Grupę Lotos S.A. w Zintegrowanym Raporcie Rocznym 2012

Aspekty działalności	Wskaźnik	Wyjaśnienie
1	2	3
EKONOMICZNE Wyniki ekonomiczne	EC1	Bezpośrednia wartość ekonomiczna wytworzona i podzielona z uwzględnieniem przychodów, kosztów operacyjnych, wynagrodzenia pracowników, dotacji i innych inwestycji na rzecz społeczności, niepodzielonych zysków oraz wypłat dla właścicieli kapitału i instytucji państwowych.
Obecność na rynku	EC5	Wysokość wynagrodzenia pracowników najniższego szczebla w stosunku do płacy minimalnej na danym rynku w głównych lokalizacjach organizacji.
Pośredni wpływ ekonomiczny	EC8	Wkład w rozwój infrastruktury oraz świadczenie usług na rzecz społeczeństwa poprzez działania komercyjne, przekazywanie towarów oraz działania pro bono. Wpływ tych działań na społeczeństwo.
Zasoby	OG1	Wielkość i rodzaj szacowanych, potwierdzonych zasobów i produkcji.



1	2	3
<p>ŚRODOWISKOWE</p> <p>Surowce/materiały</p> <p>Energia</p> <p>Woda</p> <p>Usługi ekosystemów</p> <p>Emisje, ścieki i odpady</p> <p>Produkty i usługi</p> <p>Zgodność z regulacjami</p> <p>Transport</p> <p>Ogólny</p>	<p>EN1</p> <p>EN3</p> <p>EN9</p> <p>EN11</p> <p>EN16</p> <p>OG8</p> <p>EN28</p> <p>EN29</p> <p>EN30</p>	<p>Wykorzystane surowce/materiały według wagi.</p> <p>Bezpośrednie zużycie energii według pierwotnych źródeł energii.</p> <p>Źródła wody znacząco zubożone przez nadmierny pobór wody.</p> <p>Lokalizacja i powierzchnia posiadanych, dzierżawionych lub zarządzanych gruntów zlokalizowanych w obszarach chronionych.</p> <p>Łączne bezpośrednie i pośrednie emisje gazów cieplarnianych według wagi.</p> <p>Zawartość benzenu, ołowiu i siarki w paliwach.</p> <p>Wartość pieniężna kar i całkowita liczba sankcji pozafinansowych za nieprzestrzeganie prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska.</p> <p>Znaczący wpływ na środowisko wywierany przez transport produktów i innych dóbr oraz materiałów, z których korzysta organizacja w swej działalności oraz transport pracowników.</p> <p>Łączne wydatki i inwestycje przeznaczone na ochronę środowiska według typu.</p>
<p>SPOŁECZNE PRAKTYKI ZATRUDNIENIA I GODNA PŁACA</p> <p>Zatrudnienie</p> <p>Relacje pomiędzy pracownikami i kierownictwem</p> <p>Bezpieczeństwo i higiena pracy</p> <p>Edukacja i szkolenia</p> <p>Różnorodność i równość szans</p>	<p>LA2</p> <p>LA5</p> <p>LA9</p> <p>LA10</p> <p>LA13</p>	<p>Łączna liczba odejść oraz wskaźnik fluktuacji pracowników według grupy wiekowej, płci i regionu.</p> <p>Minimalne wyprzedzenie, z jakim informuje się o istotnych zmianach operacyjnych wraz ze wskazaniem, czy okresy te są określone w umowach zbiorowych.</p> <p>Kwestie bezpieczeństwa i higieny pracy.</p> <p>Średnia liczba godzin szkoleniowych w roku.</p> <p>Skład ciał nadzorczych i kadry pracowniczej.</p>
<p>SPOŁECZEŃSTWO</p> <p>Społeczność lokalna</p> <p>Korupcja</p> <p>Udział w życiu publicznym</p> <p>Zdrowie i bezpieczeństwo klienta</p>	<p>SO10</p> <p>SO3</p> <p>SO5</p> <p>PR1</p>	<p>Środki prewencyjne i łagodzące, wdrożone w miejscach prowadzenia działalności, mających istotny, potencjalny bądź rzeczywisty negatywny wpływ na społeczność lokalną.</p> <p>Procent pracowników przeszkolonych w zakresie polityki i procedur antykorupcyjnych organizacji.</p> <p>Polityka dotycząca udziału w życiu publicznym i lobbingu.</p> <p>Etapy cyklu życia produktu, na których ocenia się wpływ produktów i usług na zdrowie i bezpieczeństwo w celu poprawy wskaźników oraz procent istotnych kategorii produktów i usług podlegających takim procedurom.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [<http://raportroczny.lotos.pl/organizacja>].



Pokazanie struktury raportowania zintegrowanego oraz wybranych wskaźników na przykładzie Zintegrowanego Raportu Rocznego 2012 Grupy Lotos S.A. ma na celu wskazanie, jakie aspekty, poza ekonomicznymi, musi przedsiębiorstwo określić i uwzględnić w swojej działalności – nie tylko skupienie się na generowaniu zysku i obniżaniu kosztów, ale zaoferowanie wymiernych korzyści społeczeństwu.

## 5. Podsumowanie

Podstawą raportowania zintegrowanego są: sprawozdawczość finansowa, generująca informacje finansowe, i strategiczna rachunkowość zarządcza. Raport finansowy i raport zrównoważonego rozwoju zostają powiązane i dopiero ta korelacja pozwala na uzyskanie całościowego obrazu działalności jednostki. Zdefiniowanie wskaźników, stosowanie przez jednostki tych samych wskaźników, powiązanie wskaźników finansowych i niefinansowych oraz stworzenie ścisłych ram tego typu raportowania pozwala na porównywanie raportów, a dzięki temu działalności jednostek w skali światowej. Równie istotny jak wynik finansowy staje się aspekt uciążliwości przedsiębiorstwa dla środowiska naturalnego (procent materiałów pochodzących z recyklingu, inwestycje w energię odnawialną, ilość energii zaoszczędzonej, pobór wody) i jego wpływu na społeczność lokalną poprzez podejście do pracowników (np. dodatkowe świadczenia, respektowanie praw człowieka), tworzenie miejsc pracy czy rozbudowę lokalnej infrastruktury. Raportowanie zintegrowane nie umniejsza roli informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych opartych na MSSF, ale skłania jednostki do ujawnienia dodatkowych informacji dotyczących ryzyka działalności, oddziaływania na społeczeństwo lokalne i działań podejmowanych w kwestii ochrony środowiska. Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że pozytywne aspekty raportowania zintegrowanego to przede wszystkim możliwość całościowego przyjrzenia się funkcjonowaniu przedsiębiorstwa i dokonania dokładnej oceny jego działalności w różnych obszarach, a dodatkowo możliwość porównywania wskaźników działalności podmiotów i ułatwienie podejmowania decyzji inwestycyjnych. Problemy związane z raportowaniem to głównie koszt ich wykonania, pracochłonność, konieczność zaangażowania biegłych rewidentów oraz firm atestacyjnych. Są to raporty rozbudowane objętościowo, co może stanowić ich istotną wadę, dlatego tak ważne jest ich sformalizowanie i usystematyzowanie treści.

## Literatura

- AGH, 2012, Wytyczne w zakresie ujawniania danych pozafinansowych przedsiębiorstw. Ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Accreo Taxand oraz Akademię Górniczo-Hutniczą, Accreo Taxland.
- Eccles R.G., Cheng B., Saltzman D., 2010, *The Landscape of Integrated Reporting*.

- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., 2006, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (red.), 2009, *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wrocław.
- Reflections and Next Steps*, Harvard Business School, Cambridge, Massachusetts.
- RG & NGOSS, 2000-2010, Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju & Suplement dla sektora organizacji pozarządowych (NGO), Wersja 3.0.
- Smith M., 1998, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szczyapa P., 2011, *Rachunkowość zarządcza: klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa.

### Źródła internetowe

- <http://raportroczny.lotos.pl/organizacja-i-jej-raport/zintegrowane-raportowanie>.
- <http://raportroczny.lotos.pl/organizacja-i-jej-raport/zintegrowane-raportowanie/zakres-i-zasieg>.
- <http://raportroczny.lotos.pl/zrownowazony-rozwoj/srodowisko/polityka-srodowiskowa>.
- <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Polish-NGOSS.pdf>.

## INTEGRATED REPORTING ON THE EXAMPLE OF THE LOTOS GROUP JOINT STOCK COMPANY

**Summary:** The aim of the article is to show the essence of integrated reporting from the perspective of theory and practice. Integrated Reporting is based on data from financial reporting and sustainability reporting. The purpose of this report is accurate, comprehensive and objective presentation of company's operations taking into account economic, social and environment factors. The paper presents the key elements of an integrated report and indicators for different areas of the company on the example of The Integrated Report of Lotos Group Joint Stock Company.

**Keywords:** financial accounting, management accounting, integrated reporting.