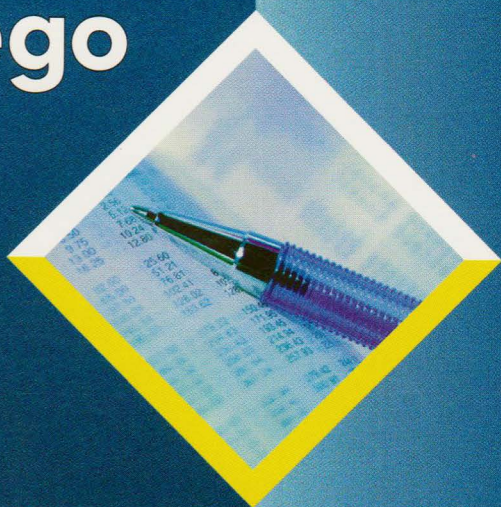


System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ i PRZEMYSŁAWA KABALSKIEGO



Łódź 2010
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

*Jan Michalak**

ROZDZIAŁ 3

STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ A STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU. ZAKRES I REAKCJA NA KRYZYS FINANSOWY

1. Wprowadzenie

Rachunkowość społeczna i środowiskowa pozostaje w kręgu zainteresowań specjalistów rachunkowości od lat 70. XX w. (zob. szerzej Anderson 1977). W Polsce tematyką tą już w latach 80. zajmowały się badaczki z Uniwersytetu Łódzkiego (por. Jarugowa 1984, Jaglińska 1984). Badaczki te wskazywały na zwiększenie zakresu odpowiedzialności przed społeczeństwem, niezbędne do konkurowania we współczesnej gospodarce, ponieważ „społeczeństwo powierzyło przedsiębiorstwom znaczną część swoich zasobów, a te jako powiernicy powinny tak nimi gospodarować, żeby przyczynić się do poprawy jakości życia całego społeczeństwa” (Jaglińska 1984, s. 16). Wskazywały one również na trudności w opracowaniu systemu rachunkowości społecznej odpowiedzialności, takie jak problem braku obiektywizmu i trudność doboru mierników niefinansowych. Z. Jaglińska (1984, s. 18) przytoczyła również jedną z pierwszych definicji rachunkowości odpowiedzialności społecznej R. K. Elliota, według której rachunkowość ta „ma za zadanie systematyczny opis wpływu decyzji przedsiębiorstwa na zanieczyszczenie środowiska naturalnego, zużycie nieodnawialnych zasobów i na inne aspekty ekologiczne, na bezpieczeństwo publiczne, na zdrowie i oświatę, na prawa jednostek i grup społecznych oraz na wiele innych aspektów społecznych. Tematyką rachunkowości środowiskowej zajmowali się w Polsce również M. Stępień (2005) oraz W. A. Nowak (2002), A. Szadzińska (2006a, 2006b).

Jednostki gospodarcze, wraz z przemianami zachodzącymi w społeczeństwie oraz wzrastającymi potrzebami informacyjnymi różnych grup interesu, decydują się na coraz szerszy zakres ujawnień. Ujawnienia te dotyczą zarówno

* Dr, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki.

informacji o sytuacji finansowej i majątkowej, które zawarte są w sprawozdaniach finansowych, informacji o strategii i sposobach jej realizowania zawartych w sprawozdaniach z działalności (lub innej formie sprawozdań zarządczych – *management reports*), aż po informacje o wpływie na społeczeństwo i środowisko naturalne zawarte w raportach określanych jako raporty społecznej odpowiedzialności (*corporate responsibility reports*), raporty środowiskowe (*environmental reports*), raporty zrównoważonego rozwoju (*sustainability reports*)¹. We wszystkich tych trzech obszarach sprawozdawczości w ciągu ostatnich 30 lat coraz silniejsza jest tendencja do ich harmonizacji w skali międzynarodowej.

Celem rozdziału jest porównanie standardów sprawozdawczości finansowej i standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju pod względem:

- 1) historii rozwoju i sposobu ich stanowienia;
- 2) celu i zakresu standardów i sprawozdań;
- 3) pożądanых cech informacji zawartych w sprawozdaniach;
- 4) stopnia ich rozpowszechnienia wśród jednostek gospodarczych.

Porównanie to ma służyć przybliżeniu tematyki sprawozdań zrównoważonego rozwoju oraz refleksji, czy standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mają szansę na osiągnięcie takiego samego sukcesu jak standardy sprawozdawczości finansowej. Przedmiotem refleksji jest również wpływ kryzysu finansowego i gospodarczego na sposób stanowienia standardów oraz stopień ich rozpowszechnienia.

2. Historia rozwoju i sposobu stanowienia standardów

2.1. Historia stanowienia standardów sprawozdawczości finansowej

Początków Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC) należy doszukiwać się w dziesiątym Światowym Kongresie Księgowych, który miał miejsce w Sydney we wrześniu 1972 r., gdzie postanowiono utworzyć międzynarodowe ciało wykorzystujące doświadczenia Międzynarodowej Grupy Studiów Rachunkowości (AISG). W czerwcu 1973 r. IASC został powołany do życia. Według S. Surdykowskiej (1999) można wyróżnić następujące etapy w rozwoju IASC. Etap pierwszy, przypadający na lata 1973–1979, w którym wydawano standardy o charakterze ogólnym, skoncentrowane na prezentacji sprawozdań finansowych i ujawnianiu informacji w nim zawartych. W drugim etapie (1980–1989) IASC opracował standardy obejmujące bardziej złożone zagadnienia, dopuszczające zróżnicowane warianty ujawn-

¹ W opracowaniu przyjęto określenie „sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju”, ponieważ jest ono stosowane w najbardziej powszechnie rozpowszechnionych obecnie standardach GRI.

nień. Momentem przełomowym w historii stanowienia standardów sprawozdawczości finansowej było opracowanie założeń koncepcyjnych (ram konceptualnych) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, zawierających cele sprawozdawczości finansowej i najważniejsze koncepcje (pojęcia i zasady) wykorzystywane przez IASC w procesie stanowienia standardów. Etap trzeci (lata 1989–1995) upłynął na zwiększeniu porównywalności sprawozdań i zmniejszeniu liczby dopuszczalnych wariantów w sprawozdawczości. W etapie czwartym (w latach 1995–2000) IASC starał się zwiększyć swoje znaczenie w skali międzynarodowej poprzez podpisanie porozumienia z IOSCO i Komisją Europejską. Najważniejszymi zdarzeniami w etapie piątym² (lata 2000–2005) były: przekształcenie IASC w IASB oraz rozwijanie współpracy z Komisją Europejską i FASB, czemu miał służyć opracowany od kwietnia 2001 r. projekt udoskonaleń. Współpraca ta zaowocowała:

1) przyjęciem 19 czerwca 2002 r. rozporządzenia 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, które wymaga od spółek unijnych znajdujących się w obrocie publicznym sporządzania od 2005 r. skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami MSR, przyjętymi do stosowania w Unii Europejskiej;

2) zawarciem z FASB 18 września 2002 r. porozumienia z Norwalk, na podstawie którego nowe standardy miały być opracowywane przy uwzględnieniu kryterium konwergencji.

Według M. Bonhama (2006) w roku 2005 było ok. 7000 spółek w Unii Europejskiej, które podlegały przepisom rozporządzenia, a z nich jedynie ok. 275 stosowało MSSF przed wprowadzeniem rozporządzenia 1606/2002.

Etap szósty (lata 2005–2008) to lata względnego spokoju, małych zmian w standardach. „Uspokojenie” to miało na celu nabranie doświadczeń przez dużą liczbę jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy. Etap siódmy to kolejny okres dużych zmian w standardach, spowodowanych nasilającym się procesem konwergencji ze standardami amerykańskimi (US GAAP) i kryzysem finansowym, które wymuszają kolejne zmiany w MSSF; rozpoczęto również prace nad opracowaniem nowych założeń koncepcyjnych (ram konceptualnych) dla MSSF.

2.2. Historia stanowienia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

W chwili obecnej najlepiej rozwiniętymi (pod względem zakresu regulacji) i najbardziej rozpowszechnionymi w praktyce przedsiębiorstw na świecie standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są standardy opraco-

² Etapy piąty i szósty zostały zaproponowane przez autora opracowania.

wane przez Globalną Inicjatywę Sprawozdawczości (*Global Reporting Initiative* – GRI) (por. Trebucq 2008). Standardy zrównoważonego rozwoju, w języku angielskim, nie są określane słowem „standards” tylko „guidelines”, co na język polski można przetłumaczyć jako wytyczne, a to wskazuje na ich mniej wiążący charakter. Początki GRI sięgają lat 1997–1998. Przedsięwzięcie GRI zostało zapoczątkowane przez nienastawioną na zys organizację CERES, mającą swoją siedzibę w Bostonie. W 1999 r. GRI opracowała projekty pierwszych standardów, które zostały opublikowane w 2000 r. Jako jeden z pierwszych partnerów strategicznych do działań GRI przyłączyła się agenda ONZ – UNEP. W 2001 r. 80 jednostek sporządzało sprawozdania zgodnie ze standardami GRI, a CERES oddzieliła się od komitetu sterującego GRI. W 2002 r. siedziba GRI została przeniesiona do Holandii. W tym samym roku została opracowana druga wersja standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w czasie Szczytu Zrównoważonego Wzrostu w Republice Południowej Afryki. W roku 2003 założono Radę Interesariuszy oraz zostały opracowane suplementy dla organizacji turystycznych i przedsiębiorstw telekomunikacyjnych, a w kolejnym roku – dla branży wydobywczej i metalowej. Zwiększanie liczby jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie ze standardami GRI zostało przedstawione w tab. 1.

Tabela 1

Jednostki stosujące standardy GRI

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Liczba jednostek	80	150	325	500	750	850

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.globalreporting.org.

Liczba jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie ze standardami GRI rosła aż do 2007 r. Od roku 2007 ta liczba nie jest podawana na stronie GRI, co może świadczyć o stagnacji lub wręcz zmniejszeniu się liczby tych jednostek. Należy pamiętać, że rok 2007 był pierwszym rokiem globalnego kryzysu finansowego.

W roku 2005 powołano Techniczny Komitet Doradczy, a także zostały opublikowane suplementy branżowe dla przedsiębiorstw logistycznych, jednostek publicznych oraz protokół granic, który pomaga jednostkom w określeniu zakresu, jaki powinny obejmować swoim sprawozdaniem. Najważniejszym wydarzeniem roku 2006 dla GRI było opracowanie i uchwalenie trzeciej (obecnie obowiązującej) wersji standardów oraz suplementów dla branż – odzieżowej i sprzętu elektronicznego (AGD). Wówczas GRI rozpoczęła współpracę z dostawcami oprogramowania do opracowania sprawozdań zgodnych ze standardami w formie elektronicznej. W roku 2007 GRI opracowała:

- dokument o prezentacji w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju wpływu na zmiany klimatu;
- dokument o prezentacji w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju wpływu na bioróżnorodność;
- suplementy dla branży spożywczej, lotnisk i organizacji nienastawionych na zysk;
- wytyczne dla małych i średnich jednostek.

W roku 2008 GRI zorganizowało drugą ogólnosiwiatową konferencję o Zrównoważonym Wzroście w Amsterdamie i zakończyło opracowanie suplementów branżowych dla sektora finansowego. Rozpoczęta została również globalna akcja na rzecz przejrzystości w łańcuchu dostaw. Rozwijając swoją działalność edukacyjną, GRI opublikowała listę certyfikowanych partnerów szkoleniowych w wybranych krajach świata³.

2.3. Instytucje stanowiące standardy sprawozdawczości finansowej

W chwili obecnej najbardziej rozpowszechnionymi w skali globalnej standardami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS), stanowiące przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Rada ta powstała z przekształcenia Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Najważniejszymi ciałami funkcjonującymi w ramach IASB są Mężowie Zaufania Fundacji IASC, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) i Rada Doradcza ds. Standardów (SAC).

Mężowie Zaufania Fundacji stanowią główny organ nadzorczy IASB – wyznaczają członków Rady IASB, członków KIMSF, zdobywają fundusze, oceniają strategię Fundacji KMSR i IASB oraz skuteczność ich działań, zatwierdzają budżet Fundacji KMSR, wnoszą poprawki do procedur operacyjnych IASB, IFRIC i SAC. Najważniejszym zadaniem Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), składającej się z 15 członków (wcześniej było to 14 członków, a do roku 2012 liczba członków ma zostać zwiększona do 16), jest całkowita odpowiedzialność za sprawy merytoryczne, łącznie z przygotowaniem i wydawaniem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i projektów standardów. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) składa się z 12 członków. Jego głównym zadaniem jest interpretacja stosowania MSSF. Rada Doradcza ds. Standardów (SAC) miano-

³ Zarys historii GRI został opracowany na podstawie strony internetowej: www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatIsGRI/History/OurHistory, 20.12.2009.

wana jest przez Mężów Zaufania. Głównymi celami funkcjonowania SAC są: doradzanie IASB przy podejmowaniu prac związanych z programem i priorytetami prac IASB oraz informowanie IASB o poglądach organizacji i osób fizycznych należących do SAC na temat głównych przedsięwzięć dotyczących opracowywanych standardów. Innymi ciałami doradczymi dla IASB są:

- grupa doradcza ds. kryzysu finansowego (Financial Crisis Advisory Group);
- grupa reprezentantów analityków (Analyst Representative Group);
- globalne forum jednostek sporządzających sprawozdania finansowe (Global Preparers Forum);
- grupy robocze (Working Groups).

Duża liczba instytucji doradczych współpracujących z IASB wskazuje na dążenie tej organizacji do szerokiej współpracy z przedstawicielami zarówno użytkowników sprawozdań finansowych, jak i jednostek je sporządzających.

Instytucje stanowiące standardy zrównoważonego rozwoju: do najważniejszych ciał funkcjonujących w ramach GRI należą: Rada Interesariuszy, Rada Dyrektorów, Techniczny Komitet Doradczy i Rządowa Grupa Doradcza.

Rada Interesariuszy jest organem nadzorczym GRI, który jest odpowiedzialny za strategiczne kwestie związane z funkcjonowaniem tej organizacji. Rada Interesariuszy spotyka się corocznie. W jej skład wchodzi przedstawiciele ze wszystkich regionów świata:

- Afryka – 3;
- Azja – 9;
- Europa – 13;
- Ameryka Południowa – 7;
- Ameryka Północna – 9;
- Oceania – 4.

Rada Interesariuszy pełni funkcję nadzorczą nad Radą Dyrektorów. Jej zadaniem jest również wspieranie grup roboczych i promowanie oraz rozwijanie sieci organizacji zaangażowanych w popularyzowanie standardów zrównoważonego rozwoju. Rada interesariuszy składa się z 45 członków spośród organizacji należących do sieci interesariuszy GRI (obecnie 507 instytucji). W Polsce partnerem należącym do oficjalnej grupy interesariuszy jest organizacja CSR Info.

Organem zarządzającym GRI jest **Rada Dyrektorów (Zarząd)**. Jest ona odpowiedzialna za bieżące zarządzanie operacyjne i finansowe GRI, ponosi odpowiedzialność prawną, zatwierdza zmiany w standardach oraz opracowuje strategię i plany działania zatwierdzane przez Radę Interesariuszy. Składa się z 16 członków, z różnych instytucji ekologicznych (Greenpeace), doradczych (Ernst&Young), agencji (UNEP przy ONZ), inwestycyjnych (Volans Ventures), przedsiębiorstw (Tata Industries), związków zawodowych.

Techniczny Komitet Doradczy (TAC) składa się z dziewięciu członków, którzy zajmują się bieżącą działalnością doradczą na rzecz Rady Dyrektorów

oraz całej organizacji GRI. Jego kluczowym zadaniem jest rekomendowanie kierunków rozwoju i ogólnej struktury standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Do ich zadań należy również zapewnienie właściwego poziomu merytorycznego opracowywanych dokumentów oraz wyrażanie opinii pozytywnych/negatywnych o przygotowywanych projektach standardów przez Grupy Robocze.

Rządowa Grupa Doradcza (GAG) składa się z 15 osób. Jej zadaniem jest działalność doradcza na rzecz Rady Dyrektorów GRI, uwzględniająca politykę w zakresie zrównoważonego rozwoju poszczególnych krajów, w chwili obecnej: Niemiec, Nairobi, Szwecji, Brazylii, Danii, Hiszpanii, Francji, Norwegii oraz Parlamentu Europejskiego. Służy ona również jako forum wymiany poglądów w zakresie zrównoważonego rozwoju. Działalność konsultacyjna rządowej grupy doradczej ma obejmować wspieranie struktury i funkcjonowania GRI oraz wskazywanie, w jaki sposób GRI ma osiągać swoje cele i mieć lepszy wpływ na agendy rządowe.

Struktura ciał IASB i GRI jest bardzo podobna. W obu występują:

- główne instytucje (rady) zatwierdzające standardy: Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Rada Dyrektorów GRI;
- instytucje nadzorcze: Mężowie Zaufania Fundacji KMSR i Rada Interesariuszy GRI, dobrane pod względem reprezentatywności geograficznej;
- instytucje doradcze: SAC i inne ciała doradcze w IASB oraz Rządowa Grupa Doradcza;
- instytucje weryfikujące jakość projektów: Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej i Techniczny Komitet Doradczy.

Podobna struktura organizacyjna oraz zaangażowanie osób z wieloletnim doświadczeniem z różnym przebiegiem kariery zawodowej powoduje, że obie organizacje mają wystarczający potencjał do stanowienia standardów o najwyższym światowym poziomie.

2.4. Proces stanowienia standardów sprawozdawczości finansowej

Opracowanie standardów sprawozdawczości finansowej, zgodnie z założeniami „właściwego procesu”, rozpoczyna się od **wyboru zagadnień**, które mają być przedmiotem nowo opracowanych standardów. Wybierając je, członkowie IASB uwzględniają istotność problemu, dotychczasowe rozwiązania stosowane w praktyce różnych krajów, możliwość zwiększenia konwergencji oraz oczekiwaną jakość standardu i ograniczenie zasobów. Przyjęcie planów opracowania nowych standardów ma miejsce w czasie publicznych posiedzeń IASB. Dodając do planów nowy projekt, IASB podejmuje decyzję, czy opracowywać standard we własnym zakresie, czy z inną organizacją stanowiącą standardy, np. FASB.

W obu przypadkach może powołać grupę roboczą, której członków nominują dyrektor techniczny i dyrektor badawczy.

Tak powołana **grupa robocza opracowuje dokument dyskusyjny** (*discussion paper*), który zazwyczaj zawiera ogólny opis zagadnienia, możliwe rozwiązania i ich wstępną ocenę przez IASB, zaproszenie do składania komentarzy przez zainteresowane organizacje i osoby. Dokument dyskusyjny nie zawsze jest opracowywany (nie jest obowiązkowy z punktu widzenia procedur). Na podstawie dokumentu dyskusyjnego (o ile został opracowany), sugestii pracowników technicznych i merytorycznych oraz sugestii wniesionych przez SAC jest **sporządzany projekt standardu** (*exposure draft*). Jest on przygotowywany w formie proponowanej wersji standardu, a następnie **poddawany publicznej dyskusji** w ramach otwartego posiedzenia IASB i zgłaszaniu komentarzy.

Po zebraniu komentarzy IASB decyduje, czy powinna opublikować drugą wersję projektu standardu i ponownie przedstawić ją do publicznej dyskusji. Jeżeli IASB jest zadowolona z projektu, to opracowywana jest wstępna wersja standardu, która jest sprawdzana przez IFRIC oraz prezentowana na stronie e-IASB w celu zgłaszania ostatnich poprawek. Jest ona następnie głosowana przez IASB i wchodzi w życie. Do zatwierdzenia potrzebna jest większość głosów 9 z 15 członków IASB.

2.5. Stanowienie standardów zrównoważonego rozwoju

Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są opracowywane w sposób mniej sformalizowany niż standardy sprawozdawczości finansowej. Powstają one w procesie konsultacji z organizacjami należącymi do Rady Interesariuszy, skupiającej obecnie przedstawicieli 507 organizacji. Proces stanowienia standardów zrównoważonego rozwoju rozpoczyna się od **zidentyfikowania nowych obszarów, które miałyby podlegać standardom**. Na podstawie doświadczeń z wdrażania innych standardów środowiskowych badacze z GRI zbierają opinie w sieciach praktyków. Wykorzystując zebrane dane Zarząd (Rada Dyrektorów) ustala priorytety udoskonaleń zawarte w planach prac GRI.

Po włączeniu danego zagadnienia do planów prac powoływana jest grupa ok. 20 ekspertów z różnych dziedzin, obejmująca biznesmenów, menedżerów, inwestorów, specjalistów rachunkowości, którzy zgłaszają się jako wolontariusze do opracowania danego projektu. W określonym czasie na podstawie poszukiwania konsensusu opracowują **projekt nowego standardu**. Czas opracowania projektu standardu trwa zazwyczaj około roku.

Opracowany przez ekspertów projekt standardu jest przedmiotem **publicznych konsultacji** trwających zazwyczaj 90 dni, w czasie których zainteresowane osoby mogą zgłaszać propozycje zmian w projekcie standardu. Następnie

informacje zebrane w czasie publicznych konsultacji są włączane do tekstu projektu.

Tak **poprawiony dokument (projekt) jest przedstawiany Komitetowi Techniczno-Doradczemu**, który sprawdza go przed przekazaniem do Rady Interesariuszy, w skład której wchodzi przedstawiciele grup interesów ze wszystkich kontynentów (wybranych spośród organizacji interesariuszy). Jeżeli projekt zostanie uznany za zgodny z wymaganiami jakościowymi, dokładny i opracowany w sposób uwzględniający wymagania różnych grup interesu, podlega zatwierdzeniu przez Komitet Techniczno-Doradczy. Zatwierdzony dokument jest następnie przedstawiany przez Komitet Techniczno-Doradczy Radzie Dyrektorów do ostatecznej akceptacji. Po ostatecznej akceptacji przez Radę Dyrektorów standard wchodzi w życie.

Procedura opracowania jest bardziej skomplikowana, nieco dłuższa i poddana większemu nadzorowi publicznemu poprzez otwartość posiedzeń IASB, długi i zintensyfikowany okres publicznych konsultacji za pomocą stron internetowych. Publiczne konsultacje wpływają na większą przejrzystość i zaangażowanie osób spoza jednostki stanowiącej w proces doskonalenia standardów. Można przypuszczać, że proces stanowienia standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie zmierzał w tym samym kierunku co proces stanowienia standardów sprawozdawczości finansowej.

3. Cele i zawartość standardów

3.1. Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Głównym zadaniem standardów (wytycznych) GRI jest wspieranie idei zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony rozwój jest z kolei w nich definiowany jako „zaspokojenie potrzeb obecnego pokolenia bez pozbawiania możliwości przyszłych pokoleń do zaspokojenia ich potrzeb”. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju polega na mierzeniu, ujawnianiu oraz ponoszeniu odpowiedzialności względem wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy za wyniki w zakresie zrównoważonego rozwoju. Sprawozdania zrównoważonego rozwoju mają umożliwiać porównanie wyników społecznych i środowiskowych danej organizacji w czasie oraz względem innych organizacji.

Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju składają się z następujących elementów:

- 1) części obejmującej zasady raportowania;
- 2) standardowych ujawnień (obowiązujących wszystkie jednostki);
- 3) protokołów raportowania;
- 4) suplementów branżowych.

W części pierwszej zaprezentowane są podstawowe cechy jakościowe informacji, **określane mianem nadrzędnych zasad sprawozdawczości** zrównoważonego rozwoju, tzn. wyważenia, porównywalności, dokładności, terminowości, przejrzystości oraz wiarygodności, które razem z opisanymi w tej części testami mają służyć jako pomoc w osiągnięciu odpowiedniej jakości prezentowanych informacji.

Standardowe ujawnienia stanowią podstawę sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Obejmują one zakres sprawozdań, bez względu na wielkość, sektor i siedzibę. Standardy określają zarówno sposoby ujawniania, tzn. wskaźniki odwzorowujące różne aspekty wpływu jednostki na społeczeństwo i środowisko oraz zakres, w jakim ujawnienia mogą być dostosowywane przez jednostki je stosujące. Raport zrównoważonego rozwoju powinien składać się z trzech podstawowych części:

1) opisu strategii i profilu działalności, czyli informacji, które przedstawiają ogólne uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne niezbędne do zrozumienia funkcjonowania danej jednostki, takie jak główne cele strategiczne, rynek, na którym działa jednostka i stosowane przez nią technologie oraz struktura nadzoru właścicielskiego;

2) opisu podejścia do zarządzania, czyli informacji o modelu zarządzania jednostką w kontekście zrównoważonego rozwoju, przydatnych do zrozumienia funkcjonowania jednostki;

3) wykazu wskaźników wyników, które prezentują w sposób porównywalny informacje o ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektach funkcjonowania jednostki; wskaźniki zostały podzielone na dwie grupy: podstawowe i dodatkowe; te wskaźniki, które uznano za podstawowe, są obowiązkowe dla wszystkich jednostek.

Jak wspomniano, wyniki są prezentowane w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju w podziale na trzy podstawowe wymiary: ekonomiczny, środowiskowy i społeczny.

Wymiar ekonomiczny koncentruje się zatem na dwóch zagadnieniach – jak efektywnie jednostka generuje wartość dodaną oraz w jaki sposób redystrybuuje ją pomiędzy różnych interesariuszy. Wskaźniki w wymiarze ekonomicznym odzwierciedlają: przepływ kapitałów pomiędzy poszczególnymi interesariuszami oraz główny wpływ ekonomiczny, jaki organizacja wywiera na społeczeństwo. Zgodnie ze standardami zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniu powinny znaleźć się informacje o wartości ekonomicznej wytworzonej i podzielonej z uwzględnieniem przychodów, kosztów operacyjnych, wynagrodzenia pracowników (w tym wynagrodzeń minimalnych), dotacji i innych inwestycji na rzecz społeczności, niepodzielonych zysków oraz wypłat dla właścicieli kapitału i instytucji państwowych

Informacje te w największym stopniu są zbieżne z informacjami zawartymi w sprawozdaniach finansowych, w których w rachunku zysków i strat (sprawoz-

daniu z zysku całościowego) wskazuje się na to, jak jednostka efektywnie generuje wartość dla akcjonariuszy (czy jednostka generuje zysk). Ze sprawozdań finansowych można również uzyskać informacje o przepływie kapitałów pomiędzy interesariuszami – zarówno na podstawie zestawienia zmian w kapitale (czy i w jaki sposób został rozdysponowany zysk), jak i pozostałych sprawozdań, np. w rachunku przepływów pieniężnych zawarta jest informacja o środkach pieniężnych uzyskanych i przekazanych instytucjom finansowym oraz z rachunku zysków i strat o wynagrodzeniach przekazanych pracownikom. W informacji dodatkowej zawarta jest wiadomość o tym, jaka część wynagrodzeń trafiła do zarządu, a jaka do innych pracowników. Z rachunku zysków i strat uzyskać można informacje o przekazanych i otrzymanych dotacjach i darowiznach oraz o wysokości podatków kosztowych (podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych) i podatku dochodowego obciążającego jednostkę.

Stosunkowo najtrudniejsza do uzyskania ze sprawozdań finansowych jest informacja o całokształcie obciążeń fiskalnych ponoszonych przez jednostkę, tzn. o wysokości zapłaconego podatku VAT, akcyzowego, podatku od wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwie, o ile jednostka nie sporządza rachunku przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią. Informacja taka jest również bezpośrednio dostępna z systemu finansowo-księgowego jednostki poprzez porównanie środków pieniężnych przekazanych do i otrzymanych od urzędów skarbowych.

Mimo iż informacje te są dostępne w sprawozdaniach finansowych, to ich otrzymanie wymaga dobrej ich znajomości – dlatego w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju informacje te zostają przekazane w skrócony i zagregowany sposób. W sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju wymagana jest również bardziej szczegółowa informacja o wynagrodzeniach (a zwłaszcza ich rozpiętości), tzn. o poziomie najniższych wynagrodzeń wypłacanych w jednostce i poziomie wynagrodzeń wypłacanych członkom zarządu i rady nadzorczej. Co więcej, informacja o najniższych wynagrodzeniach jest wymagana nie tylko odnośnie do pracowników etatowych w jednostce, ale również pracowników zatrudnionych w procesach, które zostały poddane outsourcingowi.

Wymiar środowiskowy sprawozdań zrównoważonego rozwoju obejmuje wskaźniki odzwierciedlające wpływ na środowisko naturalne w przekroju następujących pozycji:

- zużycie surowców/materiałów (z wyodrębnieniem tych odnawialnych i nieodnawialnych);
- zużycie energii (z wyodrębnieniem tej pochodzącej ze źródeł odnawialnych i nieodnawialnych);
- zużycie wody;
- wpływ na bioróżnorodność;

- poziom emisji substancji niebezpiecznych dla środowiska (w tym gazów cieplarnianych oraz poziom śladu węglowego), wielkość odprowadzanych do środowiska ścieków i odpadów (ze szczególnym uwzględnieniem substancji wyjątkowo niebezpiecznych);
- oddziaływanie produktów i usług na środowisko;
- zgodność z regulacjami w zakresie ochrony środowiska;
- transport i jego wpływ na środowisko.

Wymiar społeczny skoncentrowany jest na wskaźnikach prezentujących relacje z pracownikami (ich liczbę, rodzaj i rozmieszczenie geograficzne, rodzaj umów o pracę, na jakie są zatrudnieni, odsetek zatrudnionych objętych umowami zbiorowymi, liczbę godzin szkoleń, poziom bezpieczeństwa i higieny pracy, skład ciał nadzorczych i kadry pracowniczej w podziale na kategorie według płci, wieku, przynależności do mniejszości oraz innych wskaźników różnorodności). Przedmiotem prezentacji i oceny w wymiarze społecznym jest również sposób respektowania praw człowieka przez daną jednostkę.

Protokoły raportowania zawierają algorytm wyliczania każdego wskaźnika zawartego w standardach, a także prezentują definicje podstawowych pojęć i sposób pomiaru, oczekiwany zakres zastosowania danego wskaźnika oraz inne zagadnienia techniczne związane z prezentacją sprawozdań zrównoważonego rozwoju.

Suplementy branżowe mają stanowić odpowiedź na ograniczenia podejścia zawartego w standardach podstawowych, że są one odpowiednie dla wszystkich rozmiarów i typów działalności. Suplementy branżowe uzupełniają, a nie zastępują standardowych ujawnień w przypadku specyficznych problemów występujących w danych branżach, takich jak górnictwo, bankowość, agencje publiczne. W chwili obecnej obowiązuje 15 suplementów branżowych opracowanych przez GRI. Suplementy branżowe są odzwierciedleniem powszechnego przekonania, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest silnie uzależniona od branży, w której działa dana jednostka, choć badania w tym zakresie przynoszą różne wyniki (por. Campbell, Craven, Shrives 2003 i Gurthie, Gugasanesan, Ward 2008).

3.2. Standardy sprawozdawczości finansowej

Podstawowym celem sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. W tym celu IASC opracował 41 MSR-ów, z czego, po licznych poprawkach, w chwili obecnej obowiązuje 29. Po przekształceniu w IASB opracowanych zostało 8 MSSF-ów, natomiast KIMSF wydał 19 interpretacji, z których w chwili obecnej obowiązuje 18.

Sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 1, obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., składa się z:

- 1) sprawozdania sytuacji (pozycji) finansowej (bilansu);
- 2) sprawozdania z zysku (dochodu) całościowego (rachunku zysków i strat), składającego się z jednej lub dwóch części;
- 3) sprawozdania ze zmian w kapitale;
- 4) sprawozdania przepływów pieniężnych (rachunku przepływów pieniężnych);
- 5) informacji dodatkowej (not uzupełniających).

MSR 1 nie zawiera wzoru poszczególnych składników sprawozdania finansowego, a tylko określa niezbędne elementy, które powinny być ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

Przedstawione cele sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są podobne i obejmują dostarczanie informacji o sytuacji jednostki (finansowej lub w zakresie zrównoważonego rozwoju) oraz wynikach (finansowych lub społecznych i środowiskowych). Standardy sprawozdawczości finansowej są zdecydowanie bardziej szczegółowe, skoncentrowane na zagadnieniach wyceny i ujmowania podstawowych kategorii ekonomicznych, takich jak aktywa, zobowiązania, przychody, koszty, wyniki. Zasadniczo nie zajmują się prezentacją wyników w postaci wskaźników relatywnych, z wyjątkiem MSR 33 – *Zysk przypadający na jedną akcję*. W standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ujęto suplementy branżowe, których brak jest z kolei w MSSF⁴.

4. Cechy jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniu

Nadrzędne zasady sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawierają opis rezultatów, jakie jednostka spodziewa się osiągnąć poprzez raport i które stanowią pomoc na każdym etapie procesu opracowania sprawozdań zrównoważonego rozwoju przy podejmowaniu decyzji, dotyczących wyboru zagadnień i wskaźników do uwzględnienia oraz sposobu ich prezentacji. Każda z nadrzędnych zasad sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmuje definicję, wyjaśnienie i zestaw testów pozwalających organizacji raportującej ocenić, w jakim stopniu udało jej się zastosować te **nadrzędne zasady**. Nadrzędne zasady w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju znacząco różnią się od nadrzędnych zasad (założeń podstawowych) sprawozdawczości finansowej (memoriałowej, kontynuacji działania). Nadrzędne zasady w sprawozdawczości

⁴ Standardy dotyczące zagadnień branżowych są wykorzystywane w niektórych systemach standardów sprawozdawczości finansowej, takich jak US GAAP.

zrównoważonego rozwoju odpowiadają bardziej cechom jakościowym sprawozdania finansowego w standardach sprawozdawczości finansowej.

Zarówno w założeniach koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, jak i w Standardach Zrównoważonego Rozwoju opracowanych przez GRI ważną rolę odgrywają nadrzędne cechy jakościowe sprawozdań. Cechy te zostały wymienione w tab. 1 w kolejności ich przedstawienia w obu systemach standardów. Można zakładać, że kolejność prezentacji świadczy o ważności poszczególnych cech.

Tabela 2

Porównanie cech jakościowych sprawozdań finansowych i sprawozdań zrównoważonego rozwoju

Standardy sprawozdawczości finansowej	Standardy zrównoważonego rozwoju
Zrozumiałość	Istotność
Przydatność	Uwzględnienie interesariuszy
Istotność	Kontekst zrównoważonego rozwoju
Wiarygodność	Kompletność
Wierne odzwierciedlenie	Wyważenie
Przewaga treści nad formą	Dokładność
Neutralność	Terminowość
Zasada ostrożnej wyceny	Przejrzystość
Kompletność	Wiarygodność
Porównywalność	
Terminowość	
Przewaga korzyści nad kosztami	

Źródło: opracowanie własne.

Z zestawienia przedstawionego w tab. 2 jasno wynika, że część cech jest wspólna dla obu systemów standardów (sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju). Cechami wspólnymi dla obu systemów sprawozdawczości są: istotność, kompletność, terminowość i wiarygodność. Jednak ich ujęcie w hierarchii ważności jest różne.

Pierwsza, uznawana za najważniejszą, cecha to **istotność**. Zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju istotność definiowana jest w następujący sposób: „Informacje zawarte w raporcie powinny obejmować te zagadnienia i wskaźniki, które odzwierciedlają istotne oddziaływanie gospodarcze i społeczne organizacji oraz jej wpływ na środowisko naturalne, a także kwestie, które mogą mieć istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy. Aby ustalić, które informacje są istotne, należy odnieść się zarówno do czynników

wewnętrznych, jak i zewnętrznych, uwzględniając aspekty, takie jak misja i strategia organizacji”. Definicja ta łączy atrybuty odpowiadające cechom przydatności (rozumianej jako wpływ na decyzje gospodarcze użytkowników) i istotności (definiowanej przez warunek, że ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze) w standardach sprawozdawczości finansowej. W tych standardach istotność rozumiana jest w węższy sposób i stanowi raczej próg czy granicę, a nie zasadniczą cechę, jaką muszą posiadać dane informacje, aby były użyteczne.

Drugą w kolejności cechą jakościową sprawozdań w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest **uwzględnienie interesariuszy**, definiowane w następujący sposób: „Organizacja raportująca powinna zdefiniować swoich interesariuszy i wyjaśnić w raporcie, w jaki sposób reagowała na ich uzasadnione oczekiwania i interesy. Wyzwaniem jest więc wyważenie określonych interesów/oczekiwań interesariuszy, którzy prawdopodobnie będą korzystać z raportu, z szerszymi oczekiwaniami dotyczącymi odpowiedzialności wobec wszystkich interesariuszy”. Brak jest odpowiadającej jej cechy w standardach sprawozdawczości finansowej. Wynika to z faktu, że w założeniach koncepcyjnych MSSF w sposób wyraźny zostali określenni użytkownicy sprawozdań finansowych, tj. inwestorzy, pracownicy, kredytodawcy, dostawcy i inni wierzyciele, klienci, rządy i agendy rządowe, społeczeństwa. Co więcej, ze względu na potencjalnie szerszy krąg użytkowników sprawozdań zrównoważonego rozwoju, różnice w potrzebach informacyjnych poszczególnych użytkowników mogą być jeszcze trudniejsze do pogodzenia niż w standardach sprawozdawczości finansowej.

Trzecią w kolejności cechą jakościową sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest **kontekst zrównoważonego rozwoju**, definiowany w następujący sposób: „Podstawowe pytanie, na które ma odpowiadać raport zrównoważonego rozwoju, to pytanie o sposób, w jaki organizacja przyczynia się (dziś lub w przyszłości) do polepszenia lub pogorszenia warunków, procesów i trendów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych na szczeblu lokalnym, regionalnym i globalnym”. Jest to cecha specyficzna dla standardów zrównoważonego rozwoju, ponieważ wskazuje ona na podstawowy cel tych sprawozdań. Z tego względu brak jest podobnej cechy w standardach sprawozdawczości finansowej.

Jakościową cechą wspólną dla obu systemów sprawozdawczości jest **kompletność**. W standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest ona definiowana następująco: „Uwzględnione w raporcie zagadnienia i wskaźniki uznane za istotne oraz zdefiniowany zakres i zasięg raportu powinny wystarczać do odzwierciedlenia istotnych oddziaływań ekonomicznych i społecznych oraz wpływu na środowisko naturalne organizacji raportującej i umożliwić interesariuszom ocenę jej wyników w okresie raportowania”. A zatem, kompletność sprawozdania zrównoważonego rozwoju obejmuje dwa podstawowe wymiary:

zakres i zasięg. Zakres dotyczy wyboru zagadnień zrównoważonego rozwoju objętych raportem. Zasięg warunkuje wybór podmiotów (np. jednostek zależnych, przedsięwzięć *joint venture*, podwykonawców itp.), których wyniki są przedstawiane w raporcie. Przy określaniu zasięgu raportu organizacja musi uwzględnić te podmioty, nad którymi sprawuje kontrolę (tzw. granice organizacyjne, zazwyczaj powiązane z definicjami stosowanymi w sprawozdawczości finansowej) i na które wywiera wpływ (tzw. granice operacyjne). Definicja kompletności w MSSF jest bardziej stwierdzeniem stanu faktycznego: „Aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były wiarygodne, muszą być kompletne przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z zasady istotności i ograniczeń kosztowych. Pominięcie danych może powodować, że informacje stają się nieprawdziwe lub wprowadzają w błąd, a co za tym idzie, nie są wiarygodne i są mniej przydatne”. Porównanie atrybutów cech kompletności wskazuje, że sprawozdania zrównoważonego rozwoju będą zawierać szerszy zakres informacji, ponieważ będą obejmować np. informacje o dostawcach i całym łańcuchu tworzenia wartości dla klienta, nawet jeżeli pozostaje on poza kręgiem konsolidacyjnym w rozumieniu standardów sprawozdawczości finansowej.

Piątą cechą jakościową w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest **wyważenie**⁵, które zostało zdefiniowane w następujący sposób: „raport powinien odzwierciedlać pozytywne i negatywne aspekty, umożliwiając właściwą ocenę całościowych wyników organizacji. Ogólna prezentacja zawartości raportu powinna dawać bezstronny obraz wyników organizacji raportującej. W standardach sprawozdawczości finansowej zasadzie wyważenia odpowiadają zasady: neutralności (czyli fakt, iż sprawozdanie powinno być bezstronne i nie zostało sporządzone w taki sposób, aby osiągnąć wcześniej zaplanowane rezultaty lub skutki) oraz wiernego odzwierciedlenia (tzn. sprawozdanie winno zawierać wszystkie transakcje wpływające na powstanie aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego i przez to na wyniki jednostki).

Szóstą cechą, jaką powinny charakteryzować się sprawozdania zrównoważonego rozwoju, jest **dokładność**, określona w standardach następująco: „Prezentowane informacje powinny być wystarczająco dokładne, aby interesariusze mogli ocenić wyniki organizacji raportującej”. Cecha ta ma podobny zakres jak cechy istotności i wiernego odzwierciedlenia w standardach sprawozdawczości finansowej.

Siódmą z cech jakościowych sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest **terminowość**. Cecha ta jest wspólna dla standardów sprawozdawczości finansowej i standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W tym drugim systemie standardów jest ona definiowana za pomocą następującego stwierdzenia: „Raporty są sporządzane regularnie, a informacje są dostępne na

⁵ Wyważenie w rozumieniu standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie jest tożsame z wyważeniem korzyści i kosztów w standardach sprawozdawczości finansowej, które zawiera ograniczenie, że korzyści uzyskane dzięki informacjom powinny przewyższać koszty ich dostarczenia.

czas, aby interesariusze mogli podejmować świadome decyzje. Terminowość dotyczy zarówno regularności publikacji raportów, jak i niedługiego odstępu czasowego od faktycznych zdarzeń opisanych w raporcie”. Z kolei założenia koncepcyjne MSSF wskazują, że „nieuzasadniona zwłoka w wykazywaniu informacji może sprawić, że informacje stracą przydatność”, czyli przestaną być użyteczne dla podejmowania decyzji. Należy zatem przyjąć, że rozumienie terminowości w obu systemach standardów jest bardzo zbliżone, choć dosyć ogólne – tzn. nie jest wskazane, jaki jest maksymalny czas, w którym należy sporządzić sprawozdanie. Co więcej, w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie ma wyraźnie wskazanego okresu, za jaki powinny być takie sprawozdania sporządzane. W części dotyczącej profilu działalności jest tylko przykład wskazujący, że mogą to być okresy roczne lub dwuletnie. Powoduje to dosyć dużą różnorodność w podejściu jednostek sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju w praktyce.

Przejrzystość (transparentność) jest ósmą pożądaną cechą sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Jest ona wspólna dla obu systemów standardów. W standardach zrównoważonego rozwoju została zdefiniowana przez następujące stwierdzenie: „Informacje należy udostępniać w sposób, który jest zrozumiały i dostępny dla interesariuszy korzystających z raportu”. Cecha ta odpowiada zatem zrozumiałości w standardach sprawozdawczości finansowej, czyli łatwości zrozumienia przy odpowiednim poziomie wiedzy z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości. W przypadku standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zakres wiedzy, którą powinni dysponować zarówno sporządzający raporty, jak i użytkownicy, jest znacząco szerszy, ponieważ oprócz znajomości biznesu obejmuje on również znajomość zagadnień praw człowieka, praw pracowniczych, ekologicznych – od emisji gazów cieplarnianych aż po wpływ na bioróżnorodność i zagrożone gatunki. W pracach nad nowymi standardami sprawozdawczości finansowej prowadzona jest dyskusja odnośnie do wprowadzenia cechy przejrzystości (transparentności) również w tym systemie standardów. Jednak w chwili obecnej stanowisko IASB jest następujące: pozostałe cechy jakościowe sprawozdań pozwalają na osiągnięcie tej cechy (por. *Exposure Draft*...).

Ostatnią cechą jakościową wspólną dla obu systemów standardów jest **wiarygodność**. W standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju została ona zdefiniowana w następujący sposób: „Informacje i procesy zastosowane przy sporządzaniu raportu należy zebrać, zarejestrować, zestawić, przeanalizować i zaprezentować w sposób, który może podlegać weryfikacji i który pozwala ustalić jakość i istotność informacji. Informacje i dane zawarte w raporcie powinny być poparte wewnętrznymi mechanizmami kontrolnymi lub dokumentacją, które mogą zostać zweryfikowane przez osoby niezależne, nie będące autorami raportu”. Z kolei w standardach sprawozdawczości finansowej przyjmuje się założenie, że informacje są wiarygodne, gdy nie zawierają isto-

tnych błędów, są bezstronne oraz gdy użytkownicy mogą być pewni, że wiernie odzwierciedlają to, co starają się odzwierciedlić lub czego odzwierciedlenia można by po nich zasadnie oczekiwać.

Zagadnienie wiarygodności danych zawartych w sprawozdaniach jest niezwykle istotne dla ich przydatności. W przypadku sprawozdań finansowych wielowiekowa tradycja i regulacje prawne doprowadziły do opracowania systemu opartego na dowodach źródłowych oraz systemu rewizji przez niezależnych biegłych rewidentów. Taki sformalizowany system weryfikacji wiarygodności nie istnieje jeszcze dla sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Z tej przyczyny w standardach zrównoważonego rozwoju jest wyraźne wskazanie na potrzebę odpowiedniego ich udokumentowania oraz zalecenie ich weryfikacji przez osoby niezależne.

Z przedstawionej analizy pożądaných cech jakościowych sprawozdań obu systemów standardów wynika, że większość cech jest bardzo podobnie określona, choć czasami inaczej nazwana, tak jak cecha przejrzystości (transparentności) w standardach zrównoważonego rozwoju odpowiada cesze zrozumiałości w standardach sprawozdawczości finansowej. Do cech specyficznych dla systemu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należą: kontekst zrównoważonego rozwoju i uwzględnienie interesariuszy. Natomiast cechami odrębnymi dla standardów sprawozdawczości finansowej są: przewaga treści nad formą, zasada ostrożnej wyceny i porównywalność. Ta ostatnia cecha nie jest, co prawda, wyraźnie wyodrębniona w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jednak na początku części ogólnej standardu (wytucznych) znajduje się wskazanie, iż mają one umożliwić porównywalność wyników społecznych i środowiskowych różnego typu jednostek.

5. Stopień rozpowszechnienia standardów sprawozdawczości

Według raportu *Observations on the Implementation of IFRS* (2006) liczba jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie z MSSF w Europie w roku 2005 wynosiła 8000. Biorąc pod uwagę wzrastającą liczbę spółek notowanych w obrocie publicznym w Unii Europejskiej, sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe, oraz stosunkowo nieliczne jednostki poza UE, można szacować liczbę na ok. 10 000 jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie z MSSF. Natomiast według danych GRI liczba jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przekroczyła 850 w roku 2006. A zatem poziom rozpowszechnienia standardów sprawozdawczości finansowej jest wyraźnie większy. Należy jednak pamiętać, że liczba jednostek stosujących MSSF gwałtownie wzrosła dopiero po wprowadzeniu przez Komisję Europejską obowiązku ich

wdrożenia. Na szersze rozpowszechnienie wpływa z pewnością dłuższy czas funkcjonowania IASB/IASC (już ponad 30 lat) w porównaniu z 10 latami funkcjonowania GRI.

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF muszą stosować się do wszystkich zawartych w nich wymogów. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju, ze względu na ich dobrowolny charakter, jednostki mogą przyjmować różny poziom aplikacji. GRI wyróżniła trzy poziomy aplikacji oznaczone literami C, B i A. Na poziomie C konieczne jest ujawnienie 10 wskaźników, na poziomie B już 20 wskaźników, zaś na poziomie A konieczne jest ujawnienie wszystkich 50 wskaźników zawartych w standardowych ujawnieniach. Jednostki same deklarują poziom aplikacji na podstawie własnej oceny zawartości raportu, odnosząc się do kryteriów poszczególnych Poziomów Aplikacji GRI. Mogą one wystąpić do GRI o zweryfikowanie poziomu zadeklarowanej aplikacji.

W latach 2005 i 2008 spółka audytorsko-doradcza KPMG przeprowadziła badanie o zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju największych firm na świecie. Obejmowało ono 250 największych spółek na świecie z listy Forbesa Global 250 (G250) oraz po 100 największych firm (N100) z 22 krajów świata: Australii, Brazylii, Kanady, Czech, Danii, Finlandii, Francji, Węgier, Włoch, Japonii, Meksyku, Norwegii, Portugalii, Rumunii, Republiki Południowej Afryki, Korei Południowej, Hiszpanii, Szwecji, Szwajcarii, Holandii, Wielkiej Brytanii, USA. Badanie obejmowało branżę, zastosowanie standardów sprawozdawczości, czynniki wpływające na podjęcie decyzji o raportowaniu wyników środowiskowych. Źródła danych zostały ograniczone do raportów CSR, stron internetowych, raportów rocznych badanych przedsiębiorstw.

Głównym wnioskiem z raportu KPMG jest zwiększający się odsetek jednostek sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju. W 2008 r.:

- prawie 80% przedsiębiorstw z listy G250 ujawniało informacje o zrównoważonym rozwoju, przy czym 75% nich robiło to zgodnie ze standardami zrównoważonego rozwoju opracowanymi przez GRI;
- średnio 45% przedsiębiorstw z list krajowych (N100) ujawniało informacje o zrównoważonym rozwoju, przy czym najwyższy odsetek przedsiębiorstw sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju został odnotowany w Japonii (88%) i Wielkiej Brytanii (84%).

Na zwiększanie się udziału procentowego jednostek sporządzających raporty zrównoważonego rozwoju miały wpływ zmiany w prawie poszczególnych krajów. W Szwecji w roku 2007 wprowadzono regulacje, które nakładają obowiązek sporządzania raportów środowiskowych dla 55 dużych przedsiębiorstw należących do Skarbu Państwa. Raporty zrównoważonego rozwoju są integralną częścią raportów rocznych w Brazylii, Szwajcarii, Francji, Republice Południowej Afryki, Norwegii, Australii.

Różne są podejścia do integracji danych z raportu zrównoważonego rozwoju z raportem rocznym. Zakres integracji raportów zrównoważonego rozwoju z raportami rocznymi zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3

Stopień integracji sprawozdania zrównoważonego rozwoju z raportem rocznym (w %)

Stopień integracji	Grupa G250	Średnia w grupie N100
Brak integracji	40	55
Ograniczona integracja (jedna sekcja w sprawozdaniu rocznym)	49	33
Częściowa integracja – raport zrównoważonego rozwoju jest wykorzystywany kilkakrotnie na potrzeby raportu rocznego	8	9
Pełna integracja raportu zrównoważonego rozwoju z raportem rocznym (raport zrównoważonego rozwoju stanowi część raportu rocznego)	3	3

Źródło: *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*, KPMG, s. 17.

Kolejnym ważnym aspektem wdrożenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w praktyce przedsiębiorstw na świecie, który został przebadany w ramach projektu prowadzonego przez KPMG, były przyczyny wpływające na decyzję o wprowadzeniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Specjaliści KPMG zidentyfikowali następujące motywy:

- 1) względy etyczne;
- 2) względy ekonomiczne;
- 3) reputacja lub promowanie marki;
- 4) wspomaganie innowacji i uczenia się;
- 5) motywowanie pracowników;
- 6) zarządzanie ryzykiem i jego redukcja;
- 7) wzmocnienie relacji z dostawcami;
- 8) dostęp do kapitału lub zwiększenie wartości dla interesariuszy;
- 9) poprawienie relacji z agendami rządowymi;
- 10) redukcja kosztów.

Wpływ poszczególnych przyczyn na decyzję o zastosowaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w latach 2005 i 2008, mierzony udziałem respondentów, którzy wskazali na daną przyczynę, został zaprezentowany na rys. 1.

W badaniu KPMG jako najważniejsze zostały podane dwie bardzo szerokie i nie całkiem jasno sprecyzowane przyczyny – tzn. względy etyczne i względy ekonomiczne. Bycie bardziej etycznym zyskało na znaczeniu w stosunku do badania z roku 2005. Nie może to dziwić, albowiem sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest w coraz większym stopniu kojarzona z kształtowaniem odpowiedzialnych postaw społecznych przedsiębiorstw. W badanym okresie



Rys. 1. Przyczyny wdrożenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Źródło: *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*, KMPG, s. 18.

zwiększyło się znaczenie takich przyczyn, jak reputacja lub promowanie marki, wzmocnienie współpracy z dostawcami, poprawianie relacji z agendami rządowymi oraz redukcja kosztów możliwa dzięki pomiarowi i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Świadczy to prawdopodobnie o dostrzeganiu wymiernych korzyści z działalności społecznie odpowiedzialnej dla przedsiębiorstw. Zdaniem respondentów zmniejszyło się w dużym stopniu znaczenie przyczyn sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, takich jak: dostęp do kapitału lub zwiększenie wartości dla interesariuszy i zarządzanie ryzykiem oraz jego redukcja. Zmniejszenie znaczenia tych przyczyn jest spowodowane najprawdopodobniej spadkiem popularności idei kreowania wartości dla akcjonariuszy i zarządzania ryzykiem w praktyce zarządzania. Idee te były szczególnie popularne w pierwszych latach XXI w.

Sprawozdania zrównoważonego rozwoju, zgodnie ze standardami GRI, powinny zawierać strategię jednostki z uwzględnieniem zagadnień zrównoważonego rozwoju. Okazuje się jednak, że nie wszystkie jednostki sporządzające raporty społecznej odpowiedzialności posiadają takie strategie. Posiadanie i ogłaszanie strategii jest bardziej charakterystyczne dla określonych krajów, jak Japonia i Francja, gdzie giełdy i instytucje nadzoru wspierają proces sporządzania i publikowania raportów zrównoważonego rozwoju. Nie bez znaczenia dla prezentacji strategii zrównoważonego rozwoju jest również struktura właścicielska. Strategie częściej prezentują w swych sprawozdaniach spółki notowane na giełdach i przedsiębiorstwa państwowe, a rzadziej wielkie przedsiębiorstwa

rodzinne i należące do zamkniętych funduszy inwestycyjnych. Jest to powszechna tendencja odnośnie do zakresu prezentowanych informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych.

W raporcie KPMG z roku 2008 stwierdzono, że 64% firm z listy G250 i 41% firm z listy N100 opracowało specjalny system pomiaru i zarządzania wynikami w zakresie działalności społecznie odpowiedzialnej. Jest to mniejsza liczba niż liczba przedsiębiorstw publikujących sprawozdania zrównoważonego rozwoju (odpowiednio 79% i 45%). A zatem część jednostek publikujących sprawozdania zrównoważonego rozwoju wykorzystuje dla ich opracowania dane pochodzące z innych systemów informacyjnych przedsiębiorstwa lub innych raportów, jak np. narzucone prawem sprawozdania dla agend rządowych o oddziaływaniu danej jednostki na środowisko naturalne.

Zaledwie 37% z firm G250 oraz 20% z listy N100 wykorzystuje dialog z interesariuszami do doskonalenia swoich sprawozdań zrównoważonego rozwoju. W tym celu wykorzystywane mogą być: walne zgromadzenia akcjonariuszy, prezentacje dla analityków, bezpośrednie spotkania (interakcje) z klientami. Według badań KPMG w praktyce przedsiębiorstw na świecie najczęściej w celu komunikacji z interesariuszami są wykorzystywane strony internetowe, kwestionariusze i spotkania w formie „okrągłych stołów” z przedstawicielami wybranych grup interesu.

Instytucjami promującymi rozwój sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na całym świecie są giełdy, które tworzą specjalne indeksy dla spółek odpowiedzialnych społecznie; to m. in.:

- Dow Jones Sustainability Index;
- FTSE4GOOD;
- Warszawski Respect Index.

Warszawski Respect Index jest publikowany od 19.11.2009 r., kiedy Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie SA ogłosiła wyniki Ratingu Respect spółek giełdowych odpowiedzialnych społecznie oraz rozpoczęła jego publikowanie. Respect Index służy ocenie koniunktury wśród spółek uznanych w badaniu za odpowiedzialne społecznie. Do pierwszego składu Respect Index zostało włączonych 16 spółek, które otrzymały najwyższe oceny ratingowe w badaniu. Były to: PKN Orlen SA, Citi Handlowy, Grupa Lotos SA, Apator SA, PGNiG SA, KGHM Polska Miedź, Barlinek SA, Bank BPH, Elektrobudowa SA, Telekomunikacja Polska SA, ING Bank Śląski SA, Mondi Świecie SA, Grupa Żywiec SA, Zakłady Magnezytowe „Ropczyce” SA, Zakłady Azotowe w Tarnowie-Mościcach SA, Ciech SA. Opracowanie indeksów, takich jak warszawski Respect Index, jest zgodne z nasilającym się trendem, według którego szacuje się, że ok. 10% inwestowanych pieniędzy w USA jest oceniane pod względem odpowiedzialności społecznej (*International Survey...*, s. 33).

Informacje na temat stopnia rozwoju sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w Polsce nie są dostępne w raporcie KPMG (2008). W Polsce, według

badan własnych autora, zaledwie 10 przedsiębiorstw sporządzało sprawozdania zrównoważonego rozwoju (PKN, Lotos, PGNiG, BRE, BPH, Kompania Piwowarska, Grupa Żywiec, Budimex, Kredyt Bank, Bank Millenium, natomiast Anwil opracowywał raport ekologiczny). To dosyć mało w porównaniu z innymi krajami regionu o podobnym poziomie rozwoju gospodarczego, takimi jak Czechy, Węgry czy Rumunia. Niski odsetek przedsiębiorstw sporządzających te sprawozdania jest również zastanawiający, biorąc pod uwagę, że aż 67 największych przedsiębiorstw w Polsce podkreślało na stronach internetowych swoje przywiązanie do idei odpowiedzialności społecznej (zrównoważonego rozwoju).

Dla porównania wyników stopnia rozpowszechnienia sprawozdawczości wybrano trzy kraje z Europy Środkowej, na temat których dane są zawarte w raporcie KPMG (2008):

- 1) Czechy;
- 2) Węgry;
- 3) Rumunia.

W Czechach 14 przedsiębiorstw z listy N100 sporządza raporty zrównoważonego rozwoju, a 33 jednostki ujmują informacje o społecznej odpowiedzialności w sprawozdaniach z działalności lub na stronach internetowych. Cztery przedsiębiorstwa poddają swoje sprawozdania zrównoważonego rozwoju zewnętrznej weryfikacji, a dwa wykorzystują komentarze i oceny zewnętrznych instytucji w swoich sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju. Wiodącymi branżami, jeżeli chodzi o ujawnianie informacji o zrównoważonym rozwoju, są: przemysł chemiczny, elektroniczny, wydobywczy i spożywczy. Podobną liczbę sporządzanych sprawozdań zrównoważonego rozwoju odnotowuje się w Rumunii – 17, natomiast 24 ujmują informacje o wynikach społecznych w swoich raportach rocznych lub na stronach internetowych. Tylko jedno rumuńskie przedsiębiorstwo dokonuje zewnętrznej weryfikacji tych sprawozdań. Na Węgrzech aż 25 przedsiębiorstw z listy N100 opracowuje i publikuje raporty zrównoważonego rozwoju, a 44 ujmują informacje o społecznej odpowiedzialności w sprawozdaniach z działalności lub na stronach internetowych. Do wiodących branż pod względem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należą: chemiczna, medialna, transportowa i rafineryjna; 6% węgierskich przedsiębiorstw z listy N100 poddaje sprawozdania zrównoważonego rozwoju zewnętrznej weryfikacji.

6. Standardy sprawozdawczości w czasie kryzysu finansowego

Kreatywna rachunkowość i niedoskonała sprawozdawczość finansowa bywają uważane za jedną z przyczyn kryzysu finansowego. Ponadto, widoczne w ostatnich latach prac IASB dążenia do zastosowania wartości godziwej jako głównej podstawy wyceny doprowadziły do znacznego pogorszenia obrazu

sytuacji finansowej i majątkowej w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF. Wszystkie te okoliczności spowodowały konieczność silnej reakcji IASB na szerzący się kryzys finansowy, ponieważ związany z nim kryzys zaufania do rynków kapitałowych i sprawozdawczości finansowej stanowi jedno z najważniejszych zagrożeń dla funkcjonowania IASB. Reakcja ta obejmowała:

- 1) zmianę harmonogramu prac IASB;
- 2) zmianę części standardów;
- 3) powołanie Grupy Doradczej ds. Kryzysu Finansowego (FCAG).

Zmiana harmonogramu prac IASB dotyczyła intensyfikacji prac związanych ze standardami regulującymi ujmowanie i prezentację instrumentów finansowych. Oprócz bieżących zmian, opisanych dalej, doprowadziły one do opracowania MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, wydanego w listopadzie 2009.

Zmiana części standardów pod wpływem kryzysu finansowego obejmowała głównie standardy dotyczące instrumentów finansowych, czyli MSR 32, MSR 39 i MSSF 3, oraz związane z nimi interpretacje (KIMSF 16, 19). Dopuszczano przeklasyfikowanie instrumentów między poszczególnymi grupami instrumentów, sposób ich prezentacji oraz zwiększono zakres informacji o ryzyku związanym z instrumentami finansowymi. W związku z kryzysem na rynku nieruchomości wprowadzono interpretację KIMSF 15, która rozstrzyga, w jaki sposób jednostka powinna ujmować przychody z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym kwestię, kiedy umowy takie powinny być rozliczane zgodnie z MSR 18 *Przychody*, a kiedy zgodnie z MSR 11 *Umowy o budowę*⁶.

Podstawowym celem Grupy Doradczej ds. Kryzysu Finansowego (Financial Crisis Advisory Group) jest proponowanie zmian w standardach rachunkowości, które mogą pozwolić na zwiększenie zaufania inwestorów do rynków finansowych. Grupa ta ma identyfikować zarówno zagadnienia, które wymagają natychmiastowej reakcji, jak i problemy wymagające rozwiązania w długim okresie. Do zadań Grupy Doradczej ds. Kryzysu Finansowego należą również:

- identyfikowanie obszarów w sprawozdawczości finansowej, które powodują dodatkowe napięcia w czasie kryzysu kredytowego;
- identyfikowanie obszarów, gdzie standardy sprawozdawczości finansowej mogą zapewnić większą przejrzystość lub pomagać w szybszym przewidywaniu kryzysu;
- ocena poprawności wyznaczania priorytetów przez IASB i FASB w czasach kryzysu;
- ocena konsekwencji kryzysu kredytowego dla relacji pomiędzy sprawozdaniami finansowymi ogólnego przeznaczenia i wymaganiami ujawnień na rynkach finansowych szczególnie w zakresie instytucji finansowych;

⁶ Na przykład deweloperzy powinni ujmować przychody zgodnie z MSR 18.

- analiza zależności pomiędzy wyceną w wartości godziwej i bieżącym kryzysem zarówno w okresie poprzedzającym kryzys, jak i w czasie jego trwania;
- analiza wyników badań dotyczących kryzysu, obejmujących badania Amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych (SEC) prowadzonych według zaleceń ustawy o wyjątkowej stabilizacji ekonomicznej (Emergency Economic Stabilization Act of 2008).
- ocena niezależności ciał stanowiących standardy sprawozdawczości finansowej i działań podejmowanych przez rządy w czasie kryzysu kredytowego.

Zrównoważony rozwój postrzegany jest jako droga wyjścia z bieżącego kryzysu gospodarczego. Inwestycje w nowe „zielone” technologie mają przyczynić się do powstania nowych miejsc pracy i zwiększenia popytu przy braku skutków ubocznych, takich jak emisja gazów cieplarnianych oraz wyczerpywanie zasobów paliw kopalnych. Przyjmując taki punkt widzenia, kryzys finansowy można postrzegać jako szansę dla zwiększenia zastosowania standardów sprawozdawczości finansowej poprzez zmianę świadomości społeczeństw i rozpropagowanie idei zrównoważonego rozwoju.

Odpowiedzią GRI na kryzys finansowy było opracowanie suplementów sektorowych dla instytucji finansowych, które uważa się za odpowiedzialne za spowodowanie kryzysu. W suplementach sektorowych wymagane są informacje o wpływie poszczególnych produktów finansowych, np. udzielanych kredytów, na ryzyko środowiskowe (kredytowanie przedsięwzięć niekorzystnych dla środowiska) lub ryzyko społeczne (podjęcie nadmiernego ryzyka przez niektórych kredytobiorców, co może spowodować niekorzystne skutki społeczne związane z ich bankructwem). Ponadto, w suplementach dla branży finansowej są wymagane ujawnienia o:

- 1) wartości sprzedaży produktów i usług zaprojektowanych tak, aby wspierały zachowanie środowiska naturalnego;
- 2) udziale w portfelu inwestycyjnym przedsiębiorstw, z którymi jednostka tworzy wspólne przedsięwzięcia zrównoważonego rozwoju;
- 3) udziale aktywów wpływających pozytywnie/negatywnie na środowisko/społeczeństwo;
- 4) polityce w zakresie głosowania w sprawach społecznych i środowiskowych w spółkach znajdujących się w portfelu inwestycyjnym jednostki;
- 5) dostępie do świadczonych usług w regionach o słabym stopniu rozwoju ekonomicznego;
- 6) inicjatywach służących poprawie dostępu do usług finansowych osób niepełnosprawnych;
- 7) polityce służącej uczciwemu i przejrzystemu projektowaniu usług finansowych;
- 8) inicjatywach służących wzmacnianiu znajomości funkcjonowania produktów finansowych przez ich użytkowników.

Innym typem reakcji GRI na kryzys finansowy było powołanie Rządowej Grupy Doradczej, która ma wspierać funkcjonowanie GRI oraz wskazywać, w jaki sposób może ona osiągnąć większy wpływ na agendy rządowe i zwiększyć przez to liczbę jednostek sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju.

Oprócz reakcji organów regulacyjnych na kryzys finansowy i gospodarczy rozważać należy również bezpośredni wpływ kryzysu na liczbę jednostek stosujących standardy sprawozdawczości finansowej i standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Najbardziej prawdopodobna jest teza, że w krótkim okresie liczba jednostek stosujących oba systemy sprawozdawczości zmniejszy się na skutek kryzysu. Tezę tę można uzasadnić w sposób następujący. Po pierwsze, na skutek pogorszenia koniunktury gospodarczej część jednostek stosujących jedno i drugie standardy zbankrutuje. Po drugie, spadnie liczba jednostek wprowadzanych na rynki regulowane w Unii Europejskiej, a część jednostek zostanie z nich wycofana na skutek przejęć, co zmniejszy liczbę jednostek zobligowanych do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF. Po trzecie, część jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zaprzestanie ich stosowania ze względu na niewystarczające środki finansowe na zbieranie i publikowanie tego typu informacji.

7. Zakończenie

Sprawozdania finansowe i sprawozdania zrównoważonego rozwoju różnią się pod względem: kręgu użytkowników, zakresu sprawozdań, zasięgu, który te sprawozdania obejmują. Standardy sprawozdawczości finansowej mają zdecydowanie dłuższą historię i w związku z tym doświadczenia w ich stanowieniu i wdrażaniu są bezspornie większe. Ma to niewątpliwie wpływ również na zdecydowanie większe rozpowszechnienie zastosowania standardów sprawozdawczości finansowej. Należy jednak pamiętać, że znaczące zwiększenie powszechności zastosowania standardów sprawozdawczości finansowej nastąpiło dopiero po wdrożeniu rozporządzenia 1606/2002. Można przypuszczać, że z pomocą Rządowej Grupy Doradczej Zarząd GRI będzie starał się wprowadzić obowiązek sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju przez spółki publiczne. Różnice między oboma systemami standardów obejmują również występowanie suplementów branżowych w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przy braku standardów ukierunkowanych na daną branżę w MSSF.

Oprócz wymienionych różnic występuje również szereg analogii pomiędzy oboma systemami standardów. Do podobieństw możemy zaliczyć sposób orga-

nizacji instytucji stanowiących standardy (organy podstawowe, nadzorcze, doradcze, powoływanie grup roboczych), sposób stanowienia standardów (wytyczanie priorytetów, publikacja i dyskusja projektów standardów, zatwierdzanie większością głosów). Bardzo podobne są pożądane cechy jakościowe sprawozdań wymagane w obu systemach standardów (choć ich nazwy nieco się różnią). Zbliżona była również reakcja obu instytucji stanowiących standardy na kryzys finansowy, tzn. powołanie nowych grup doradczych i opracowanie/modyfikacja standardów dotyczących instrumentów finansowych i instytucji finansowych.

Podsumowując, można stwierdzić, że system standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju szybko się rozwija i „nadgania” dystans dzielący go od systemu standardów sprawozdawczości finansowej. Co więcej, obecny kryzys finansowy i gospodarczy stanowi w większym stopniu szansę dla rozwoju systemu standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Pełny wpływ kryzysu na kształt i zakres stosowania standardów sprawozdawczości finansowej i standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie mógł zostać właściwie oceniony w dłuższej perspektywie czasu, po zakończeniu kryzysu. Przyszłość standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może zostać zagrożona przez przeminiecie „mody na zrównoważony rozwój” wraz z zakończeniem kryzysu finansowego. C. A. Adams i G. Whelan (2009) wskazują z kolei, że dla zwiększenia rozpowszechnienia stosowania tych standardów najważniejsze są postawy i przekonania członków zarządów przedsiębiorstw. Największym zagrożeniem dla stosowania standardów sprawozdawczości finansowej miałyby być niestabilność Unii Europejskiej, której mogą zagrozić napięcia spowodowane złą sytuacją gospodarczą w wielu krajach Unii (Grecja, Litwa, Łotwa, Estonia, Irlandia).

Streszczenie

Jednostki gospodarcze wraz z przemianami zachodzącymi w społeczeństwie oraz wzrastającymi potrzebami informacyjnymi różnych grup interesu decydują się na coraz szerszy zakres ujawnień. Ujawnienia te dotyczą zarówno informacji o sytuacji finansowej i majątkowej, które zawarte są w sprawozdaniach finansowych, informacji o strategii i sposobach ich realizowania zawartych w sprawozdaniach z działalności (lub innej formy sprawozdań zarządczych – *management reports*), aż po informacje o wpływie na społeczeństwo i środowisko naturalne zawarte w raportach określanych jako raporty społecznej odpowiedzialności (*corporate responsibility reports*), raporty środowiskowe (*environmental reports*), raporty zrównoważonego rozwoju (*sustainability reports*). Celem artykułu jest porównanie standardów sprawozdawczości finansowej i standardów zrównoważonego rozwoju pod względem:

- 1) historii rozwoju i sposobu ich stanowienia;
- 2) celu i zakresu standardów i sprawozdań;
- 3) pożądanych cech informacji zawartych w sprawozdaniach;

- 4) stopnia rozpowszechnienia standardów wśród jednostek gospodarczych;
- 5) wpływu kryzysu finansowego i gospodarczego na sposób stanowienia standardów oraz zakres wdrożeń.

Porównanie to służy przybliżeniu tematyki sprawozdań zrównoważonego rozwoju oraz refleksji, czy standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mają szansę na osiągnięcie takiego samego sukcesu jak standardy sprawozdawczości finansowej. W zakończeniu wysunięto również refleksję odnośnie do szans i zagrożeń, jakie niesie obecny kryzys dla obu systemów standardów.

Literatura

- Adams C. A., Whelan G. (2003), *Conceptualising Future Change in Corporate Sustainability Reporting*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 22, no 1.
- Anderson R. H. (1977), *Social Responsibility Accounting: Evaluating Its Objectives, Concepts and Principles*, „CA Magazine”, October.
- Bonham M. et al. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, t. 1, Założenia ogólne. Zastosowanie po raz pierwszy, LexisNexis, Warszawa.
- Campbell D., Craven B., Shrivies P. (2003), *Voluntary Social Reporting in Three FTSE Sectors: A Comment on Perception and Legitimacy*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 16, no 4.
- Exposure Draft of an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting* (2008), IASB, May.
- GRI, *Application levels* (2006).
- GRI, *G3 Guidelines* (2006).
- GRI, *Indicators protocols* (2006).
- Gurthie J., Cuganesan S., Ward L. (2008), *Industry Specific Social and Environmental Reporting*, „Accounting Forum”, vol. 32.
- International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*, KMPG.
- Jaglińska Z. (1984), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapitałowych (zarys problemu)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, z. 7, Warszawa.
- Jarugowa A. (1984), *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, z. 7, Warszawa.
- Nowak W. A. (2002), *Czym jest dzisiejsza rachunkowość środowiskowa*, „Rachunkowość”, nr 2.
- Observations on the Implementation of IFRS* (2006), Ernst&Young.
- Stępień M. (2005), *Rola rachunkowości w ochronie środowiska w opinii praktyków – wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 674.
- Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
- Szadzińska A. (2006a), *Rachunkowość środowiskowa w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa*, [w:] *Problemy rachunkowości zarządczej. Rewizja ksiąg rachunkowych, kontrola i audyt wewnętrzny*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice.
- Szadzińska A. (2006b), *Środowiskowa rachunkowość zarządcza jako źródło danych na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Standardy międzynarodowe*, red. M. Nowicka-Skowron, Wydawnictwo AGH, Kraków.
- Trebucq S. (2008), *Adoption Of GRI's Guidelines Reporting by European Companies*, [referat na konferencję EAA], Amsterdam.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-387-0