

Jednolite raportowanie - jakiego kierunku rozwoju można oczekiwać w sprawozdawczości. Jak wpłynie to na kierunki atestacji?

Wprowadzenie

Od kilku lat toczy się dyskusja dotycząca kształtowania zrównoważonego rozwoju w warunkach gospodarki pozbawionej granic. Stawiane jest pytanie czy w procesie tym będą uczestniczyli księgowi i jak mogą oni pomóc równoważyć długoterminowy wzrost w świecie, w którym korporacje nastawione są na krótkoterminowe zyski. Podkreśla się, że rola nowoczesnego profesjonalnego księgowego ewoluowała ze zwykłego rejestrowania zdarzeń gospodarczych do uczestniczenia w przeprowadzaniu strategii, kreowaniu wartości i zabezpieczaniu aktywów.

Dyskusje wokół przyszłości raportowania

Wiele znanych osób jest zdania, że sprawozdawczość odgrywa kluczową rolę w tak zwanej „zielonej rewolucji” – poruszano to także na ostatnim Światowym Kongresie Księgowych WCOA2010 w Kuala Lumpur. Delegatami w Kuala Lumpur przedstawiono wideo-przeżycie Księcia Walii Karola, w którym podkreślił on znaczenie sprawozdawczości zintegrowanej, odzwierciedlającej wpływ finansowy, środowiskowy oraz czynników społecznych na długoterminowe wyniki organizacji. Książę Karol znany jest ze swego zaangażowania w sprawy ochrony naszej planety. W 2004 roku założył on własną fundację, która wspiera „Księgowość zrównoważonego rozwoju”. Dzięki temu projektowi raportowane informacje mają stać się bardziej użyteczne i wszechstronne. Książę Karol wyraził zdanie, że rolą i odpowiedzialnością księgowych jest tworzenie lepszych systemów i dostarczanie informacji, które w obecnej dobie są pilne i niezbędne. Popiera on stanowisko, że tylko długofalowe działania służą najlepiej zarówno społeczeństwu, jak i środowisku, dlatego jest to najważniejsze podejście z punktu widzenia finansów. Do jego realizacji potrzebna jest kreatywność w tworzeniu systemów godnych dwudziestego pierwszego wieku.

Po przeprowadzeniu dyskusji, uczestnicy konferencji postawili wniosek, że dalsze wzmocnienie zaufania do jakiego mają przyczynić się profesjonalni księgowi, sprzyja aktywnej odbudowie gospodarki po kryzysie. Chiński wiceminister finansów dr Wang Jun wskazał, że zarówno profesjonalni księgowi, jak i zraszające ich samorządy powinny w trakcie dyskusji o uzdrawianiu gospodarek podkreślać potrzebę pełniejszego wykorzystania nadzorującej i ostrzegającej roli, jaką odgrywa profesja. Jego zdaniem, może to dodatkowo pomóc gospodarkom narodowym, które pokonują wyzwania ery po kryzysie.

Jednostki muszą zaadaptować do swoich strategii kwestie społeczne, środowiskowe i ekonomiczne, tak by stanowiły one część zwykłego życia biznesowego. Członek rady IFAC Olivia Faulkner Kirtley była zdania, że lepsze zarządzanie ryzykiem i zrównoważony rozwój wspierają długoterminowe wyniki gospodarowania. Stwierdziła, że zadaniem biegłych rewidentów i innych profesjonalnych księgowych jest wbudowanie zrównoważonego rozwoju w DNA przedsiębiorstw. Brak zrównoważonego rozwoju bezwiednie przyczynia się do wzrostu profilu ryzyka przedsiębiorstwa.

W przytoczonej dyskusji zwrócono uwagę na strategię zrównoważonego rozwoju, która prognozowana jest jako następny i bardziej odpowiedzialny etap rozwoju biznesu. Taka

prognoza wyznacza nowe cele dla zarządów oraz obsługujących ich księgowych w sferze raportowania swoich osiągnięć i informowania o tym, iż dane przedsiębiorstwo dba nie tylko o sferę finansów i kapitałów. Uważa się, że "zielona rewolucja" jest potrzebą globalną, a przekąźnikami tej potrzeby są dokonujące jej gospodarka i biznes, stąd nazywa się je napędem.¹

Przesłanki dążeń do zrównoważonego rozwoju

Zrównoważony rozwój nie "spadł z nieba". Populacja świata będzie wzrastać, Chiny i Indie będą dalej podwyższać swoje bogactwo i wykorzystanie zasobów, a na wszystko co pochodzi z Ziemi będzie wywierany coraz większy nacisk. Potrzeba zrównoważonego rozwoju nigdy nie była bardziej paląca.

Na taką sytuację wpływa silnie oddziałujący (społecznie i emocjonalnie) koktajl wysokich cen energii i paliw, debata nad biopaliwami, dotacje na rzecz rolnictwa, wylesienie, nacisk na sprawy wody i degeneracja środowiska. Wszystko to dowodzi, że dla rządów zbyt trudne jest poradzenie sobie samym z problemami. Wszędzie na świecie rośnie świadomość, że przyszły świat będzie charakteryzował się ograniczeniami zasobów i emisji dwutlenku węgla.

Świat potrzebuje rozwiązań, a biznes, jako główne narzędzie innowacji i wdrażania pomoże te innowacje dostarczyć. Wiąże się to z koniecznością przebudowy publicznego zaufania na rynkach, aby sektor publiczny był w stanie i chciał przyczyniać się do zrównoważonego świata.

Prognostycy twierdzą, że niektóre kraje i niektóre dziedziny działalności gospodarczej będą miały w związku z tym trudności i dotknie je recesja ekonomiczna. To samo jest prawdziwe w odniesieniu do osób, bowiem niektórzy z nas będą borykać się z utratą pracy. Nie powinno się tracić tego z pola widzenia.

Ważne jest, że nawet w obliczu tak olbrzymich wyzwań będą istniały możliwości. Trzeba uchwycić moment i wziąć z niego najwięcej.

Celem zrównoważonej produkcji i konsumpcji jest maksymalizacja wydajności i efektywności produktów, usług i inwestycji tak, aby zaspokoić dzisiejsze potrzeby społeczeństwa bez narażania zdolności przyszłych pokoleń do zaspokajania ich potrzeb.

Zawartość informacyjna raportów zrównoważonego rozwoju

Jednostki, które obecnie sporządzają raporty środowiskowe chcą poinformować odbiorców, że mają przejrzyste zasady zrównoważonego rozwoju. Kwestie te brane są pod uwagę w trakcie podejmowania decyzji inwestycyjnych nie tylko przez odpowiedzialnych społecznie inwestorów, ale także przez tych z głównego nurtu. Korzyścią jaką osiągają jednostki, w zamian za trud przygotowania raportów, mają być ułatwienia w pozyskiwaniu finansowania, ponieważ zrównoważony rozwój dobrze postrzegany jest przez inwestorów.

Zrównoważona produkcja i konsumpcja obejmuje trzy filary zrównoważenia:

- gospodarkę,
- społeczeństwo,

¹ Alina Barcikowska: *Sprawozdanie z 18 Światowego Kongresu Księgowych WCOA2010 Kuala Lumpur*, www.kibr.waw.pl, Październik 2011 [http://www.kibr.waw.pl/Kongres-WCOA2010]

- środowisko.

Składnik społeczny wiąże się z zapewnieniem sprawiedliwości pokoleniowej i międzypokoleniowej oraz ochroną konsumenta. Wymiary gospodarczy i środowiskowy wiążą się ze zniesieniem sprzężenia między wzrostem gospodarczym a degradacją środowiska w celu promowania zarówno wzrostu gospodarczego, jak i ochrony środowiska.² Koncepcja zrównoważonego rozwoju w wymiarze gospodarczym i środowiskowym bierze pod uwagę life-cycle thinking, czyli cykl życia dotyczący wykorzystania zasobów naturalnych. Analiza łańcucha życia od pozyskania zasobów poprzez etapy produkcji i konsumpcji, aż po usuwanie odpadów wydłuża perspektywę, obejmując uwarunkowania dla całej gospodarki, wykraczające poza granice geograficzne i komponenty środowiska.

Wymogi prawne i rekomendacje dotyczące kwestii ESG³

Dostrzegł to też europejski prawodawca pod naciskiem różnych zainteresowanych stron, nakładając na spółki wymóg corocznego informowania, tam gdzie jest to odpowiednie, w zakresie niezbędnym do zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji spółki, o zarówno finansowych, jak niefinansowych kluczowych wskaźnikach wyników istotnych dla konkretnej działalności gospodarczej, łącznie z informacjami odnoszącymi się do spraw związanych ze środowiskiem naturalnym i pracownikami. Uwzględniając proporcje w jakich prowadzona jest działalność gospodarcza Dyrektywa 2003/51/KE przewiduje, że państwa członkowskie Unii Europejskiej mogą zwolnić z tego wymogu małe i średnie przedsiębiorstwa działające na terenie danego państwa członkowskiego.

Poprawki do Czwartej i Siódmej Dyrektywy sprawiły, iż jasnym stało się, że analiza ryzyka i niepewności przed którym stoi jednostka, przedstawiana w raportach rocznych, nie powinna być ograniczona tylko do finansowych aspektów działalności gospodarczej. Tam gdzie jest to odpowiednie, powinna ona zawierać kluczowe niefinansowe wskaźniki wyników istotne dla konkretnej działalności gospodarczej, łącznie z podaniem informacji odnoszących się do spraw związanych ze środowiskiem naturalnym i pracownikami. W tym stanie rzeczy od decyzji jednostki zależy, czy sprawy dotyczące środowiska naturalnego są istotne dla wyników jej działalności gospodarczej i jak należy je zaprezentować.⁴

Ujawnienia dokonywane zgodnie z Dyrektywą Modernizacyjną wymagają ustanowienia systemów i określenia procesów związanych z ich przygotowaniem. Szersze raportowanie kwestii środowiskowych i społecznych, łącznie ze sprawami dotyczącymi pracowników stanowi znaczące wyzwanie. Wymóg ujawniania kluczowych wskaźników umożliwi interesariuszom bliższe niż do tej pory zainteresowanie się wynikami kierownictwa. Z drugiej strony takie okoliczności skłaniają osoby sprawujące nadzór nad jednostką do poszukiwania wskazówek jakie kwestie środowiskowe i społeczne należałoby ujawniać w raporcie rocznym, aby sprostać wymogom.

Konkretne narzędzia pomiaru i raportowania kwestii zrównoważonego wzrostu, mogą różnić się od tych używanych w odniesieniu do informacji finansowych. Chociaż rekomendacja KE z

² *Zrównoważona konsumpcja i produkcja*, Rozdział 6 „Raportu belgradzkiego”, Belgrad, EEA, 2007

³ ESG – informacje w zakresie dotyczącym środowiska naturalnego, oddziaływania społecznego i nadzoru - ładu korporacyjnego

⁴ *Discussion Paper Sustainability Information In Annual Reports – Building On Implementation Of The Modernisation Directive*, Brussels, FEE 2008 [@ http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=931]

30.05.2001 proponowała rozpoznawanie, pomiar i ujawnianie kwestii środowiskowych na kontach okresu oraz w raportach rocznych jednostek, to brak wyraźnych zasad doprowadził do tego, że organa regulacyjne, inwestorzy, analitycy finansowi i ogół odbiorców mogą sądzić, że informacje środowiskowe są nieodpowiednie lub niewiarygodne.

Brak zharmonizowanych wiążących wskazówek jak ujawniać sprawy dotyczące środowiska naturalnego w sprawozdawczości finansowej utrudnia porównywalność pomiędzy jednostkami. W rekomendacji przyznaje się, że nawet gdy jednostki ujawniają informacje środowiskowe, to często wartość tych informacji nie jest porównywalna, co obniża ich użyteczność. Brak jest bowiem wspólnego i uznanego zbioru ujawnień, który zawierałby konieczne kryteria wyboru i pojęcia odnoszące się do kwestii środowiskowych. Powyższe dowodzi, że zaistniała potrzeba prezentacji tych informacji w sposób spójny i zintegrowany, zarówno na kontach okresu, jak i w raportach rocznych.

Tymczasem w ostatnich latach obserwuje się stopniowy ruch w kierunku sporządzania osobnych raportów środowiskowych, szczególnie w tych sektorach, gdzie produkcja silnie wpływa na środowisko naturalne. W ostatnich paru latach spółki zaczęły też korzystać ze stron internetowych jako medium dla podawania tych informacji. Nie wpływa to na fakt, że różne grupy interesariuszy mają różne potrzeby informacyjne, bądź klasyfikują je na różnych pozycjach swoich rankingów.

Osobne raporty środowiskowe zadawalają te potrzeby informacyjne grup interesariuszy, które tylko częściowo były spełnione przez konta okresu i raporty roczne jednostek. Celem Rekomendacji 2001 było włączenie ujawnień środowiskowych do kont okresów i raportów rocznych w sposób uzupełniający osobne raporty środowiskowe. Rekomendacja podała szczegółowe propozycje co do niektórych definicji i rodzaju informacji, odnośnie do kwestii środowiskowych, które mogą być zawarte w sprawozdawczości finansowej.⁵

Jedną z organizacji, która postuluje zmiany w stronę obowiązku raportowania o ESG jest Eurosif, zrzeszający europejskich inwestorów. Silnie zachęca ona władze wspólnotowe do zajęcia bardziej zdecydowanego stanowiska w kwestii konieczności ujawniania przez spółki notowane na giełdzie także informacji dotyczących kryteriów środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego.⁶

Główne zalecenia Eurosif-u dla władz UE obejmują między innymi:

- zobligowanie największych notowanych publicznie przedsiębiorstw do podawania do powszechnej wiadomości informacji niefinansowych związanych z kryteriami ESG
- wyjaśnienia ewentualnych niedociągnięć w tym względzie (np.: braku stosownej polityki korporacyjnej lub braku procedur zarządzania ryzykiem w zakresie ESG).

Ujawnianie sposobu podejścia do tych czynników powinno także objąć inwestorów (przede wszystkim instytucjonalnych), którzy musieliby informować zainteresowane strony o stosowanych strategiach inwestycyjnych i sposobie integracji zagadnień ESG w proces decyzyjny. Bardzo ważnym aspektem prac Komisji Europejskiej powinno być harmonizowanie

⁵ tamże

⁶ Izabela Kwiatkowska: *Obowiązkowe raporty ESG?*, www.odpowiedzialne-inwestowanie.pl, styczeń 2011 [at http://www.odpowiedzialne-inwestowanie.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=275:-obowiazkowe-raporty-esg&catid=2:aktualnosci&Itemid=7]

aktualnych standardów w zakresie sprawozdawczości SRI⁷ – najważniejsze inicjatywy tego typu wg Eurosif to GRI oraz EFFAS, oferujące spółkom oraz inwestorom jasne ramy odniesienia dla przygotowania jednolitych raportów, które dadzą szansę na porównanie – co jest szalenie istotne – rezultatów działania poszczególnych podmiotów rynku kapitałowego.

Do tej pory sama Dyrektywa Modernizacyjna nie ustanawiała jakichkolwiek wymogów w odniesieniu do rodzaju wskaźników, które mają być zawarte w raporcie rocznym. Wskaźniki te mogą znacząco różnić się w poszczególnych jednostkach raportujących. Wynika to z braku jednolitych wytycznych uznawanych globalnie w sposób podobny do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Obok siebie funkcjonują różne ramy koncepcyjne, wspominając choćby te stworzone przez wspomnianą już wyżej Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą (GRI), EFFAS, UNCTAD-ISAR i inne. W każdym z tych ram koncepcyjnych zdefiniowane są odpowiednio tematy, które należałoby ujawnić w raportach rocznych, tak by zaspokoić potrzeby informacyjne zainteresowanych stron.

Czynniki wpływające na zawartość raportów zintegrowanych

Ogólnymi grupami tematycznymi opisywanymi zazwyczaj w raportach rocznych są informacje ogólne, informacje gospodarcze, informacje dotyczące wykorzystywania środowiska naturalnego, praktyki w zakresie pracy, relacje społeczne, prawa człowieka i odpowiedzialność produktowa. Problemem jest to, że między proponowanymi podejściami są różnice i rozbieżności.

Obok zróżnicowania w podejściach do raportów zrównoważonych pojawia się także kolejna kwestia. Czym powinny wobec tego stać się powinny raporty zintegrowane zwane jednolitymi raportami?

Zdaniem niektórych badaczy debata o zintegrowanych raportach jest w istocie rzeczą debatą nad istotnością kluczowych informacji.⁸ Z kolei istotność często nie jest kwestią po prostu zawartości informacji, ale także kwestią celu i odbiorców: trzeba umieć odpowiedzieć nie tylko co jest mierzone, ale także dlaczego i dla kogo? Czy szukamy odpowiedzi na pytania kierownictwa i udziałowców jednostki? Czy może dostarczamy kluczowych danych szerszej społeczności interesariuszy od których wzajemnie zależny jest sukces spółki? Innymi słowy, czy raportowanie zintegrowane jest poszerzoną wersją tradycyjnej rachunkowości finansowej, czy koncentruje się ono na odpowiedzialności firmy. Samo przedsiębiorstwo postrzegane jest zaś jako holistyczny mechanizm tworzenia dobrobytu człowieka? Pytając czy niektóre z form raportowania są istotne, musimy określić: dla kogo konkretnie mają one być istotne?

Pojęcia rachunkowości i odpowiedzialności⁹ są powiązane w oczywisty sposób: odnoszą się do nich przejrzystość, dokładność i odpowiedzialność za konsekwencje decyzji. W tym samym czasie, różne założenia dotyczące teorii udziałowca i interesariusza mogą wpłynąć na to jak będzie zaprojektowane i jak odbywać się będzie raportowanie zintegrowane.

⁷ Rozwinięcie angielskiego skrótu SRI - to „społecznie odpowiedzialne inwestowanie” (przyp. autorki)

⁸ Robert Kinloch Massie: *Accounting and Accountability: Integrated Reporting and the Purpose of the Firm w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps”* Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010

⁹ W języku angielskim słowo „rachunkowość” – tłumaczone jest jako „*accounting*”, zaś „odpowiedzialność” – jako „*accountability*” (przyp. autorki)

Sprawozdawczość finansowa podlegała znaczącym zmianom na przestrzeni ostatnich stu lat i obecnym wyzwaniem jest czy dostarcza ona dokładnego obrazu obecnych i przyszłych wyników firmy. Raportowanie zrównoważonego rozwoju, które weszło w życie w ostatnich dwu dekadach, przygląda się różnym zbiorom skutków wpływów przedsiębiorstwa. Do niedawna podejścia te były równoległymi ścieżkami, prowadzącymi wiele przedsiębiorstw do prób wyjaśnienia swoich strategii kreowania wartości w dwu różnych językach, formatach i raportach. Powstanie Międzynarodowego Komitetu Raportowania Zintegrowanego (IIRC) - z przedstawicielami świata raportowania zarówno finansowego jak i zrównoważonego wzrostu - bada, czy oba mogą, w jakiś sposób, być połączone.

Zdaniem Roberta Kinlocha Massie ze Szkoły Prawa Harvardu wybór jak podejść do takiego połączenia zależy jednak od poglądów na to jakie są cele istnienia firmy. Jeśli ktoś uważa, że celem firmy jest wyłącznie promowanie interesów udziałowców, wtedy drogą do raportowania zintegrowanego może być po prostu wybranie kilku miar z dziedziny zrównoważonego rozwoju, które mogą być pokazane jako bezpośrednio użyteczne w zwiększaniu wartości na rzecz udziałowców. Z drugiej strony, jeśli wartość i pomyślność przedsiębiorstwa przyjmować się będzie w szerszym zakresie, gdzie udziałowcy odgrywają ważną rolę, ale nie jedyną, celem raportowania zintegrowanego będzie zademonstrowanie koniecznej współzależności pomiędzy różnymi interesariuszami.

Poprzez analogię do produkcji samochodów pytaniem jest, czy skutkiem raportowania zintegrowanego będzie dodanie mocniejszych silników i bardziej wyszukanej elektroniki do istniejących już pojazdów? Czy też rolą samochodu jest zapewnienie bezpiecznego, dogodnego, sposobu poruszania się charakteryzującego się niskimi kosztami? Patrząc na to od innej strony, sprawozdawczość finansowa ma tendencję do przyjmowania, że cele strategiczne są względnie stałe, a jedynym wyzwaniem menedżerów jest organizowanie i wydatkowanie kapitału w taki sposób, aby cele te osiągnąć. Raportowanie zrównoważonego rozwoju często prowadzi do odpowiedzi na głębsze pytania strategiczne takie jak: "Jaką rzeczywistością jest działalność gospodarcza, którą prowadzimy? Jakim wpływom dużej skali podlegamy? Czyje potrzeby próbujemy zaspokoić? Jak zmienia się nasza branża?"

Dążąc do celu, czyli do opracowywania systemu raportowania zintegrowanego, spełniającego potrzeby wielu stron powołano do życia Międzynarodowy Komitet Raportowania Zintegrowanego (IIRC).

Ma on opracować "założenia koncepcyjne raportowania zintegrowanego" które mają wspierać potrzeby informacyjne inwestorów długoterminowych. Deklaracja celów IIRC mówi, że ma to się odbyć poprzez pokazanie szerszych i długoterminowych skutków podejmowanych decyzji. Mają one odzwierciedlać wzajemne powiązania pomiędzy czynnikami środowiskowymi, społecznymi, nadzoru korporacyjnego i finansowymi decyzji, które wpływają na długoterminowe wyniki i stan majątku, pokazując jasno powiązanie zrównoważonego wzrostu z wartością ekonomiczną. Mają zapewnić niezbędne ramy dla czynników środowiskowych i społecznych systematycznie branych pod uwagę w trakcie raportowania i podejmowania decyzji. Założenia koncepcyjne mają powtórnie zbilansować miary wyników odsuwając się od nadmiernego nacisku na krótkoterminowe wyniki finansowe. Dodatkowo mają przybliżyć sprawozdawczość do informacji użytkowanych przez kierownictwo w prowadzeniu codziennej działalności gospodarczej.

Skoro deklaracja mówi wprost, że celem sprawozdawczości jest wspieranie "potrzeb długoterminowych inwestorów", to także dopuszcza podstawowy konsensus odnośnie

problemów z tradycyjną sprawozdawczością finansową. Deklaracja daje przykładowo do zrozumienia, że obecna rachunkowość finansowa ma tendencję do skupiania się na niewłaściwych rzeczach w niewłaściwych ramach czasowych. Dodatkowo język deklaracji sugeruje, że krótkoterminowe naciski rynkowe utrudniają menedżerom ocenę długoterminowych skutków podjętych przez siebie decyzji. Ponieważ kierownictwo często pomija strukturalne dane, mające znaczące znaczenie dla wyników i wartości firmy, informacje środowiskowe, społeczne i dotyczące nadzoru - ładu korporacyjnego (tzw. ESG) powinny być włączone nowymi sposobami. Ostatecznie, deklaracja sugeruje, że uzyskany w ten sposób system pomiaru musi być "bliższy informacjom użytkowanym przez kierownictwo w prowadzeniu codziennej działalności gospodarczej." Ten ostatni punkt jest, w najlepszym przypadku, niejasny. Czy sugeruje on, że przyszłe narzędzia powinny być porównywalne z tymi, które menedżerowie stosują zarządzając swymi firmami lub tymi, które powinni stosować, o ile dysponują lepszymi? Trzeba także zadać sobie pytanie, jak cel - zapewnienie codziennego zestawu narzędzi dla otrzymywania opinii i podejmowania decyzji - dopasować do aspiracji, że cele powinny być mierzone w długim okresie czasu.

Jak widać osiągnięcie tak postawionych założeń jest złożone. Deklaracja jest pomocna w wyjaśnianiu wspólnych celów projektu, lecz odnosi się tylko skrycie do celów przedsiębiorstwa. Być może dla większości uczestniczących w organizacji odpowiedź wydaje się być ewidentna. Dla tych którzy mają tradycyjną XX-wieczną perspektywę struktury przedsiębiorstwa, celem firmy jest maksymalizacja wartości finansowej na rzecz udziałowców. Pod taką doktryną "prymatu udziałowców", status prawny udziałowców jako centralnej władzy w nadzorze korporacyjnym nakazuje, aby wszelkie wysiłki w firmie były ostatecznie skierowane na ich korzyść. Z kolei ta teoria własności w szczególności wypływa z historycznego rozumienia praw własności. Udziałowcy wysunęli roszczenia o przewagę i nadzór korporacyjny, ponoć z powodu niepowtarzalnego ryzyka, które ponoszą jako dostarczyciele kapitału początkowego i jako roszczęcy rezydualne prawa do pozostałej po spłacie długów wartości firmy.¹⁰

Zgodnie z teorią prymatu udziałowców, celem wdrożenia sprawozdawczości zintegrowanej jest ujawnienie poprzednio niewidocznych elementów ESG, które mogłyby wpłynąć na wartość finansową firmy. Podejście to, nawet sformułowane wąsko, pozostaje złożone. Przez wiele lat toczy się zaciekle debata o tym, czy a) włączenie czynników ESG naprawdę nie wpłynie na wyniki finansowe firmy; b) skutek przede wszystkim zależy od identyfikacji pozytywnych składników, które prowadzą do większej zyskowności lub do unikania ryzyka, zmienności i kosztów. Niezależnie od opisu skutku, pogląd na zobowiązania wobec udziałowców jest nienaruszony.

W ostatnim pokoleniu, rosnąca liczba ekonomistów, inwestorów, księgowych, dyrektorów i urzędników publicznych zaakceptowała ideę, że czynniki ESG mają - w pewien sposób - wpływ na firmę. Pytaniem dla wielu jest jak wyodrębnić stosowne informacje z nadmiaru spraw ESG w sposób, który może być zastosowany przez analityków i menedżerów do wydobywania dodatkowej względnej wartości lub "alfy" dla udziałowców.¹¹ Przy takim

¹⁰ Robert Kinloch Massie: *Accounting and Accountability: Integrated ...* (Op. Cit.)

¹¹ Współczynnik "alfa", składnik kapitałowego modelu wyceny papierów wartościowych jest zdefiniowany jako pomiar wyników inwestycji ponad lub poniżej wyników inwestycji tej samej branży lub takiego samego ryzyka.

założeniu, zadanie zaprojektowania „założeń koncepcyjnych raportowania zintegrowanego” będzie przeszukiwaniem pod kątem przydatności pomiarów i wskaźników, ich utrzymywaniem lub odrzucaniem na podstawie postrzeganej wartości dla wyniku finansowego i dla udziałowców.

Jednakże alternatywny pogląd na przedsiębiorstwo mógłby prowadzić do innego podejścia. Zgodnie z teorią interesariusza, udziałowcy są postrzegani jako krytyczny elektorat firmy, ale nie jej jedyne uzasadnienie. Przedsiębiorstwo jest porównywane do organizmu biologicznego, zamiast wyobrażania sobie go jako złożonej jednostki, który funkcjonuje w oparciu o różnorodny wkład zasobów, w tym ludzkich, naturalnych i kapitału finansowego. Celem firmy jest tworzenie przyrostu netto dla wszystkich uczestniczących stron. Rolą kierownictwa jest zorganizowanie właściwej kolejności i równowagi działań dla osiągnięcia tego celu.

Podstawowy argument teorii interesariuszy opiera się na dwóch przesłankach. Pierwsza, że wiele kwestii, które będą ostatecznie miały znaczący wpływ na wartość firmy często nie są dostrzegane pierwotnie jako "kwestie finansowe". Teoria interesariuszy i jej odpowiednik sprawozdawczość ESG, przedstawia odległy system wczesnego ostrzegania, który przedstawia problemy w strategii dla menedżerów zanim ktoś będzie umiał precyzyjnie wypowiedzieć się w jaki sposób będą one brane pod uwagę i jak będą wyrażone pieniędzmi. Druga, że włączenie czynników ESG pozwoli na skorygowanie zniekształcenia cen i niskiej wydajności rynku, która pojawia się w rezultacie nie brania pod uwagę pełnych kosztów czynników wpływających na decyzje firmy.

Chociaż niektórzy krytycy korporacyjni argumentują, że maksymalizacja zysku i wartości udziałowców zawsze jest wojną z osiąganiem interesów wszystkich innych, tradycyjna ekonomia i rachunkowość finansowa korzysta z bardziej instrumentalnego i zniuansowanego podejścia. Tradycyjna teoria finansowa argumentuje, że posiadanie jednej funkcji celowej (wartości dla udziałowców) rzeczywiście pozwala na zrównoważenie roli, co uznawane jest za część funkcji społecznej firmy. Założeniem jest, że skoro rynki efektywnie wyceniają wkład zarówno kapitału naturalnego, jak i ludzkiego, to menedżerowie, którzy próbują zaniżyć wartość tych czynników by sprzyjać ściśle finansowym wynikom, będą ostatecznie ukarani i zmuszeni do ponownej ich wyceny.

Ten optymistyczny pogląd zawiera poważne błędy. Rozpoczynając od tego, że nawet najbardziej gorliwy teoretyk dostrzeże, że niedoskonałości rynku pojawiają się z alarmującą częstotliwością.¹² Co więcej, innowacje w teorii ekonomii (w tym zeszłoroczna nagroda Nobla w dziedzinie ekonomii, którą przyznano za "łarcia poszukiwań" na rynku pracy) zidentyfikowały ważne anomalie, w których nieracjonalne zachowania i trudne przejścia zapobiegają płynnemu ponownemu zrównoważeniu wkładu czynników.¹³ I ostatecznie wiemy, że duża skala problemów wspólnych działań, różnorodnych motywacji i zasad teorii gier wywierają nacisk na menedżerów, aby gonić za wąskimi lub krótkoterminowymi celami nawet wtedy, gdy takie działania mogą zniszczyć firmę na długi dystans.

¹² Richard H. Thaler and Sendhil Mullainathan: *Behavioral Economics*, www.econlib.org, Październik 2011 [@ <http://www.econlib.org/library/Enc/BehavioralEconomics.html>]

¹³ *The Prize in Economic Sciences 2010 - Press Release*, [Nobelprize.org](http://nobelprize.org), Październik 2011 [@ http://nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/2010/press.html]

Problemy rosną z rządem wielkości, gdy odpowiednią domeną kreowania wartości jest cała branża, region lub państwo. Poprzez te złożoności wchodzimy w dziedzinę polityki publicznej, w której wymyślono zasady i zachęty starając się równoważyć deformacje wynikające z problemów wspólnych działań. Tworzymy "zasady gry", w których konkurencja pomiędzy firmami może pomimo tego być pogodzona z publicznymi celami i korzyściami. Dla rzeczników zrównoważonego rozwoju w firmach, korzyścią raportowania zintegrowanego jest to, że wprowadzi ono większą świadomość wspólnych wpływów do instytucjonalnego podejmowania decyzji. Dla oponentów tak rozszerzonych upoważnień dla firm, jest to właśnie problem. Firmy powinny rozważać swoje własne dobro instytucjonalne i unikać wszystkiego, co rozprasza ich uwagę lub czerpie zasoby zamiast własnych celów finansowych. W tym poglądzie, wspólne decyzje powinny być podejmowane przez polityków. Jeśli tak, ripostują ich oponenti, przedsiębiorstwa nie powinny wydawać aktywów udziałowców, aby wpływać na polityczne podejmowanie decyzji, które powinno być debatą o publicznym dobro.

Pojawienie się raportowania zrównoważonego rozwoju, stało się wyzwaniem dla wielu podstawowych założeń rachunkowości finansowej. Globalizacja, rozwój technologiczny, rozwijające się rynki i wyczerpywanie się zasobów zmieniło podstawowe warunki handlu, tak bardzo, że rozpaczliwie potrzebne stały się nowe teorie i narzędzia. Choć pierwsze samoloty mogły dawać radę z prostymi instrumentami - wskaźnikami prędkości lotu, kompasami i ewentualnie wysokomierzami - większość pilotów opierała się podczas nawigacji na tym, co mogli oni zobaczyć przez okno kabiny pilotów. Od kiedy wzrosły moc, zakres i rozmiar samolotów, tak też stało się z potrzebą natychmiastowej dokładnej informacji. Obecnie elektronika pozwala pilotom zidentyfikować setki informacji o funkcjonowaniu samolotów, za które są oni odpowiedzialni, pozwalając samolotowi uniknąć kolizji i latać bezpiecznie w o wiele trudniejszych warunkach.

Zwolennicy zrównoważonego rozwoju argumentują, że pomiar musi zostać ulepszony ponieważ charakter informacji i wartości ogólnie zmienił się. W finansach, definicja "aktywów" zmieniła się radykalnie ze składników materialnych, takich jak maszyny i ziemia, na niematerialne, takie jak własność intelektualna i wartość marki.¹⁴ W wymiarze środowiskowym, długo ignorowane składniki, takie jak emisja gazów cieplarnianych, deficyt wody, toksyny i wyczerpywanie się zasobów mają główne konsekwencje dla stabilności produkcji, opodatkowania i konsumpcji. W dziedzinie społecznej, edukacja, lojalność i oczekiwania pracowników, klientów i społeczności lokalnych mogą mieć bezpośredni wpływ na sukces firmy w organizowaniu pozyskania niezbędnego kapitału. Jako dowód na wzmacnianie się tych współzależności, coraz więcej stron próbuje zrozumieć i kontrolować, to co stanowi warunki odniesienia dla Międzynarodowego Komitetu Raportowania Zintegrowanego (IIRC), "wzajemne powiązania pomiędzy czynnikami środowiskowymi, społecznymi, nadzoru korporacyjnego i finansowymi ... (jak też) powiązanie zrównoważonego wzrostu z wartością ekonomiczną."

Chociaż nie każdy akceptuje ideę, że pojedyncza funkcja celu - wartość dla udziałowców - automatycznie złagodzi wszystkie inne kwestie, stronnicy sprawozdawczości zintegrowanej sądzą ogólnie, że widoczne napięcie pomiędzy różnymi celami może być załagodzone, jeśli

¹⁴ *Investopedia*, Investopedia.com, Październik 2011 [@ <http://www.investopedia.com/terms/>

[i/intangibleasset.asp](http://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp)]

horyzont czasowy odsunie się dość znacznie. Argumentują oni, że dobrobyt jest dobrobytem. Dążenie do celów finansowych bez rozważenia szerszych kontekstowych wpływów jest zarówno społecznie złe, jak i finansowo niebezpieczne, skoro firma w końcu zrobi błędy i będzie ukarana za swoje błędne zachowanie. Podobnie, pościg za czynnikami ESG dla zasady nie może być zrównoważony, gdy firma stanie się niedochodowa. Nie do zaakceptowania jest kierunek, któryby w końcu ograniczył krytyczne zasoby przychodów i kapitału, nawet w przypadku firm pełnych najlepszych intencji.

Podstawowym założeniem takiego punktu widzenia jest założenie, że firmy funkcjonują obecnie poniżej swoich optymalnych poziomów wyników zarówno społecznych, jak i finansowych. Dlatego jest przestrzeń dla wspólnych korzyści, gdy spółki odkrywają, że mogą posunąć się w kierunku optimum Pareto na krzywej zrównoważonego rozwoju i dobrobytu. Wiele przykładów z życia potwierdza ten pogląd. Przykładowo, decyzja o przeglądzie czynników ESG takich jak emisji gazów cieplarnianych może prowadzić do ponownego zbadania transportu, zużycia energii, logistyki produkcyjnej, a nawet opakowań, co kończy się zarówno oszczędnościami firmowych pieniędzy i ograniczeniem zanieczyszczenia.

Z drugiej strony jest też wiele przykładów, gdzie wyniki finansowe wzrosły po uzewnętrznieniu swoich kosztów innym stronom. Kulturowy obraz pazernej korporacji, bezmyślnie goniącej za zyskiem i wartością dla udziałowców bez względu na konsekwencje dla stron "spoza" firmy, płynie z tych bardzo realnych i często przykrych wzorców. Debata polityczna, moralna i ekonomiczna o roli firmy w społeczeństwie obraca się wokół tego, czy uzewnętrznienie takich kosztów jest nieuniknioną i niepowstrzymanywą cechą nowoczesnego kapitalizmu i dzieje się w takiej skali, że wywołuje pytanie o korzyści korporacyjnego kreowania wartości. Zdaniem sceptyków korporacyjnych, jedyną odpowiedzią na tak szkodliwe zachowanie musi być regulacja, egzekwowanie i kary, które zmuszą firmę do ponownego przeliczenia kosztów i korzyści z poniesionych kosztów - zrzuconych na nieświadome tego strony.

Taki model zakłada, że przedsiębiorstwa są strukturalnie podatne na wyzysk, co prowadzi do wzorca głębokiego społecznego braku zaufania po wszystkich stronach. Jeśli przedsiębiorstwa opierają się wyłącznie na retoryce i praktyce prymatu udziałowców, konsumenci, społeczność i pracownicy często dochodzą do wniosku, że kierownictwo szuka zysku po każdym koszcie. Kierownictwo przedsiębiorstw, z kolei, często czuje się potraktowane stereotypowo i niezrozumiane, gdy odkrywa, że jego motywacja, talenty i decyzje są rutynowo odrzucane jako te idące na kompromis.

Potężny wstrząs na rynkach kapitałowych i korporacyjnych - i niewiarygodne zburzenie wartości - w trakcie pierwszej dekady dwudziestego pierwszego wieku podało w wątpliwość realność modelu prymatu udziałowców. Wprowadzenie teorii interesariuszy w spojrzeniu na firmę miało na celu podanie zarówno praktycznej definicji, jak i nowego kodeksu normatywnego dla opisanie i pokierowanie skomplikowanymi decyzjami, jakich musi dokonywać kierownictwo. Choć jeszcze osiąga ona powszechną akceptację - częściowo z racji kłopotliwego opóźnienia w teorii prawa - coraz więcej stron uważa ten model za przydatny w kreowaniu bardziej zniuansowanego zrozumienia korzyści i kosztów w postaci korporacyjnej.

Sprawozdawczość finansowa odzwierciedla i zachęca do wąskiego patrzenia przez prymat udziałowców. Raportowanie zrównoważonego rozwoju pojawiło się jako korekta. Koncepcja, że oba z nich mogą być pogodzone odzwierciedla głębszą aspirację, że ktoś może zmienić tę definicję roli korporacji na mniej spolaryzowane i bardziej efektywne pojęcie. Ciągłe pozostaje znacząca niepewność pośród stron, czy można osiągnąć cel. Stronnicy tradycyjnej

sprawozdawczości finansowej niepokoją się, że wprowadzenie zrównoważonego wzrostu będzie prowadzić do wprowadzenia zbędnych informacji lub zniekształcenia roli firmy. Zwolennicy raportowania zrównoważonego rozwoju niepokoją się, że po latach, kiedy było ono ignorowane przez teoretyków finansowych, raportowanie zintegrowane mogłoby skończyć się jako mechanizm, poprzez który tradycyjne metodologie ujmują, podporządkowują i odrzucają znaczące korzyści przeszło dekady badań nad zrównoważonym rozwojem.

Stąd pytaniem nie staje się, czy parę pojedynczych pomysłów zaczerpniętych z raportowania zrównoważonego rozwoju może być z powrotem zaimportowanych do starszego modelu rachunkowości finansowej w celu poprawienia wyników dla udziałowców lub, czy rachunkowość finansowa może być po prostu przerobiona w warunkach ESG w celu osiągnięcia celów, które obejmują szerokie cele polityki publicznej. Prawdziwym wyzwaniem - które może być osiągnięte tylko wtedy, jeśli stanie się przed nim uczciwie - jest to czy stworzenie systemu raportowania zintegrowanego będzie potwierdzać i wspierać bardziej dokładny obraz roli przedsiębiorstwa w tworzeniu długoterminowej wartości dla osób, firm, interesariuszy i społeczności.

Dla osoby, która cierpi na symptomy niezdiagnozowanej choroby, pierwszym krokiem w kierunku zdrowia jest szczerza diagnoza, po której następują działania które otwarcie przyznają współzależność leczenia z naturalnymi systemami ciała. Jeśli celem nowoczesnego życia ekonomicznego jest długotrwały dobrobyt, jednym z głównych narzędzi jego pozyskania jest skomplikowana i silna nowoczesna firma, to musimy uznać pełen zakres podstawowych założeń i to stworzy nam nie tylko zintegrowaną praktykę w raportowaniu, ale także zintegrowaną teorię. Jest to prawdziwe wyzwanie połączenia rachunkowości z odpowiedzialnością, której skuteczne rozstrzygnięcie będzie schedą dla przyszłych pokoleń.

Podsumowując raportowanie zintegrowane jest wyzwaniem dla konwencjonalnej sprawozdawczości z dwóch stron: wywołuje pytanie o wydajność rynków na podstawie obecnych standardów sprawozdawczości i stawia pytanie o fundamentalną wydajność rynków w służeniu społeczeństwu. Jeśli przejdziemy z idei raportowania zintegrowanego do założeń koncepcyjnych jego realizacji, może nie być możliwym pełne rozwiązanie tego pełnego napięcia zadania, ale koniecznym będzie bezpośrednio skonfrontowanie się z nim. Jediną drogą wydaje się uważne przemyślenie kto powinien i co powinien zrobić z informacjami, które będą dostarczane w raportach zintegrowanych. Same raporty mogą być tylko środkiem położenia kresu czemuś.¹⁵

Raportowanie zintegrowane oparte jest na założeniu, że informacje finansowe i niefinansowe są ściśle powiązane. Przykładowo, zrozumienie wyników środowiskowych firmy jest ważne dla oceny wyników ekonomicznych działalności gospodarczej.

Wpływ raportowania zintegrowanego na sprawozdania biegłych rewidentów

Inwestorzy i interesariusze są uprawnieni do zrozumienia zarówno podstawy prezentacji informacji finansowych i niefinansowych oraz wiarygodności raportowanych informacji finansowych i niefinansowych. To co jest prezentowane w raportach zintegrowanych określone jest przez standardy raportowania informacji finansowych i niefinansowych.

¹⁵ David Wood: *What Should Be Done with Integrated Reporting?* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010

Wewnętrzna organizacja pracy i procesy zarządzania ustalające raportowane informacje finansowe i niefinansowe określone są jako kontrola wewnętrzna. W Stanach Zjednoczonych wiarygodność kontroli wewnętrznej jest także przedmiotem oświadczeń kierownictwa, a wiele spółek publicznych podlega pod ustawę Sarbanes Oxley (SOX). Od biegłych rewidentów wymaga się wtedy oceny kontroli wewnętrznej przedstawionej dodatkowo w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Znamiennym elementem raportowania zintegrowanego będzie różnica pomiędzy formą i zawartością opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym i kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową oraz opinii o podstawie i wiarygodności informacji niefinansowych.

Aby zilustrować tę różnicę przytoczę przykład dotyczący amerykańskiej spółki Southwest Airlines¹⁶.

Fragment Sprawozdania z Weryfikacji Jednolitego Raportu Southwest Airlines¹⁷ za 2009 rok

"Według naszej najlepszej wiedzy, ustaliliśmy, że Southwest zadawalająco zastosowała założenia koncepcyjne raportowania zrównoważonego rozwoju GIS i spełniła wymogi odnośnie zawartości raportu określone przez GIS według najlepszych swoich możliwości. Zawartość Jednolitego Raportu za 2009 rok spełnia wymogi odnośnie zawartości i jakości wytycznych odnośnie raportowania zrównoważonego rozwoju GIS w wersji 3.0 poziomu stosowania C+.II

Fragment Sprawozdania Niezależnego Biegłego Rewidenta

Zarząd i Akcjonariusze Spółki Southwest Airlines

„Naszym zdaniem, powyższe sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową Grupy Kapitałowej Spółki Southwest Airlines na dzień 31 grudnia 2009 i 2008, oraz skonsolidowane wyniki finansowe i jej przepływy pieniężne za każdy z trzech lat okresu zakończonych 31 grudnia 2009, zgodnie z powszechnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Przeprowadziliśmy także badanie, zgodnie ze standardami Rady Nadzoru Rachunkowości Spółek Publicznych PCAOB (USA), kontroli wewnętrznej Southwest Airlines nad sprawozdawczością finansową według stanu na 31 grudnia 2009, opierając się na kryteriach ustanowionych w Kontroli Wewnętrznej - Zintegrowanych Założeniach Ramowych wydanych przez Komitet Popierających Organizacji Komisji Treadway'a COSO i w naszym sprawozdaniu, datowanym na 29 stycznia 2010 r. wyraziliśmy o niej opinię bez zastrzeżeń."

Biegli rewidenci raportują zwykle na podstawie prezentacji informacji zgodnie z określonymi zasadami rachunkowości (tu GAAP) dla sprawozdania finansowego Southwest za 2009 r. i założeń koncepcyjnych raportowania zrównoważonego rozwoju GIS dla raportowania zrównoważonego rozwoju.

¹⁶ Bruce McCuaig: *Does an Integrated Report Require an Integrated Audit?* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010

¹⁷ *Southwest Two Thousand Nine/ One Report*, Southwest.com, Październik 2011

[http://216.139.227.101/interactive/luv2009/.](http://216.139.227.101/interactive/luv2009/)

Aby raportować o skuteczności działania kontroli wewnętrznej nad informacjami niefinansowymi będą musiały zostać opracowane standardy rewizji, przedstawiające wytyczne dla biegłych rewidentów badających informacje niefinansowe, do jakich wniosków mają oni dojść na temat w odniesieniu do skuteczności działania kontroli wewnętrznej nad informacjami niefinansowymi. Dotyczy to nie tylko naszego polskiego bądź europejskiego rynku, ale także rynku amerykańskiego.

Szykuje się restrukturyzacja systemu sprawozdawczości korporacyjnej, ale także zasad rewizji i sprawozdawczości o skuteczności działania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością niefinansową i finansową.

1. Na ile wiarygodne jest sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego, jeśli nie ma ono bezpośredniego odniesienia, albo zawiera opinię o informacjach niefinansowych? Obecne standardy rachunkowości i istniejące wymogi ujawnień biorą już pod uwagę ekonomiczny pewien wpływ zdarzeń niefinansowych. Jednakże, nie jest zupełnie jasny stopień uzależnienia biegłych rewidentów od składanych publicznie informacji niefinansowych, takich jak raporty zrównoważonego rozwoju. W jaki sposób ryzyko zmiany klimatu ujawniane jest jako czynnik ryzyka wpływający na ujawnienia dotyczące zrównoważonego wzrostu i ujawnienia finansowe.

2. Na ile wiarygodne jest sprawozdanie z weryfikacji przeprowadzonej przez zewnętrzny podmiot świadczący usługi atestacyjne dotyczące informacji niefinansowych?

Draft MSUA 3410 „Zlecenia atestacyjne dotyczące Sprawozdań o Gazach Ciepłarnianych” zaproponowany przez IAASB mówi o usłudze atestacyjnej o "uzasadnionej pewności" i o usłudze atestacyjnej o niższej "ograniczonej pewności". Opinie o sprawozdawczości finansowej są uznawane za dostarczające - "uzasadnionego" (w porównaniu do "absolutnego") zapewnienia.

Uzasadniona pewność jest subiektywnym standardem pracy biegłego rewidenta. Obecnie sprawozdania z weryfikacji, takie jak te pojawiające się w Jednolitym Raporcie Southwest Airlines, są (w milczący sposób) przedmiotem obniżonego standardu "o ograniczonym poziomie pewności". Trudno jest powiedzieć, wobec braku jakiegokolwiek standardu obecnie, jak "ograniczone" jest takie oświadczenie o zapewnieniu. Pewna standaryzacja w formie opinii z badania wydaje się być konieczna.

3. Wydaje się że przedstawione w MSRF 315 standardy oceny kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową nie będą nadawać się do oceny skuteczności działania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością niefinansową. Zapisy draftu MSUA 3410 dotyczą tylko Sprawozdawczości o Gazach Ciepłarniach, a brak jest na razie osobnego Standardu dotyczącego kontroli wewnętrznej nad pozostałą sprawozdawczością niefinansową.

Z całą pewnością Jednolity Raport będzie łączyć strategicznie ważne i istotne informacje o wynikach finansowych i niefinansowych z wielu różnych źródeł, w jeden faktyczny "dokument". Projektując i opracowując Jednolity Raport, organizacje całkowicie zrestrukturyzują proces decyzyjny i przepływ wewnętrznych i zewnętrznych informacji rynkowych.

Użytkownicy Jednolitego Raportu różnych organizacji wciąż potrzebować będą przekonania co do dokładności ujawnień przed podjęciem decyzji. Jednolity Raport wciąż będzie wymagać jakiejś formy niezależnych zintegrowanych usług atestacyjnych.¹⁸

Dlatego właśnie zajmujący się usługami poświadczającymi mają możliwość całkowicie przededefiniować swoje niezależne warianty usług atestacyjnych tak, żeby były one bardziej użyteczne dla użytkownika i aby były gotowe wspierać raportowanie zintegrowane organizacji 21 wieku - Jednolity Raport.

Opracowując bardziej użyteczne dla użytkownika założenia koncepcyjne Jednolitego Raportu, zajmujący się usługami poświadczającymi będą musieli zrozumieć nie tylko jakie ujawnienia będą zawarte w Jednolitym Raporcie, ale także jak będą raportowane, kto będzie ich używać i gdzie oraz do jakiego poziomu wyceniana będzie niezależna atestacja .

Odpowiedź na te pytania będzie okazją do ponownego spojrzenia i odniesienia się do pewnych powszechnych skarg użytkowników dotyczących procesu niezależnej atestacji, takich jak: usunięcie ograniczeń ze sprawozdań z usługi atestacyjnej; raportowanie o ładzie korporacyjnym organizacji, zarządzaniu ryzykiem i skuteczności działania kontroli wewnętrznych; oraz atestacji istotnych ujawnień niefinansowych.

Jednolity Raport będzie zawierać zarówno finansowe wskaźniki "zwłoki", jak i ważne dla działalności gospodarczej wskaźniki "przewagi" dostarczające użytkownikom pełnego obrazu ostatecznych wyników organizacji w stosunku do strategii i przyszłe perspektywy.¹⁹ Użytkownikowi przekazywany ma być lepszy obraz o tym, które informacje są zdaniem zarządu i kierownictwa ważne przy podejmowaniu decyzji i prowadzeniu działalności gospodarczej.

Kierownictwo zdaje sobie sprawę z tego, już w trakcie wprowadzania zmian w finansach swoich organizacji, mających na celu dostarczenie użytkownikom bardziej wnikliwych "niebadanych" informacji pro-forma. Mimo tego obserwuje się znaczący wzrost firm tworzących raporty zrównoważonego rozwoju, albo co najmniej włączających niezbadane informacje o wynikach działalności do swoich Raportów Rocznych.

Niektóre z tych nieatestowanych ujawnień są używane przez analityków w ich modelach i raportach (tj. informacje o GC, odpadach, wodzie, BHP są obecnie dostępne na ekranach Bloomberg and Thomson Reuters), podczas gdy niektóre z atestowanych "fachowych rachunkowych" zapisów i nieistotnych ujawnień zostały usunięte (tj. aktualizacje wyceny) lub są lekceważone (tj. pewne noty ze sprawozdań finansowych) przez tych samych użytkowników.

Jednolity Raport powinien zawierać szerszy pakiet strategicznie istotnych i ważnych ujawnień finansowych i niefinansowych wspierających użytkowników w podejmowanych przez nich decyzjach.

Podsumowanie

Wracając do zapisów Dyrektywy Modernizacyjnej, już teraz we wszystkich krajach zgodnie z Artykułem 46, obowiązkiem biegłych rewidentów jest ocena spójności informacji środowiskowych i społecznych ujawnionych w raporcie rocznym ze zbadanym

¹⁸ Nick Ridehalgh: *One Audit—Moving towards 21st Century Integrated Assurance* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010

¹⁹ tamże

sprawozdaniem finansowym. Sprawdzenie spójności jest wymagane przez Artykuł 51 Czwartej Dyrektywy.

W rewizji potrzebne są rozwiązania dostosowane do atestacji wielowymiarowych informacji publikowanych w raportach zintegrowanych. Biegli rewidentzi muszą nadążać za ogólnym trendem i biorąc pod uwagę istniejące warunki, pomagać w odbudowie publicznego zaufania na rynkach, aby sektor publiczny mógł i chciał przyczynić się do zrównoważonego świata.

Na drodze tej przewidywane są trudności. Dla firm audytorskich i biegłych rewidentów będzie to znaczące wyzwanie balansujące nawet na granicy utraty pewnego rynku usług. Należy przewidywać tą trudną sytuację, ale zawsze należy pamiętać, że nawet w obliczu tych wyzwań będą istniały możliwości.

Trzeba uchwycić moment i wziąć z niego najwięcej. Stoimy wobec szansy, ale i wyzwania, jaką daje nam spodziewane przededefiniowanie niezależnych usług atestacyjnych.

LITERATURA:

1. Alina Barcikowska: *Sprawozdanie z 18 Światowego Kongresu Księgowych WCOA2010 Kuala Lumpur*, www.kibr.waw.pl, Październik 2011 [@ <http://www.kibr.waw.pl/Kongres-WCOA2010>]
2. *Discussion Paper Sustainability Information In Annual Reports – Building On Implementation Of The Modernisation Directive*, Brussels, FEE 2008 [@ http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=931]
3. *Investopedia*, Investopedia.com, Październik 2011 [@ <http://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp>]
4. Robert Kinloch Massie: *Accounting and Accountability: Integrated Reporting and the Purpose of the Firm* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010
5. Izabela Kwiatkowska: *Obowiązkowe raporty ESG?*, www.odpowiedzialne-inwestowanie.pl, styczeń 2011 [@ http://www.odpowiedzialne-inwestowanie.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=275:-obowiazkowe-raporty-esg&catid=2:aktualnosci&Itemid=7]
6. Bruce McCuaig: *Does an Integrated Report Require an Integrated Audit?* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010
7. Nick Ridehalgh: *One Audit—Moving towards 21st Century Integrated Assurance* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010
8. *Southwest Two Thousand Nine/ One Report*, Southwest.com, Październik 2011 <http://216.139.227.101/interactive/luv2009/>.
9. Richard H. Thaler and, Sendhil Mullainathan: *Behavioral Economics*, www.econlib.org, Październik 2011 [@ <http://www.econlib.org/library/Enc/BehavioralEconomics.html>]
10. *The Prize in Economic Sciences 2010 - Press Release*, Nobelprize.org, Październik 2011 [@ http://nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/2010/press.html]
11. David Wood: *What Should Be Done with Integrated Reporting?* w „The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps” Cambridge, Massachusetts, Harvard Business School 2010
12. *Zrównoważona konsumpcja i produkcja*, Rozdział 6 „Raportu belgradzkiego”, Belgrad, EEA, 2007