

*Jan Michalak**

PODSTAWY TEORETYCZNE SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU A ZAKRES JEJ ZASTOSOWANIA W POLSCE I NA ŚWIECIE

1. Wstęp

Postulat zrównoważonego rozwoju został postawiony na skutek konstatacji, iż obecny model rozwoju gospodarczego, bazujący na globalnym zwiększaniu konsumpcji, jest niemożliwy do utrzymania ze względu na wyczerpywanie się zasobów oraz coraz bardziej dokuczliwe skutki uboczne, takie jak skażenie środowiska i efekt cieplarniany. Dalszy rozwój możliwy jest zatem tylko w przypadku zmiany wzorców produkcji i konsumpcji we współczesnym świecie. Dla wprowadzenia tych zmian Komisja Europejska opracowała zatwierdzoną przez Radę Europy w 2001 r. Strategię UE dotyczącą zrównoważonego rozwoju, która została odnowiona w 2006 r. Zidentyfikowano w niej siedem następujących, podstawowych wyzwań w obszarze polityki gospodarczej, ekologicznej i społecznej:

- ograniczanie zmian klimatu oraz promowanie czystszej energii;
- zapewnienie, by systemy transportowe odpowiadały wymogom ochrony środowiska oraz spełniały gospodarcze i społeczne potrzeby społeczeństwa;
- promowanie zrównoważonych wzorców produkcji i konsumpcji;
- lepsze zarządzanie oraz przeciwdziałanie nadmiernej eksploatacji zasobów przyrodniczych;
- promowanie wysokiej jakości zdrowia publicznego na niedyskryminujących zasadach;
- stworzenie społeczeństwa opartego na integracji społecznej, uwzględniającego solidarność między pokoleniami oraz w ramach pokoleń, a także zagwarantowanie wysokiej jakości życia obywateli;

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

- aktywne promowanie zrównoważonego rozwoju na forum międzynarodowym oraz zapewnienie zgodności wewnętrznych i zewnętrznych polityk UE z zasadami zrównoważonego rozwoju, jak również z podjętymi przez UE międzynarodowymi zobowiązaniami¹.

Zmiana we wzorcach produkcji i konsumpcji nie jest możliwa bez przeobrażeń w przedsiębiorstwach realizujących działalność gospodarczą. Na skutek przemian zachodzących w społeczeństwie oraz wzrastających potrzeb informacyjnych różnych grup interesu przedsiębiorstwa decydują się na coraz szerszy zakres ujawnień. Ujawnienia te dotyczą zarówno informacji o strategii i sposobach ich realizowania zawartych w sprawozdaniach z działalności (lub innej formy sprawozdań zarządczych, ang. *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*)². W literaturze polskiej brak jest prezentacji bieżącego stanu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i jej standardów. W związku z tym jednym z celów opracowania jest zaprezentowanie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju pod względem: zadań i zakresu standardów i sprawozdań, pożądaných cech informacji zawartych w raportach. Celem opracowania jest również próba odpowiedzi na pytanie, co skłania przedsiębiorstwa do ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz co wpływa na zakres prezentowanych informacji. Prezentowane rozważania teoretyczne zostały skonfrontowane ze stopniem rozpowszechnienia sprawozdawczości finansowej na świecie – na podstawie badań literaturowych, oraz w Polsce – na podstawie badań empirycznych autora.

2. Podstawy teoretyczne zastosowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Rachunkowość społeczna i środowiskowa, nazywana w późniejszym okresie rachunkowością zrównoważonego rozwoju, pozostaje w kręgu zainteresowań specjalistów rachunkowości od lat 70. XX w. (zob. szerzej Anderson 1977). W Polsce tematyką tą już w latach 80. zajmowali się pracownicy nauki z Uniwersytetu Łódzkiego (por. Jarugowa, 1984; Jaglińska, 1984).

¹ O postęпах we wdrażaniu strategii zrównoważonego rozwoju zob. szerzej w raporcie *Uwzględnianie kwestii zrównoważonego rozwoju w polityce UE w różnych dziedzinach. Przegląd strategii Unii Europejskiej na rzecz zrównoważonego rozwoju – rok 2009*.

² W opracowaniu przyjęto określenie sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, ponieważ jest ono stosowane w najbardziej powszechnych obecnie standardach GRI.

Badaczki te wskazywały na zwiększenie zakresu odpowiedzialności przedsiębiorstw przed społeczeństwem niezbędne do konkurencyjności we współczesnym społeczeństwie, „bowiem społeczeństwo powierzyło przedsiębiorstwom znaczną część swoich zasobów, a te, jako powiernicy, powinny tak nimi gospodarować, żeby przyczynić się do poprawy jakości życia całego społeczeństwa” (Jagłińska 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. Jagłińska (1984, s. 18) przytoczyła również jedną z pierwszych definicji rachunkowości o 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, b).

Obecnie w większości krajów świata sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest dobrowolna. Jednak, jak wskazują liczne badania, w tym badania KPMG przedstawione w dalszej części opracowania, zwiększa się liczba jednostek sporządzających takie sprawozdania. Zjawisko upowszechniania się sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest objaśniane na gruncie różnorodnych teorii nauk ekonomicznych. Uzasadnienie tego zjawiska zostanie przedstawione z wykorzystaniem następujących teorii:

- 1) neoklasycznej ekonomii;
- 2) ekonomii politycznej;
- 3) agencji;
- 4) instytucjonalnej;
- 5) interesariuszy;
- 6) legitymizacji.

Neoklasyczna teoria ekonomii, zakładająca działanie dla własnej korzyści, zdolność jednostek gospodarujących do formułowania racjonalnych oczekiwań i stawiająca jako podstawowy cel funkcjonowania przedsiębiorstw maksymalizację bogactwa właścicieli, zasadniczo nie znajduje uzasadnienia dla funkcjonowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jedynym czynnikiem przemawiającym za sporządzaniem sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest możliwość uzyskania korzyści finansowych z ich upublicznienia. Korzyściami takimi mogą być: zwiększony popyt na produkty firmy poprzez zastosowanie „zielonego marketingu” lub dostęp do tańszego finansowania, np. z funduszy dofinansowywanych przez państwa na rozwój ekologicznych technologii. W literaturze (zob. m. in. Solomon, Solomon, 2006; Gray, 2010) trwa dyskusja, czy istnieje rzeczywisty popyt na informacje zawarte w sprawozda-

niach zrównoważonego rozwoju i czy są one przydatne do podejmowania decyzji. Badania wskazują na ich umiarkowaną przydatność dla inwestorów (Solomon, Solomon, 2006; Murray i in., 2006).

Teoria ekonomii politycznej dostarcza innego uzasadnienia dla stosowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Bazuje ona na znajdujących się potencjalnie w konflikcie motywacjach politycznych, społecznych i ekonomicznych w społeczeństwie. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju z punktu widzenia tej teorii pozostaje domeną obszaru polityczno-społecznego. Według tej teorii przedstawianie informacji o wpływie na społeczeństwo jest samoistnym obowiązkiem przedsiębiorstwa i przedsiębiorstwo nie powinno spodziewać się uzyskania jakichkolwiek korzyści z ich publikowania (Parkinson, 2003). Nie zwalnia to jednak przedsiębiorstw z obowiązku upubliczniania takich informacji.

Teoria agencji wskazuje na możliwość występowania konfliktu pomiędzy pryncypałami (właścicielami/akcjonariuszami) a agentami (menedżerami), ze względu na ich odmienne cele oraz inny zakres ryzyka podejmowanego przez te dwie grupy. Dla sprawnego funkcjonowania przedsiębiorstw, w świetle tej teorii, pryncypałowie powinni zawierać umowy skłaniające agentów do działania zgodnie z interesami właścicieli. Niezbędne jest również, w świetle teorii agencji, okresowe sprawdzanie wyników agentów i sporządzanie przez nich sprawozdań z efektywności zarządzania powierzonym im majątkiem. Do głównych postulatów tej teorii należy również asymetria informacji pomiędzy dwiema wspomnianymi grupami oraz ich oportunizm. Zgodnie z badaniami S. B. Gravesa i S. A. Waddocka (1994), agenci (menedżerowie) są bardziej skłonni do podejmowania działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, ponieważ w mniejszym stopniu partycypują oni w podziale zysków przedsiębiorstwa w długim horyzoncie czasu. Co więcej, działania takie mogą w większym stopniu doprowadzić do utrzymania piastowanych przez nich stanowisk, które mogliby utracić na skutek oskarżeń o działanie na szkodę społeczeństwa. Mogą oni wykorzystując sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, poprawiać swoją reputację i zwiększać uznanie społeczne, co może z kolei ułatwiać im budowanie własnych ścieżek kariery. Właściciele ponoszą natomiast koszty sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju i są mniej skłonni do rozwijania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Teoria instytucjonalna zakłada, że przedsiębiorstwa podejmują działania społecznie odpowiedzialne pod wpływem nacisku ze strony kluczowych instytucji zewnętrznych, włączając w to instytucje społeczne, poza najczęściej rozpatrywanymi przez specjalistów ekonomii instytucjonalnej rynkiem i rządem (Oliver, 1991). Zgodnie z teorią instytucjonalną przedsiębiorstwa naśladują inne instytucje (zarówno konkurentów, jak i inne organizacje) w ich otoczeniu gospodarczym i społecznym. To upodobnianie i efekt mimikry mogą powodować, że w największym stopniu skłonne do publikacji sprawozdań zrównoważo-

nego rozwoju będą przedsiębiorstwa, których bezpośredni konkurenci podjęli decyzję o sporządzaniu takich raportów.

Według teorii interesariuszy (ang. *stakeholder theory*) przedsiębiorstwa podejmują decyzje, tak aby zadowolić szersze grono grup interesu, ponieważ tylko wtedy, gdy są w stanie uwzględnić potrzeby tych grup, mogą właściwie funkcjonować. W związku z tym przedsiębiorstwa ponoszą odpowiedzialność nie tylko przed właścicielami (akcjonariuszami), co zakładają teorie w głównym nurcie neoklasycznej ekonomii. Zwolennicy teorii interesariuszy (Freeman, Evan, 1990) wskazują również, że dzięki realizacji potrzeb różnych *stakeholders*, przedsiębiorstwa mogą zwiększyć efektywność funkcjonowania przez tańsze pozyskiwanie zasobów (kapitału, wyspecjalizowanych pracowników, gruntów). Poprzez uwzględnienie różnych grup interesu przedsiębiorstwa mogą zwiększyć również swoją skuteczność, unikając sprzeciwu społecznego przy działaniach przez nie podejmowanych (np. protestów organizacji ekologicznych przy budowie nowych zakładów czy instalacji przez przedsiębiorstwo). Potrzeby interesariuszy, które powinny być zaspokajane, obejmują również potrzeby informacyjne. Nacisk ze strony różnych interesariuszy będzie powodował, że przedsiębiorstwa sporządzą sprawozdania dla różnych grup użytkowników (interesariuszy). Sprawozdania zrównoważonego rozwoju prezentujące wpływ przedsiębiorstwa na środowisko, społeczeństwo i zrównoważony rozwój gospodarczy ułatwią zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerszego kręgu odbiorców niż standardowe sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie ze standardami sprawozdawczości finansowej.

Jedną z najczęściej wykorzystywanych obecnie teorii w badaniach nad sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju jest **teoria legitymizacji**. Zakłada ona, że przedsiębiorstwa podejmują różne działania w celu legitymizacji (uprawnienia) swojego funkcjonowania w oczach opinii publicznej. Jednostki podejmują działania legitymizujące społecznie w celu maksymalizacji pozyskiwania zasobów i możliwości przetrwania w długim okresie. Teoria legitymizacji zakłada istnienie umowy społecznej pomiędzy przedsiębiorstwem i społeczeństwem (Matthews, 1993). Tomorrow's Company Report (RSA Inquiry 1995, cyt. za: Trebucq, 2008) zakłada, że zwiększa się potrzeba podtrzymania publicznego zaufania i legitymizacji działań przedsiębiorstwa dla utrzymania „licencji do funkcjonowania”. Ta „licencja” jest udzielana przez szerokie grono interesariuszy, a zatem ważne jest, żeby przedsiębiorstwo zaspokoiło potrzeby (w tym informacyjne) tych grup interesu i zapewniło w ich oczach odpowiedni poziom reputacji. Teoria legitymizacji jest używana do wyjaśnienia, dlaczego przedsiębiorstwa decydują się dobrowolnie przedstawiać informacje o zrównoważonym rozwoju (por. Harte, Owen, 1991). C. Deegan i M. Rankin (1996) przeprowadzili badanie, w którym potwierdzili, że przedsiębiorstwa starają się za pomocą sprawozdań zrównoważonego rozwoju legitymizować swoje działanie.

Zwolennicy teorii legitymizacji (Campbell i in., 2003) wskazują również na występowanie zjawiska braku (luki) legitymizacji w przypadku przedsiębiorstw, których działalność prowadzi do negatywnych skutków społecznych, takich jak: przewlekłe choroby, powstawanie dużych ilości śmieci, skażenie środowiska. R. Roberts (1992) wyróżnił dwa typy branż, jeżeli chodzi o odbiór społeczny: „szeroko znane” (ang. *high profile*) i „nie rzucające się w oczy” (ang. *low profile*). Przedsiębiorstwa szeroko znane, jego zdaniem, charakteryzują się silnym zainteresowaniem konsumentów, wysokim ryzykiem politycznym oraz silną konkurencją w branży. Stwierdził on również, że przedsiębiorstwa szeroko znane będą przejawiały większą skłonność do sporządzania i prezentacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju. D. Campbell, B. Craven, P. Shrivies (2003) z kolei wyodrębnili przedsiębiorstwa „grzeszne” (ang. *sinful*), czyli takie, których podstawowe produkty budzą głównie negatywne skojarzenia społeczne. Podjęli oni dyskusję, czy przedsiębiorstwa, których działalność jest szczególnie szkodliwa dla społeczeństwa, takie jak kasyna, producenci papierosów, są w stanie przedstawić swój pozytywny wpływ na społeczeństwo. Uznali oni, że przedsiębiorstwa takie raczej będą podejmować działania służące minimalizacji negatywnego odbioru społecznego i udowadniające, że w istocie nie są one „aż tak złe”. D. Campbell i in. (2003) postawili również dwie hipotezy:

- 1) przedsiębiorstwa uważane za bardziej „grzeszne” będą ujawniały więcej informacji o zrównoważonym rozwoju niż przedsiębiorstwa „praworządne”;
- 2) przedsiębiorstwa o podobnym poziomie „grzeszności” powinny przejawiać podobne poziomy ujawnień zrównoważonego rozwoju.

Dla weryfikacji hipotez porównali oni sposób ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju przez 5 przedsiębiorstw, należących do indeksu FTSE, z trzech branż: sprzedaży detalicznej, produkcji napojów i tytoniowej. Wyniki badania nie potwierdziły hipotez autorów. Okazało się bowiem, że przedsiębiorstwo tytoniowe, uznane za najbardziej „grzeszne”, prezentowało najmniej informacji o zrównoważonym rozwoju. Hipotez D. Campbell i in., (2003) nie można uznać za całkowicie sfalsyfikowane, ponieważ badanie było prowadzone na bardzo małej próbie – zaledwie 5 przedsiębiorstw.

Niektórzy teoretycy (por. Trebucq, 2008) wskazują również, że część działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa jest jedynie próbą „zazielenienia” wizerunku firmy (ang. *green wash*) i że sporządzane przez nie raporty zrównoważonego rozwoju mają bardziej charakter materiałów *public relations* służących kształtowaniu obrazu firmy w oczach różnych grup społecznych niż rzeczywistą prezentację wpływu na środowisko i osiągnięć w tym obszarze. Sprawozdania takie charakteryzują się małą szczegółowością, nielicznymi ujawnieniami liczbowymi, pełne są natomiast ogólnikowych, niepopartych faktami stwierdzeń, wskazujących na pozytywny wpływ na środowisko naturalne i otoczenie społeczne.

Przeciwnicy określenia sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej jako sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tacy jak R. Gray (2010), wskazują, że zrównoważony rozwój jest pojęciem systemowym i przez to nie można mówić o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poszczególnych jednostek, ponieważ jest on dopuszczalny na poziomie całych ekosystemów i gatunków, a nawet na poziomie planety jako całości. W skrajnych przypadkach (Gray, 2010) sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest sprowadzana nie do rzeczywistego ruchu, mającego na celu zapewnienie zrównoważonego rozwoju w skali całej planety, ale pełni rolę „fikcji” służącej uspokojeniu sumienia zarządzających przedsiębiorstwem.

3. Cele i zawartość 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 opracowane 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 – wskazuje to 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.

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 obszarze zrównoważonego rozwoju. Sprawozdania zrównoważonego rozwoju mają umożliwiać porównanie wyników społecznych i środowiskowych danej organizacji w czasie oraz względem innych organizacji.

Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju³ składają się z następujących składników:

³ Obecnie obowiązuje 3. generacja standardów GRI.

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

W części pierwszej zawarte 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 podstawowy element sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Obejmują one zakres sprawozdań, bez względu na wielkość, sektor i siedzibę jednostki. Standardy określają 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 sporządzony zgodnie ze standardami GRI 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 strukturę 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 (por. *GRI...*, 2006c).

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

Wymiar ekonomiczny koncentruje się 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 pracow-

ników (w tym wynagrodzeń minimalnych), dotacji i innych inwestycji na rzecz społeczności, niepodzielonych zysków oraz wypłat dla właścicieli kapitału i instytucji państwowych.

Wymiar środowiskowy sprawozdań zrównoważonego rozwoju obejmuje wskaźniki odzwierciedlające wpływ na środowisko naturalne w przekroju następujących pozycji: zużycia surowców/materiałów, zużycia energii, zużycia wody, wpływu na bioróżnorodność; poziomu emisji substancji niebezpiecznych dla środowiska, oddziaływania produktów i usług na środowisko, zgodności z regulacjami w zakresie ochrony środowiska, intensywności transportu i jego wpływu 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 oraz 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, standardowe ujawnienia w przypadku specyficznych problemów występujących w danych branżach, takich jak górnictwo, bankowość, agencje publiczne. Obecnie 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 i in., 2003; Guthrie i in., 2008).

4. Cechy jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju

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 zrównowa-

żonego 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 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 1

Porównanie cech jakościowych sprawozdań finansowych i sprawozdań zrównoważonego rozwoju

Standardy sprawozdawczości finansowej	Standardy zrównoważonego rozwoju
rozumiałość	uwzględnienie interesariuszy
przydatność	kontekst zrównoważonego rozwoju
istotność	istotność
wiarygodność	wiarygodność
wierne odzwierciedlenie	dokładność, wyważenie
przewaga treści nad formą	–
neutralność	–
zasada ostrożnej wyceny	przejrzystość
kompletność	kompletność
porównywalność	–
terminowość	terminowość
przewaga korzyści nad kosztami	–

Źródło: opracowanie własne.

Z zestawienia przedstawionego w tab. 1 wynika, że część cech jest wspólna dla obu systemów standardów (standardów sprawozdawczości finansowej i standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju). Cechami wspól-

nymi dla obu systemów sprawozdawczości są: istotność, kompletność, terminowość i wiarygodność. Jednak ich ujęcie w hierarchii ważności jest różne. Większość cech jakościowych informacji jest bardzo podobnie określona w obu systemach standardów, 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. Kontekst zrównoważonego rozwoju został zdefiniowany w standardach GRI 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. Uwzględnienie interesariuszy zostało określone w standardach GRI następująco: „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 oczekiwań interesariuszy, którzy prawdopodobnie będą korzystać z raportu, z szerszymi oczekiwaniami dotyczącymi odpowiedzialności wobec wszystkich interesariuszy” (na temat cech jakościowych informacji zrównoważonego rozwoju zob. szerzej: *GRI...* (2006b)). Natomiast cechami odrębnymi dla standardów sprawozdawczości finansowej są: przewaga treści nad formą, zasada ostrożnej wyceny i porównywalność. Ta ostatnia cecha (porównywalność) nie jest co prawda wyraźnie wyodrębniona w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jednak na początku części ogólnej standardu (wytycznych) znajduje się wskazanie, iż mają one umożliwić porównywalność wyników społecznych i środowiskowych różnego typu jednostek.

5. Stopień rozpowszechnienia sprawozdań zrównoważonego rozwoju na świecie w świetle badań empirycznych

Według danych GRI, liczba jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na całym świecie przekroczyła 850 w roku 2006. W przypadku jednostek sporządzających sprawozdania zrównoważonego rozwoju, ze względu na ich dobrowolny

charakter, mogą one 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, 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 (por. *GRI...*, 2006a). 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 zrównoważonego rozwoju, 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 przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2

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

	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

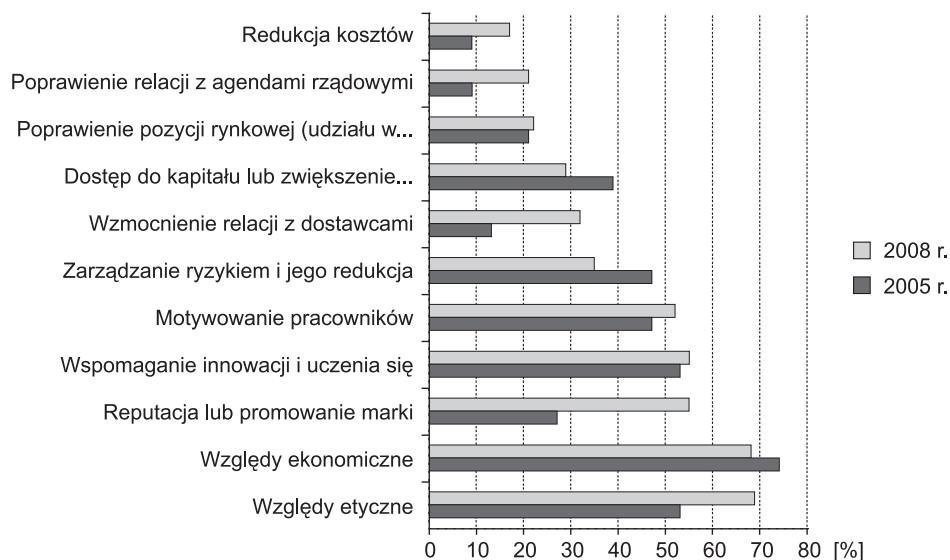
Źródło: KPMG..., 2008, s. 17.

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 przyczyny:

- 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.

Istotność wpływu poszczególnych przyczyn na decyzję o wdrożeniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w latach 2005 i 2008, mierzona udziałem respondentów, którzy wskazali na daną przyczynę, została zaprezentowana na rys. 1.

W badaniu KPMG jako najważniejsze przyczyny zostały podane dwie bardzo szerokie i nie całkiem jasno sprecyzowane przyczyny – 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.



Rys. 1. Przyczyny wdrożenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Źródło: KPMG..., 2008, s. 18.

W badanym okresie 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. Jest to zgodne z neoklasycznym nurtem ekonomii. 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 wzrostu. Okazuje się jednak, że nie wszystkie jednostki sporządzające raporty społecznej odpowiedzialności posiadają takie strategie. Posiadanie i ogłaszanie strategii jest bardziej charakterystyczne dla określonych krajów, np. Japonii i Francji, gdzie giełdy i instytucje nadzoru wspierają proces sporządzania i publikowania raportów zrównoważonego rozwoju. Nie bez znaczenia dla prezentacji strategii zrównoważonego rozwoju jest również struktura właściciel-

ska. 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.

6. Stopień rozpowszechnienia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w Polsce i w innych krajach Europy Środkowej w świetle badań empirycznych

Informacje na temat stopnia rozwoju sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w Polsce nie są dostępne w raporcie *KPMG...* (2008), podjęta została w związku z tym decyzja o przeprowadzeniu badań empirycznych w tym zakresie. Badania empiryczne stopnia rozpowszechnienia sprawozdań zrównoważonego rozwoju były prowadzone w okresie od grudnia 2009 do stycznia 2010 r. i obejmowały 100 największych przedsiębiorstw działających w Polsce według listy 500 największych przedsiębiorstw „Rzeczpospolitej”. Badanie obejmowało 2 etapy. W etapie pierwszym analizie poddano strony internetowe badanych przedsiębiorstw, w celu ustalenia, czy idee zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności społecznej są istotne dla zarządzających oraz czy są ujmowane w publikowanych przez nie informacjach. Dwie trzecie (67 przedsiębiorstw) ujmuje na swoich stronach informacje świadczące o ich „przywiązaniu do” idei zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności społecznej. W etapie drugim przeanalizowane zostały sprawozdania sporządzone i opublikowane przez badane jednostki. Analizie podlegały: zidentyfikowane w raporcie grupy interesariuszy, zgodność ze standardami GRI, rodzaj ujawnień ilościowych, aspekty sprawozdania, sposób weryfikacji danych zawartych w raporcie oraz liczba stron. Ze względu na ograniczenie objętości opracowania wyniki badań zostały przedstawione w tab. 3.

Zaledwie 11 przedsiębiorstw spośród 100 największych z listy „Rzeczpospolitej” sporządzało sprawozdania zrównoważonego rozwoju (PKN, Lotos, PGNiG, BRE, BPH, Kompania Piwowarska, Grupa Żywiec, Budimex, Kredyt Bank, Bank Millennium, Polpharma, Anwil). To poziom nieco niższy niż w innych krajach regionu o podobnym poziomie rozwoju gospodarczego. 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).

Tabela 3

Sprawozdania zrównoważonego rozwoju 100 największych firm w Polsce

Spółka	PKN Orlen	Lotos	PGNiG
Branża	rafinacja i sprzedaż ropy naftowej	rafinacja i sprzedaż ropy naftowej	wydobycie, dystrybucja i sprzedaż gazu ziemnego
Interesariusze zidentyfikowani w raporcie	akcjonariusze, pracownicy, klienci detaliczni i hurtowi, kontrahenci, społeczność lokalna, media, dostawcy i podwykonawcy, agenci, administracja publiczna, skarby państwa, konkurenci, spółki z grupy kapitałowej, organizacje branżowe i konsumenci, organizacje pozarządowe, uczelnie	akcjonariusze, organizacje branżowe, organizacje biznesowe (FOB, Global Compact), pracownicy, społeczność lokalna, skarby państwa, zakładowe organizacje związkowe, mieszkańcy okolic zakładów oraz dzieci i młodzież, którym dedykowane są specjalne, długofalowe programy rozwojowe	dostawcy gazu, strategiczni odbiorcy gazu, centralne urzędy państwowe, OGP GAZ-SYSTEM SA, Polski LNG sp. z o.o., instytucje finansowe, GPW, firmy doradcze i wykonawcze, media, pracownicy, akcjonariusze, organizacje branżowe, społeczność lokalna
Zgodność ze standardami GRI	poziom aplikacji B, struktura nie w pełni zgodna ze standardem, brak uwzględnienia protokołów branżowych	pełna, poziom aplikacji A	jest powołanie i uzgodnienie ze strukturą raportu zgodną ze standardami GRI
Ujawnienia ilościowe	podstawowe dane finansowe, surowce, liczba wypadków przy pracy, emisja szkodliwych substancji, wyniki kontroli jakości, pobór wody, choroby zawodowe, liczba zatrudnionych według regionów, liczba odejść, struktura wiekowa, ocena publikacji prasowych, sposób rozpatrywania reklamacji	główne dane finansowe – przepływy dla różnych grup, wykorzystywane surowce, bezpośrednio i pośrednie zużycie energii, pobór wody, emisje, wpływ na bioróżnorodność, wytworzone odpady, z podziałem na grupy i sposób unieszkodliwienia, zatrudnienie pracowników według umów, wypadki przy pracy, choroby zawodowe, skład organów, wskaźniki satysfakcji klientów, znajomość marki, liczba pracowników przeszkolonych o procedurach antykorupcyjnych	zatrudnienie, struktura klientów, preferencje interesariuszy, wypadki przy pracy, rodzaj i ilość emisji zanieczyszczeń, pobór wody, sposób utylizacji odpadów, ceny gazu, liczba wypadków przy pracy, wysokość odszkodowań dla społeczności lokalnych, wyniki badań ważności poszczególnych zagadnień zrównoważonego rozwoju dla pracowników spółki, koszty prac remontowych, środowiskowych

Aspekty sprawozdania	społeczny, środowiskowy, uproszczony ekonomiczny	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy
Zewnętrzna weryfikacja (audyt)	częściowa (FOB, firma audytorska)	częściowa (audyt danych finansowych, audyt jakościowy)	sporządzona na podstawie zbędnych sprawozdań finansowych i audytów systemów ochrony środowiska
Liczba stron	84	133	147
Spółka	BPH	Millenium	BRE
Branża	bank	bank	bank
Interesariusze zidentyfikowani w raporcie	akcjonariusze, pracownicy, społeczność lokalna (przede wszystkim instytucje kultury), klienci, dostawcy,	klienci, pracownicy, partnerzy banku, inwestorzy, społeczeństwo	klienci, pracownicy, inwestorzy, regulatorzy, otoczenie i środowisko zewnętrzne, inne organizacje
Zgodność ze standardami GRI	brak odwołań	zgodność z GRI, brak wskazania na poziom aplikacji, ale spełnia poziom aplikacji A	zgodność z GRI, poziom aplikacji B
Ujawnienia ilościowe	podstawowe dane finansowe, wartość dodana dla akcjonariuszy, liczba pracowników i stażystów uczestniczących w programach szkoleniowych	satisfakcja klientów, liczba, rodzaj, sposób rozpatrywania reklamacji, kanały komunikacji z klientami, zwiększanie dostępności usług, ratingi, liczba i rodzaj przetargów, rodzaj wdrażanych pomysłów, satysfakcja pracowników, działania audytowe, programy rozwojowe, działalność szkoleniowa, informacje o pracownikach, m.in.: parytety płciowe, opieka medyczna, zużycie materiałów, utylizacja i recykling, zużycie energii i wody, wpływ na obszary chronione, darowizny według typu	zadłużenie według branż, liczba pozyskanych klientów według segmentów, wielkość sieci dystrybucyjnych, podstawowe dane finansowe, liczba i sposób rozpatrzenia reklamacji, wskaźnik satysfakcji, wysokość odpisów związanych z opcjami walutowymi, zestawienie liczby pracowników z podziałem na typ umowy o pracę, region, wiek, płeć, rotacja pracowników, zużycie wody i energii elektrycznej, papieru, paliw, sposób utylizacji odpadów, liczba stażystów, liczba szkoleń
Aspekty sprawozdania	społeczny, ekonomiczny	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy

Tabela 3 (cd.)

Zewnętrzna weryfikacja (audyt)	brak	brak	brak	weryfikacje przez firmę audytorską PWC
Liczba stron	11	92	144	
Spółka	Grupa Żywiec	Kompania Piwowarska	Polpharma	
Branża	spożywcza	spożywcza	farmaceutyczna	
Interesariusze zidentyfikowani w raporcie	akcjonariusze, klienci, partnerzy handlowi, pracownicy	budżet państwa, pracownicy, klienci, konsumenci, dostawcy i partnerzy, media, inwestorzy, społeczeństwo	pracownicy, farmaceuci lekarze, pacjenci, uczeni, społeczność lokalna	
Zgodność ze standardami GRI	jest powołanie, brak ustalenia poziomu aplikacji, poziom aplikacji zbliżony do C	brak	brak	
Ujawnienia ilościowe	podstawowe dane finansowe, zatrudnienie, szkolenia, zużycie wody, zużycie energii	wielkość sprzedaży, przeciętne wynagrodzenie, staż pracy, liczba pracowników z podziałem według płci	zatrudnienie według płci, koszty szkoleń, ilość oczyszczonych ścieków, ilość spalonych śmieci	
Aspekty sprawozdania	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy	społeczny, środowiskowy	
Zewnętrzna weryfikacja (audyt)	weryfikacja przez firmę audytorską PWC	brak	brak	
Liczba stron	34	56	36	
Spółka	Budimex	Anwil		
Branża	budowlana	chemiczna		
Interesariusze zidentyfikowani w raporcie	inwestorzy giełdowi, akcjonariusze, inwestorzy zarządzający budowlami nowych obiektów, podwykonawcy, pracownicy i związki zawodowe	organizacje zrzeszające przedsiębiorstwa, uczelnie		

Zgodność ze standardami GRI	Jest powołanie na standardy GRI, poziom aplikacji pomiędzy C i B	brak odwołań
Ujawnienia ilościowe	podstawowe dane finansowe, liczba zatrudnionych według grup i rodzajów umów, wynagrodzenia według grup pracowników, liczba pracowników objętych umową zbiorową, liczba godzin szkoleniowych, płatności na rzecz podstawowych grup interesariuszy, zużycie paliwa	emisje szkodliwych substancji, pobór wody, ilość substancji odzyskanych, wypadki przy pracy
Aspekty sprawozdania	społeczny, ekonomiczny, środowiskowy	środowiskowy
Zewnętrzna weryfikacja	brak	brak
Liczba stron	4	19

Źródło: opracowanie własne.

Dla porównania wyników stopnia rozpowszechnienia sprawozdawczości wybrano 3 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 ujmuje informacje o społecznej odpowiedzialności w sprawozdaniach z działalności lub na stronach internetowych. Cztery przedsiębiorstwa poddają swoje sprawozdania zrównoważonego rozwoju zewnętrznej weryfikacji, a 2 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. Podobna liczba sporządzanych sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest w Rumunii (17), natomiast 24 ujmuje informacje o wynikach społecznych w swoich raportach rocznych lub na stronach internetowych. Tylko 1 rumuńskie przedsiębiorstwo dokonuje zewnętrznej weryfikacji swoich sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Na Węgrzech aż 25 przedsiębiorstw z listy N100 opracowuje i publikuje raporty zrównoważonego rozwoju, a 44 ujmuje 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. Jedynie 6% węgierskich przedsiębiorstw z listy N100 poddaje sprawozdania zrównoważonego rozwoju zewnętrznej weryfikacji.

We wszystkich sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju największych przedsiębiorstw w Polsce zostały zidentyfikowane grupy interesariuszy. Wskazuje to na fakt, iż zarządzający badanymi przedsiębiorstwami uwzględniają w swoich działaniach nacisk ze strony różnych grup interesu, które uznają za szczególnie istotne dla powodzenia ich funkcjonowania w konkurencyjnej gospodarce. Identyfikacja interesariuszy i ich potrzeb informacyjnych oraz próba odwołania się do nich w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju świadczy o tym, że teoria *stakeholders* może częściowo służyć objaśnieniu zjawiska dobrowolnego upubliczniania sprawozdań zrównoważonego rozwoju przez największe przedsiębiorstwa w Polsce. Jednakże interesariusze powinni w podobnym stopniu wpływać na większość dużych przedsiębiorstw w Polsce, a zatem zastanawiający jest brak ujawnień ze strony np. wszystkich banków należących do grupy 100 największych przedsiębiorstw w Polsce.

Do najczęściej wymienianych w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju grup interesu należą akcjonariusze (inwestorzy), pracownicy, dostawcy i klienci. Jednak zakres interesariuszy uwzględnianych w sprawozdaniach zrównoważo-

nego rozwoju był zróżnicowany. Największą liczbę grup interesu zidentyfikowały przedsiębiorstwa z branż wydobywania i rafinacji ropy naftowej oraz wydobywania, dystrybucji i sprzedaży gazu ziemnego. Najwięcej, aż 19, grup interesów zostało wyróżnionych w sprawozdaniu PKN Orlen. Byli to akcjonariusze, pracownicy, klienci detaliczni i hurtowi, kontrahenci, społeczność lokalna, media, dostawcy i podwykonawcy, agenci, administracja publiczna, skarb państwa, konkurenci, spółki z grupy kapitałowej, organizacje branżowe i konsumenckie, organizacje pozarządowe, uczelnie. Wyodrębnienie tak licznej grupy interesariuszy spowodowane jest niewątpliwie wielkością przedsiębiorstwa i wynikającym z niej intensywnym wpływem na społeczeństwo oraz rodzajem działalności, powodującym intensywne oddziaływanie na środowisko naturalne.

Wszystkie wielkie przedsiębiorstwa sporządzające sprawozdania zrównoważonego rozwoju można zaliczyć do „szeroko znanych” zgodnie z definicją Roberta. Nie sporządzały przedsiębiorstwa „nie rzucające się w oczy” i stosunkowo słabo znane opinii publicznej, takie jak przedsiębiorstwa zajmujące się handlem hurtowym, huty, przedsiębiorstwa zajmujące się handlem złomem. Jednak nie wszystkie szeroko znane i posiadające duże budżety marketingowe przedsiębiorstwa sporządzały takie raporty. Brakowało wielu banków, instytucji finansowych, przedsiębiorstw zajmujących się handlem detalicznym, przedsiębiorstw telekomunikacyjnych.

Brak wzajemnej konkurencji w zakresie publikowania sprawozdań zrównoważonego rozwoju dotyczy przedsiębiorstw należących do branż „szeroko znanych” i o dużym oddziaływaniu na społeczeństwo, jak również licznie reprezentowanych na liście 100 największych przedsiębiorstw polskich, takich jak: branża energetyczna, branża ubezpieczeniowa, branża sprzedaży detalicznej i hurtowej, przedsiębiorstwa telekomunikacyjne.

Wyniki badania empirycznego nie potwierdzają też hipotez postawionych przez D. Campbella, B. Cravena, P. Shrivessa. Na liście 100 największych przedsiębiorstw nie ma co prawda wielu przedsiębiorstw, które można zaliczyć do kategorii „grzesznych”. Jako najbardziej grzeszne można uznać przedsiębiorstwa produkujące napoje alkoholowe, czyli Grupę Żywiec i Kompanię Piwowarską, jednak ich sprawozdania są stosunkowo mało obszerne w porównaniu ze sprawozdaniami przedsiębiorstw, których produkty nie budzą tak negatywnych konotacji społecznych, takich jak banki⁴ czy przedsiębiorstwa zajmujące się wydobywaniem i rafinacją ropy naftowej.

Teorią, która, jak wydaje się, w jeszcze doskonalszym stopniu objaśnia zakres rozpowszechnienia sprawozdań zrównoważonego rozwoju, jest teoria instytucjonalna i zawarte w niej założenie o wpływie na sprawozdawczość

⁴ Ostatni kryzys finansowy i nieetyczne zachowania pracowników największych światowych banków niewątpliwie wpłynął jednak na pogorszenie odbioru społecznego branży bankowej.

zrównoważonego rozwoju instytucji w bezpośrednim otoczeniu przedsiębiorstwa, oraz o efekcie mimikry pomiędzy przedsiębiorstwami będącymi swoimi bezpośrednimi konkurentami. Fakt występowania upodabniania się pomiędzy bezpośrednimi konkurentami dobrze widoczny jest pomiędzy następującymi grupami przedsiębiorstw: Orlenem i Lotosem, bankami – BPH, Millenium, BRE oraz przedsiębiorstwami z branży piwowarskiej: Grupą Żywiec i Kompanią Piwowarską. W większości przypadków sprawozdania przedsiębiorstw będących swoimi bezpośrednimi konkurentami są podobne pod względem objętości i zakresu zawartych w nich informacji. Wyjątkiem w wymienionych powyżej grupach bezpośrednich jest bank BPH, którego sprawozdanie zawierało znacząco mniej informacji od informacji bezpośrednich konkurentów. Mogło to być jednak spowodowane przejściem znaczącej części działalności BPH przez Pekao SA i znaczącym zmniejszeniem skali działalności przez Bank BPH.

Czynnikiem świadczącym o zastosowaniu raportów zrównoważonego rozwoju jako próby „zazielenienia” wizerunku przedsiębiorstwa może być zaprzestanie sporządzania i prezentacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju w sytuacji pogorszenia sytuacji ekonomicznej lub pogorszenia wyników środowiskowych i/lub pogorszenia wskaźników środowiskowych. Sytuacja taka nastąpiła w przypadku TP SA, która ostatni raport zrównoważonego rozwoju zaprezentowała za rok 2005 i Tesco Polska, które opublikowało raport za lata 2002–2005, a następnie zaprzestało prezentacji takich raportów w języku polskim⁵.

7. Podsumowanie

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju staje się coraz bardziej popularna na świecie. Według badania KPMG prawie 80% przedsiębiorstw z listy 250 największych przedsiębiorstw globalnych ujawniało informacje o zrównoważonym rozwoju, przy czym 75% nich robiło to zgodnie ze standardami zrównoważonego rozwoju opracowanymi przez GRI. W Polsce takie sprawozdania sporządza zaledwie 11% największych przedsiębiorstw. W tej liczbie reprezentowane są przede wszystkim przedsiębiorstwa należące do takich branż, jak rafinacja ropy naftowej, finansowa (banki), chemiczna, spożywcza (napoje) i farmaceutyczna. Sprawozdania zrównoważonego rozwoju o największej pojemności informacyjnej, zawierające największą liczbę ujawnień ilościowych i uwzględniające potrzeby największej liczby interesariuszy sporządzały przedsiębiorstwa szeroko znane, należące do branż rafinacji ropy naftowej, wydobywania i dystrybucji gazu oraz banki.

⁵ Tesco sporządza i publikuje raport zrównoważonego rozwoju w języku angielskim.

Dobrowolne sporządzanie i prezentacja sprawozdań zrównoważonego rozwoju może być objaśnione na gruncie szeregu teorii, np. neoklasycznej teorii ekonomii, teorii ekonomii politycznej, teorii agencji, teorii instytucjonalnej, teorii interesariuszy, teorii legitymizacji. W świetle badań autora najbardziej przydatne dla objaśnienia stopnia rozpowszechnienia i zakresu ujawnianych informacji o zrównoważonym rozwoju są: teoria legitymizacji, teoria interesariuszy i teoria instytucjonalna.

Przyszłość sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może zostać zagrożona przez przeminięcie „mody na zrównoważony rozwój” wraz z zakończeniem kryzysu finansowego. Zjawisko takie nastąpiło po przewyciężeniu poprzedniego kryzysu finansowego i energetycznego w latach 80. ubiegłego wieku. 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, czyli opierają się na założeniach teorii agencji. Do wyzwań stojących przed przedsiębiorstwami sporządzającymi sprawozdania zrównoważonego rozwoju należy również niewątpliwie ich zewnętrzna weryfikacja przez niezależne jednostki. Zaledwie trzy spośród badanych przedsiębiorstw poddawały je zewnętrznej weryfikacji, a kolejne dwa wskazały, że ich sprawozdania zostały sporządzone na podstawie poddanych audytowi danych finansowych, jakościowych.

Literatura

- Adams C. A., Whelan G. (2009), *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.
- Campbell D., Craven B., Shrivies P. (2003), *Voluntary social reporting in three FTSE sectors: A comment on perception and legitimacy*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, Vol. 16, No. 4.
- Deegan C., Rankin M. (1996), *Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority*, „Accounting Auditing and Accountability Journal”, Vol. 9, No. 2.
- Freeman R. E., Evan W. M. (1990), *Corporate governance: A stakeholder interpretation*, „Journal of Behavioral Economics”, Vol. 19, No. 4.
- Graves S. B., Waddock S. A. (1994), *Institutional Owners and Corporate Social Performance*, „Academy of Management Journal”, Vol. 37, No. 4.
- GRI, *Application levels* (2006a), www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/.
- GRI, *G3 Guidelines* (2006b), www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/.

- GRI, *Indicators protocols* (2006c), www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads/.
- Gray R. (2010), *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability ... and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 35.
- Gurthie J., Cuganesan S., Ward L. (2008), *Industry specific social and environmental reporting*, „Accounting Forum”, Vol. 32.
- Harte G., Owen D. (1991), *Environmental disclosure in the annual reports of British companies: A research note*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, Vol. 4, No. 3.
- Jaglińska Z. (1984), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapitalistycznych (zarys problemu)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 7 (Warszawa).
- Jarugowa A. (1984), *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 7 (Warszawa).
- KPMG. *International Survey of Corporate Responsibility Reporting* (2008), Warszawa.
- Murray A., Sinclair D., Power D., Gray R. (2006), *Do financial markets care about social and environmental disclosure? Further evidence and exploration from the UK*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, Vol. 19, No. 2.
- Nowak W. A. (2002), *Czym jest dzisiejsza rachunkowość środowiskowa*, „Rachunkowość”, nr 2.
- Oliver C. (1991), *Strategic responses to institutional processes*, „Academy of Management Review”, Vol. 16.
- Parkinson J. E. (2003), *Disclosure and Corporate Social and Environmental Performance: Competitiveness and Enterprise in a Broader Social Frame*, „Journal of Corporate Law Studies”, No. 4 (April).
- Roberts R. (1992), *Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory*, „Accounting, Organisations and Society”, Vol. 17, No. 6, s. 595–612.
- Solomon J., Solomon A. (2006) *Private social, ethical and environmental disclosure*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, Vol. 19, No. 4.
- Stępień M. (2005), *Rola rachunkowości w ochronie środowiska w opinii praktyków – wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 674.
- Szadziewska A. (2006a), *Rachunkowość środowiskowa w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa*, [w:] Z. Messner (red.), *Problemy rachunkowości zarządczej. Rewizja ksiąg rachunkowych, kontrola i audyt wewnętrzny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice, s. 143–155.
- Szadziewska A. (2006b) *Środowiskowa rachunkowość zarządcza jako źródło danych na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*; [w:] M. Nowicka-Skowron (red.), *Koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Standardy międzynarodowe*, Wydawnictwo AGH, Kraków.
- Trebucq S. (2008), *Adoption of GRI's Guidelines Reporting by European Companies*, EAA, Amsterdam, referat na konferencję.
- Uwzględnianie kwestii zrównoważonego rozwoju w polityce UE w różnych dziedzinach. Przegląd strategii Unii Europejskiej na rzecz zrównoważonego rozwoju – rok 2009*, komunikaty: Komisji Europejskiej do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0400:FIN:PL:PDF>.

Jan Michalak

**THEORETICAL FRAMEWORK OF SUSTAINABILITY REPORTING
AND APPLICATION LEVEL OF THIS REPORTING IN POLAND
AND AROUND THE WORLD**

The main aim of the paper is an attempt to answer the questions, what makes companies to publish sustainability reports and what influences the scope of presented information. Presented theoretical discussion is confronted with sustainability reporting statements adoption and its prospects around the world in the light of literature research and in Poland based on author's empirical research.