



Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae
Rok 19, Nr 3/2015
Wydział Zarządzania i Administracji
Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach

Finanse i rachunkowość

Grażyna Michalczuk¹

SPRAWOZDANIE ZINTEGROWANE A FUNKCJA ROZLICZENIOWA SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI – PERSPEKTYWA INTERESARIUSZY

Wstęp

Ważnym elementem systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest rachunkowość. Stanowi ona uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjny, który pozwala na tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków między przedsiębiorstwem a interesariuszmi².

Informacje tworzone poprzez system rachunkowości, a następnie prezentowane w raportach rocznych, są przedmiotem zainteresowania coraz szerszej grupy interesariuszy, a nie tylko inwestorów. Związane jest to z tym, że przedsiębiorstwo realizując swoje cele opiera się na relacjach społeczno-ekonomicznych z otoczeniem. Podstawą budowania tych relacji, jest odpowiednie informowanie zainteresowanych stron o działalności przedsiębiorstwa i jego efektach. Interesariusze są coraz bardziej świadomi wielowymiarowych i długofalowych skutków podejmowanych w przedsiębiorstwach decyzji, co powoduje, iż oczekują oni jasnej i transparentnej informacji na temat wartości przedsiębiorstwa i czynników ją determinujących.

Dlatego też, rachunkowość, jako system pomiaru wartości oraz podstawowe źródło informacji, podlega zmianom. Jako system ewaluje wraz z rozwojem rzeczywistości gospodarczej, co jest konieczne, by jego metody oraz rozwiązania pozwalały na odzwierciedlanie coraz to nowych potrzeb informacyjnych. Na aspekt ten wskazuje między innymi A. Karmańska, stwierdzając, iż „znakami szczególnymi zmian obserwowanych we współczesnych uwarunkowaniach go-

¹ Dr hab. Grażyna Michalczuk, adiunkt, Uniwersytet w Białymstoku.

² G. Michalczuk, *Zasoby niematerialne jako czynnik wartości przedsiębiorstwa. Luka informacyjna sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2013, s. 161.

spodarczych są ich dynamika i ogromna różnorodność (...). Rachunkowość jako system interpretacji, pomiaru oraz opisu skutków transakcji gospodarczych podlega w tych warunkach ciągłemu procesowi dostosowawczemu³. Szczególnie ma to znaczenie wobec rosnącej roli teorii interesariuszy w funkcjonowaniu współczesnych przedsiębiorstw. Rozszerzeniu ulega zakres podmiotowy i przedmiotowy realizowanych przez system rachunkowości funkcji. W szczególności dotyczy to funkcji rozliczeniowej, która jest ściśle związana z funkcją informacyjną.

Celem artykułu jest analiza postrzegania funkcji rozliczeniowej systemu rachunkowości w perspektywie teorii interesariuszy. W tym aspekcie pokazanie znaczenia sprawozdania zintegrowanego w realizacji rozszerzonej funkcji rozliczeniowej systemu rachunkowości. Sprawozdania, które stanie się językiem „zrównoważonego biznesu” i narzędziem komunikowania zarówno informacji ekonomicznych, ale też społecznych i środowiskowych.

1. Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości – perspektywa interesariuszy

Podstawowym systemem informacyjnym jest rachunkowość. Z punktu widzenia społecznego, rachunkowość rejestruje zdarzenia gospodarcze niezależnie od rzeczywistych podstaw. Zjawisko to trafnie zostało określone przez W. Handla, który stwierdził, że „rzeczy mogą istnieć niezależnie od tego czy zostały odzwierciedlone w rachunkowości, jednak nie istnieją one dla społeczeństwa, dopóki nie zostaną ujęte w rachunkowości. Z drugiej strony pewne przedmioty (zdarzenia) mogą nie istnieć w rzeczywistości, jednak mogą mieć społeczne znaczenie, w momencie kiedy zostaną ujęte w rachunkowości (...). W ten sposób rachunkowość opisuje (uznaje i mierzy) rzeczywistość gospodarczą, a ze społecznego punktu widzenia w tym samym momencie opis ten staje się rzeczywistością gospodarczą. (...) Rachunkowość dostarcza podstawę do działań podejmowanych przez społeczeństwo”⁴.

Rachunkowość jako system spełnia wiele funkcji. Niewątpliwie takim syntetycznym ich ujęciem, jest podział na funkcje: informacyjną, rozliczeniową i atestacyjną⁵. Funkcja informacyjna polega na dostarczaniu informacji będących podstawą podejmowania decyzji ekonomicznych przez jej odbiorców. Funkcja atestacyjna wiąże się z poświadczeniem prawidłowości odwzorowania rzeczywistego

³ A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości*, Difin, Warszawa 2009, s. 9.

⁴ C. Deegan, J. Unerman, *Financial Accounting Theory*, The McGraw-Hill Companies, London 2006, s. 186.

⁵ Należy podkreślić, iż w literaturze wyróżnia się też inne funkcje rachunkowości, tj. sprawozdawcza, analityczna, optymalizacyjna, kontrolna, stymulacyjna (Szerzej: J. Płóciennik-Napierała, *Istota kontrolnej funkcji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2003, tom (12) 68, s. 41-42.; B. Micharda, *Funkcje współczesnej rachunkowości* [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, B. Micharda (red.), Difin, Warszawa 2011, s. 13-36; E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2008, tom 45(101), s. 23-70; J. Gad, *Funkcje systemu rachunkowości a założenia teorii agencji* [w:] *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2013, s. 401-413; I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2004, s. 17-18.)

stanu podmiotu, dzięki czemu informacje generowane przez rachunkowość uzyskują atest wiarygodności. Natomiast funkcja rozliczeniowa (powiernicza) związana jest z przekazywaniem informacji uprawnionym podmiotom zewnętrznym w celu rozliczenia zarządu z efektywności zarządzania powierzonym kapitałem⁶.

Należy podkreślić, iż realizowane przez system rachunkowości funkcje nie mają charakteru rozłącznego. Funkcje rachunkowości integrują się i wzajemnie uzupełniają, co szczególnie widać na przykładzie funkcji informacyjnej i rozliczeniowej. Zakres realizacji tej drugiej uwarunkowany jest jakością funkcji informacyjnej, czyli ilością i jakością generowanych przez system rachunkowości informacji. Muszą one być dostosowane do zewnętrznych warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, jak i też wewnętrznych procesów i potrzeb zarządzających. Tylko takie podejście pozwala na realizację przez rachunkowość zadania, jakim jest „tworzenie platformy wzajemnego porozumienia się podmiotu z jej otoczeniem”⁷.

Jest to szczególnie widoczne wobec rosnącego znaczenia teorii interesariuszy (*stakeholder*), która oparta jest na założeniu, że wartość powinna być tworzona przez przedsiębiorstwo dla wielu grup interesu. Koncepcja ta jest szczególnie mocno akcentowana w Europie kontynentalnej i kładzie nacisk na wszystkie grupy interesu, a nie tylko właścicieli, które wpływają na przedsiębiorstwo oraz na które ono wywiera wpływ. Realizacja tej koncepcji w praktyce wymaga tworzenia długookresowych relacji nie tylko z akcjonariuszami, ale też innymi grupami interesu, które z jednej strony zainteresowane są wzrostem wartości przedsiębiorstwa a z drugiej przechwytywaniem tej wartości⁸. Determinuje to kreowanie długoterminowej wartości poprzez wzmocnienie⁹: relacji biznesowych (wspólne wartości, dwustronna wymiana, postrzegane korzyści, minimalizacja kosztów transakcyjnych); kapitału społecznego (ulepszone sieci, zrozumienie, wzajemność); reputacji (zwiększony prestiż, pragmatyzm, legitymizacja).

Rozwój koncepcji *stakeholder* jest wynikiem dokonujących się zmian paradygmatu funkcjonowania gospodarki, a mianowicie systemu wartości opartego na dążeniu do społecznego modelu przedsiębiorstwa. Z jednej strony, postrzegania przedsiębiorstwa jako zbioru kontraktów, które zawierane są w sposób mniej lub bardziej formalny pomiędzy stronami, które dostarczają przedsiębiorstwu określone kontrybucje (kapitał, usługi, umiejętności, itp.) w zamian za określone uprawnienia, korzyści (wynagrodzenie, gotówkę, dywidendy, odsetki, produkty)¹⁰.

Z drugiej, zmiany te odnoszą się do formułowania tezy o szerokiej społecznej od-

⁶ E. Walińska, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 17-18.

⁷ J. Gad, *Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości według Profesor Alicji Jarugowej – perspektywa nadzoru korporacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2014, tom 80(136), s. 93.

⁸ G. Michalczyk, *Zasoby niematerialne...*, *op.cit.*, s. 47.

⁹ M. Marcinkowska, *Tworzenie wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 639, s. 861.

¹⁰ S. Sunder, *Theory of Accounting and Control*, Southwestern College Publishing, Cincinnati, Ohio 1997, s. 15-16.

powiedzialności przedsiębiorstw¹¹, której przejawy należy rozpatrywać w trzech podstawowych wymiarach: ekonomicznym (dążenie do wzrostu wartości przedsiębiorstwa), społecznym (uwzględnienie skutków działalności przedsiębiorstwa w kontekście norm społecznych, tworzenie miejsc pracy, edukacja pracowników), środowiskowym (uwzględnienie skutków ubocznych działalności przedsiębiorstwa). Wiąże się z tym konieczność prowadzenia rachunku odpowiedzialności społecznej, którego koncepcja „oparta jest na właściwej współczesnym społeczeństwu, złożonej sieci powiązań uprawnień i odpowiedzialności”¹². Istotą rachunku odpowiedzialności społecznej jest „identyfikacja, pomiar i komunikowanie wpływu przedsiębiorstwa na zewnętrzne i wewnętrzne otoczenie”¹³.

Oparcie się na perspektywie interesariuszy, znajduje swoje przełożenie w konieczności nowego spojrzenia na funkcje rachunkowości, a przede wszystkim na funkcję rozliczeniową. Najczęściej rozpatruje się ją w aspekcie relacji zarząd a właściciele kapitału. W takim ujęciu system rachunkowości pełni rolę powiernika i wskazuje, w jakim zakresie kapitał wniesiony przez właścicieli będzie mógł być im zwrócony i jakie przynosi korzyści. Jest to wąskie ujęcie, biorąc pod uwagę rosnące znaczenie innych grup interesariuszy, jak i też zmianę w postrzeganiu kategorii kapitału. Obecnie, w kontekście teorii interesariuszy mówi się o szerszym wymiarze kapitału, który obejmuje nie tylko kapitał finansowy, ale też intelektualny. Dlatego też, funkcja rozliczeniowa powinna być rozpatrywana w aspekcie wielopłaszczyznowym i odzwierciedlać szerszy jej zakres podmiotowy, nie tylko relacje: zarząd – właściciel, ale też zarząd – otoczenie. Również szerszy zakres przedmiotowy obejmujący nie tylko stanie na straży majątku ale też ochronę majątku, efektywność ekonomiczną zarządzania, czy też społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa. Rozszerzone ujęcie funkcji rozliczeniowej systemu rachunkowości ilustruje rysunek 1.

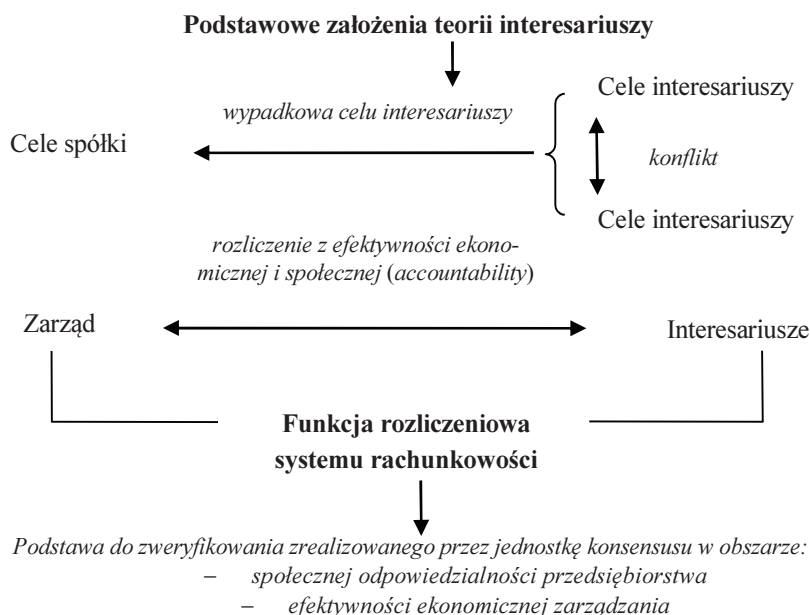
Należy podkreślić, iż w rozszerzonym ujęciu funkcja rozliczeniowa ma charakter wielopłaszczyznowy. Z perspektywy interesariuszy istotne jest dostarczanie informacji nie tylko na temat rozliczeń (*accountability*) za ekonomiczną efektywność, ale też społeczną. Determinuje to możliwość prowadzenia rzetelnego rozrachunku między zainteresowanymi stronami – przedsiębiorstwem a grupami interesariuszy. W tym kontekście za kluczową płaszczyznę systemu rachunkowości należy uznać rozliczenie w perspektywie społeczno-ekonomicznej. Takie podejście wskazuje, iż można aktualnie mówić o szerszym wymiarze rachunkowości, a mianowicie rachunkowości społecznej. W odniesieniu do przedsiębiorstwa oznacza ona rozszerzenie zakresu przedmiotowego systemu rachunkowości i włączenie skutków zachowań przedsiębiorstw w obszarze społecznym i środowiskowym. W takim rozumieniu rachunkowość społeczna, obejmuje „komunikowa-

¹¹ J. Adamczyk, *Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstwa w teorii i praktyce* [w:] *Zarządzanie przedsiębiorstwem XXI wiek*, R. Niestrój (red.), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2002, s. 229-241.

¹² A. Jarugowa, *Uwagi o współczesnym rozumieniu rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica”, 1985, nr 45.

¹³ A. Jarugowa, J. Marcinkowski, *Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica”, 1989, nr 88, s. 22.

nie o społecznych i środowiskowych efektach działalności przedsiębiorstwa ukierunkowanych na cele ekonomiczne, a wywieranych na poszczególne grupy interesariuszy i społeczeństwo jako całość”¹⁴.



Rysunek 1. Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości – perspektywa interesariuszy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Gad, *Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości według Profesor Alicji Jarugowej – perspektywa nadzoru korporacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2014, tom 80(136), s. 94, 99.

Można więc przyjąć, iż rachunkowość społeczna jest to system ewidencyjny, na który składa się proces gromadzenia i komunikowania informacji zainteresowanym stronom o efektach działalności przedsiębiorstwa nie tylko w aspektach ekonomicznych, ale też społecznych i środowiskowych. Takie ujęcie rachunkowości poszerza jej zakres i oznacza w odniesieniu do przedsiębiorstw wyjście poza tradycyjny obszar rozrachunku finansowego¹⁵.

Niewątpliwie rachunkowość społeczna ma charakter hermeneutyczny i emancypacyjny. „Charakter hermeneutyczny polega na tym, że poszukiwane jest narzędzie, które umożliwi wzajemne zrozumienie organizacji i jej interesariuszy (...) Z kolei charakter emancypacyjny wynika stąd, że celem tego rodzaju rachunkowości jest przywrócenie równowagi sił (ograniczenie asymetrii) między organizacją

¹⁴ R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Corporate Social Reporting – Accounting & Accountability*, Prentice – Hall, UK 1987, s. ix.

¹⁵ G. Michalczyk, T. Mikulska, *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2014, nr 69, s. 199.

i jej interesariuszami poprzez raportowanie informacji”¹⁶. W takim ujęciu system rachunkowości powinien umożliwiać¹⁷:

- pomiar wkładu interesariuszy przedsiębiorstwa,
- pomiar korzyści, do których mają prawo interesariusze,
- informowanie interesariuszy w jakim zakresie wywiązują się oni z kontraktów oraz czy otrzymują należne wynagrodzenie,
- dostarczanie zweryfikowanych informacji, które pozwolą na renegocjowanie i powtórne formułowanie kontraktów.

2. Sprawozdanie zintegrowane

Współcześnie przedsiębiorstwo aby realizować swoje cele musi opierać się na relacjach z otoczeniem. Podstawą budowania relacji społeczno-ekonomicznych z podmiotami (grupami interesariuszy) jest odpowiednie informowanie ich o działalności przedsiębiorstwa i jego efektach. Jest to niezbędne z perspektywy realizacji rozszerzonej funkcji rozliczeniowej rachunkowości. Determinuje to potrzebę rozwoju sprawozdawczości, która dostarczałaby informacje o różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa a nie tylko ekonomicznym. Przygotowanie takiej sprawozdawczości pozwoliłoby na informowanie na temat rozliczeń przedsiębiorstwa nie tylko z właścicielami, ale też szerszą grupą interesariuszy, która uczestniczy w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa. Zapewniłoby też pełny obraz relacji przedsiębiorstwa z kluczowymi grupami interesariuszy i prezentowałoby w jaki sposób i w jakim stopniu w organizacji rozumie się i bierze pod uwagę ich potrzeby informacyjne, a także jak reaguje się na nie¹⁸.

Niewątpliwie taką rolę spełniałoby sprawozdanie zintegrowane. Jego koncepcja opiera się na założeniu, iż sprawozdanie takie zawiera wszechstronne i zrozumiałe informacje o charakterze retrospektywnym i prospektywnym, odzwierciedlające ekonomiczny, społeczny i środowiskowy aspekt funkcjonowania przedsiębiorstwa przez zagregowanie informacji z obszaru strategii, zarządzania, efektywności oraz perspektyw jego rozwoju¹⁹. Oznacza to, że w jednym dokumencie i w jedną całość łączone są informacje dotyczące materialnych i niematerialnych obszarów działalności przedsiębiorstwa. W efekcie w sposób zwięzły, jasny, spójny i porównywalny ujmowane są informacje finansowe, które mają charakter kwantyfikowalny, jak i niefinansowe o charakterze deskryptywnym²⁰. Również pokazywane są powiązania zachodzące między nimi, co zapewnia jednoznaczny obraz dokonań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych jednostki.

¹⁶ M. Marcinkowska, *Kapitał relacyjny banku. Ocena banku w kontekście relacji z interesariuszami*, t. 3, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 11-12.

¹⁷ S. Sunder, *Theory of Accounting...*, *op.cit.*, s. 20.

¹⁸ *Ibidem*, s. 45.

¹⁹ *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21 st Century*. (2011) [online], http://theire.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (18.04.2015).

²⁰ R.G. Eccles, M.P. Krzus, *Integrated reporting for a sustainable strategy*, „Financial Executive” 2010, March, s. 30.

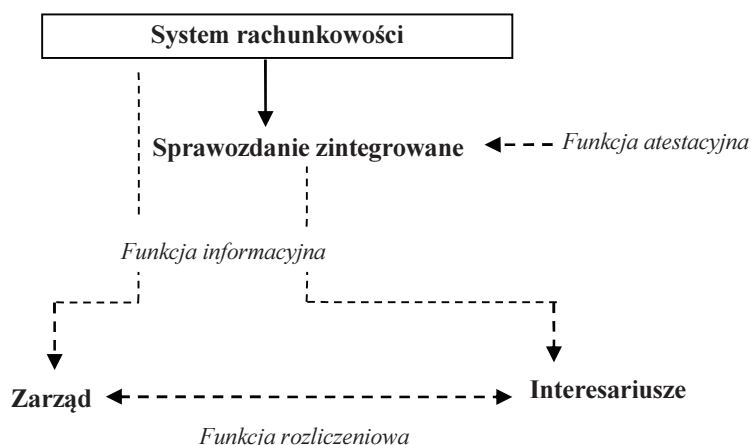
Tabela 2. Elementy i zakres tematyczny raportu zintegrowanego

| Elementy | Zakres tematyczny |
|--|--|
| Ogólny zarys organizacyjny i model biznesowy | Zakres działalności oraz sposoby tworzenia i utrzymania wartości w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. W obszarze tym raport pokazuje: misję danej organizacji, główne działania, rynek na którym działa, oferowane produkty, model biznesowy, czynniki tworzenia wartości, istotne relacje odnoszące się do różnych grup interesariuszy oraz stosunek do ryzyka. |
| Ład korporacyjny | Struktura zarządzania organizacją oraz określenie sposobów, w jaki kierownictwo wspiera strategiczne cele organizacji i w jaki sposób odnosi się do wynagradzania. W obszarze tym raport pokazuje sposób zarządzania organizacją i charakter relacji na najwyższym szczeblu zarządzania. Zapewnia też wgląd w sposób sprawowania nadzoru w organizacji. W szczególności zawiera: opis kierownictwa organizacji i strategicznych procesów decyzyjnych; opis działań osób odpowiedzialnych za zarządzanie mających wpływ na kierunek działań strategicznych w organizacji, w tym jej kultury, wartości etycznych i relacji z kluczowymi interesariuszami; stopień powiązania sposobu wynagradzania osób odpowiedzialnych za zarządzanie; zależności między poziomem wynagradzania dyrektorów i osób odpowiedzialnych za zarządzanie a wynikami uzyskiwanymi w krótkim, średnim i długim okresie. |
| Kontekst operacyjny (w tym szanse i zagrożenia) | Warunki prowadzenia przez przedsiębiorstwo działalności, łącznie z kluczowymi zasobami i relacjami, z których korzysta i od których zależy a także kluczowe szanse i zagrożenia przed jakimi stoi, w szczególności: ramy komercyjne, społeczne i środowiskowe, w których działa organizacja (istotne przepisy ustawowe i wykonawcze, wpływające na zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia i utrzymania wartości w różnych perspektywach czasowych); zasoby i relacje kluczowe do osiągnięcia przez organizację sukcesu, w tym główni interesariusze (ich uzasadnione potrzeby, interesy i oczekiwania) oraz ich znaczenie dla organizacji; podstawowe szanse i zagrożenia dla organizacji, w tym także te odnoszące się do jej powiązań i wpływu na nie. |
| Cele strategiczne i strategię osiągnięcia tych celów | Zakładane cele strategiczne organizacji i strategię ich osiągnięcia. Sposób pomiaru przez przedsiębiorstwo osiągnięć i rezultatów w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. W tym obszarze raport opiera się na opisie ogólnego zarysu organizacyjnego i kontekstu operacyjnego w celu zapewnienia zrozumienia przez użytkowników raportu istoty tworzenia i ochrony wartości organizacji. W szczególności koncentruje się na: ustaleniach dotyczących zarządzania ryzykiem w odniesieniu do kluczowych zasobów i relacji; związkach między strategiami a innymi składowymi raportu; czynnikach determinujących zdolność do tworzenia i utrzymania wartości w przyszłości. |
| Wyniki | Ocena jak organizacja wypada na tle swoich celów strategicznych i strategii powiązanych. W tym obszarze sprawozdania, zawarte są informacje jakościowe i ilościowe, opierające się na wskaźnikach wydajności (<i>key performance indicators</i>) i kluczowych wskaźnikach ryzyka (<i>key risk indicators</i>). Wskaźniki te pozwalają na odniesienie uzyskiwanych wyników do celów strategicznych i strategii powiązanych organizacji oraz jej wpływu na zasoby i relacje, od których jest zależna. Również ta część raportu zawiera informacje na temat znaczących czynników zewnętrznych mających wpływ na wyniki organizacji. |
| Perspektywy na przyszłość | Szanse, wyzwania i zagrożenia dla realizacji założonych celów strategicznych oraz ich skutki. Ta część raportu zawiera informacje na temat sposobu utrzymania przez organizację równowagi między korzyściami krótko- i długoterminowymi, potencjalnego ryzyka związanego z założonymi efektami w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej, zakresu działań, jakie muszą być podejmowane w przedstawionych powyżej obszarach oraz związane z tym wątpliwości. |

Źródło: G. Michalczyk, *Zasoby niematerialne jako czynnik wartości przedsiębiorstwa. Luka informacyjna sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2013, s. 270-271.

Raport zintegrowany oparty jest na informacjach odzwierciedlających ekonomiczny, społeczny i środowiskowy aspekt funkcjonowania przedsiębiorstwa, ujętych zarówno w sposób retrospektywny i prospektywny. Pokazuje również powiązania pomiędzy strategią, zarządzaniem, efektywnością oraz perspektywami rozwoju przedsiębiorstwa. W efekcie sprawozdanie zintegrowane pozwala na²¹:

- jasną i zwięzłą prezentację zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w różnym horyzoncie czasowym, zarówno krótkim, jak i długim,
- ujęcie dokonań przedsiębiorstwa nie tylko w aspekcie ekonomicznym, ale też społecznym i środowiskowym,
- ukazanie połączeń pomiędzy czynnikami wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa oraz wpływu na inne podmioty,
- ukazanie kontekstu poszczególnych ujawnień oraz wzajemnych powiązań między nimi,
- lepszą przejrzystość raportowania z punktu widzenia potrzeb interesariuszy,
- lepszy obraz modelu biznesowego.



Rysunek 2. Funkcje systemu rachunkowości a sprawozdanie zintegrowane
Źródło: opracowanie własne.

Raport zintegrowany uwzględnia więc potrzebę generowania szerszych i bardziej transparentnych informacji w takich obszarach, jak: strategia, ryzyko, czy też tworzenie wartości²². Jest on ukierunkowany na cel, jakim jest tworzenie wartości na rzecz interesariuszy, w różnej perspektywie czasowej – krótko i długotermino-

²¹ G. Michalczuk, T. Mikulska, *Sprawozdanie zintegrowane...*, *op.cit.*, s. 200-201.

²² Należy podkreślić, iż aktualnie prowadzone są prace przez powołaną w 2010 rok Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej nad opracowaniem na bazie wytycznych GRI, standardu raportowania zintegrowanego na wzór obecnie obowiązujących standardów sprawozdawczości finansowej. W 2013 r. IIRC podpisała porozumienie o współpracy z Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, co pozwoliło na zintensyfikowanie prac w zakresie wypracowania standardu sprawozdania.

wej. Informacje w nim zawarte pozwalają na zmniejszenie luki informacyjnej między zarządzającymi a pozostałymi grupami interesu oraz realizację rozszerzonej funkcji rozliczeniowej. Sprawozdanie to jest „wyrazem rozszerzonego podejścia do funkcji rozliczeniowej rachunkowości” i pokazuje jak „zarząd rozlicza się przed jednostkami, na funkcjonowanie których, w sposób bezpośredni lub pośredni, wpływa działalność przedsiębiorstwa (np. społeczeństwo, w tym społeczność lokalna)”²³. Miejsce raportu zintegrowanego w systemie rachunkowości oraz w perspektywie realizowanych przez ten system funkcji ilustruje rysunek 2.

Podsumowanie

Pomiędzy rachunkowością a rzeczywistością społeczno-ekonomiczną zachodzą relacje i aby system rachunkowości mógł dobrze wypełniać funkcję metajęzyka działalności gospodarczej musi dostosowywać swoje metody i rozwiązania, tak aby pozwalały na odzwierciedlanie coraz to nowych potrzeb informacyjnych. Jest to szczególnie zauważalne w kontekście rosnącego znaczenia teorii interesariuszy, a co się z tym wiąże koncepcji społecznej odpowiedzialności.

Rozszerzeniu ulega zakres podmiotowy, jak i przedmiotowy funkcji rozliczeniowej rachunkowości. W takim ujęciu system rachunkowości powinien odzwierciedlać relacje zachodzące nie tylko między zarządem a właścicielami, ale też zarządem a otoczeniem (pozostałymi grupami interesariuszy). W efekcie generować informacje zarówno na temat rozliczeń za ekonomiczną efektywność, ale też na temat rozliczeń ze społecznej odpowiedzialności wobec grup interesariuszy uczestniczących w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa.

Determinuje to konieczność zwiększania zakresu ujawnień dokonywanych przez przedsiębiorstwa zarówno w kwestiach ekonomicznych, ale również społecznych i środowiskowych. Takim rozwiązaniem jest generowanie informacji w ramach sprawozdawczości zintegrowanej, która opiera się na holistycznym postrzeganiu przedsiębiorstwa. Sprawozdanie zintegrowane prezentuje interesariuszom strategię, wyniki i działalność przedsiębiorstwa w taki sposób, aby pokazać zdolność jednostki do tworzenia i utrzymywania wartości w krótkiej, średniej i długoterminowej perspektywie. Ta zdolność jest oparta na elementach ekonomicznych, społecznych i środowiskowych oraz jakości relacji z interesariuszami.

Dopiero takie raportowanie daje pełny obraz relacji przedsiębiorstwa z kluczowymi zainteresowanymi grupami interesu oraz prezentuje to, w jaki sposób i w jakim stopniu w organizacji rozumie się i bierze pod uwagę ich potrzeby, a także jak reaguje się na nie²⁴.

Bibliografia:

1. Adamczyk J., *Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstwa w teorii i praktyce* [w:] *Zarządzanie przedsiębiorstwem XXI wiek*, R. Niestrój (red.), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2002.

²³ J. Gad, *Funkcja rozliczeniowa...*, *op.cit.*, s. 102.

²⁴ M. Marcinkowska, *Kapitał relacyjny...*, *op.cit.*, s. 45.

2. Burzym E., *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP”, 2008, tom 45(101).
3. Deegan C., Unerman J., *Financial Accounting Theory*, The McGraw-Hill Companies, London 2006.
4. Eccles R.G., Krzus M.P., *Integrated reporting for a sustainable strategy*, „Financial Executive”, 2010, March.
5. Gad J., *Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości według Profesor Alicji Jarugowej – perspektywa nadzoru korporacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2014, tom 80(136), s. 93.
6. Gad J., *Funkcje systemu rachunkowości a założenia teorii agencji* [w:] *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, A. Karmańska (red.), Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2013.
7. Gray R., Owen D., Maunders K., *Corporate Social Reporting – Accounting & Accountability*, Prentice – Hall, UK 1987, s. ix.
8. Jarugowa A. i Marcinkowski J., *Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica”, 1989, nr 88.
9. Jarugowa A., *Uwagi o współczesnym rozumieniu rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica”, 1985, nr 45.
10. Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości*, Difin, Warszawa 2009.
11. Marcinkowska M., *Kapitał relacyjny banku. Ocena banku w kontekście relacji z interesariuszami*, t. 3, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
12. Marcinkowska M., *Tworzenie wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 2011, nr 639, s. 861.
13. Michalczuk G., Mikulska T., *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2014, nr 69.
14. Michalczuk G., *Zasoby niematerialne jako czynnik wartości przedsiębiorstwa. Luka informacyjna sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2013.
15. Micharda B., *Funkcje współczesnej rachunkowości* [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, B. Michareda (red.), Difin, Warszawa 2011
16. Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2004.
17. Płóciennik-Napierała J., *Istota kontrolnej funkcji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP” 2003, tom (12)68.
18. Sunder S., *Theory of Accounting and Control*, Southwestern College Publishing, Cincinnati, Ohio 1997.
19. *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21 st Century*. (2011) [online], http://theire.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (18.04.2015).
20. Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

Abstrakt:

Pomiędzy rachunkowością a rzeczywistością społeczno-ekonomiczną zachodzą relacje i aby system rachunkowości mógł dobrze wypełniać funkcję metajęzyka

działalności gospodarczej musi dostosowywać swoje metody i rozwiązania, tak aby pozwalały na odzwierciedlanie coraz to nowych potrzeb informacyjnych. Rozszerzeniu ulega zakres podmiotowy i przedmiotowy realizowanych przez system rachunkowości funkcji. W szczególności dotyczy to funkcji rozliczeniowej, która jest ściśle związana z funkcją informacyjną. Jest to zauważalne w kontekście rosnącego znaczenia teorii interesariuszy, a co się z tym wiąże koncepcji społecznej odpowiedzialności. Nowe potrzeby informacyjne determinują też zakres i formę prezentacji informacji ujawnionych przez przedsiębiorstwa.

Celem artykułu jest analiza postrzegania funkcji rozliczeniowej systemu rachunkowości w perspektywie teorii interesariuszy. W tym aspekcie pokazanie znaczenia sprawozdania zintegrowanego w realizacji „rozszerzonej” funkcji rozliczeniowej systemu rachunkowości. Sprawozdania, które stanie się językiem „zrównoważonego biznesu” i narzędziem komunikowania zarówno informacji ekonomicznych, ale też społecznych i środowiskowych.

The integrated report and the settlement function of an accounting system – the stakeholder perspective

There are relationships between accounting and the socio-economic reality but to fulfil well the function of meta-language of business activity, an accounting system must adapt its methods and solutions in order to reflect new information needs. The subjective and objective scope of performed functions of the accounting system is widened. In particular, it concerns the settlement function, which is closely related to the information function. It is noticeable in the context of growing importance of the stakeholder theory, and what goes with it the concept of social responsibility. New information needs also determine the scope and form of presentation of the information disclosed by companies.

The aim of the article is to analyze the perception of the settlement function of the accounting system in the perspective of the stakeholder theory, in this aspect, showing the importance of an integrated report on the implementation of the “extended” settlement function of the accounting system. The report which will become the language of “sustainable business” and a tool to communicate both economic, but also social and environmental information.

PhD Grażyna Michalczuk, assistant profesor, University of Białystok.