

Wyzwania i dylematy raportowania zintegrowanego

Bartłomiej Nita*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest prezentacja podstawowych wyzwań i dylematów, które powinny stanowić przedmiot dociekań naukowych w kontekście rozwoju raportowania zintegrowanego.

Metodologia badania – Przyjęta metodyka obejmuje krytyczną analizę i interpretację ustaleń innych badaczy, a także wnioskowanie logiczne.

Wynik – Na podstawie przeprowadzonych badań ustalono pięć podstawowych dylematów raportowania zintegrowanego dotyczących: konwergencji koncepcji raportowania według GRI i IIRC, podejścia do zarządzania ryzykiem i audytu w raportowaniu zintegrowanym, polityki zgodności, doskonalenia wytycznych i standardów raportowania zintegrowanego oraz metodyki tworzenia raportów zintegrowanych.

Oryginalność/wartość – Wartość artykułu sprowadza się do wskazania wyzwań naukowych, których objaśnienie i uporządkowanie może sprzyjać doskonaleniu raportowania zintegrowanego w przyszłości.

Słowa kluczowe: raportowanie zintegrowane, wyzwania badawcze

Wprowadzenie

Raportowanie zintegrowane stanowi współcześnie przedmiot ożywionych dyskusji zarówno w literaturze naukowej, jak i w praktyce. W wielu publikacjach (Eccles, Krzus, 2011; Mio, 2016) podkreśla się, że rozwój tej koncepcji stanowi odpowiedź na zarzuty stawiane tradycyjnym sprawozdaniom finansowym, które są uważane za zbyt obszerne, skomplikowane i trudne w interpretacji. Obecnie zagadnienia dotyczące komunikowania informacji na potrzeby różnych grup interesariuszy stanowią przedmiot rozważań na gruncie rachunkowości (Krasodomska, 2015; Walińska i in., 2015), przy czym nie ma powszechnego przekonania, że ta problematyka mieści się w domenie zainteresowań księgowych. Profesjonalne organizacje o zasięgu międzynarodowym, takie jak GRI, IIRC, próbują formułować standardy i wytyczne, porządkujące praktykę szerokiej formuły ujawniania informacji o działalności podmiotów gospodarczych. Należy jednak podkreślić, że próby te wyzwalają coraz więcej kontrowersji i determinują stawianie nowych pytań badawczych, które mogą mieć konsekwencje dla praktyki raportowania.

Celem artykułu jest prezentacja podstawowych wyzwań i dylematów, które powinny stanowić przedmiot dociekań naukowych w kontekście rozwoju raportowania zintegrowanego.

* dr hab. Bartłomiej Nita prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl.

nego. W związku z tym w pierwszej części opracowania przedstawiono syntetycznie dwa zasadnicze podejścia do raportowania niefinansowego propagowane przez międzynarodowe organizacje (GRI, IIRC). W drugiej części przedstawiono pytania, które powinny wyznaczać dyskusję na temat sprawozdawczości zintegrowanej. W artykule wykorzystano głównie krytyczną analizę oraz interpretację ustaleń innych badaczy, a także wnioski logiczne. Opracowanie podporządkowano uzasadnieniu stwierdzenia, że koncepcja raportowania niefinansowego, pomimo coraz większego upowszechnienia w praktyce, wymaga na drodze badań naukowych rozstrzygnięcia wielu dylematów, które stoją na przeszkodzie całościowemu uporządkowaniu podejścia do komunikowania organizacji z otoczeniem w praktyce.

1. Istota raportowania zintegrowanego

Ewolucja zintegrowanego raportowania jest szeroko opisywana w literaturze (Eccles, Krzus, 2011), przy czym najogólniej można stwierdzić, że raportowanie zintegrowane oznacza ujawnianie przez podmiot gospodarczy informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych dotyczących wielu aspektów funkcjonowania jednostki, w szczególności w zakresie stosowanych rozwiązań strategicznych, procesów zarządzania, dokonań z uwzględnieniem otoczenia oraz oczekiwań interesariuszy.

Jeden z najbardziej powszechnych standardów raportowania niefinansowego jest propagowany przez Global Reporting Initiative (GRI). Jest to organizacja założona w roku 1997 w Stanach Zjednoczonych przez międzynarodową sieć współpracy inwestorów i organizacji ekologicznych na rzecz zrównoważonego rozwoju (CERES) oraz Program Środowiskowy Organizacji Narodów Zjednoczonych (UNEP). GRI nieustannie doskonali swoją propozycję i obecna wersja standardu G4 została wydana w 2013 roku (*G4 Sustainability...*). Koncepcja GRI mieści się nurcie raportowania społecznego i jest bardzo silnie ukierunkowana na społeczną odpowiedzialność biznesu. Zgodnie z zapisami dokumentu wydanego przez GRI, podstawowym celem wytycznych GRI jest stworzenie zasad raportowania, standardów ujawniania i podręcznika wdrażania, które mogą być stosowane na potrzeby przygotowywania raportów zrównoważonego rozwoju przez organizacje, niezależnie od ich rozmiaru, sektora, w którym działają lub lokalizacji. Wytyczne GRI to zalecenia dla wszystkich zainteresowanych ujawnianiem podejścia do zarządzania oraz ochrony środowiska, aspektów społecznych a także wyników gospodarczych. Owe zalecenia są skoncentrowane na trzech kluczowych obszarach, które określa się akronimem ESG (*environmental, social, governance*). Działalność GRI i tym samym rozwój sprawozdawczości społecznej przyczyniła się do ugruntowania koncepcji raportowania zintegrowanego. W 2010 roku powstała Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (*International Integrated Reporting Council*) IIRC jako odpowiedź na zapotrzebowanie ze strony interesariuszy dotyczące wieloaspektowego komunikowania informacji o podmiocie. W 2011 roku IIRC wydało dokument (*Towards Integrated Reporting...*, 2011), który obejmował wstępną propozycję zakresu i formy raportowania zintegrowanego. Po trzech latach dyskusji i debat w grudniu 2013 roku opublikowano ostateczne opracowanie

pod nazwą Międzynarodowe Ramy Raportowania Zintegrowanego (IIRF) (*The International Integrated Reporting Framework...*, 2013). W ramach tych określono m.in. cele raportowania, zdefiniowano pojęcie raportu zintegrowanego, wyjaśniono koncepcję kapitałów oraz procesu kreowania wartości a także zaproponowano strukturę sprawozdania zintegrowanego.

Zgodnie z zapisami zawartymi w tym dokumencie cele zintegrowanej sprawozdawczości określono jako:

- poprawienie jakości informacji dostarczanej inwestorom na potrzeby bardziej efektywnej alokacji kapitału,
- spójne i efektywne raportowanie, które wykorzystuje różne strumienie komunikowania, dostarczając informacji o czynnikach, które istotnie wpływają na zdolność podmiotu do kreowania wartości w czasie,
- odpowiedzialność i racjonalne gospodarowanie posiadanymi kapitałami oraz zrozumienie zależności występujących między nimi,
- zintegrowany sposób myślenia, który prowadzi do podejmowania decyzji oraz wykonywania działań ukierunkowanych na kreowanie wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

Warto podkreślić, że obie organizacje deklarują współpracę, aby uniknąć wzajemnych konfliktów i postrzegania GRI oraz IIRC jako wobec siebie konkurencyjnych. Porównania obu propozycji były prowadzone przez wielu Autorów (por. Mazurowska, 2015) i wydaje się, że powinny być rozpatrywane jako komplementarne wobec siebie.

2. Identyfikacja dylematów raportowania zintegrowanego

Wyzwania, które stoją przed raportowaniem zintegrowanym stanowią przedmiot rozważań i analiz wielu Autorów. Ch. De Villiers, Rinaldi (2014) analizują kierunki badań przydatnych z punktu widzenia rozwoju wytycznych i praktyk w obszarze sprawozdawczości zarządczej. I. Dragu i A. Tiron-Tudor (2014) omawiają kluczowe teorie, na gruncie których rozwija się sprawozdawczość zintegrowana. W polskim piśmiennictwie naukowym J. Krasodomska (2015) dokonuje przeglądu opinii zagranicznych i krajowych Autorów, podejmujących problematykę raportowania zintegrowanego. Nieustannie występują luki i pytania badawcze, które warto poddać analizie, aby lepiej zrozumieć, jakie wyzwania stoją przed rozwojem koncepcji raportowania zintegrowanego. W niniejszym opracowaniu odwołując się do ustaleń cytowanych Autorów dylematy raportowania zintegrowanego można podzielić na pięć grup:

1. Problemy wynikające z konwergencji lub rozbieżności priorytetów organizacji promujących sprawozdawczość zintegrowaną oraz wydających odpowiednie standardy.
2. Dylematy wynikające z podejścia do zarządzania ryzykiem i audytu.
3. Problemy dotyczące polityki zgodności.
4. Wyzwania dotyczące doskonalenia wytycznych i standardów raportowania zintegrowanego.
5. Podejście do metodyki tworzenia raportów zintegrowanych.

Dylematy te bliżej wyjaśniono w tabeli 1 oraz omówiono w dalszej części artykułu.

Tabela 1

Dylematy raportowania zintegrowanego

Grupa dylematów	Charakterystyka
Stopień konwergencji/rozbieżności koncepcji raportowania między GRI i IIRC	GRI kładzie nacisk na trzy kluczowe obszary (ekonomiczny, środowiskowy i społeczny) rozszerzane o wskaźniki sektorowe, natomiast IIRC koncentruje się na kreowaniu wartości dla właścicieli i modelach biznesowych
Podejście do zarządzania ryzykiem i audytu	procesy realizowane w organizacji w obszarach, które podlegają raportowaniu zintegrowanemu, determinują politykę zarządzania ryzykiem organizacji i w konsekwencji procedury audytu
Polityka zgodności	uwzględnienie w raportowaniu zintegrowanym polityki zgodności (<i>compliance</i>)
Doskonalenie wytycznych i standardów raportowania zintegrowanego	podmioty zaangażowane w proces tworzenia i doskonalenia raportów zintegrowanych
Metodyka tworzenia raportów zintegrowanych	tryb i podejście do sporządzania zintegrowanych sprawozdań

Źródło: opracowanie własne na podstawie de Villiers, Rinaldi (2014).

Mając na względzie pierwszą grupę dylematów, należy stwierdzić, że dwie główne organizacje promujące raportowanie zintegrowane akcentują inne aspekty. Wytyczne GRI G4 kładą nacisk na identyfikację różnych grup interesariuszy i podkreślają znaczenie obszarów: środowiskowego, ekonomicznego oraz społecznego. Natomiast IIRC koncentruje się głównie na poprawie informacji dla inwestorów i kreowaniu wartości. Wyzwała to wiele wątpliwości i pytań, do których można zaliczyć następujące:

- jakie podmioty mają wspomagać organizację w identyfikacji problemów związanych z aspektami społecznymi i środowiskowymi w ujęciu GRI oraz kapitałami: ludzkim, społecznym, relacyjnym i naturalnym według IIRC (o ile nie są to interesariusze, którzy reprezentują te kategorie kapitału),
- mając na względzie różnice w identyfikacji składników kapitału przez wiodące organizacje, jak w praktyce mają różnić się ujawnienia informacji o tych kapitałach,
- czy systematyczna ocena możliwości kreowania wartości według IIRC w domenie środowiskowej i społecznej będzie prowadzić do nasilonej eksploatacji tych obszarów,
- czy menedżerowie wysokiego szczebla (dyrektorzy finansowi i prezesi spółek) rzeczywiście rozważają bezpośrednio i pośrednio oddziaływanie podejmowanych decyzji na społeczne, środowiskowe, relacyjne i inne aspekty kapitału,
- czy kierownicy organizacji dążą do wykorzystania społecznego i środowiskowego kapitału i co zamierzają uczynić w celu zapewnienia równowagi między tworzącymi i nietworzącymi wartości konsekwencjami proponowanych przez nich strategii,
- czy preferowanie przez IIRC interesów właścicieli (akcjonariuszy) jako głównych interesariuszy może prowadzić do zaniedbania lub umniejszenia roli kapitałów społecznego i środowiskowego kluczowych dla pozostałych interesariuszy w ujęciu GRI.

Druga grupa problemów dotyczy zarządzania ryzykiem oraz procedur audytu wewnętrznego i zewnętrznego. Procesy realizowane w tych obszarach, które podlegają raportowaniu zintegrowanemu, bardzo silnie oddziałują na politykę zarządzania ryzykiem organizacji oraz procedury audytu. W związku z tym wyłaniają się kolejne dylematy sprawozdawczości zintegrowanej:

- w jaki sposób organizacja ma radzić sobie z ryzykiem, które nieodłącznie wiąże się z projekcjami dotyczącymi przyszłości a tego typu szacunki są wymagane przez IIRC,
- w jaki sposób różnice w regulacjach prawnych a nawet w kulturze organizacyjnej właściwej dla różnych krajów będą oddziaływać na praktykę raportowania zintegrowanego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka sporów prawnych,
- w jaki sposób i w jakim zakresie zintegrowane raportowanie będzie wpływać na ryzyko sporu sądowego, w którym będzie uczestniczyć organizacja,
- czy zintegrowane raportowanie skłoni audytorów do wyrażania opinii na temat informacji dotyczących przyszłości,
- w jaki sposób i w jakim zakresie zintegrowane raportowanie będzie wpływać na ryzyko sporu sądowego wobec i z udziałem audytorów,
- jak zintegrowane raportowanie wpłynie na wewnętrzne procesy oceny ryzyka,
- jakie będą wymagania audytorów z punktu widzenia doskonalenia wewnętrznych procesów, zbierania informacji i dostarczenia dowodów na poparcie coraz bardziej zorientowanych na przyszłość ujawnień.

Kolejna grupa zagadnień odnosi się do relacji między raportowaniem zintegrowanym a funkcjonowaniem polityki zgodności. Podmioty oferujące usługi z obszaru *compliance* powinny uwzględniać raportowanie zintegrowane w relacji do obowiązujących norm i wymagań. Oznacza to potrzebę uwzględnienia następujących wyzwań, wyrażonych za pomocą pytań:

- jakie działania i mechanizmy powinny być stosowane przez podmioty zajmujące się procedurami zgodności w celu spełnienia wymagań raportowania zintegrowanego (być może nawet zmiana procedur i standardów),
- czy standardy rewizji finansowej pozostają komplementarne w stosunku do standardów ukierunkowanych na zapewnienie zgodności w rozumieniu audytu wewnętrznego,
- jak twórcy standardów zapewnienia zgodności radzą sobie ze zmianami wynikającymi z raportowania zintegrowanego i w jaki sposób ich działania są legitymizowane,
- jaką rolę w zintegrowanej sprawozdawczości odgrywają relacje między różnymi interesariuszami z punktu widzenia zapewnienia zgodności z procedurami i przepisami prawa,
- którzy interesariusze mają największe znaczenie przy kształtowaniu polityki *compliance* w odniesieniu do sprawozdawczości zintegrowanej.

Następna grupa dylematów odnosi się do doskonalenia wytycznych i standardów raportowania zintegrowanego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że tworzenie ram sprawozdawczości

zintegrowanej jest procesem ciągłym i powinno być dostosowywane do zmieniających się warunków. W związku z tym należy odpowiedzieć na pytania:

- jaką rolę pełnią różne grupy interesariuszy w doskonaleniu raportowania zintegrowanego,
- którzy interesariusze powinni wywierać największy wpływ na kształtowanie standardów raportowania zintegrowanego,
- w jaki sposób i czy w ogóle międzynarodowe organizacje (takie jak IIRC) mogą uzyskać legitymację swoich działań w stopniu porównywalnym do IASB,
- czy jest możliwa konwergencja działań zorientowanych na rozwój raportowania zintegrowanego (prowadzonych przez IIRC) oraz działań IASB ukierunkowanych na doskonalenie sprawozdawczości finansowej,
- jaka jest rola księgowych i organizacji zawodowych księgowych w tworzeniu standardów raportowania zintegrowanego,
- jaka jest rola księgowych i organizacji zawodowych księgowych w realizacji zadań wynikających z potrzeby tworzenia raportów zintegrowanych,
- biorąc pod uwagę dokonania zawodowych księgowych w procesie umiędzynarodowienia zasad rachunkowości, jakie wnioski płyną z ich doświadczeń dla innych zawodów.

Ostatnia grupa dylematów związanych z raportowaniem zintegrowanym ma charakter ogólny i dotyczy samej konstrukcji raportów i metodyki ich tworzenia. Przede wszystkim problematyka sporządzania zintegrowanych sprawozdań dotyczy następujących kwestii:

- w jakim zakresie sprawozdawczość zintegrowana jest naprawdę „zintegrowana”, czyli do jakiego stopnia tworzenie raportów jest determinowane procesami zachodzącymi w organizacji,
- jak zintegrowane raportowanie wpływa na politykę ujawniania informacji w perspektywie krótko- i długoterminowej oraz determinuje orientację menedżerów podejmujących decyzje,
- jak sprawozdawczość zintegrowana odzwierciedla i oddziałuje na cały łańcuch tworzenia wartości w przedsiębiorstwie,
- w jaki sposób organizacja jest w stanie zapewnić spójność raportów zintegrowanych, uwzględniając wszystkie postulaty IIRC, dotyczące ujawniania informacji dotyczących wielu obszarów,
- jakie są relacje raportów zintegrowanych z raportami rocznymi i innymi sprawozdaniami publikowanymi przez przedsiębiorstwo, czy jest zapewniona integralność baz danych służących generowaniu różnych sprawozdań,
- czy decyzje dotyczące ujawniania raportów zintegrowanych są istotne z punktu widzenia rynków finansowych.

Postawione pytania wskazują na relacje zachodzące między poszczególnymi typami raportów. Z praktycznego punktu widzenia pojawiają się bowiem wątpliwości dotyczące trybu sporządzania raportów, integralności informacji w nich ujawnianych oraz istotności informacji z perspektywy użytkowników zewnętrznych.

Uwagi końcowe

Problematyka podjęta w artykule stanowi obecnie przedmiot ożywionych dyskusji badaczy z obszaru rachunkowości przede wszystkim ze względu postulatory integrowania informacji pochodzących z systemu rachunkowości z informacjami spoza tego systemu. Zarówno standardy raportowania niefinansowego propagowane przez Global Reporting Initiative (GRI), jak też propozycje Międzynarodowej Rady ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (*International Integrated Reporting Council*) IIRC uwzględniają rolę informacji przetwarzanej w systemie rachunkowości dla zapewnienia spójnego, całościowego obrazu jednostki. Na tym tle pojawiają się dylematy i pytania, które powinny stanowić przedmiot zainteresowania naukowców i tym samym wyznaczać potencjalne obszary badawcze. W opracowaniu wśród interesujących wyzwań badawczych zidentyfikowano pięć obszarów: stopień konwergencji koncepcji raportowania według GRI i IIRC, podejście do zarządzania ryzykiem i audytu w raportowaniu zintegrowanym, uwzględnienie polityki zgodności, doskonalenie wytycznych i standardów raportowania zintegrowanego oraz metodykę tworzenia raportów zintegrowanych. Wymienione obszary generują wiele wyzwań i pytań problemowych dla badaczy. Odpowiedź na te pytania wymaga pogłębionej dyskusji i badań, które mogą wspomagać wypracowanie kierunków doskonalenia raportowania zintegrowanego w przyszłości.

Literatura

- de Villiers, Ch., Rinaldi, L., Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, Gaps and an Agenda for Future Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7), 1042–1067.
- Dragu, I., Tiron-Tudor, A. (2014). Research Agenda on Integrated Reporting: New Emergent Theory and Practice. *Procedia Economics and Finance*, 15, 221–227.
- Eccles, R.G., Krzus, M.P. (2011). A Chronology of Integrated Reporting. *Harvard Business School Accounting & Management Unit Case*, 411–449.
- G4 Sustainability Reporting Guidelines*. Pobrano z: <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/pages/default.aspx> (20.02.2017).
- Krasodomska, J. (2015). Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82 (138), 77–92.
- Mazurowska, M. (2015). Analiza porównawcza wytycznych Global Reporting Initiative oraz International Integrated Reporting Comitee. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3 (1), 135–148.
- Mio, C. (2016). *Integrated Reporting. A New Accounting Disclosure*. London: Plagrave Macmillian.
- The International Integrated Reporting Framework* (2013). International Integrated Reporting Council. Pobrano z: www.theiirc.org (20.02.2017).
- Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century* (2011). International Integrated Reporting Council. Pobrano z: www.theiirc.org (20.02.2017).
- Walińska, E., Bek-Gaik, B., Gad, J., Rymkiewicz, B. (2015). *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

CHALLENGES AND DILEMMAS OF INTEGRATED REPORTING

Abstract: *Purpose* – The purpose of the paper is to present the main challenges and dilemmas that should be the subject of academic research in the context of the development of integrated reporting.

Design/methodology/approach – The methodology adopted includes critical analysis and interpretation of the research findings of other researchers as well as logical reasoning.

Findings – Based on the conducted research, five basic dilemmas concerning integrated reporting were discussed: the convergence of the concept of reporting according to GRI and IIRC, the approach to risk management and audit, compliance policy, improvement of guidelines and standards of integrated reporting, methodology of integrated reporting systems design

Originality/value – The value of the article is the description of the challenges, which may contribute to the improvement of integrated reporting systems in the future.

Keywords: integrated reporting, research challenges

Cytowanie

Nita, B. (2017). Wyzwania i dylematy raportowania zintegrowanego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 337–344. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-32.