

Marta Szczepańska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra
Rachunkowości

marta.szczepanska@ue.poznan.pl

ISTOTNOŚĆ JAKO PODSTAWOWA ZASADA ZINTEGROWANEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO

Streszczenie: Celem głównym artykułu jest wskazanie znaczenia zasady istotności z punktu widzenia zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. W artykule przedstawiono istotę i znaczenie koncepcji zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, co stanowi punkt wyjścia dalszych dociekań autorki. Następnie badania skoncentrowano na zasadzie istotności, którą zaprezentowano na gruncie teorii i praktyki rachunkowości oraz najnowszych Wytycznych G4 do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju opracowanych przez Global Reporting Initiative.

Słowa kluczowe: rachunkowość odpowiedzialności społecznej, zintegrowana sprawozdawczość, istotność, zasada istotności, zasady rachunkowości.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M48.

MATERIALITY AS A KEY PRINCIPLE OF INTEGRATED REPORTING IN A SOCIALLY RESPONSIBLE COMPANY

Abstract: The main objective of this article is to indicate the importance of the materiality principle in the light of integrated reporting in a socially responsible company. The article presents the essence and importance of the concept of integrated reporting in a socially responsible company, which is the starting point for further research. Then the article focuses on the materiality principle, which is presented on the basis of accounting theory and practice as well as the latest G4 Sustainability Reporting Guidelines developed by the Global Reporting Initiative.

Keywords: social responsibility accounting, integrated reporting, materiality, materiality principle, accounting principles.

Wstęp

Wraz z pojawieniem się koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw uwidoczniła się potrzeba poszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości. Zdaniem wielu badaczy, kształtuje się nowy nurt rachunkowości – rachunkowość odpowiedzialności społecznej. Według T. Gabrusewicza [2012, s. 34] rachunkowość odpowiedzialności społecznej jest to rachunkowość uwzględniająca zarówno korzyści, jak i obciążenia dla społeczeństwa wynikające z działalności podmiotu gospodarczego, prezentowane w formie wartościowej bądź opisowej.

Współcześnie coraz powszechniej wskazuje się, że przyszłością sprawozdawczości przedsiębiorstw jest tzw. zintegrowana sprawozdawczość. Niniejszy artykuł poświęcono kwestii istotności informacji w zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. Wybór tematu artykułu uzasadnia się następującymi przesłankami. Po pierwsze, istnieje uzasadnione ryzyko, że połączenie obecnie publikowanych raportów niefinansowych liczących od 100 do ponad 300 stron z porównywalnie rozbudowanymi sprawozdaniem finansowymi sprawi, że powstałe raporty staną się nieczytelne. Po drugie, zauważalne jest skoncentrowanie w raportach prezentujących informacje niefinansowe dotyczące kwestii środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego na istotności informacji dla samego przedsiębiorstwa i jego zarządu, zamiast na istotności informacji dla ogółu interesariuszy [Eljasiak 2011, s. 103].

Celem głównym artykułu jest wskazanie znaczenia zasady istotności z punktu widzenia zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

Osiągnięcie celu głównego wymaga przyjęcia następujących celów częściowych:

- wskazanie istoty i znaczenia koncepcji zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego,
- przedstawienie istotności z punktu widzenia cech jakościowych użytecznej informacji,
- definiowanie i objaśnianie zasady istotności na gruncie teorii i praktyki rachunkowości oraz najnowszych Wytycznych G4 do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju opracowanych przez Global Reporting Initiative.

W artykule zastosowano metodę analizy opisowej i analizy porównawczej, a także elementy wnioskowania dedukcyjnego. Wykorzystano źródła badawcze w postaci prac naukowych (monografii, artykułów, referatów) z zakresu teorii i praktyki rachunkowości, jak również wybrane regulacje prawne,

standardy rachunkowości i publikacje organizacji zajmujących się kwestiami społecznej odpowiedzialności.

1. Istota i znaczenie koncepcji zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego

Zdaniem J. Samelaka [2013, s. 17], społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa jest wdrożoną strategią odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Odpowiedzialność ta dotyczy wpływu podejmowanych decyzji i działań na społeczeństwo oraz środowisko. Wdrożenie strategii następuje przy współudziale interesariuszy poprzez przejrzyste i etyczne zachowania, które przyczyniają się do zrównoważonego rozwoju i uwzględniają oczekiwania interesariuszy. Przedsiębiorstwo społecznie odpowiedzialne dąży do synergii pomiędzy perspektywą ekonomiczną, społeczną i środowiskową prowadzonej działalności [Samelak 2012, s. 104].

Podstawowym narzędziem komunikowania informacji finansowych o dokonaniach przedsiębiorstwa jest sprawozdawczość finansowa, której najważniejszym produktem końcowym jest sprawozdanie finansowe. Cel prezentacji sprawozdania finansowego został jednoznacznie zdefiniowany w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych (MSR 1). Jest nim dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wyniku finansowym oraz przepływach pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego grona użytkowników podejmujących decyzje gospodarcze [IASB 2012, s. A523].

Powstaje pytanie: Czy zakres sprawozdania finansowego jest w stanie odzwierciedlić całokształt dokonań przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego? Z pewnością nie, czego wyrazem w praktyce gospodarczej jest obranie jednej spośród dwóch dróg. Pierwsza polega na sporządzaniu tzw. raportu biznesowego, prezentującego raport finansowy uzupełniony o dodatkowe, lecz zazwyczaj niezintegrowane obszary informacji, przede wszystkim niefinansowej. Druga sprowadza się do sporządzania odrębnych raportów poświęconych aspektom społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, takich jak: raporty o zrównoważonym rozwoju przedsiębiorstwa, raporty o ryzyku gospodarczym w przedsiębiorstwie, raporty o kapitale intelektualnym itd.

J. Samelak [2013, s. 172] – na podstawie rezultatów badań literaturowych i wyników przeprowadzonego badania empirycznego – dowodzi, że żadna z obranych dróg nie odpowiada wyzwaniom stojącym przed przedsiębiorstwami w XXI w. Koniecznością staje się wypracowanie nowego rozwiązania opartego na tzw. zintegrowanej sprawozdawczości.

Istotą zintegrowanej sprawozdawczości jest uwzględnienie wszystkich trzech perspektyw – ekonomicznej, społecznej i środowiskowej – w jednym, spójnym ujęciu. Z kolei za cel zintegrowanej sprawozdawczości można przyjąć wzajemne powiązanie informacji finansowych z informacjami niefinansowymi, popularnie określanymi mianem informacji ESG (*environmental* – środowiskowych, *social* – społecznych, *governance* – w zakresie ładu korporacyjnego), aby zaprezentować całościowy i jasny obraz działalności przedsiębiorstwa [Eljasiak 2011, s. 100].

Jednym z fundamentalnych założeń zintegrowanej sprawozdawczości jest redukcja nieistotnych dla odbiorcy ujawnień [Jędrzejka 2012, s. 316]. Powstały produkt końcowy w postaci zintegrowanego sprawozdania powinien jasno i zwięźle prezentować wyłącznie istotne informacje. Ograniczenie się do prezentacji istotnych informacji ma pomóc w budowaniu zaufania do przedsiębiorstwa i kształtowaniu jego reputacji w otoczeniu.

Zintegrowane sprawozdanie powinno obejmować swoim zakresem istotne informacje dotyczące strategii przedsiębiorstwa, zarządzania, efektywności oraz perspektyw rozwoju, odzwierciedlając ekonomiczny, środowiskowy i społeczny wymiar działalności przedsiębiorstwa [Samelak 2013, s. 176]. Tym samym powinno integrować dotychczas rozproszone informacje finansowe i niefinansowe, umożliwiając dzięki temu dokonanie oceny zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia oraz utrzymywania wartości obecnie i w przyszłości.

Wśród oczekiwanych korzyści ze zintegrowanej sprawozdawczości należy wskazać przede wszystkim na:

- lepsze przystosowanie prezentowanych informacji (zarówno finansowych, jak i niefinansowych) do oczekiwań informacyjnych jej odbiorców,
- zwiększenie zaufania interesariuszy do działalności przedsiębiorstwa,
- skuteczniejsze zarządzanie ryzykiem,
- lepsze alokowanie zasobów,
- obniżenie kosztów dostępu do kapitału.

2. Istotność jako cecha jakościowa użytecznej informacji

O użyteczności informacji¹ w procesie decyzyjnym decyduje przede wszystkim jej prawidłowość, czyli odpowiednia jakość. Według D.W. Vickreya [za: Hendriksen i van Breda 2002, s. 149] cechy jakościowe są to właściwości informacji niezbędne do tego, aby była ona użyteczna.

¹ W niniejszym artykule pojęcie użyteczności informacji jest rozumiane w aspekcie przydatności informacji w procesie decyzyjnym, a zatem zgodnie z podejściem prezentowanym w MSSE.

Kwestii cech jakościowych informacji finansowej nie rozstrzyga ustawa o rachunkowości. Wiele uwagi poświęca im za to Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zgodnie z nowymi Załoženiami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej (The Conceptual Framework for Financial Reporting) wyodrębnia się tzw. fundamentalne cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej (*fundamental qualitative characteristics*) oraz dodatkowe cechy jakościowe wzmacniające ją (*enhancing qualitative characteristics*)² [IASB 2010]. Za fundamentalne cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej uznaje się przydatność (*relevance*), w tym istotność (*materiality*) oraz wierność odzwierciedlenia (*faithful representation*). Z kolei do dodatkowych cech jakościowych wzmacniających użyteczność informacji finansowej zalicza się: porównywalność (*comparability*), sprawdzalność (*verifiability*), terminowość (*timeliness*) oraz zrozumiałość (*understandability*).

Wyszczególnione cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej szczegółowo scharakteryzowano w Założeńiach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej. W niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na uwagach odnoszących się do istotności jako cechy jakościowej użytecznej informacji.

Pierwszoplanowe znaczenie w Założeńiach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej przypisano przydatności. Informacja finansowa cechuje się przydatnością, gdy może wpłynąć na zmianę decyzji podejmowanych przez użytkowników [IASB 2010, s. A33–A34]. Przydatna informacja finansowa ma wartość prognostyczną (*predictive value*), wartość potwierdzającą (*confirmatory value*) albo obie jednocześnie. Informacja finansowa ma wartość prognostyczną, gdy może być wykorzystana jako dana wejściowa w procesie prognozowania przyszłych wyników. Zatem informacja finansowa nie musi być przewidywaniem lub prognozą, aby mieć wartość prognostyczną. Z kolei informacja finansowa ma wartość potwierdzającą, gdy dostarcza zwrotniej informacji o uprzednich ocenach. Należy podkreślić, że wartość prognostyczna i potwierdzająca są powiązane ze sobą.

Istotność³ – zgodnie z Założeńiami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej – jest podrzędną cechą przydatności. Informacja jest istotna, jeśli pominięcie lub zniekształcenie jej może wpływać na decyzje, które użytkownicy podejmują na podstawie informacji finansowej dotyczącej konkretnej

² Pierwotnie przyjęto, że cechami jakościowymi informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym są: wiarygodność (*reliability*), przydatność (*relevance*), zrozumiałość (*understandability*) oraz porównywalność (*comparability*) [IASB 1989].

³ Według *Słownika języka polskiego* [1996a, s. 759] słowo „istotność” oznacza to, co stanowi istotę rzeczy, inaczej ważkość, ważność.

jednostki [IASB 2010, s. A34]. Istotność zależy od rodzaju lub/i wielkości pozycji, której informacja dotyczy w kontekście pojedynczego sprawozdania finansowego jednostki. W Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej zaznaczono również, że zarząd nie może określić jednolitego progu dla istotności lub z góry wskazać, co może być istotne w danej sytuacji.

Istotność jest opisywana przez amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej jako cecha wszechogarniająca [Hendriksen i van Breda 2002, s. 162]. W sensie pozytywnym informacja finansowa będzie postrzegana jako istotna, gdy zapoznanie się z nią może mieć ważne znaczenie dla odbiorców sprawozdania finansowego. Jednakże istotność można również rozpatrywać jako ograniczenie zakresu ujawnianych informacji, będące konsekwencją niezdolności odbiorców sprawozdania finansowego do radzenia sobie z dużą ilością szczegółów. Zdaniem E.A. Hendriksena i M.F. van Bredy [2002, s. 162–163], w zakresie odpowiedzialności specjalistów ds. rachunkowości mieści się zaprezentowanie w sprawozdaniu finansowym całej masy danych w taki sposób, aby miały one znacznie dla ich odbiorców.

W przypadku zintegrowanej sprawozdawczości powstaje pytanie, czy cechy jakościowe informacji finansowej i informacji niefinansowej należy rozpatrywać oddzielnie? J. Samelak [2013, s. 185–186] stoi na stanowisku, że tak. W odniesieniu do informacji finansowej autor uznaje podejście zgodne z Założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Natomiast w przypadku informacji niefinansowych odwołuje się do cech jakościowych wskazanych w normie ISO 26000. Są nimi: kompletność, dokładność, zrozumiałość, wrażliwość, obiektywność, terminowość i dostępność. Wytyczne, normy i standardy poświęcone społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw nie rozpatrują istotności jako cechy jakościowej.

3. Zasada istotności na gruncie teorii i praktyki rachunkowości

Termin „zasady rachunkowości” nie jest jednolicie definiowany w literaturze przedmiotu. Na gruncie teorii rachunkowości określa się terminem tym zazwyczaj tzw. nadrzędne zasady, którym powinien być podporządkowany system rachunkowości [Zimniewicz 2012, s. 147]. Stwierdzenie, że zasady rachunkowości mają fundamentalne znaczenie w ujmowaniu i prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym nie budzi wątpliwości. J. Hejnar [2007, s. 24] podkreśla, że „kreowanie jakościowo dobrej informacji jest związane z przestrzeganiem nadrzędnych zasad rachunkowości tworzących podstawy logicznej koncepcji pomiaru ekonomicznego”. Biorąc powyższe pod uwagę,

można stwierdzić, że zasady są narzędziem wzmacniającym cechy jakościowe informacji prezentowanych w sprawozdaniu.

W polskiej literaturze rachunkowości nie ma zgodności co do katalogu zasad rachunkowości. Najczęściej wymienia się zasady: memoriału, kontynuacji działania, ciągłości, ostrożności, wiernego i rzetelnego obrazu, istotności, współmierności przychodów i kosztów oraz wyższości treści nad formą. Relatywnie rzadziej wskazuje się na zasady: periodyzacji, niekompensowania, a także porównywalności, podmiotowości, realizacji, indywidualnej wyceny i podwójnego zapisu [Zimniewicz 2012, s. 149–150].

Odwołując się do polskiej ustawy o rachunkowości, do zasad rachunkowości zaliczyć można następujące zasady: wiernego i rzetelnego obrazu, memoriału, współmierności przychodów i kosztów, istotności, ostrożności, ciągłości, kontynuacji działania, niekompensowania, a także wyższości treści nad formą [Ustawa z 29 września 1994 ze zm.]. Z kolei w MSR 1 wskazano kolejno na: rzetelną prezentację i zgodność z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), zasadę kontynuacji działalności, zasadę memoriału, istotność i agregowanie, a także kompensowanie [IASB 2012, s. A525–A528].

Zdaniem J. Samelaka [2013, s. 186–187], narzędziem wzmacniającym cechy jakościowe informacji finansowej prezentowanej w zintegrowanym sprawozdaniu są następujące zasady: kontynuacji działalności, rzetelnej prezentacji, memoriału, istotności i agregowania, ciągłości prezentacji oraz oddzielnego wykazywania.

Nie ulega wątpliwości, że działaniem nieracjonalnym, a ponadto utrudniającym zrozumienie informacji, jest prezentowanie w sprawozdaniu finansowym zbyt wielu pozycji szczegółowych, które nie wpływają na jego wartość poznawczą. Zdaniem Z. Fedaka i M. Karniewskiej-Mazur [2013, s. 3], „z punktu widzenia użytkownika jeszcze gorsza jest sytuacja, gdy wzory składające się na sprawozdanie finansowe zawierają liczne niewypełnione pozycje (wiersze), a dane liczbowe jak rodzyńki figurują tylko w nielicznych miejscach”. W kontekście tych spostrzeżeń szczególnego znaczenia nabierają rozważania dotyczące znaczenia istotności.

Zasada istotności jest na ogół wymieniana przez różnych autorów w polskiej literaturze rachunkowości. Występuje w katalogu zasad rachunkowości przedstawionym przez: D. Krzywdę, A. Kuczyńską-Cesarz, B. Micherdę, E. Nowaka, J. Samelaka, K. Sawickiego, a także T. Waśniewskiego i W. Gosa [Zimniewicz 2012, s. 150]. Objaśniając istotę zasady istotności, autorzy odwołują się wprost do regulacji prawnych i standardów rachunkowości. Można stwierdzić, że sfera teorii rachunkowości wyraźnie ustępuje tutaj miejsca polskiemu i międzynarodowym regulacjom.

Pojęcie istotności w ustawie o rachunkowości odnosi się nie tylko do obszaru sprawozdawczości finansowej, w tym prezentacji sprawozdania finansowego, ale również kwestii prowadzenia ksiąg rachunkowych i badania sprawozdań finansowych. Jest rozumiane szerzej niż w przypadku MSSF. Zasada istotności wymaga wyodrębnienia wszystkich zdarzeń, które są istotne dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej, a także wyniku finansowego przedsiębiorstwa [Ustawa z 29 września 1994 ze zm., art. 8, ust. 1].

Zasada istotności i agregowania – według MSR 1 – oznacza, że jednostka powinna prezentować odrębnie każdą istotną grupę podobnych pozycji. Jednostka powinna również prezentować odrębnie pozycje odmienne ze względu na rodzaj lub funkcję, chyba że są one nieistotne. Gdy dana pozycja nie jest istotna, to należy połączyć ją z innymi pozycjami prezentowanymi w sprawozdaniach lub informacji dodatkowej. Przedsiębiorstwo nie jest zobowiązane do ujawniania określonych informacji wymaganych przez MSSF, jeśli informacje te nie są istotne [IASB 2012, s. A528].

Na gruncie ustawy o rachunkowości i MSR 1 istotność stanowi bardziej próg niż cechę jakościową. Jednakże ani w ustawie o rachunkowości ani w MSR 1 nie określono konkretnego progu dla istotności. Nie wskazano również, co ma stanowić podstawę do określania istotności, ani jakie progi istotności są dopuszczalne lub oczekiwane⁴. Uprawnienie do określenia progu istotności posiada każdorazowo przedsiębiorstwo i dokonuje tego według własnego osądu, z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej działalności i wiedzy o odbiorcach sprawozdania finansowego [Garstka 2012, s. 71–87]. Decyzja o przyjęciu określonego progu dla istotności jest z natury decyzją obciążoną subiektywizmem.

N. Brennan i S.J. Gray [2005] określają istotność mianem najlepiej strzeżonej tajemnicy rachunkowości. Na podstawie przeprowadzonych badań autorzy rekomendują rozszerzenie wymogów dotyczących ujawniania informacji o przyjętym progu istotności w celu zwiększenia przejrzystości rachunkowości i audytu. Wskazują, że zarówno zarząd, jak i audytorzy mogą być zainteresowani, aby próg istotności był tak wysoki, jak to tylko możliwe. Nie zawsze idzie to w zgodzie z najlepiej pojętym interesem akcjonariuszy (udziałowców).

⁴ Szerzej do kwestii progu (granic) istotności odnoszą się Krajowe standardy rewizji finansowej i Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, jednakże omówienie ich wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Istotę i znaczenie istotności w badaniu sprawozdań finansowych objaśniają między innymi M. Skoczek-Spychała [2010] i P. Ndreca [2013].

4. Zasada istotności w świetle Wytycznych G4

Najważniejszą pozycję w obszarze tworzenia wytycznych poświęconych kwestii raportowania ESG zajmuje Global Reporting Initiative⁵, zwana GRI. Najnowsza wersja Wytycznych G4 do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju (zwana dalej Wytycznymi G4) została ogłoszona 22 maja 2013 r.⁶. Istotną zmianą jest zwiększenie nacisku w procesie raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju i prezentacji raportu końcowego na te tematy, które są istotne (*material*) dla działalności przedsiębiorstwa i jego głównych interesariuszy. Według GRI [2013b, s. 3] skoncentrowanie na istotności sprawi, że raporty będą bardziej przydatne, wiarygodne i przyjazne dla użytkowników.

Wiele uwagi w Wytycznych G4 poświęcono zasadom raportowania⁷. Wyodrębniono dwie grupy zasad – zasady dotyczące definiowania zawartości raportu (*principles for defining report content*) oraz zasady dotyczące definiowania jakości raportu (*principles for defining report quality*). Do zasad dotyczących definiowania zawartości raportu zaliczono cztery zasady: włączenia interesariuszy (*stakeholder inclusiveness*), kontekstu zrównoważonego rozwoju (*sustainability context*), istotności (*materiality*) i kompletności (*completeness*) [GRI 2013b, s. 16–17]. Z kolei za zasady dotyczące definiowania jakości raportu uznano sześć zasad: równowagi (*balance*), porównywalności (*comparability*), dokładności (*accuracy*), terminowości (*timeliness*), przejrzystości (*clarity*) i wiarygodności (*reliability*) [GRI 2013b, s. 17–18].

W Wytycznych G4 podkreśla się, że zasadniczą kwestią przygotowania raportu zrównoważonego rozwoju⁸ jest skupienie się na procesie identyfikacji istotnych zagadnień zgodnie z zasadą istotności (*materiality principle*). Zasa-

⁵ Global Reporting Initiative funkcjonuje jako pozarządowa organizacja międzynarodowa, poczynając od 1997 r. Wizją GRI [2014] jest zrównoważona globalna gospodarka, gdzie przedsiębiorstwa w sposób odpowiedzialny zarządzają swoimi wynikami, wpływami ekonomicznymi, środowiskowymi, społecznymi i nadzoru, a także przygotowują na ten temat raporty.

⁶ Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju przedstawiają zasady raportowania, standardy ujawniania informacji oraz instrukcje wdrażania procesu raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju w organizacjach, niezależnie od ich wielkości, branży czy lokalizacji. Najnowsze Wytyczne G4 są efektem ponad dwuletnich prac i konsultacji z różnymi grupami interesariuszy z całego świata. Pomiędzy Wytycznymi G4 a ich poprzednią wersją G3 wprowadzono dwuletni okres przejściowy. Wszystkie raporty opublikowane, poczynając od 1 stycznia 2016 r., mają być oparte na Wytycznych G4.

⁷ Zdaniem GRI [2013b, s. 16], zasady raportowania mają fundamentalne znaczenie dla osiągnięcia przejrzystości raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Zatem powinny być stosowane przez wszystkie organizacje przygotowujące raport zrównoważonego rozwoju.

⁸ Określenia „raport zrównoważonego rozwoju” i „raport ESG” są uznawane za synonimy.

da istotności jest zasadą odnoszącą się do definiowania zawartości raportu. Oznacza, że raport powinien obejmować zagadnienia, które [GRI 2013b, s. 7 i 17]:

- odzwierciedlają znaczące oddziaływania gospodarcze, środowiskowe i społeczne przedsiębiorstwa;
- w dużym stopniu wpływają na dokonywane oceny i podejmowane przez interesariuszy decyzje.

Objaśniając zasadę istotności, zwraca się uwagę, że zakres tematów, które przedsiębiorstwa mogłyby prezentować w raporcie zrównoważonego rozwoju jest bardzo szeroki. Istotnymi tematami są te, które można w uzasadniony sposób uznać za ważne dla odzwierciedlenia oddziaływania gospodarczego, środowiskowego i społecznego przedsiębiorstwa lub wpływające na decyzje interesariuszy, a w związku z tym potencjalnie zasługujące na uwzględnienie w raporcie [GRI 2013b, s. 17].

Zgodnie z Wytycznymi G4 istotność jest traktowana jako próg, przy którym zagadnienia stają się wystarczająco ważne i powinny być raportowane [GRI 2013a, s. 11]. W porównaniu ze sprawozdawczością finansową próg ten nie ogranicza się jedynie do tych zagadnień, które mają znaczący wpływ finansowy na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Co więcej, koncepcja progu w przypadku raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju dotyczy nie tylko szerszego zakresu oddziaływania, ale również szerszego kręgu interesariuszy.

Określenie, czy dane zagadnienie jest istotne, wymaga uwzględnienia zarówno wielu czynników wewnętrznych, jak i zewnętrznych, w tym [GRI 2013a, s. 11]:

- misji przedsiębiorstwa i strategii konkurencji,
- obaw wyrażanych przez interesariuszy,
- oczekiwań społecznych,
- wpływu przedsiębiorstwa na jednostki działające w łańcuchu dostaw,
- oczekiwań formułowanych w międzynarodowych standardach i umowach.

Sam proces definiowania istotności zagadnień powinien przebiegać w czterech fazach [GRI 2013a, s. 32–39]:

1. Identyfikacja zagadnień i wszelkich innych istotnych tematów, a także wyznaczenie ich granic.
2. Ustalenie hierarchii ważności zagadnień i wszelkich innych istotnych tematów zidentyfikowanych w fazie 1.
3. Weryfikacja, gdzie zasady kompletności i włączenia interesariuszy znajdują zastosowanie.
4. Przegląd i ocena raportu (dokonywane po publikacji raportu).

W Wytycznych G4 wielokrotnie wskazuje się, że w raporcie zrównoważonego rozwoju należy podkreślić informacje o wynikach dotyczących najbardziej istotnych zagadnień. Z kolei pozostałe istotne tematy mogą być zaprezentowane, ale należy poświęcić im relatywnie mniejszą uwagę [GRI 2013a, s. 11].

Należy zaznaczyć, że zasady odnoszące się do prezentacji informacji niefinansowych w zintegrowanym sprawozdaniu – na gruncie literatury naukowej rachunkowości – określa J. Samelak [2013, s. 186], wyodrębniając zasady ogólne i zasady szczegółowe. Do zasad ogólnych autor zalicza następujące zasady: istotności, uwzględniania interesariuszy, a także kontekstu zrównoważonego rozwoju. Z kolei zasadami szczegółowymi są zasady: dokładności, porównywalności, przejrzystości, wiarygodności i wyważenia. J. Samelak nie definiuje i nie objaśnia wskazanych zasad, a odsyła czytelnika do wybranych wytycznych, norm i standardów poświęconych społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, w tym Wytycznych G3 z 2006 roku.

Zakończenie

Pojawienie się koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw przyczyniło się do ukształtowania się nowego nurtu rachunkowości – rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Wyzwaniem dla rachunkowości w XXI w. staje się wypracowanie zasad zintegrowanej sprawozdawczości, które zapewnią zaprezentowanie całościowego i jasnego obrazu działalności przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, z uwzględnieniem wszystkich trzech perspektyw jego funkcjonowania – ekonomicznej, społecznej i środowiskowej.

Szeroki zakres informacji – zarówno finansowych, jak i niefinansowych – prezentowanych w zintegrowanym sprawozdaniu wymaga zwrócenia szczególnej uwagi na te zagadnienia, które są istotne dla działalności danego przedsiębiorstwa i jego kluczowych interesariuszy. Złożoność problematyki istotności w przypadku zintegrowanej sprawozdawczości bierze się przede wszystkim z tego, że pojęcie istotności należy odnieść do znacznie szerszego zakresu oddziaływania przedsiębiorstwa i kręgu interesariuszy niż w przypadku tradycyjnej sprawozdawczości finansowej.

W toku dociekań ustalono, że istotność należy rozpatrywać jako podrzędną cechę przydatności informacji. Jeśli pominięcie lub zniekształcenie informacji prezentowanych w zintegrowanym sprawozdaniu może wpływać na decyzje, które interesariusze podejmują na podstawie informacji dotyczącej danego przedsiębiorstwa, to informacja taka jest istotna.

Na podstawie przeprowadzonych rozważań można stwierdzić, że za jedną z podstawowych zasad zintegrowanej sprawozdawczości należy uznać zasadę istotności. Zasada ta odnosi się w szczególności do kwestii definiowania zawartości zintegrowanego sprawozdania. Zasada istotności – w przypadku zintegrowanego sprawozdania wymaga zapewnienia wyodrębnienia nie tylko wszystkich zdarzeń, które są istotne dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej, a także wyniku finansowego przedsiębiorstwa, ale również uwzględnienia zagadnień, które odzwierciedlają znaczące oddziaływania gospodarcze, środowiskowe i społeczne przedsiębiorstwa lub w dużym stopniu wpływają na dokonywane oceny i podejmowane przez interesariuszy decyzje.

Autorka stoi na stanowisku, że uprawnienie do określenia progu istotności powinno mieć każdorazowo przedsiębiorstwo. Jednocześnie należy rekomendować, aby w zintegrowanym sprawozdaniu przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego znalazły się informacje o tym, co stanowiło podstawę określania progu istotności. Jest to tym bardziej zasadne, że w zintegrowanym sprawozdaniu występują zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe, co wymaga odrębnego procesu definiowania.

Bibliografia

- Brennan, N., Gray, S.J., 2005, *The Impact of Materiality: Accounting's Best Kept Secret*, Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, vol. 1, s. 1–31.
- Eljasiak, E., 2011, *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 99–110.
- Fedak, Z., Karniewska-Mazur, M., 2013, *Kształt sprawozdania finansowego – próba oceny*, Rachunkowość, nr 9, s. 2–14.
- Gabrusiewicz, T., 2012, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – próba zdefiniowania*, w: Gabrusiewicz, W., Samelak, J. (red.), *Obszary badawcze współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, nr 233, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 27–37.
- Garstka, M., 2012, *Kształtowanie polityki rachunkowości w obszarze istotności*, w: Wrona, M., Janik, W. (red.), *Polityka rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo KUL, Lublin, s. 71–89.
- GRI, 2013a, *G4 Sustainability Reporting Guidelines. Implementation Manual*, Global Reporting Initiative, Amsterdam.

- GRI, 2013b, *G4 Sustainability Reporting Guidelines. Reporting Principles and Standard Disclosures*, Global Reporting Initiative, Amsterdam.
- GRI, 2014, *Wstęp. Nasza wizja*, Global Reporting Initiative, Amsterdam, <https://www.globalreporting.org/languages/polish/Pages/default.aspx> [dostęp: 26.08.2014].
- Hejnar, J., 2007, *Zarys teorii wyceny bilansowej*, w: Micherda, B. (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o., Warszawa, s. 11–32.
- Hendriksen, E.A., van Breda, M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, tłum. G. Idzikowska i in., Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- IASB, 1989, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASCF, London, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/Menu> [dostęp: 22.08.2014].
- IASB, 2010, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation, London, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/Menu> [dostęp: 22.08.2014].
- IASB, 2012, *International Accounting Standard 1. Presentation of Financial Statements*, IFRS Foundation, London, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/Menu> [dostęp: 22.08.2014].
- Jędrzejka, D., 2012, *Raportowanie zintegrowane jako nowe podejście do współczesnej sprawozdawczości*, *Acta Universitatis Lodziensis, Folia Oeconomica*, vol. 233, s. 313–325.
- Ndreca, P., 2013, *Materiality – an Important Method and Technique for the Financial Auditing*, *European Scientific Journal*, vol. 9, no. 13, s. 350–361.
- Samelak, J., 2012, *Rola rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Obszary badawcze współczesnej rachunkowości*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, nr 233, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 100–109.
- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Skoczek-Spychała, M., 2010, *Metodyczne aspekty audytu sprawozdań finansowych*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Audyt sprawozdań finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 62–94.
- Słownik języka polskiego PWN*, A–K, 1996a, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330, ze zm.
- Zimniewicz, N., 2012, *Niespójność problematyki zasad rachunkowości oraz kierunek ich rozwoju*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Obszary badawcze współczesnej rachunkowości*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, nr 233, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 146–154.