

Monika RAULINAJTYS-GRZYBEK, Mariusz KARWOWSKI

Rachunkowość jako źródło informacji dla raportów GRI

Accounting as a source of information for reports based on GRI

Streszczenie: Zrównoważony rozwój jest coraz częściej uwzględniany w raportach przedsiębiorstw. W ten sposób uzyskuje się transparentność, umożliwiając interesariuszom ocenę takiej działalności oraz problemów z nią związanych. Zawartość raportów zrównoważonego rozwoju, sporządzonych według GRI, wykracza poza informacje tradycyjnie gromadzone i przetwarzane przez system rachunkowości. Celem artykułu jest weryfikacja, jakie źródła danych wykorzystywane są do sporządzenia raportów GRI, ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości. Badaniem objęto sześć raportów przygotowanych zgodnie z tymi standardami. Badanie obejmowało krytyczną analizę treści tych raportów. W trakcie badania wyodrębniono dane, dla których rachunkowość jest systemem, gdzie są one gromadzone i dalej przetwarzane, oraz dane, które są gromadzone w innych systemach informacyjnych przedsiębiorstwa, a następnie przetwarzane w systemie rachunkowości. Niniejszy artykuł stanowi jeden z pierwszych pogłębionych przeglądów wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości w raportach zrównoważonego rozwoju. Wyniki można uznać za interesujące dla praktyków i naukowców zajmujących się tego rodzaju raportowaniem.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, rachunkowość, GRI

Summary: Sustainable development is increasingly included in the reports of business entities. This way the transparency is achieved, enabling stakeholders to assess such activity and problems associated with it. The content of sustainability reports based on GRI goes beyond the information traditionally collected and processed by the accounting system. The aim of this article is to verify which sources of data are used to prepare GRI reports, with particular emphasis on accounting. The research covered six reports prepared in accordance with these standards. The study included

a critical analysis of the content of these reports. During the study, data was identified for which accounting is a system in which they are collected and further processed, and data that is collected in other information systems of the enterprise and then processed in the accounting system. This paper provides one of the first in-depth reviews of the use of accounting information in sustainability reports. The results may be of interest to practitioners and scientists involved in this type of reporting.

Keywords: sustainable development, accounting, GRI

JEL: M14, M40, M41, Q01

Zrównoważony rozwój stał się w ostatnich latach niezwykle interesującym aspektem działalności przedsiębiorstw. Dlatego coraz więcej przedsiębiorstw raportuje w sposób dobrowolny informacje pozwalające interesariuszom ocenić wyniki w tym zakresie. Zakres ujawnianych informacji jest zawarty w różnego rodzaju wytycznych, regulacjach i standardach, wśród których najpopularniejsze są standardy *Global Reporting Initiative* (GRI).

Celem artykułu jest weryfikacja, jakie źródła danych wykorzystywane są do sporządzenia raportów GRI, ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza treści raportów wybranych polskich przedsiębiorstw. Zaprezentowane wyniki wpisują się w nurt badań deskryptywnych w obszarze zrównoważonego rozwoju [Andrew, Baker, 2020] i mogą stanowić punkt wyjścia do dalszych, bardziej pogłębionych badań w tym zakresie.

Artykuł rozpoczyna się od przedstawienia standardów GRI jako wiodących w raportowaniu zrównoważonego rozwoju. Następnie zaprezentowano metodykę badania empirycznego oraz opis próby badawczej, natomiast w ostatniej części – wyniki badań empirycznych uwzględniające dane, dla których rachunkowość jest systemem, gdzie są one gromadzone i dalej przetwarzane, oraz dane, które są gromadzone w innych systemach informacyjnych przedsiębiorstwa, a następnie przetwarzane w systemie rachunkowości.

Standardy GRI jako wiodące wytyczne, dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju

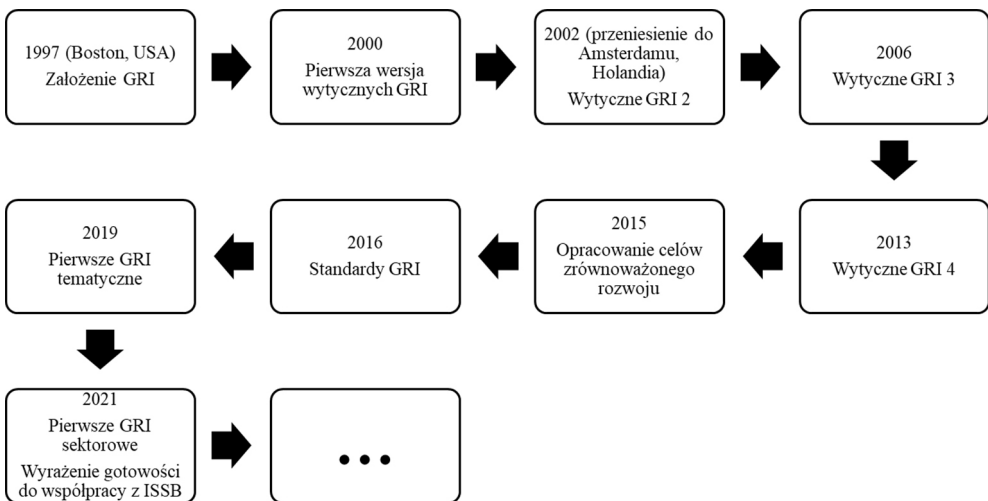
Istotnym zagadnieniem dla wielu organizacji na świecie, w tym Unii Europejskiej, stał się zrównoważony rozwój, w ramach którego uwzględniane są kwestie:

- ekonomiczne, obrazujące wzrost gospodarczy oraz osiągnięcie dodatnich wyników finansowych, jak również utrzymywanie odpowiedniej płynności, zaspokajanie potrzeb klientów, wprowadzanie innowacji, podnoszenie jakości produktów;

- społeczne, obejmujące bezpieczeństwo pracy, ochronę zdrowia, zapobieganie dyskryminacji, edukację, podejmowanie inicjatyw na rzecz społeczności lokalnych;
- środowiskowe, zakładające ograniczanie zużycia zasobów przyrody, zmniejszanie zanieczyszczania powietrza oraz podejmowanie działań na rzecz jego ochrony.

W ostatnich latach obserwuje się wzrost znaczenia tych kwestii, co przekłada się na coraz większą liczbę wytycznych i standardów ich raportowania. Jednocześnie zaczęły pojawiać się przepisy o charakterze normatywnym, precyzujące obowiązki organizacji w zakresie raportowania aspektów zrównoważonego rozwoju. Za najbardziej kompleksowe uważane są standardy GRI [Karwowski, Raulinajtys-Grzybek, Chróstny, 2020], których rozwój zilustrowano na rysunku 1.

Rysunek 1 Rozwój GRI



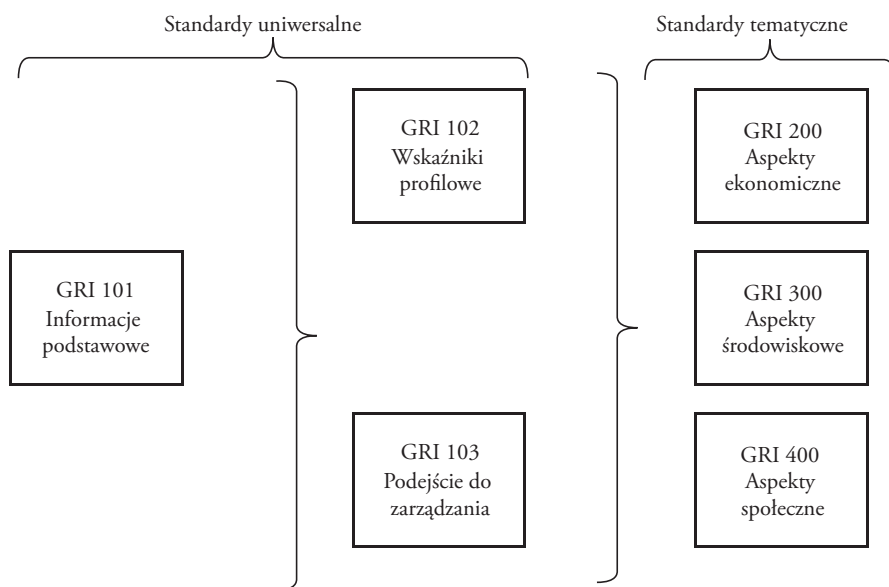
Źródło: opracowanie własne na podstawie GRI [2022].

Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza (*Global Reporting Initiative – GRI*) została założona w Stanach Zjednoczonych w 1997 roku [Rogowski, Łabęcki, 2016; Gokten i in., 2020]. Celem tej inicjatywy było zapewnienie przestrzegania przez przedsiębiorstwa zasad odpowiedzialnego postępowania w zakresie ochrony środowiska, co następnie rozszerzono o kwestie społeczne i ekonomiczne [por. Chodyński, 2016]. Pierwsza wersja GRI (G1) została opublikowana w 2000 roku, a w kolejnych latach była wielokrotnie aktualizowana [Czaja-Cieszyńska, 2018]. W celu rozpowszechniania raportów zrównoważonego rozwoju na całym świecie GRI zaczęła otwierać biura regionalne w Brazylii, Chinach, Indiach, USA, RPA, Kolumbii i Singapurze [GRI, 2022; Alchaar, 2018]. W 2016 roku ogłoszono przejście od dotychczasowych wytycznych do nowych

globalnych standardów raportowania, które są nadal aktualizowane i uzupełniane, w tym o standardy dotyczące podatków i odpadów [GRI, 2022; Cho i in., 2020], jak również pierwszy standard sektorowy dotyczący ropy naftowej i gazu. Warto zauważyć, że w 2021 roku utworzono również Międzynarodową Radę Standardów Zrównoważonego Rozwoju (*International Sustainability Standards Board – ISSB*), z którą GRI wyraziła gotowość do współpracy [Hummel, Jobst, 2021].

Obecnie obowiązujące standardy GRI z 2016 roku zostały napisane w strukturze modułowej i składają się z czterech podgrup (rysunek 2).

Rysunek 2 Struktura standardów GRI



Źródło: Karwowski, Raulinajtys-Grzybek, Chróstny [2020].

Trzy uniwersalne standardy (101–103) są stosowane przez każdą organizację, która przygotowuje raport zrównoważonego rozwoju. Organizacje stosują również standardy tematyczne, aby raportować istotne tematy ekonomiczne (200), środowiskowe (300) i społeczne (400) [GRI, 2016].

Raporty według GRI powinny koncentrować się na istotnych aspektach przedsiębiorstwa z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju [Żabski, 2019] i zawierać dane w ujęciu ilościowym i opisowym, pozwalając na ocenę podjętych działań [por. Marcinkowska, 2012; Błach, 2013]. Z dotychczasowych badań wynika, że większość ujawnień w zakresie zrównoważonego rozwoju dokonuje się w formie opisowej [Guthrie, Farneti, 2008; Świetla, 2017; Dyduch, 2018]. M. Zaleska [2012] podkreśliła, że analiza

mająca charakter opisowy stanowi niezbędne uzupełnienie analizy ilościowej. Ponadto nie wszystkie informacje o przedsiębiorstwie, istotne z punktu widzenia jego sytuacji finansowej, można wyrazić w postaci liczbowej, np. brak nadzoru nad działalnością przedsiębiorstwa lub błędy w jego zarządzaniu.

Zdaniem T. Gabrusewicza [2011] odpowiedzialną działalność przedsiębiorstwa, tj. ekonomiczną, społeczną i środowiskową, a tym samym respektującą zasady zrównoważonego rozwoju, może skutecznie wspomagać system współczesnej rachunkowości. Jednak warunkiem jest połączenie tego systemu w spójną całość ze społeczną odpowiedzialnością biznesu i nadzorem korporacyjnym. P. Szczypa [2013] również zauważył, że rachunkowość jako system informacyjny może służyć do identyfikowania, pomiaru i analizowania różnorodnych relacji zachodzących w przedsiębiorstwach realizujących cele zrównoważonego rozwoju, a tym samym zapewniać informacje uwzględniające uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i ekologiczne działalności przedsiębiorstw. Podobnie A. Szadziwska [2013] podkreśliła, że rachunkowość może stanowić źródło informacji nie tylko ekonomicznych, ale również społecznych i środowiskowych, niezbędnych do podejmowania racjonalnych decyzji przez poszczególnych interesariuszy. Jednak oznacza to konieczność rozszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości w celu stworzenia odpowiednich metod pomiaru efektywności ekonomiczno-społeczno-środowiskowej podmiotu, ponieważ obecnie rachunkowość nie pozwala na ujawnianie wyników przedsiębiorstwa w ujęciu zrównoważonego rozwoju. B. Zyznarska-Dworczak [2015] wskazała na znaczenie rachunkowości zarządczej w transparentnej komunikacji informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-społeczno-środowiskowym przedsiębiorstwa. Jej wykorzystanie może wzmocnić zaufanie interesariuszy przedsiębiorstwa odnośnie do ujawnianych informacji finansowych i niefinansowych, wspierać realizację założeń paradygmatu strategiczno-informacyjnego oraz służyć uwiarygodnieniu realizacji założeń strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa.

Cel, metoda badań i opis próby badawczej

Celem badania empirycznego była weryfikacja charakteru danych raportowanych w ramach zagadnień wymaganych przez poszczególne standardy tematyczne GRI (opisywane w ramach GRI 100, 200, 300 i 400) przez wybrane polskie spółki.

Standardy GRI pogrupowano zgodnie z ich strukturą, tj.:

- informacje uniwersalne (działalność organizacji i jej interesariusze GRI 102–103);
- aspekty ekonomiczne (bezpośredni wpływ ekonomiczny GRI 201–202, pośredni wpływ ekonomiczny GRI 203–204, działania antykorupcyjne GRI 205–206);
- aspekty środowiskowe (zużycie surowców GRI 301–304, zanieczyszczanie środowiska GRI 305–308);

- aspekty społeczne (warunki pracy GRI 401–407, zatrudnianie ludności lokalnej GRI 408–412, wpływ na lokalną społeczność – w tym klientów i dostawców GRI 413–419).

Przeprowadzono krytyczny przegląd raportów sporządzonych zgodnie z GRI, w toku którego określono, czy źródłem ujawnianych informacji może być system rachunkowości. Dokonano rozróżnienia na dane gromadzone i przetwarzane w systemie rachunkowości oraz na dane gromadzone najczęściej w innych systemach informacyjnych przedsiębiorstwa, ale mogące być przetwarzane w systemie rachunkowości (dotychczas najczęściej zarządczej) z uwagi na ich wykorzystanie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Przy ocenie charakteru danych posługiwano się następującym słownikiem:

- dane ogólne, takie jak nazwa firmy czy jej adres (O),
- dane gromadzone i przetwarzane poza systemem rachunkowości (NA),
- dane tradycyjnie gromadzone i przetwarzane w systemie rachunkowości (A),
- dane gromadzone poza systemem rachunkowości, które mogą być przetwarzane w ramach tego systemu (A?).

W badaniu dokonano oceny sześciu celowo wybranych raportów spółek prowadzących różną działalność. Do analizy zostały dobrane takie raporty, w których spółki ujawniają informacje wymagane przez standardy GRI, tj. odzwierciedlające wpływ ekonomiczny, środowiskowy i społeczny, w ten sposób ujawniając ich podejście do aspektów zrównoważonego rozwoju. W tabeli 1 przedstawiono metryczkowe dane na temat badanych raportów.

Tabela 1 Zestawienie raportów

| Nazwa firmy | Benefit Systems (BS) | Energa (EN) | KGHM Polska Miedź SA (KGHM) | LPP | Orange Polska (OP) | Santander (S) |
|---------------|------------------------------|--|-----------------------------|----------------------------|----------------------------|--------------------|
| Rok raportu | 2020 | 2020 | 2020 | 2020/2021 | 2020 | 2020 |
| Branża | Usługowa (sport i rekreacja) | Energetyka | Wydobywcza | Handel (odzież) | Usługowa (telekomunikacja) | Usługowa (finanse) |
| Nazwa raportu | <i>Raport niefinansowy</i> | <i>Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych</i> | <i>Raport zintegrowany</i> | <i>Raport zintegrowany</i> | <i>Raport zintegrowany</i> | <i>Raport ESG</i> |
| Liczba stron | 135 | 109 | 368 | 111 | 290 | 254 |

Źródło: opracowanie własne.

Analiza treści została przeprowadzona przez dwóch ekspertów, z których każdy najpierw dokonał indywidualnej oceny, a następnie w toku dyskusji wypracowali finalne stanowisko w odniesieniu do każdego ujawnienia. Dobór ekspertów był celowy – byli to autorzy artykułu, którzy zawodowo są związani z rachunkowością i sprawozdawczością finansową.

Wyniki badań empirycznych

Ujawnienia z zakresu GRI 102 i 103 dotyczą działalności organizacji i jej interesariuszy. GRI 102 służy do raportowania informacji kontekstowych na temat organizacji i jej praktyk raportowania zrównoważonego rozwoju. Obejmuje informacje o profilu organizacji, strategii, etyce i uczciwości, zarządzaniu, praktykach angażowania interesariuszy oraz procesie raportowania. Część z ujawnień ma charakter ogólny lub wykracza poza zakres danych z systemu rachunkowości. W tabeli 2 ujęto wyłącznie obszary, które są lub mogą dotyczyć tego systemu informacyjnego.

Tabela 2 Wybrane ujawnienia w zakresie GRI 102 i 103

| GRI | Nazwa | BS | EN | KGHM | LPP | OP | S |
|--------|--|--------|-------|------|-------|----|-----------|
| 102-2 | Opis działalności organizacji, główne marki, produkty i/lub usługi | NA, A | NA, A | NA | NA, A | NA | NA, A |
| 102-6 | Obsługiwane rynki | A? | A? | NA | A? | NA | A? |
| 102-7 | Skala działalności | A? | NA, A | NA | A?, A | A? | A |
| 102-8 | Dane dotyczące pracowników | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 102-9 | Opis łańcucha dostaw | NA, A? | NA, A | NA | NA, A | NA | NA, A |
| 102-10 | Znaczące zmiany dotyczące rozmiaru, struktury, formy własności lub łańcucha wartości | NA, A | NA, A | NA | NA, A | | NA, A |
| 102-11 | Zasada ostrożności | NA, A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 102-15 | Opis kluczowych wpływów, szans i ryzyk | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 102-28 | Ocena wyników najwyższego organu zarządzającego | | | | | | A? |
| 102-30 | Efektywność procesów zarządzania ryzykiem | | | | | | NA, A, A? |
| 102-31 | Przegląd kwestii ekonomicznych, społecznych i środowiskowych | | | | | | NA, A, A? |
| 102-35 | Polityka wynagradzania | | | A? | | A? | A? |
| 102-36 | Proces określania poziomu wynagrodzenia | | | | | A | |

| GRI | Nazwa | BS | EN | KGHM | LPP | OP | S |
|--------|--|-----------|-----------|------|-----------|----|-----------|
| 102-45 | Ujęcie w raporcie jednostek gospodarczych ujmowanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym | A | A | A | A | A | A |
| 102-56 | Polityka i obecna praktyka w zakresie zewnętrznej weryfikacji raportu | | A? | | A? | A? | |
| 103-1 | Wyjaśnienie tematów zidentyfikowanych jako istotne wraz ze wskazaniem ograniczeń | NA | NA, A | NA | NA, A, A? | NA | NA |
| 103-3 | Ewaluacja podejścia do zarządzania w ramach tematów zidentyfikowanych jako istotne | NA, A, A? | NA, A, A? | NA | NA, A, A? | NA | NA, A, A? |

Źródło: opracowanie własne.

Ujawnienie 102-2 dotyczy prezentacji działalności organizacji, jej głównych marek i produktów, natomiast ujawnienia 102-9 i 102-10 łańcucha dostaw i zmian, jakie w nim zachodzą. Część spółek opis słowny uzupełniło konkretnymi danymi finansowymi, np. przychodami ze sprzedaży, co wydaje się właściwym podejściem.

Ujawnienia 102-6–102-8 obejmują prezentację rynków, skali działalności i podstawowych danych o pracownikach. Choć są to dane niefinansowe, większość spółek prezentuje w tych obszarach mierniki ilościowe, które są przetwarzane w rachunkowości (np. liczba pracowników). Objęcie ich weryfikacją ze strony systemu informacyjnego rachunkowości zapewniałoby ich porównywalność i wiarygodność.

Dwa ujawnienia (102-11 i 102-15) dotyczą przedstawienia sposobu realizacji zasady ostrożności, a także opisu kluczowych szans i ryzyka. Choć zagadnienia te nie dotyczą wprost finansów, to jednak mają kluczowe znaczenie dla oceny przedsiębiorstwa. Sposób ich prezentacji przez spółki zbliżony jest do podejścia stosowanego w informacji dodatkowej w raportach finansowych w odniesieniu do realizacji np. zasady istotności oraz prezentowania ryzyka finansowego.

Ujawnienia 102-28, 102-30 i 102-31 dotyczą odpowiedzialności za kwestie zrównoważonego rozwoju oraz działalności organu nadzorczego. Zaledwie jedna z badanych spółek dokonała ujawnienia tych danych, jednak ich charakter wskazuje na przetwarzanie w ramach systemu rachunkowości.

Ujawnienia 102-35 i 102-36 dotyczą polityki w zakresie wynagrodzeń oraz procesu określania poziomu wynagradzania. Oba te zbiory stanowią ważny obszar dotyczący systemu rachunkowości.

Ujawnienie 102-45 odnosi się wprost do rachunkowości finansowej, natomiast ujawnienie 102-56 dotyczy znacznie szerszego problemu i jest jednym z najmniej uregulowanych obszarów raportowania zrównoważonego rozwoju.

GRI 103 określa wymagania sprawozdawcze dotyczące przedstawienia tematów zidentyfikowanych jako istotne oraz ewaluacji podejścia, które organizacja stosuje do zarządzania nimi. Część spółek ograniczyła się do ogólnego opisu, inne natomiast rozszerzyły prezentację o dane finansowe i niefinansowe, co wydaje się bardziej informatywnym, a przez to pożądanym, podejściem.

Druga grupa standardów – oznaczona jako GRI 200 – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami ekonomicznymi. Dane te były znacznie rzadziej raportowane przez spółki, co jest spójne z wynikami wcześniejszych badań [Karwowski, Raulinajtys-Grzybek, Chrósty, 2020]. Większość ujawnień prezentuje dane, które są przetwarzane w systemie rachunkowości (tabela 3).

Tabela 3 Ujawnienia w zakresie GRI 200

| GRI | Nazwa | BS | EN | KGHM | LPP | OP | S |
|-------|---|----|--------|--------|--------|--------|----|
| 201-1 | Bezpośrednia wartość wytworzona i podzielona | | | A | | | A |
| 201-2 | Implikacje finansowe oraz inne ryzyka i szanse związane ze zmianą klimatu | | | A | | | |
| 202-1 | Wysokość wynagrodzenia kobiet i mężczyzn | | | | | A | A |
| 203-1 | Wspierane inwestycje infrastrukturalne i usługi | | NA, A? | A | | NA, A? | |
| 203-2 | Znaczący pośredni wpływ ekonomiczny | | NA | NA | | NA | NA |
| 204-1 | Część wydatków na lokalnych dostawców | | A | | | | |
| 205-1 | Działania oceniane pod kątem zagrożeń związanych z korupcją | | | NA | | NA | |
| 205-2 | Komunikacja i szkolenia poświęcone politykom i procedurom antykorupcyjnym | NA | | NA, A? | NA, A? | A? | NA |
| 205-3 | Potwierdzone przypadki korupcji i działania podjęte w odpowiedzi na nie | NA | | NA, A? | NA | | NA |

Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia roli systemu rachunkowości jako źródła informacji na uwagę zasługuje ujawnienie 203-2 (pośredni wpływ ekonomiczny), które we wszystkich organizacjach prezentowane było wyłącznie opisowo, bez odniesienia się do mierników ilościowych.

W odniesieniu do ujawnień związanych z procedurami antykorupcyjnymi (205-2 i 205-3) część spółek dane opisowe rozszerzyła o konkretne mierniki ilościowe, prezentujące liczbę osób przeszkolonych lub liczbę godzin szkoleń. Dane te mogą być

przetwarzane w systemie rachunkowości, pozwalając na pomiar kosztów i efektów prowadzenia działań antykorupcyjnych.

Standardy GRI 300 dotyczą ujawnień związanych z oddziaływaniem organizacji na środowisko. Większość ujawnień zawiera dane ilościowe, które wprowadzicie nie są gromadzone w systemie rachunkowości, ale są w nim przetwarzane (tabela 4).

Tabela 4 Ujawnienia w zakresie GRI 300

| GRI | Nazwa | BS | EN | KGHM | LPP | OP | S |
|-------------|---|----|----|------|-----|----|----|
| 301-1 | Surowce według wagi i objętości | | A? | A? | | A? | A? |
| 301-3 | Procent odzyskanych materiałów | | | | | NA | |
| 302-... | Zużycie energii w organizacji | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 303-... | Łączny pobór wody w podziale na źródła | | A? | A? | | A? | |
| 304-... | Bioróżnorodność | | NA | A? | | | |
| 305-1 | Łączne bezpośrednie emisje gazów cieplarnianych | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 305-2-305-7 | Pośrednie emisje gazów cieplarnianych | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 306-... | Ścieki i odpady | | A? | A? | A? | A? | |
| 307-1 | Wartość pieniężna kar za nieprzestrzeganie prawa w zakresie ochrony środowiska | A | | A | | | |
| 308-1 | Odsetek nowych dostawców, którzy zostali poddani ocenie według kryteriów środowiskowych | | | | | | NA |
| 308-2 | Istotne aktualne i potencjalne zagrożenia środowiskowe w łańcuchu dostaw | | | | NA | | |

Źródło: opracowanie własne.

Szczegółowość raportowania informacji zależy od branży, w której działa spółka, i jest bardziej obszerna w odniesieniu do spółek prowadzących działalność silniej oddziałującą na środowisko. Większość spółek prezentowała ilościowe mierniki zużycia surowców, energii, wody czy też emisji gazów i wytwarzania ścieków (301–306). Dane te, gromadzone w różnorodnych systemach informacyjnych w przedsiębiorstwie, są przetwarzane w systemie rachunkowości zarówno na potrzeby planowania i kontroli, jak również oceny efektów działania spółek. Dodatkowo w tej grupie ujawnień przedstawiane są wartości kar za nieprzestrzeganie przepisów środowiska (307-1), tradycyjnie gromadzonych w rachunkowości finansowej.

Ostatnia grupa standardów – GRI 400 – dotyczy raportowania informacji o społecznym oddziaływaniu organizacji. Część informacji ma charakter opisowy, jednak

niektóre dotyczą ważnych mierników i wskaźników ilościowych, przetwarzanych również w systemie rachunkowości (tabela 5).

Tabela 5 Ujawnienia w zakresie GRI 400

| GRI | Nazwa | BS | EN | KGHM | LPP | OP | S |
|--------------------------|--|----|----|------|-----|----|----|
| 401-1 | Łączna liczba i odsetek nowych pracowników oraz odejść | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 401-2, 401-3 | Świadczenia dodatkowe i powrót do pracy po urlopie rodzicielskim | NA | NA | NA | NA | NA | NA |
| 403-..., z wyjątkiem: | System BHP | | NA | NA | NA | | NA |
| 403-2 | Identyfikacja zagrożeń, ocena ryzyka i badanie incydentów | | A? | A? | NA | | NA |
| 403-9 | Rodzaj i wskaźnik urazów związanych z pracą | | A? | | A? | A? | A? |
| 404-1 | Liczba dni szkoleniowych w roku przypadających na pracownika według struktury zatrudnienia | A? | A? | A? | A? | A? | A? |
| 404-2, 404-3 | Programy rozwoju oraz odsetek pracowników podlegających ocenom jakości pracy | NA | | NA | NA | NA | NA |
| 405-1 | Pracownicy w podziale na kategorie według wskaźników różnorodności | A? | A? | | | A? | A? |
| 405-2 | Stosunek podstawowego wynagrodzenia mężczyzn do wynagrodzenia kobiet według zajmowanego stanowiska | | | | | A | A |
| 406-1 | Całkowita liczba przypadków dyskryminacji | | NA | | | | NA |

Źródło: opracowanie własne.

Informacjami, które są przetwarzane w systemie rachunkowości są przede wszystkim informacje pracownicze, w tym dane liczbowe na temat nowych pracowników oraz struktury osób zatrudnionych w podziale na różnorodne kategorie, takie jak płeć czy wiek (wykorzystywane choćby przy szacowaniu wysokości rezerw), a także informacje o wysokości wynagrodzeń. Dodatkowo do tej kategorii można zaliczyć informacje niefinansowe dotyczące liczby dni szkoleń przypadających na pracownika oraz statystyki dotyczące urazów. W odniesieniu do ujawnienia 403-2 (oceny ryzyka wystąpienia niepożądanych incydentów) część spółek ograniczyła się do danych opisowych, natomiast dwie uzupełniły je o dane ilościowe, tj. takie dane, które mogą być przetwarzane w ramach systemu rachunkowości. Poziom szczegółowości danych może wynikać z istotności danego zagadnienia w branży i raportującej spółce.

Podsumowanie

Standardy GRI dotyczą raportowania przez organizacje informacji o ich wpływie w obszarze ekonomicznym, środowiskowym i społecznym. Wpływ ten powstaje wskutek prowadzenia przez organizacje swojej działalności, której efekty są widoczne również w systemie informacyjnym rachunkowości. Celem artykułu była weryfikacja, jakie źródła danych wykorzystywane są do sporządzenia raportów GRI, ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości. W toku badania wyodrębniono dwa zbiory danych obecne w systemie rachunkowości:

- dane, dla których rachunkowość jest systemem pierwotnym, tzn. są w nim gromadzone i dalej przetwarzane;
- dane, dla których rachunkowość jest systemem wtórnym, tzn. są gromadzone w innych systemach informacyjnych przedsiębiorstwa i dalej przetwarzane w systemie rachunkowości.

W toku badania zaobserwowano, że pierwszy zbiór danych odnosi się przede wszystkim do rachunkowości finansowej, natomiast drugi – do rachunkowości zarządczej. Dotychczas jako jedną z różnic między tymi podsystemami wskazywano to, że rachunkowość finansowa dostarcza informacji interesariuszom zewnętrznym, a zarządcza – wyłącznie wewnętrznym. Raportowanie niefinansowe wydaje się powodować zacieranie tej granicy.

Ujawnienia GRI w niewielkim stopniu obejmują dane finansowe, tradycyjnie gromadzone w rachunkowości. Badane spółki stosują w tym zakresie różnicowane podejście – część z nich ogranicza się do danych opisowych, inne ilustrują opis przywołaniem wielkości finansowych, takich jak przychody ze sprzedaży ogółem lub w podziale na segmenty, wysokość wynagrodzeń w podziale na grupy pracownicze czy też wartość naliczonych kar środowiskowych.

Wydaje się, że ujawnienia związane ze zrównoważonym rozwojem w znacznie szerszym stopniu odbijają się na wynikach prowadzonej działalności, niż jest to aktualnie prezentowane. Przykładowo, z raportów trudno jest wywnioskować, jakie skutki dla sytuacji ekonomiczno-finansowej organizacji wynikają z jej strategii w zakresie zrównoważonego rozwoju, a także jakiej zmiany można spodziewać się po wdrożeniu zakładanych celów zrównoważonego rozwoju.

Z całą pewnością są to szacunki nie rejestrowane wprost w systemie informacyjnym rachunkowości, ale przeprowadzenie takiej analizy wrażliwości jest możliwe. Z punktu widzenia interesariuszy odpowiedź na pytanie, jakich skutków finansowych można spodziewać się w wyniku np. inwestycji w proekologiczne rozwiązania lub aktywnego zarządzania ryzykiem społecznym, jest niezwykle cenna. Powiązanie perspektywy zrównoważonego rozwoju z perspektywą ekonomiczno-finansową byłoby korzyścią dla

obu obszarów i stanowiłoby przejaw tzw. zintegrowanego myślenia, stanowiącego ideę przewodnią koncepcji raportowania zintegrowanego.

Zbiór informacji przetwarzanych w systemie rachunkowości (oznaczonych jako A?) jest znacznie bogatszy. Raportowanie zrównoważonego rozwoju wykorzystuje szereg danych liczbowych, które już dziś są stosowane przy podejmowaniu decyzji zarządczych w organizacjach. Na rosnącą rolę rachunkowości przy raportowaniu zrównoważonego rozwoju wskazuje szeroki zbiór informacji prezentowanych przede wszystkim w zakresie GRI 300 i GRI 400. Należą do nich informacje na temat zużycia materiałów, energii czy powstających odpadów, a także dane pracownicze związane ze strukturą pracowników, bezpieczeństwem pracy i szkoleniami. Są to informacje, które często służą do planowania wydatków i są wykorzystywane choćby przy budżetowaniu. Były raportowane przez większość badanych spółek, co potwierdza, że dostęp do nich nie stwarza większego problemu.

Jednym z najbardziej nieuregulowanych obszarów raportowania społecznej odpowiedzialności jest zewnętrzna weryfikacja raportu. Problem ten ilustruje ujawnienie 102-56, dotyczące polityki organizacji w tym zakresie. Ujawnienie prezentowane było jedynie przez połowę badanych spółek, choć wydaje się absolutnie podstawowym ujawnieniem z punktu widzenia odbiorców raportu i niwelowania asymetrii informacji. Dodatkowo żadna z badanych spółek nie poddała raportu społecznej odpowiedzialności pełnej zewnętrznej weryfikacji, co wynika z braku obligatoryjnych zapisów nakazujących takie podejście. W literaturze powszechnie wskazywane jest to jako jeden z podstawowych mankamentów ograniczających użyteczność raportów społecznej odpowiedzialności.

Praktyki w zakresie zewnętrznej weryfikacji danych finansowych, pochodzących z rachunkowości, są dobrze ugruntowane. Mogłyby stanowić punkt wyjścia dla wypracowania narzędzi weryfikacji pozostałych informacji, w tym w szczególności tych, które już dziś są przetwarzane w systemie rachunkowości na potrzeby zarządcze. Wydaje się, że weryfikacja jest łatwiejsza do przeprowadzenia w odniesieniu do danych mierzalnych i o zdefiniowanym sposobie gromadzenia oraz przetwarzania niż w odniesieniu do danych o charakterze opisowym. Szersze wykorzystanie informacji pochodzących z rachunkowości zarządczej w raportach zrównoważonego rozwoju stwarza konieczność ujednoczenia i uregulowania tych kwestii w celu zapewnienia tożsameskiego, spójnego i możliwego do zweryfikowania podejścia stosowanego przez wszystkie organizacje.

Przeprowadzone badanie, którego wyniki zaprezentowano w artykule, przyczyniło się do lepszego poznania roli rachunkowości w raportowaniu zrównoważonego rozwoju według standardów GRI z 2016 roku. Jego ograniczeniem jest niewielka próba badawcza, a tym samym brak uniwersalności wyników.

Bibliografia:

- Alchaar M.O. (2018), *A short journey into sustainability reporting. The case of GRI Standards*, „INCEIF – IF HUB”, Dec. 11, s. 15–19.
- Andrew J., Baker M. (2020), *Corporate social responsibility reporting: the last 40 years and a path to sharing future insight*, „Abacus”, 56(1), s. 35–65, doi:10.1111/abac.12181.
- Błach J. (2013), *Raportowanie CSR jako element relacji inwestorskich przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 311, s. 11–19.
- Cho C.H., Bohr K., Choi T.J., Partridge K., Shah J.M., Swierszcz A. (2020), *Advancing sustainability reporting in Canada: 2019 report on progress*, „Accounting Perspectives”, 19(3), s. 181–204, doi: 10.1111/1911-3838.1223.
- Chodyński A. (2016), *Kreowanie odpowiedzialnego biznesu*, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków.
- Czaja-Cieszyńska H. (2018), *Standardy GRI – kierunek dla raportowania na rzecz zrównoważonego rozwoju w organizacjach pozarządowych w Polsce*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 164, s. 49–61.
- Dyduch J. (2018), *Raportowanie środowiskowe według wytycznych GRI w przedsiębiorstwie The Dow Chemical Company*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 532, s. 85–95, doi:10.15611/pn.2018.532.08.
- Gabrusewicz T. (2011), *Rola systemu współczesnej rachunkowości w teorii zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu”, s. 174, 28–37.
- Gokten S., Ozerhan, Gokten P.O. (2020), *The historical development of sustainability reporting: a periodic approach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 107(163), s. 99–117, doi:10.5604/01.3001.0014.2466.
- GRI (2016), *The GRI sustainability reporting standards*, Global Reporting Initiative, <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (dostęp: 22.02.2022).
- GRI (2022), *Our mission and history*, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (dostęp: 22.02.2022).
- Guthrie J., Farneti F. (2008), *GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations*, „Public Money and Management”, 28(6), s. 361–366, doi:10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x.
- Hummel K., Jobst D. (2021), *The current state and future of corporate sustainability reporting regulations in the European Union*, <https://ssrn.com/abstract=3978478> (dostęp 07.02.2022).
- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M., Chróstny T. (2020), *Zastosowanie standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108(164), s. 61–87, doi: 10.5604/01.3001.0014.3596.
- Marcinkowska M. (2012), *Rachunkowość społeczna – czyli o pomiarze wyników przedsiębiorstw w kontekście oczekiwań interesariuszy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 271, s. 502–525.
- Rogowski W., Łabęcki M. (2016), *Ocena jakości informacji zawartych w raportach społecznych spółek wchodzących w skład indeksu RESPECT*, „Organizacja i Kierowanie”, 1(171), s. 113–130, doi:10.5604/ 01.3001.0009.8027.
- Sikacz H. (2018), *Wskaźniki ekonomiczne w raportach zintegrowanych wybranych grup kapitałowych – wyniki badań*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 6(8), s. 35–53, doi:10.18559/SOEP.2018.2.3.

- Świetla K. (2017), *Charakterystyka umów dotyczących poziomu usług oraz kluczowych wskaźników efektywności w praktyce outsourcingu procesów rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie”, 12(972), s. 57–68.
- Szadziewska A. (2013), *Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR*, „Zarządzanie i Finanse”, 4(4), s. 257–277.
- Szczypa P. (2014), *Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329, s. 282–290, doi:10.15611/pn.2014.329.30.
- Zaleska M. (2012), *Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstwa przez analityka bankowego*, John Wiley & Sons, Inc.
- Zyznarska-Dworczak B. (2015), *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3(1), s. 191–204.
- Żabski Ł. (2019), *Cele zarządcze w umowach o świadczenie usług w zakresie zarządzania spółkami komunalnymi*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, CX, s. 333–347.

* * *

dr hab. Monika Raulinajtys-Grzybek
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej
e-mail: mrauli@sgh.waw.pl
ORCID: 0000-0002-2451-8061

dr hab. Mariusz Karwowski
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej
e-mail: mkarwo@sgh.waw.pl
ORCID: 0000-0003-1301-5888