



## Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI

HALINA WANIAK-MICHALAK \*

### Streszczenie

Zaangażowanie korporacji w działalność społecznie odpowiedzialną (CSR), prowadzenie działalności gospodarczej z poszanowaniem praw pracowniczych, zasad etycznych niesie ze sobą wymierne korzyści dla przedsiębiorstwa. Działalność CSR można więc traktować jak inwestycję, której efekty powinny być mierzone. Korzyści te wynikają ze wzrostu poziomu oceny firmy przez interesariuszy zaufania społecznego. Jednakże aby wystąpiły pożądane efekty działalności CSR, konieczne jest dostarczenie właściwych informacji klientom, pracownikom, właścicielom. Co więcej, pomiar wyników jest niezbędny dla ustalenia efektywności podjętych działań. Celem artykułu była odpowiedź na pytanie, czy firmy prezentują w raportach CSR te same mierniki w kolejnych raportach i czy jest możliwe porównywanie wyników działalności CSR dla kolejnych lat. Badanie raportów CSR 31 spółek dla dwóch kolejnych edycji raportowania, wykazało, że firmy zmieniają liczbę i rodzaj ujawnianych miar bez wyjaśniania przyczyn dokonywanych zmian, co uniemożliwia porównywanie informacji.

**Słowa kluczowe:** mierniki dokonań, działalność społecznie odpowiedzialna, standardy GRI, raporty, interesariusze.

### Abstract

#### Comparability of information on socially responsible activity of companies reporting according to GRI standards

The involvement of corporations in corporate social responsibility (CSR) activities with respect for workers' rights and ethical principles brings tangible benefits to the enterprise. CSR activities can therefore be considered as an investment, the effects of which should be measured. CSR benefits derive from improved assessment of the corporation by the stakeholders and increased social trust. However, in order to achieve the desired results of CSR activities, it is necessary to provide adequate information to customers, employees and owners. Moreover, the measurement of CSR results is necessary to determine the effectiveness of the actions taken. The aim of the article was to answer the question if companies present the same measures in successive CSR reports and whether it is possible to compare the CSR activity results for successive years. Examination of 31 CSR reports for two consecutive editions of the reporting showed that companies change the number and type of disclosed measures.

**Keywords:** performance measures, social responsibility, Global Reporting Initiative, reports, stakeholders.

---

\* Dr Halina Waniak-Michalak, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, hwaniak@uni.lodz.pl



## Wstęp

Spółeczna odpowiedzialność biznesu jest „filozofią prowadzenia działalności gospodarczej”, która polega na budowaniu oraz kształtowaniu trwałych relacji ze wszystkimi interesariuszami (Wołowiec, 2004). W związku z powyższym odpowiedzialny biznes powinien koncentrować się na tworzeniu oraz wdrażaniu strategii zarządzania prowadzących do wzrostu konkurencyjności danego podmiotu, a także budowania jego wizerunku oraz reputacji. Strategia CSR powinna opierać się na zdobywaniu oraz dostarczaniu trwałej wartości nie tylko dla akcjonariuszy, ale także dla pozostałych interesariuszy (Wołowiec, 2004, s. 3). Uzyskanie równowagi między maksymalizacją zysków jednostki a zadowoleniem społecznym wymaga od przedsiębiorstw angażowania się w działania społecznie odpowiedzialne niosące za sobą korzyści dla samej firmy, jak i otoczenia (Głuszek, 2013, s. 28). CSR jest procesem, który powinien umożliwiać spełnienie oczekiwań interesariuszy, co z kolei wymaga monitorowania wpływu działań CSR na konkurencyjność oraz wartość firmy na rynku (Rok, 2008, s. 158).

Standaryzacja raportów zrównoważonego rozwoju poprzez zastosowanie wskazówek Global Reporting Initiative (GRI) miała na celu zwiększenie porównywalności tych sprawozdań w czasie i pomiędzy organizacjami. Lament (2015, s. 508) dowodzi, że większość przedsiębiorstw na świecie sprawozdaje o działalności społecznie odpowiedzialnej korzystając ze standardów GRI. Jak wskazują standardy GRI zastosowane w nich „wskaźniki i mierniki umożliwiają dostęp do informacji i porównywanie danych w raportach zrównoważonego rozwoju, zapewniając interesariuszom większą wiedzę niezbędną do podejmowania świadomych decyzji”. Jednakże, według innych badań (Tschopp, Huefner, 2015, s. 565), zastosowanie standardów GRI nie gwarantuje porównywalności, stabilności, istotności oraz wiarygodności prezentowanych danych, co oznacza, że nie spełniło się oczekiwanie twórców standardów sprawozdawczości o działalności społecznie odpowiedzialnej (Toppinen, Korhonen-Kurki, 2013, s. 213). Badania na próbie litewskich przedsiębiorstw wskazały, że jedynie 70% firm porównywało swoje wyniki działalności CSR z poprzednimi okresami, ułatwiając w ten sposób interesariuszom ocenę dokonań organizacji (Leitoniene, Sapkauskiene, 2016, s. 82). Badania w innych krajach (de Grosbois, 2016, s. 249) także udowodniły, że poziom porównywalności informacji ze sprawozdań zrównoważonego rozwoju jest niski. Według Koczar (2013, s. 61) raporty sporządzane przez polskie spółki nie pozwalają na porównywanie informacji zarówno w czasie jak i pomiędzy spółkami. Jako czynniki utrudniające porównywanie informacji można uznać: dużą narracyjność, zmienny układ raportu, różne typy informacji pojawiające się w raportach oraz nadmierną ilość informacji. Także Krasodomska i Cho (2017, s. 2) oceniają jakość tych sprawozdań jako niską, przez co interesariusze rzadko korzystają z informacji w nich zawartych.

Przedstawiciele biznesu skarżą się, że mierniki GRI są zbyt mocno oparte na przepisach prawa, ogólne lub trudno mierzalne. Z drugiej strony zezwolenie przedsiębiorstwom na tworzenie własnych miar może prowadzić do świadomej prezentacji nieprawdziwych

lub naciąganych informacji dla uzyskania oczekiwanej reakcji interesariuszy (Tschopp, Huefner, 2015, s. 574).

Celem artykułu jest ocena porównywalności w czasie informacji prezentowanych w raportach zrównoważonego rozwoju firm raportujących według GRI w Polsce. Ocena ta zostanie dokonana poprzez porównanie usuniętych i dodanych mierników w raportach CSR wybranych spółek oraz analizę informacji na temat dokonanych zmian.

## 1. Pomiar działań CSR

Zakres mierników pomiaru działań CSR może być bardzo szeroki, zważywszy na różnorodność oczekiwań poszczególnych grup interesu:

- właścicieli,
- akcjonariuszy,
- instytucji rządowych,
- związków zawodowych,
- organizacji społecznych,
- społeczeństwa lokalnego i regionalnego,
- klientów,
- kredytodawców.

Działalność CSR może prowadzić do poprawy wyników finansowych jednostek gospodarczych (Karaszewski, 2011, s. 40), ale pod warunkiem, że korzyści ekonomiczne będą wynikać ze spełnienia oczekiwań interesariuszy, którzy w zamian mogą obdarzać większym zaufaniem firmę społecznie odpowiedzialną. Konsumenci mogą być bardziej lojalni, kupować większe ilości produktów, inwestorzy mogą chętniej inwestować swoje środki finansowe w firmę, a pracownicy pracować wydajniej w wyniku wzrostu zadowolenia z pracy (Rojek-Nowosielska, 2006, s. 12).

Efektywność społecznej odpowiedzialności biznesu oraz jej pomiar wiąże się przede wszystkim z efektami niemierzalnymi. Wynika to z faktu, że korzyści płynące z CSR są zazwyczaj wielowymiarowe (Sznajder, 2013, s. 195), a działalność gospodarcza traktowana jest jako działania charytatywne, dodatkowe czy też jako element PR. Dlatego też skutki działań społecznej odpowiedzialności są trudne do uchwycenia. Perspektywa pomiaru rzeczywistego obszaru działań CSR przyczyniłaby się do zmian w sposobie postrzegania omawianej koncepcji, a także do docenienia tych wartości niematerialnych, których dotyczy CSR. Każdy pomiar wiąże się z użyciem pewnych instrumentów, które pomagają w realizacji zamierzonego celu. Dlatego też wdrożenie ich może pomóc w ocenie efektywności społecznych działań, co z kolei ma istotny wpływ na rozwój i przyszłość firmy.

Warunkiem koniecznym do osiągnięcia korzyści z działań CSR jest ciągle rozwijanie i doskonalenie kompetencji w zakresie skutecznej współpracy z interesariuszami, a także pomiar i analiza ich oczekiwań wobec firmy. Społeczeństwo, akcjonariusze

mają prawo do informacji dotyczących wyników akcji CSR prowadzonych przez korporacje, zwłaszcza jeśli część kosztów tych działań jest przez nich pokrywana (Stępień, Wydymus, 2007; Szadziwska, 2013). Gabrusewicz (2010), wskazuje, że sprawozdania korporacji powinny umożliwiać ustalenie:

- jakie koszty z tytułu działań CSR ponosi korporacja
- jak działania CSR wpływają na wyniki finansowe firmy
- czy koszty związane z działaniami CSR nie przekraczają korzyści z tej działalności (dla korporacji, środowiska, społeczeństwa).

Ustalenie jednak na wstępie działań, które powinny zostać poddane pomiarowi może być trudne i zależne od kraju, potrzeb społecznych, zaangażowanych osób i instytucji, a także czasu trwania (Sethi, 1975, s. 59). Marcinkowska (2006) sugeruje, że mierniki działalności CSR powinny być jednocześnie miernikami jakości nadzoru korporacyjnego. Krasodomska (2010) oraz Bielińska-Dusza i Pająk (2012) zaproponowały mierniki działalności CSR. Krasodomska (2010) wyróżniła wskaźniki ekonomiczne (np. zwrot z inwestycji), mierniki środowiskowe (np. emisja CO<sub>2</sub>), mierniki pracownicze (np. średnie zarobki) oraz mierniki zaangażowania społecznego (darowizny finansowe) i mierniki kooperacji z partnerami biznesowymi (rotacja zobowiązań w dniach). Marcinkowska (2012) zasugerowała narzędzia pomiaru działań CSR, jak strategiczna karta wyników, nawigator (narzędzie do pomiaru kapitału finansowego i intelektualnego), *tableau de board de gestion*, monitor aktywów niematerialnych i pryzmat wyników. Jako najbardziej użyteczne dla celów pomiaru działań CSR Marcinkowska (2012, s. 522) uznała pryzmat wyników, który pozwala ocenić relacje podmiotu z interesariuszami w pięciu perspektywach: satysfakcji interesariuszy, wkładu interesariuszy, strategii, procesów oraz zaplecza umożliwiającego wzmocnienie i realizację procesów dla wdrożenia strategii mającej na celu spełnienie oczekiwań interesariuszy.

Najprostszym narzędziem pomiaru działań CSR jest analiza stosunku nakładów do wyników, która pozwala odpowiedzieć na jedno z postawionych wcześniej pytań: „Czy koszty związane z działaniami CSR nie przekraczają korzyści z tej działalności (dla korporacji, środowiska, społeczeństwa)”. Korzyści bezpośrednie i rezultaty (w perspektywie długookresowej) związane z realizacją CSR mogą być rozpatrywane dla firmy oraz społeczeństwa. Przykładem wykorzystywanych mierników bezpośrednich korzyści dla społeczeństwa może być liczba beneficjentów lub organizacji pozarządowych, którym udzielono wsparcia, liczba warsztatów, liczba godzin szkoleniowych, liczba godzin udzielonego doradztwa, a dla firmy – liczba wzmianek w mediach na temat działalności społecznej firmy. Rezultatem w długim okresie dla społeczeństwa może być rozwiązanie konkretnego problemu społecznego, np. zmniejszenie wykluczenia osób niepełnosprawnych, biednych, bezrobotnych itp., a dla firmy – wzrost zaufania do firmy, poprawa wizerunku, firmy, wzmocnienie więzi pracowników z firmą, identyfikowanie firmy, jej produktów z działalnością społeczną. Zależność między zaangażowaniem się firmy w działalność społecznie odpowiedzialną a wynikami finansowymi korporacji jest trudna do ustalenia (Brammer, Millington, 2008). Badacze na świecie kwestionują pozytywny wpływ wydatków na realizację działań CSR na wskaźniki

finansowe (Margolis, Walsh, 2001), chociaż niektóre firmy, jak np. Nestle, ujawniają dane na temat wzrost sprzedaży swoich produktów w wyniku prowadzenia kampanii społecznych i programów pomocy na rzecz dzieci.

Generalnie badacze stoją na stanowisku, że działania CSR muszą pozytywnie wpływać na wyniki finansowe korporacji, pośrednio lub bezpośrednio (jak np. przy uzależnieniu wielkości darowizny od liczby sprzedanych produktów), w długim lub krótkim okresie (Sobczyk, 2016). Większość badań wskazuje na pozytywną zależność między działalnością CSR a wynikami finansowymi podmiotów gospodarczych, jednak pojawiają się też badania wskazujące na zależność negatywną (Peloza, 2009, s.1520). Przykładem może być edukacja dzieci i młodzieży, w przyszłości możliwych pracowników korporacji, mogących pozytywnie, dzięki swojej wiedzy i umiejętnościom, przyczynić się do wzrostu firmy. Ustalenie jednak skali tych korzyści może być niezmiernie trudne, co także wpływa na problemy związane z wyborem i wdrożeniem przez korporacje strategii CSR (Wierciński, 2011, s. 60). Peloza (2009, s. 1523) wyodrębnił trzy kategorie wskaźników końcowych, które mogą być traktowane jako wskaźniki rezultatu działań CSR:

- 1) mierniki rynkowe: cena akcji, zwrot z funduszy inwestycyjnych;
- 2) finansowe: ROA, ROE, ROS;
- 3) miary postrzegania: wskaźnik magazynu Fortune, rating Business Week, ankiety kierownicze.

Pomimo że miary finansowe są najczęściej stosowane jako mierniki dokonań w obszarze CSR, nie zawsze odzwierciedlają efekty tych działań w krótkim okresie. Większość inwestycji w CSR przynosi rezultaty w długim okresie i może pozytywnie wpływać na wyniki finansowe firm nawet wiele lat po zakończeniu projektu, np. inwestycje w szkoły, przedszkola czy infrastrukturę lokalną. Tylko niektóre działania CSR mogą pozytywnie oddziaływać na wskaźniki finansowe korporacji w krótkim okresie, np. inwestycje w energooszczędne urządzenia (Peloza, 2009, s. 1524).

Lulewicz-Sas (2015, s. 166) na podstawie prowadzonych badań wskazała, że większość firm prowadzi regularne lub nieregularne badania efektu realizacji działań CSR. Najczęściej wykorzystywanymi narzędziami są badania ankietowe, badania podczas spotkań bezpośrednich oraz komunikacja nieformalna. Nie można jednak wskazać metod pomiaru umożliwiających porównanie wyników między firmami, gdyż każda korporacja stosuje własną metodologię. Wyniki badań Lulewicz-Sas wskazują jednak również na fakt, że część firm, pomimo realizacji działań CSR, nie mierzy swoich dokonań. Tym samym powstaje pytanie badawcze: jaka jest wiarygodność i zakres prezentowanych informacji w sprawozdaniach korporacji, jeżeli działalność CSR nie jest mierzona? Na jakość informacji o działalności CSR mogą wpływać standardy raportowania i ich zastosowanie (Global Reporting Initiative – GRI). Ponieważ wciąż standardy GRI nie są obowiązkowe, a zawartość raportów CSR nie podlega badaniu audytora, korporacje mogą dowolnie rozumieć i stosować wskaźniki pomiaru działalności CSR.

## 2. Mierniki działań CSR

Przedsiębiorstwa decydujące się na pomiar CSR mogą stosować własne mierniki, jak i też decydować się na wykorzystanie wytycznych GRI (Global Initiative Reporting). Szadziwska (2013, s. 262), wskazuje, że niektóre przedsiębiorstwa mogą mieć trudności w pozyskaniu odpowiednich danych, zwłaszcza, jeśli system rachunkowości nie pozwala na ich generowanie. Pozyskanie dodatkowo tych informacji może być pracochłonne i nie zaspokajać potrzeb informacyjnych interesariuszy. Problem podnoszony przez Szadziwską (2013) dotyczący weryfikacji ujawnianych danych mógłby być rozwiązany przez badanie raportu CSR przez biegłego rewidenta, jednak koszty takiego badania mogą przewyższać korzyści.

Innym zastrzeżeniem jest dowolność w doborze mierników oraz metod pomiaru. Powoduje to, że trudno jest porównywać wyniki poszczególnych firm w ramach działalności CSR. Częściowo ten problem rozwiązują standardy raportowania GRI, jednak brak obowiązkowych regulacji w tym zakresie powoduje, że każda spółka może dowolnie wybierać mierniki z tabeli GRI i również dowolnie je interpretować. Niektóre spółki prezentują więc dane liczbowe, a niektóre, w ramach poszczególnych, mierników ograniczają się do opisu sytuacji.

Istotną kwestią jest wybór mierników, które mogą przedstawić firmę w dobrym świetle. Może to powodować, że zagadnienia mało istotne są poruszane w sprawozdaniach CSR, a kwestie ważne pomijane ze względu na duży poziom kontrowersyjności.

Od 2000 r. kiedy pierwsze wskazówki raportowania CSR zostały wydane przez GRI, organizację utworzoną w 1997 r. przez dwie pozarządowe organizacje: Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) oraz the Tellus Institute z wsparciem The United Nations Environment Programme (UNEP) powstało wiele wersji raportowania. Obecnie obowiązuje wersja G4, gdzie firmy mogą wybierać spośród 82 wskaźników szczegółowych w obszarach:

- ekonomicznym (9 mierników);
- środowiskowym (34 mierniki);
- pracowniczym (28 mierników);
- odpowiedzialności społecznej (11 mierników);
- odpowiedzialności za produkty (9 mierników).

Mierniki mogą mierzyć zasoby wykorzystane do prowadzenia działalności CSR bądź efekty. W wielu przypadkach, gdyż informacja ta jest najprostsza do uzyskania, mierzone są nakłady, bez ustalania rezultatów, co powodowałoby wzrost kosztów działalności CSR, a rezultaty niekoniecznie musiałyby być uznane za wiarygodne.

Porównywanie wyników działalności CSR w poszczególnych raportach może być utrudnione ze względu na zmieniającą się strukturę wymaganych przez GRI informacji, jak i nieregularne przygotowywanie raportów przez firmy. W wersji raportowania G4 w stosunku do G3.1 dokonano wiele zmian. Większość dotyczyła zmiany brzmienia miernika, jego uzupełnienia o dodatkowe informacje i zmiany jego pozycji w strukturze. Mniej zmian polegało na usunięciu miernika lub dodaniu nowych. Nie wszystkie

obszary zostały dotknięte zmianami w takim samym stopniu. Najwięcej (w ujęciu procentowym) usuniętych i nowych mierników było w obszarze zatrudnienia. Najmniej zmian dotyczyło obszaru odpowiedzialności za produkt. Szczegółową analizę zmian mierników według GRI przedstawiono w tabelach 1 i 2.

### 3. Pomiar działalności CSR – zakres ujawnianych informacji

Analizie poddano sprawozdania 47 spółek prowadzących działalność w Polsce i sporządzających raporty CSR według GRI w latach 2011–2015. Spośród 47 spółek wybrano 31, które publikowały raporty dla minimum dwóch okresów sprawozdawczych. Największy udział miały spółki z branży handlowej i usługowej oraz z branży energetycznej. W pierwszym etapie badania zebrane informacje na temat typu wskaźników/mierników wykorzystywanych przez wybrane spółki zostały porównane i zestandaryzowane. Standaryzacja polegała na nadaniu podobnym wskaźnikom/miernikom tej samej numeracji (według pierwotnych standardów, G3 lub G3.1), według zależności przedstawionej w tabeli 1 i 2.

**Tabela 1.** Zmiany numeracji mierników CSR w trzech wariantach zasad raportowania CSR G3, G3.1 i G4 w obszarze ochrony środowiska (EN) i polityki zatrudnienia (LA)

G3	G3.1	G4	G3	G3.1	G4
EN1	b.z.	b.z.	LA1	b.z.	usunięty
EN2	b.z.	b.z.	LA2	z.t.	=LA1
EN3	b.z.	b.z.	LA3	z.t.	usunięty
EN4	b.z.	b.z.	LA4	z.t.	usunięty
EN5	b.z.	=EN6	LA5	b.z.	=LA4
EN6	b.z.	=EN7	LA6	b.z.	=LA5
EN7	b.z.	=EN7	LA7	z.t.	=LA6
EN8	b.z.	b.z.	LA8	b.z.	usunięty
EN9	b.z.	b.z.	LA9	b.z.	=LA8
EN10	b.z.	b.z.	LA10	b.z.	=LA9
EN11	b.z.	b.z.	LA11	b.z.	=LA10
EN12	b.z.	b.z.	LA12	b.z.	=LA11
EN13	b.z.	b.z.	LA13	b.z.	=LA12
EN14	b.z.	usunięty	LA14	b.z.	=LA13
EN15	b.z.	=EN14			
EN16	b.z.	=EN15			

ciąg dalszy tabeli 1

G3	G3.1	G4	G3	G3.1	G4
EN17	b.z.	b.z.			
EN18	b.z.	=EN19			
EN19	b.z.	=EN20			
EN20	b.z.	=EN21			
EN21	b.z.	=EN22			
EN22	b.z.	=EN23			
EN23	b.z.	=EN24			
EN24	b.z.	=EN25			
EN25	b.z.	=EN26			
EN26	b.z.	=EN27			
EN27	b.z.	=EN28			
EN28	b.z.	=EN29			
EN29	b.z.	=EN30			
EN30	b.z.	=EN31			

Uwaga: zmiana w każdej wersji dotyczy poprzedniej wersji zasad raportowania (dotyczy tab. 1 i 2).  
 Objasnienia: b.z. – bez zmian; z.t. – zmiana treści miernika; = oznacza, że tylko numer wskaźnika został zmieniony (dotyczy tab. 1 i 2).

Źródło: opracowanie własne (dotyczy tab. 1 i 2).

**Tabela 2.** Zmiany numeracji mierników CSR w trzech wariantach zasad raportowania CSR G3, G3.1 i G4 w obszarze praw człowieka (HR), wpływu na społeczeństwo (SO) oraz odpowiedzialności za produkty (PR)

G3	G3.1	G4	G3	G3.1	G4	G3	G3.1	G4
HR1	z.t	z.t	SO1	b.z.	b.z.	PR1	b.z.	b.z.
HR2	z.t	=HR10	SO2	b.z.	=SO3	PR2	b.z.	b.z.
HR3	b.z.	=HR2	SO3	b.z.	=SO4	PR3	b.z.	b.z.
HR4	b.z.	=HR3	SO4	b.z.	=SO5	PR4	b.z.	b.z.
HR5	b.z.	usunięty	SO5	b.z.	=SO6	PR5	b.z.	b.z.
HR6	z.t	=HR5	SO6	b.z.	usunięty	PR6	b.z.	usunięty
HR7	z.t	=HR6	SO7	b.z.	b.z.	PR7	b.z.	b.z.
HR8	b.z.	=HR7	SO8	b.z.	b.z.	PR8	b.z.	b.z.
HR9	b.z.	=HR8				PR9	b.z.	b.z.



Badania literaturowe oraz badania wcześniej prowadzone przez autorkę pozwoliły na sformułowanie hipotez dwóch hipotez H1 i H2.

**H1.** Liczba mierników CSR stosowanych przez polskie spółki jest zmienna w kolejnych raportach CSR.

Wstępne badania struktury pozwoliły wykazać, że liczba firm nie zmieniających mierników w raportach CSR jest znacznie mniejsza niż liczba firm zmieniających wskaźniki pomiaru (poprzez usunięcie lub dodanie wskaźnika). Tylko jedna firma spośród 31 nie dokonała żadnej zmiany w strukturze mierników w dwóch kolejnych raportach CSR. Zastosowany t-test dla grup zależnych wykazał jednak, że skala tych zmian jest niższa niż oczekiwana. Bazując na ewolucji standardów GRI należałoby oczekiwać wzrostu liczby mierników, jeżeli dotychczas ujawniane miary nadal byłyby publikowane. Tymczasem analiza t-test dla prób zależnych (badaniu podlega ta sama grupa przedsiębiorstw w różnych okresach) nie pozwoliła odrzucić hipotezy zerowej zakładającej równość przeciętnej liczby mierników w raportach CSR poszczególnych firm w badanych okresach (tabela 3).

**Tabela 3.** Statystyki dla t-testu dla grup zależnych\*

Zmienna	Średnia	N	Odchylenie standardowe	Błąd standardowy średniej
Mierniki we wcześniejszym raporcie	25,3871	31	12,89361	2,31576
Mierniki w późniejszym raporcie	23,1935	31	11,97057	2,14998

Średnia	Odchylenie standardowe	Błąd standardowy średniej	95% przedział ufności dla różnicy średnich		t	df	Istotność (dwustronna)
			dolna granica	górną granica			
2,19355	8,99414	1,61540	1,10553	5,49263	1,358	30	,185

\* Korelacja dla grup zależnych 0,74, istotność  $\alpha = 0,00$ .

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy w programie SPSS Statistics, gdzie df – liczba stopni swobody, t – statystyka t, N – liczba badanych podmiotów.

**H.2.** Zmiany ujawnianych mierników w raportach CSR dotyczą częściowej usunięcia miernika wcześniej podawanego do wiadomości niż dodania nowej miary.

Hipoteza H2 jest rozwinięciem hipotezy H1. Usuwanie mierników działań, które mogą przedstawić firmę w niekorzystnym świetle jest dowodem traktowania raportów CSR jako raportów poprawiających wizerunek firmy, a nie mających na celu ujawnie-

nie informacji o korzystnym i niekorzystnym oddziaływaniu firmy na środowisko i społeczeństwo. Ponadto, badania literaturowe wskazują na dodatkowy cel raportów społecznej odpowiedzialności, jakim jest poprawa wizerunku organizacji (Trebucq, 2008). Stąd organizacje mogą zmieniać ujawniane mierniki w zależności od faktu, czy wynik jest zgodny z oczekiwaniami interesariuszy. Porównanie liczby mierników zmienionych z liczbą mierników niezmienionych dotyczy tylko wspólnego zakresu dla trzech różnych wersji standardów GRI: G3, G3.1 i G4, tzn. 8 mierników w obszarze praw człowieka (HR), 7 miar w sferze wpływu na społeczeństwo (SO) oraz 7 w zakresie odpowiedzialności za produkty (PR), a także 28 w sektorze ochrony środowiska (EN) i 10 w dziedzinie polityki zatrudnienia (LA)

W celu weryfikacji hipotezy H2 zastosowano t-test dla grup zależnych, ponieważ test dotyczy dwóch tej samej grupy firm, a liczba mierników usuniętych zależy od liczby mierników dodanych i liczba dodanych mierników jest powiązana z liczbą usuniętych miar (liczba mierników ogółem jest stała, stąd np. wzrost liczby usuniętych mierników powoduje spadek liczby dodanych mierników w danej grupie).

**Tabela 4.** Statystyki dla prób zależnych

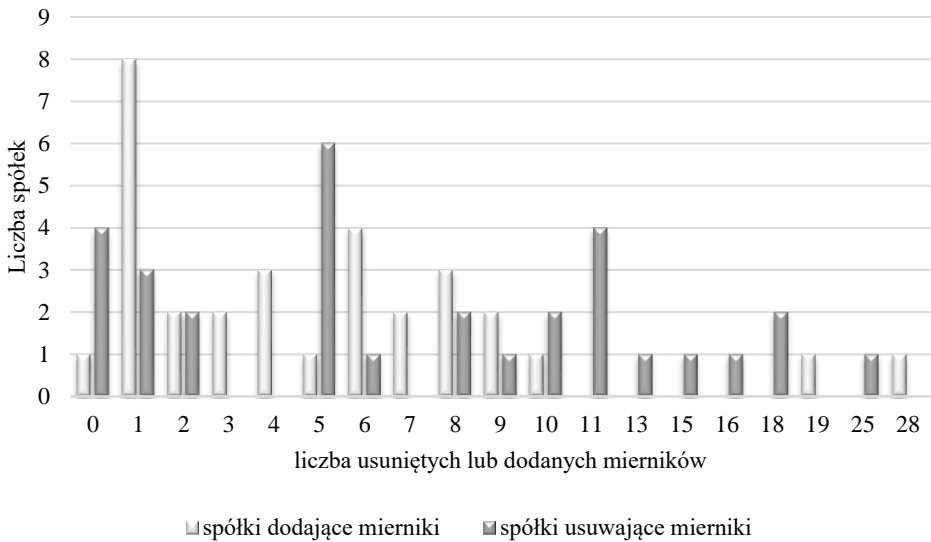
Zmienna	Średnia	N	Odchylenie standardowe	Błąd standardowy średniej
Dodane mierniki	5,5484	31	5,75522	1,03367
Usunięte mierniki	7,6452	31	6,32744	1,13644

Średnia	Odchylenie standardowe	Błąd standardowy średniej	95% przedział ufności dla różnicy średnich		t	df	Istotność (dwustronna)
			dolna granica	górną granica			
-2,09677	8,27589	1,48639	-5,13239	,93885	-1,411	30	,169

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy w programie SPSS Statistics, gdzie N – liczba firm.

Analiza prowadzi do wniosku, że firmy usuwały średnio 8 mierników i dodawały 6 mierników (nie dotyczy to mierników, które zostały dodane w wyniku zmiany standardów GRI obejmujących nowe miary). Pomimo że średnia dodanych wskaźników była niższa, niż liczba usuniętych mierników t-test nie potwierdził istotnej różnicy między średnimi, stąd nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, która wskazuje, że zmiany ujawnianych mierników w raportach CSR dotyczą w równym stopniu usunięcia wcześniej podawanego do wiadomości miernika i dodania nowej miary (zob. wykres 1).

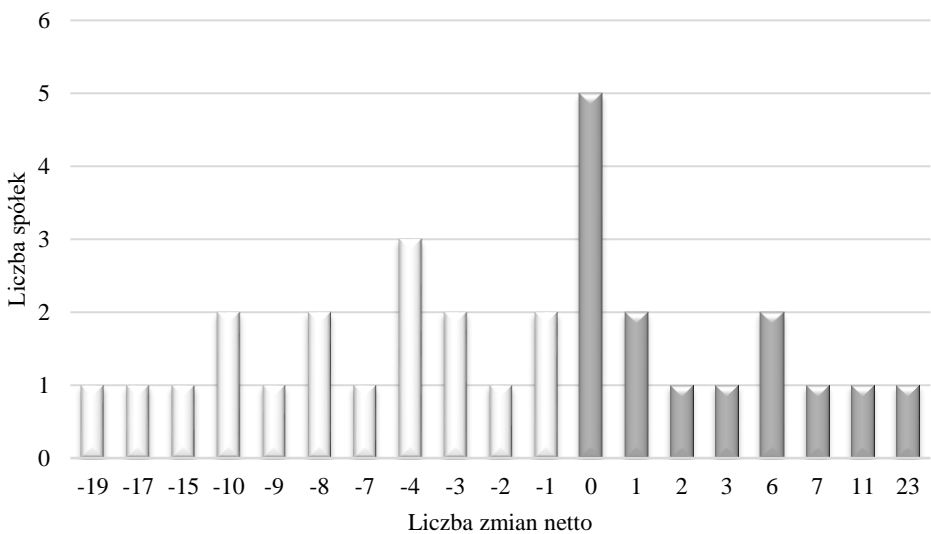
**Wykres 1.** Liczba spółek dokonujących zmian mierników w podziale na firmy dodające i usuwające mierniki



Źródło: opracowanie własne (dotyczy wykresów 1–3).

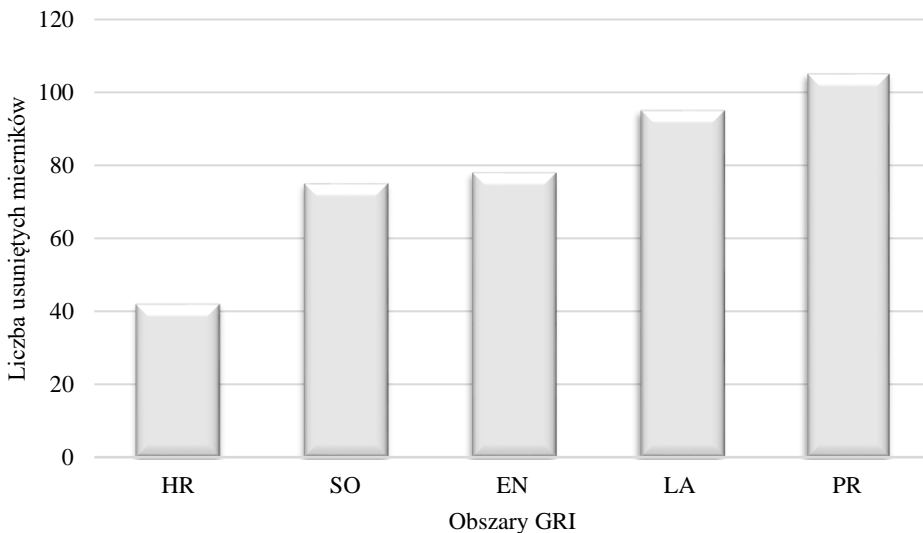
Na wykresie 2 przedstawiona została analiza zmian netto (liczba dodanych mierników – liczba usuniętych mierników)

**Wykres 2.** Liczba zmian netto (liczba dodanych mierników minus liczba usuniętych mierników)



Miernik E4 (Pośrednie zużycie energii według pierwotnych źródeł energii) był usuwany przez największą liczbę firm (10), natomiast mierniki takie jak HR8 (Procent personelu odpowiadającego za zapewnienie bezpieczeństwa przeszkolonego w zakresie polityk i procedur danej organizacji dotyczących różnych aspektów praw człowieka związanych z prowadzoną działalnością) oraz EN25 (Rodzaj, rozmiar, status ochronny oraz znaczenie dla bioróżnorodności akwenów wodnych i związanych z nimi siedlisk, na które istotny wpływ ma zrzucana przez organizację raportującą woda i wycieki) zostały usunięte przez wszystkie firmy wcześniej je stosujące. W największym stopniu zmiany negatywne (usunięcie mierników) dotyczyły obszaru odpowiedzialności za produkt, (PR), a w najmniejszym respektowania praw człowieka (HR). Najwięcej usunięto 25 mierników przy jedynie 6 dodanych nowych miernikach. Trzy firmy nie usunęły żadnego miernika spośród mierników stosowanych w poprzednim raporcie CSR (wykres 3).

**Wykres 3.** Liczba usuniętych mierników w pięciu obszarach: środowiskowym (EN), odpowiedzialności za produkt (PR), społeczeństwa (SO), prawa człowieka (HR) i zatrudnienia (LA)\*



\* Zestandaryzowana liczba usuniętych mierników (liczba usunięć dla każdego obszaru ważona stosunkiem liczby mierników w największym obszarze do liczby mierników w danym obszarze).

Usunięcie wskaźnika powinno wiązać się z obowiązkiem wyjaśnienia decyzji o nieujawnianiu miary. Badane firmy nie przedstawiały takich informacji. W niektórych przypadkach obok numeru wskaźnika pojawiała się informacja: „nie dotyczy”, „brak”, „nie raportowany” lub „firma nie ujawnia takiej informacji”. W strukturze raportu według standardów GRI G4, w punkcie G4-22 i G4-23 powinny znaleźć się informacje:

„Konsekwencje korekt informacji zawartych w poprzednim raporcie i przyczyny” oraz „Istotne zmiany w stosunku do poprzedniego raportu dotyczące zakresu, zasięgu lub metod pomiarów zastosowanych w raporcie”. Firmy, które dokonywały największych zmian w strukturze ujawnianych mierników, nie przedstawiały szczegółowych wyjaśnień dotyczących zmiany rodzajów mierników. Na przykład firma, która usunęła największą liczbę wskaźników w stosunku do poprzedniej edycji raportu wykazała w punkcie G4-22 wyjaśnienie: „W związku z przyjęciem sposobu raportowania zgodnie z nowymi wytycznymi GRI G4.0 sposób przeliczenia niektórych wskaźników za rok 2013 został dostosowany do tych wytycznych”, zaś w punkcie G4-23 „Brak zmian w stosunku do poprzedniego raportu dotyczących zakresu, zasięgu lub metod pomiarów zastosowanych w raporcie”.

## Wnioski końcowe

Firmy sporządzające raporty CSR powinny prezentować mierniki swoich dokonań stosownie do wymagań interesariuszy oraz możliwości pomiaru. Korporacje mają możliwość wyboru mierników szczegółowych spośród proponowanych w standardach GRI, a także stosowanie swoich własnych, według potrzeb. Konieczność zapewnienia porównywalności sprawozdań powinna odnosić się także do sprawozdań zrównoważonego rozwoju, nie tylko do sprawozdań finansowych, zwłaszcza że coraz częściej spółki sporządzają raporty zintegrowane. Badania w postaci analizy treści raportów CSR wykazały, że informacje w nich ujawniane nie mogą być porównywane ze względu na brak stałej struktury danych. Spółki sporządzające sprawozdania CSR nie stosują tych samych mierników w kolejnych latach, aczkolwiek ujawniają wiele informacji w postaci tabelarycznej dla dwóch lub kilku lat następujących po sobie. Z badań wynika, że zakres wykorzystywanych miar i ujawnianych informacji zmienia się w poszczególnych edycjach raportów i nie jest to powodowane wyłącznie modyfikacją standardów GRI. Badania dotyczyły bowiem zakresu informacji wspólnych dla trzech ostatnich wersji standardów GRI. Na analizę nie miały więc wpływu zmiany (usunięcia mierników lub ich dodanie) w wyniku modyfikacji treści standardów. Co więcej, badania wstępne pozwoliły zauważyć, że pomimo wzrostu liczby dostępnych mierników w standardach G4 w porównaniu do G3.1 o 9 (12%) średnia liczba mierników stosowanych przez firmy poddane badaniu spadła o 3. Jednocześnie badania nie potwierdziły prawdziwości hipotezy o istotnej różnicy pomiędzy liczbą dodawanych i usuwanych mierników w kolejnych raportach w stosunku do raportów poprzednich. Nieznane są przyczyny, dla których firmy usuwają niektóre wskaźniki nie podając powodów, a jak wskazują Zimara i Eidam (2015, s. 97) jest to jeden z objawów niskiej porównywalności danych. O porównywalności lub niemożności porównania nie świadczy bowiem sam brak wskaźnika lub jego ujawnienie, ale niezłączenie wyjaśnień, dlaczego niektóre mierniki nie zostały w raporcie zastosowane lub zostały usunięte. Odpowiedź na

to pytanie wymaga przeprowadzenia dodatkowych badań, co będzie przedmiotem kolejnych publikacji.

### Literatura

- Bielińska-Dusza, E., Pająk, W. (2012), *Metodyczna koncepcja badania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa w kształtowaniu strategii zrównoważonego rozwoju*, „Folia Oeconomica” 265, s. 154–170.
- Brammer S., Millington A. (2008), *Does it pay to be different? An analysis of the relationship between corporate social and financial performance*, „Strategic Management Journal”, 29 (12), s. 1325–1343.
- Gabrusewicz T. (2010), *Rachunkowość społecznej odpowiedzialności w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa.
- Głuszek E. (2013), *Wykorzystywanie inicjatyw społecznych w budowaniu atrybutów dobrej reputacji przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 288, s. 22–36.
- de Grosbois D. (2016), *Corporate social responsibility reporting in the cruise tourism industry: a performance evaluation using a new institutional theory based model*, „Journal of Sustainable Tourism”, 24 (2), s. 245–269.
- Karaszewski R., Karwacka M., Paluszek A. (2011), *Spółeczna odpowiedzialność biznesu – perspektywy i kierunki rozwoju*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Koczar J. (2013), *Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Prace naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu”, 314, s. 52–62.
- Krasodomska J., Cho Ch. H. (2017), *Corporate social responsibility disclosure*, „Sustainability Accounting, Management & Policy Journal”, 8 (1), s. 2–19.
- Krasodomska, J. (2010), *Perspektywy rozwoju informacyjnej funkcji rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 14, s. 334–341.
- Lament M. (2015), *Trends in Corporate Social Responsibility (CSR) Reporting*, „International Journal of Economic Practices and Theories”, 5 (5), s. 503–510.
- Leitonienė S., Sapkauskienė A. (2016), *Information disclosure in corporate social responsibility reports*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, 88 (144), s. 73–85.
- Lulewicz-Sas A. (2015), *Pomiar i ocena społecznie odpowiedzialnej działalności przedsiębiorstw – wyniki badań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 378, s. 158–167.
- Marcinkowska, M. (2006), *Władztwo korporacyjne w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, [w:] S. Rudolf, (red.), *Tendencje zmian w nadzorze korporacyjnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 409–428.
- Marcinkowska, M. (2012), *Rachunkowość społeczna – czyli o pomiarze wyników przedsiębiorstw w kontekście oczekiwań interesariuszy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 271, s. 501–525.
- Margolis J.D., Walsh J.P. (2001), *People and profits? The search for a link between a company's social and financial performance*, Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, NJ.
- Pelozo J. (2009), *The Challenge of Measuring Financial Impacts From Investments in Corporate Social Performance*, „Journal of Management”, 35 (6), s. 1518–1541.
- Rojek-Nowosielska M. (2006), *Kształtowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Rok B. (2008), *Biznes społecznie odpowiedzialny – teoria i praktyka*, Wydawnictwo MSAP, Kraków.
- Sethi, S. Prakash. (1975), *Dimensions of Corporate Social Performance*, „California Management Review”, 17 (3), s. 58–64.
- Sobczyk M. (2016), *W poszukiwaniu wpływu dokonania CSR na wyniki finansowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, 436, s. 261–269.
- Szadziewska, A. (2013), *Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, 4, s. 257–277.

- Sznajder M. (2013), *Korzyści z wdrożenia koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu (z uwzględnieniem koncepcji interesariuszy)*, „Economics and Management”, 2, s. 194–211.
- Toppinen A., Korhonen-Kurki K. (2013), *Global Reporting Initiative and social impact in managing corporate responsibility: a case study of three multinationals in the forest industry*, „Business Ethics: A European Review”, 22 (2), s. 202–217.
- Tschopp D., Huefner R.J. (2015), *Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting*, „Journal of Business Ethics”, 127, s. 565–577.
- Wierciński Sz. (2011), *CSR jako przedsięwzięcie biznesowe*, „Master of Business Administration” 2 (112), s. 54–67.
- Wołowicz T. (2004), *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa nową formułą zarządzania*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa”, 3, s. 3–11.
- Zimara V., Eidam S. (2015), *The benefits of social sustainability reporting for companies and stakeholders – Evidence from the German chemical industry*, „Journal of Business Chemistry”, 12 (3), s. 85–103.

