

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 396

**Finanse i rachunkowość
na rzecz zrównoważonego rozwoju –
odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa
Tom 2. Rachunkowość**

Redaktorzy naukowci
Jacek Adamek
Joanna Zuchewicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Beata Mazur
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-520-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120
53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl
Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych.....	9
Małgorzata Ciecziura: Etyka w świetle rozwijającego się behawioryzmu w rachunkowości.....	19
Justyna Dyduch: Środowiskowe informacje finansowe w raportach rocznych spółek publicznych z sektora chemicznego.....	28
Justyna Fijałkowska: Raportowanie CSR a kwestie etyki i odpowiedzialności przedsiębiorstw.....	39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Umocowanie pieniądza jako jednostki pomiaru wartości ryzyka w rachunkowości.....	48
Dariusz Gregorczyk: Raportowanie zintegrowane w tworzeniu wspólnej wartości (CSV).....	59
Artur Holda, Małgorzata Adamik-Citak: Wycena w wartości godziwej rzeczowych aktywów trwałych a wartość kapitałów własnych w wyniku implementacji MSSF w polskich realiach gospodarczych – podejście pragmatyczne.....	67
Aldona Kamela-Sowińska: Interes publiczny czy interes społeczny? Co chroni rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych?.....	77
Maria Kukurba: EVA jako narzędzie controllingu finansowego.....	85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: Rola sprawozdawczości finansowej spółek z sektora energetycznego we wspieraniu zrównoważonego rozwoju... ..	96
Grażyna Michalczyk, Teresa Mikulska: Znaczenie raportowania zintegrowanego w zmniejszaniu luki wartości przedsiębiorstwa.....	105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczyk: Koszty zaangażowania społecznego przedsiębiorstwa.....	113
Beata Rogowska: Społeczny wymiar rachunkowości w świetle etyczno-normatywnych teorii.....	123
Anna Spoz: Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu w systemie rachunkowości jednostki.....	132
Arleta Szadzińska: Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych	141
Dawid Szutowski: Innowacje i wartość rynkowa przedsiębiorstw turystycznych. Analiza zależności.....	150
Jolanta Wiśniewska: Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek.....	159

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: The Code of Professional Ethics in Accounting in the light of the survey.....	9
Małgorzata Cieciora: Ethics in the light of the evolving behaviorism in accounting.....	19
Justyna Dyduch: Environmental financial information in annual reports of listed companies of chemical sector	28
Justyna Fijałkowska: CSR reporting vs. ethics and companies' responsibility	39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Money strengthening as a measurement unit of the risk value in accounting	48
Dariusz Gregorczyk: Integrated reporting in creating shared value (CSV) ...	59
Artur Holda, Małgorzata Adamik-Citak: Valuation in fair value of fixed tangible assets vs. the value of equity as a result of IFRS implementation in Polish economic reality – pragmatic approach.....	67
Aldona Kamela-Sowińska: Public interest vs. social welfare? What kind of interest protects accounting of units of the public finance sector?.....	77
Maria Kukurba: EVA as a tool in financial controlling.....	85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: The role of financial reporting of the energy companies in support of sustainable development.....	96
Grażyna Michalczyk, Teresa Mikulska: The importance of integrated reporting in reducing the value gap of an enterprise	105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczyk: Costs of corporate social engagement	113
Beata Rogowska: Social dimension of accounting in the light of ethical normative theory.....	123
Anna Spoz: A true and fair view in company accounts	132
Arleta Szadziewska: Changes in EU regulations and the transparency and comparability of non-financial information in reports.....	141
Dawid Szutowski: Innovation and market value of tourism enterprises: a regression analysis	150
Jolanta Wiśniewska: Verification of non-financial data in CSR reports of Polish companies	159

Arleta Szadziewska

Uniwersytet Gdański
e-mail: arletaszadziewska@gmail.com

PRZEJRZYSTOŚĆ I PORÓWNYWALNOŚĆ INFORMACJI NIEFINANSOWYCH W SPRAWOZDAWCZOŚCI SPÓLEK W ŚWIETLE ZMIAN REGULACJI UNIJNYCH

CHANGES IN EU REGULATIONS AND THE TRANSPARENCY AND COMPARABILITY OF NON-FINANCIAL INFORMATION IN REPORTS

DOI: 10.15611/pn.2015.396.15

Streszczenie: Dyrektywa 2014/95/UE ma zwiększyć przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych ujawnianych przez przedsiębiorstwa funkcjonujące na terenie UE. Regulacja ta nakłada obowiązek dokonywania tego typu ujawnień na duże jednostki interesu publicznego oraz grupy zatrudniające powyżej 500 osób. Jednakże nie zawiera ona ujednoliconych rozwiązań dotyczących raportowania informacji niefinansowych, lecz jedynie wskazuje na minimalny ich zakres. Ponadto dyrektywa 2014/95/UE nie wprowadza obowiązku zewnętrznej weryfikacji tego typu ujawnień. Czy zatem wprowadzone przez tę regulację zmiany zwiększą nie tylko spójność i przejrzystość, ale również porównywalność publikowanych informacji? Czy na podstawie proponowanego zakresu ujawnień interesariusze będą mogli ocenić, że organizacje realizują zasady rozwoju zrównoważonego? Niniejszy artykuł stanowi próbę odpowiedzi na tak sformułowane pytania. Do realizacji tego celu wykorzystano analizę zmian przedstawionych w dyrektywie 2014/95/UE oraz porównano zaproponowane przez ten dokument wytyczne.

Słowa kluczowe: ujawnienia, informacje niefinansowe, sprawozdawczość zewnętrzna, dyrektywa 2014/95/UE, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw.

Summary: The objective of published Directive 2014/95/UE is to increase the transparency and comparability of non-financial information disclosed by UE companies in reports. According to the regulation, large firms which are public-interest entities and which employ more than 500 employees will be required to submit this type of information. However, the new directive does not contain unified solutions for reporting, it merely shows the minimum requirements of disclosures that will be presented. Moreover, statutory auditors will not be required to verify the quality of this information in reports. They will only be obliged to check that the non-financial statement or the separate report has been provided. In consequence, will the changes of the regulation affect the consistency and transparency as well as comparability of non-financial information presented by firms? Will stakeholders be able to assess the

implementation of the principles of sustainable development? The aim of this paper is to give an answer to these questions. For this purpose, the analysis of changes in Directive 2014/95/UE was used and the standards proposed by this document were compared.

Keywords: disclosures, non-financial information, external reporting, directive 2014/95/ue, corporate social responsibility.

1. Wstęp

W celu zwiększenia przejrzystości i porównywalności dokonywanych przez firmy ujawnień środowiskowych i społecznych we wszystkich państwach członkowskich uchwalono 22 października 2014 r. dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE. Regulacja ta wprowadza zmiany do dyrektywy 2013/34/UE odnośnie do ujawniania informacji niefinansowych i informacji o różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy¹. Tak jak podkreśla Parlament Europejski, publikowanie bowiem w sprawozdawczości przedsiębiorstw tego typu informacji ma istotne znaczenie w realizacji zrównoważonego rozwoju przez całą gospodarkę światową poprzez połączenie długoterminowej rentowności ze sprawiedliwością społeczną i ochroną środowiska [Dyrektywa z 22 października 2014].

Do tej pory w krajach członkowskich UE, również w Polsce, publikowane przez przedsiębiorstwa sprawozdania zewnętrzne² nie zawierają porównywalnych informacji środowiskowych i społecznych o odpowiednich atrybutach jakościowych, do których zalicza się [MSSF 2011, s. A36-A41]:

- przydatność, gdy informacja ma wartość przewidującą, potwierdzającą lub obie te wartości; przy tym na zwiększenie użyteczności ujawnianych informacji wpływają takie ich cechy, jak: porównywalność³, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość⁴;

¹ Proces wprowadzania zmian do obowiązujących regulacji dotyczących sprawozdawczości finansowej mających na celu zwiększenie przejrzystości działalności gospodarczej rozpoczął się przez uchwalenie dyrektywy 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek. Dokument ten zmieniał dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/2006, a także uchylał dyrektywę Rady 78/660/EWG oraz 83/349/EWG [Dyrektywa z 26 czerwca 2013].

² Do sprawozdań tych należy zaliczyć: raporty roczne, raporty społeczne, raporty środowiskowe, raporty CSR oraz zrównoważonego rozwoju.

³ W osiągnięciu porównywalności informacji ujawnianych w sprawozdawczości zewnętrznej pomaga ich spójność, która wiąże się ze stosowaniem tych samych metod w odniesieniu do tych samych pozycji, bądź to z okresu na okres w ramach tej samej jednostki sprawozdawczej, bądź w tym samym okresie w ramach wielu jednostek [MSFF 2011, s. A39].

⁴ Należy tu dodać, że według wytycznych GRI przejrzystość oznacza prezentowanie informacji w raporcie w sposób zrozumiały, dostępny i łatwy do wykorzystania przez różnych interesariuszy [GRI 2000-2006, s. 17]. Biorąc to pod uwagę, można przyjąć, że przejrzystość to zrozumiałość ujawnianych w raportach informacji niefinansowych. Por.: [Krasodomska 2014, s. 112-113; Michalak 2010, s. 31].

- wierną prezentację, co oznacza, że przedsiębiorstwo ma obowiązek prezentowania w sprawozdawczości informacji kompletnych, neutralnych i niezawierających błędów lub pominięć w opisie zjawiska⁵.

Potwierdzają to wyniki wielu badań opublikowane m.in. w następujących pracach: [Elkington, Spencer-Cooke 1997, s. 42-47; Gray 2007, s. 180-185; De Silva 2008, s. 3-9; Adams, Frost, Webber 2010, s. 64-66; Gray, Bebbington 2010, s. 219-221; Szadziewska 2013, s. 309-320]. Taki stan rzeczy wynika z braku ujednoczonych standardów obligujących firmy do dokonywania ujawnień z tego obszaru⁶. Czy zatem wprowadzone dyrektywą 2014/95/UE zmiany rzeczywiście zwiększą nie tylko spójność i przejrzystość, ale również porównywalność informacji niefinansowych publikowanych przez przedsiębiorstwa? Czy na podstawie proponowanego zakresu ujawnień interesariusze będą mogli ocenić, że organizacje wywiązują się z odpowiedzialności wobec środowiska przyrodniczego i społeczeństwa, a tym samym realizują zasady rozwoju zrównoważonego? Niniejszy artykuł stanowi próbę odpowiedzi na tak sformułowane pytania.

W realizacji powyżej wskazanego celu wykorzystano analizę zmian przedstawionych w dyrektywie 2014/95/UE oraz dokonano porównania zaproponowanych przez ten dokument wytycznych do prezentowania informacji niefinansowych.

2. Zmiany wynikające z dyrektywy 2014/95/UE

Przesłanką wprowadzenia zmian dotyczących ujawniania informacji niefinansowych do obowiązujących przepisów w sprawozdawczości przedsiębiorstw były przeprowadzone przez Komisję Europejską konsultacje z zainteresowanymi stronami⁷ na temat proponowanych rozwiązań w tym obszarze. Otrzymane wyniki wskazały, że jedynie część dużych unijnych spółek regularnie publikuje informacje niefinansowe, przy czym ich jakość jest bardzo zróżnicowana, co utrudnia interesariuszom zrozumienie i porównanie sytuacji i wyników działalności tych jednostek. Zidentyfikowano też dwa główne problemy związane z dokonywaniem tego typu ujawnień, a mianowicie niedostateczną [Wniosek Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013, s. 5-6]:

- przejrzystość informacji niefinansowych; taki stan rzeczy wynika z niedoskonałości rynku oraz braku właściwych działań regulacyjnych zarówno na poziomie UE, jak i w poszczególnych krajach członkowskich; same zaś zachęty rynkowe są niewystarczające, aby jednostki publikowały informacje niefinansowe umożliwiające ocenę ich wpływu na otoczenie;

⁵ Oznacza to konieczność publikowania wiarygodnych informacji w sprawozdawczości.

⁶ Pewne obowiązujące wymogi dotyczące ujawniania informacji niefinansowych zostały wprowadzone przez niektóre tylko kraje, np. Australię, USA, Kanadę, Norwegię, Wielką Brytanię, Francję. Zob. szerzej: [Szadziewska 2013, s. 192-198].

⁷ Do nich zalicza się m. in. przedsiębiorstwa sporządzające sprawozdania, użytkowników sprawozdań, organizacje pozarządowe oraz państwa członkowskie.

Tabela 1. Zakres zmian proponowanych przez dyrektywę 2014/95/UE

Rodzaj informacji	Zakres informacji	Miejsce dokonywania ujawnień
Niefinansowe	<p>Informacje umożliwiające zrozumienie rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na otoczenie, a dotyczące co najmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • krótki opis modelu biznesowego jednostki; • opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do tych kwestii, w tym do wdrożonych procesów należytej staranności; • wynik tych polityk; • główne ryzyka związane z tymi kwestiami, powiązane z operacjami jednostki (np. niekorzystny wpływ produktów na środowisko); • niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z prowadzoną działalnością gospodarczą; • w uzasadnionych przypadkach odniesienia do informacji finansowych zawartych w sprawozdaniu finansowym. 	Sprawozdanie z działalności – w postaci oświadczenia na temat informacji niefinansowych jako dodatkowej części tego sprawozdania
	<p>Sprawozdanie to powinno zawierać w odniesieniu do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kwestii środowiskowych – informacje na temat obecnego i przewidywanego wpływu działalności jednostki na środowisko oraz, w stosownych przypadkach, na zdrowie i bezpieczeństwo, wykorzystywanie energii odnawialnej lub nieodnawialnej, emisję gazów cieplarnianych, zużycie wody i zanieczyszczenie powietrza; • spraw społecznych i pracowniczych – informacje na temat działań podejmowanych w celu zapewnienia równouprawnienia płci, wdrożenia podstawowych konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy, warunków pracy, dialogu społecznego, poszanowania praw pracowników do informacji i do wyrażania opinii, poszanowania praw związków zawodowych, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz dialogu ze społecznościami lokalnymi lub działań podejmowanych w celu zapewnienia ochrony i rozwoju tych społeczności; • praw człowieka oraz walki z korupcją i łapownictwem – informacje na temat zapobiegania naruszaniu praw człowieka lub odnośnie do stosowanych instrumentów walki z korupcją i łapownictwem. 	Oddzielne sprawozdanie (np. raport CSR)
O różnorodności w organach administrujących, zarządzających i nadzorczych	Informacje dotyczące opisu polityki różnorodności stosowanej do organów administrujących, zarządzających i nadzorczych jednostki w odniesieniu do aspektów takich, jak na przykład: wiek, płeć lub wykształcenie i doświadczenie zawodowe, celów tej polityki, sposobu jej realizacji oraz skutków w danym okresie sprawozdawczym.	Sprawozdanie z działalności – jako część oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dyrektywa z 22 października 2014].

- różnorodność składu organów spółki; związane jest to ze stosowaniem nieadekwatnych praktyk w zakresie rekrutacji członków organu spółki, w ramach których często zbyt wąsko zawęża się grono kandydatów, a także z niedostateczną przejrzystością informacji o różnorodności składu organu spółki; taki stan rzeczy może prowadzić do niewłaściwej kontroli decyzji kierownictwa, a także do mniejszej akceptacji innowacji.

Opublikowana dyrektywa 2014/95/UE ma zatem przyczynić się do rozwiązania wymienionych powyżej problemów, a przede wszystkim zwiększyć przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych ujawnianych przez przedsiębiorstwa funkcjonujące na terenie UE. Regulacja ta nakłada obowiązek dokonywania ujawnień środowiskowych i społecznych na duże jednostki interesu publicznego⁸ oraz grupy zatrudniające powyżej 500 osób⁹. Zakres proponowanych zmian z tego obszaru prezentuje tabela 1.

Przedstawiony w tabeli 1 zakres zmian proponowanych przez dyrektywę 2014/95/UE wskazuje, że jednostki duże mogą przyjąć jedno z dwóch rozwiązań odnośnie do prezentowania informacji niefinansowych, tj. albo dokonywać tego typu ujawnień w sprawozdaniu z działalności albo w oddzielnym w tym celu sporządzonym sprawozdaniu. Przy tym przyjęcie przez spółkę drugiego z wymienionych sposobów publikowania informacji niefinansowych jest możliwe tylko wówczas, gdy raport ten [Dyrektywa z 22 października 2014]:

- będzie zawierał przynajmniej informacje z tego obszaru wymagane do sporządzenia oświadczenia na temat informacji niefinansowych,
- zostanie opublikowany wraz ze sprawozdaniem z działalności bądź
- zostanie podany do publicznej wiadomości w rozsądnym terminie, nieprzekraczającym sześciu miesięcy po dniu bilansowym, na stronie internetowej jednostki, i odniesienie do niego będzie umieszczone w sprawozdaniu z działalności.

Należy też dodać, że dokument ten nie zawiera ujednoczonych rozwiązań dotyczących raportowania przez przedsiębiorstwa zagadnień środowiskowych i społecznych, w tym m.in. na temat kluczowych wskaźników wyników (ogólnych i sektorowych) umożliwiających ocenę efektywności i kontrolę działań z tego obszaru, lecz jedynie wskazuje na minimalny zakres informacji niefinansowych jaki powinna dana spółka ujawniać. Z tego powodu zaproponowane zmiany wpłyną, ale tylko w ograniczonym stopniu, na zwiększenie przejrzystości i porównywalności dokonywanych ujawnień niefinansowych.

⁸ Definiowanie jednostek interesu publicznego zawiera dyrektywa 2013/34/UE.

⁹ Niemniej dyrektywa 2014/95/UE wskazuje, że zakres wymogów dotyczących ujawniania informacji niefinansowych powinien być określony poprzez odniesienie również do sumy bilansowej i przychodów netto ze sprzedaży.

3. Proponowane przez dyrektywę 2014/95/UE wytyczne dotyczące raportowania informacji niefinansowych

Dyrektywa 2014/95/UE wskazuje na możliwość wykorzystania w procesie raportowania zaleceń opracowanych przez organizacje unijne i międzynarodowe, do których należy przede wszystkim zaliczyć wytyczne:

- systemu ekozarządzania i audytu (EMAS),
- inicjatywy ONZ Global Compact (UN Global Compact),
- ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka, wdrażające ramy ONZ „Ochrona, poszanowanie i naprawa”,
- Organizacji Współpracy Regionalnej i Rozwoju dla przedsiębiorstw wielonarodowych (OECD),
- Międzynarodowej Organizacji Normalizacyjnej ISO 26000 (ISO 26000),
- zawarte w trójstronnej deklaracji zasad Międzynarodowej Organizacji Pracy dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej,
- Globalnej Inicjatywy Sprawozdawczej (GRI).

Krótką charakterystykę zakresu prezentowania informacji niefinansowych według wymienionych wytycznych przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wytyczne raportowania informacji niefinansowych proponowane w dyrektywie 2014/95/EU

Nazwa	Zakres proponowanych ujawnień
1	2
EMAS	Zgodnie z wytycznymi zawartymi w tym dokumencie sprawozdawczość środowiskowa powinna obejmować: <ul style="list-style-type: none"> • deklarację środowiskową zawierającą informacje na temat działalności organizacji, polityki środowiskowej, systemu zarządzania środowiskowego, znaczących aspektów środowiskowych firmy, celów i zadań środowiskowych, osiągniętych wyników środowiskowych, przestrzegania uregulowań prawnych; • wskaźniki efektywności środowiskowej (główne, tj. dotyczące efektywności energetycznej, zużycia materiałów i wody, powstawania odpadów, różnorodności biologicznej i emisji zanieczyszczeń, oraz inne, odnoszące się do szczegółowych aspektów środowiskowych jednostki określonych w jej deklaracji środowiskowej).
UN Global Compact	W ramach tej inicjatywy przedsiębiorstwa są zobowiązane do publikowania raportu z postępów jej wdrażania, który powinien zawierać trzy podane poniżej elementy. <ol style="list-style-type: none"> 1. Oświadczenie o stałym zaangażowaniu uczestnika w inicjatywę Global Compact. 2. Opis działań praktycznych podjętych przez uczestnika w roku poprzednim w celu wdrożenia dziesięciu zasad. 3. Pomiar prowadzonych działań – w miarę możliwości za pomocą standardowych wskaźników lub standardów raportowania, takich jak wytyczne GRI. Struktura raportu rocznego powinna być zbudowana w sposób jasno informujący o postępach we wdrażaniu dziesięciu zasad inicjatywy UN Global Compact.
ONZ „Ochrona, poszanowanie i naprawa”	Zgodnie z tymi wytycznymi przedsiębiorstwa powinny unikać naruszania praw człowieka oraz przeciwdziałać negatywnym skutkom wpływu na realizację tego typu praw. W tym celu jednostki powinny przeprowadzić analizę rzeczywistego i potencjalnego negatywnego wpływu na prawa człowieka, zapewnić zintegrowane uwzględnienie wyników takiej analizy i podjęcie działań na ich podstawie, śledzić reakcje na te działania oraz komunikować informacje na temat działań, jakie są podejmowane w celu zapobieżenia lub zminimalizowania takiego wpływu.

1	2
OECD	<p>Zgodnie z tymi wytycznymi przedsiębiorstwa powinny:</p> <ul style="list-style-type: none"> • udostępniać wiarygodne informacje na temat swojej działalności, struktury, sytuacji finansowej i wyników, a także pozafinansowe informacje, w tym dotyczące kwestii środowiskowych i społecznych (np. na temat: głównych udziałowców i praw głosu, członków zarządu i ich wynagrodzeń, istotnych kwestii dotyczących pracowników, struktur i polityki nadzoru korporacyjnego, polityki środowiskowej, potencjalnego wpływu działalności gospodarczej na środowisko przyrodnicze, zdrowie i bezpieczeństwo); • stosować wysokie normy jakościowe w zakresie ujawniania informacji finansowych i niefinansowych, prowadzenia księgowości i audytu.
ISO 26000	<p>Według tych zaleceń organizacja powinna prezentować uczciwy i kompletny obraz swoich działań z obszaru CSR, włączając w to osiągnięcia i niepowodzenia. Ujawnienia należy przedstawiać zgodnie z kluczowymi obszarami społecznej odpowiedzialności, do których zalicza się: ład organizacyjny, prawa człowieka, praktyki w miejscu pracy, środowisko, uczciwe praktyki operacyjne, relacje z konsumentami oraz zaangażowanie społeczne i rozwój społeczności lokalnych. Norma ta nie zawiera żadnych wymogów w zakresie raportowania. Niemniej wskazuje się na konieczność prezentowania interesariuszom informacji kompletnych, zrozumiałych, dokładnych i obiektywnych. W tym celu przedsiębiorstwa mogą wykorzystywać do wdrażania postępow ISO 26000 metody i wskaźniki zawarte w wytycznych GRI.</p>
Trójstronna Deklaracja	<p>Deklaracja określa zasady w dziedzinie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zatrudnienia, • szkolenia, • warunków pracy i życia, • stosunków zawodowych, których przestrzeganie na zasadzie dobrowolności zaleca się rządów, organizacjom pracodawców i pracowników oraz przedsiębiorstwom wielonarodowym.
GRI	<p>Zgodnie z ostatnią wersją wytycznych, tj. GRI 4, organizacja może sporządzać raport zgodnie z opcją:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podstawową – zawiera ona istotne elementy raportu oraz podstawy, na których organizacja opiera się, komunikując swój wpływ ekonomiczny, środowiskowy i społeczny (raportowanie przynajmniej jednego wskaźnika istotnych aspektów z tych obszarów); • rozszerzoną – opiera się ona na opcji podstawowej, rozszerzając ją o wymóg przedstawienia dodatkowych informacji na temat strategii organizacji, prowadzonych analiz, zarządzania, etyki i spójności działań (raportowanie wszystkich wskaźników dla każdego z istotnych aspektów). <p>Niezależnie od wybranej opcji informacje prezentowane w raporcie można ująć w następujące grupy: strategia i analiza, identyfikacja istotnych aspektów i ograniczeń, zaangażowanie interesariuszy, zarządzanie, etyka i uczciwość, podejście do zarządzania informacjami, wskaźniki wyników.</p>

Źródło: opracowanie na podstawie [Szadziwska 2014, s. 99-104; Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych 2004; Wytyczne dotyczące biznesu i praw człowieka, 2014; Trójstronna deklaracja zasad dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społeczne 2000; GRI4 Implementation Manual 2013; Baj, Krakowińska 2013, s. 81-85].

Proponowane przez dyrektywę 2014/95/UE wytyczne (por. tab. 2) nadal nie rozwiązują problemów związanych z przejrzystością, porównywalnością, a także wiarygodnością raportowania informacji niefinansowych. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest wciąż możliwość decydowania przedsiębiorstw o zakresie dokonywanych ujawnień z tego obszaru, ich weryfikacji i sposobie prezentacji, przy zachowaniu minimum nałożonego przez dyrektywę 2014/95/UE. Należy też dodać, że nowa norma zarówno pozwala na zatajanie wybranych informacji niefinansowych w przypad-

ku, gdy jednostka uzna je za dane wrażliwe naruszające jej tajemnicę handlową, jak i nie przewiduje żadnych sankcji za jej nieprzestrzeganie. Ponadto, co jest istotne, ujawnienia niefinansowe nie będą poddawane audytom. Obowiązek weryfikacji przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie dotyczy jedynie sprawdzenia zgodności zakresu publikowanych informacji z nałożonym minimum w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych bądź w odrębnym sprawozdaniu. Czy w związku z tym dokonywanie ujawnień niefinansowych w sprawozdawczości zewnętrznej pozwoli na uzyskanie wiarygodnego obrazu wpływu działalności przedsiębiorstw na otoczenie? Czy firmy będą zainteresowane publikowaniem informacji z tego obszaru, stawiających je w niekorzystnym świetle?

4. Zakończenie

Obecnie kompletność, przejrzystość i porównywalność publikowanych przez przedsiębiorstwa informacji niefinansowych często pozostawia wiele do życzenia. Z tego powodu dyrektywa 2014/95/UE stanowi pierwszy krok na drodze do prezentowania w sprawozdawczości zewnętrznej użytecznych i wiarygodnych ujawnień z tego obszaru, pozwalających na ocenę, jak duże firmy wywiązują się z obowiązków wobec środowiska przyrodniczego i społeczeństwa. Jednakże norma ta nadal nie rozwiązuje wielu problemów z raportowaniem informacji środowiskowych i społecznych o odpowiednich atrybutach jakościowych. Dlatego też, jak stwierdzają R. Gray i M. Milne [2010, s. 128], aby raportowanie informacji niefinansowych stało się porównywalne i wiarygodne, nadal potrzebujemy trwałych, rozsądnych i wszechstronnych uregulowań prawnych, zobowiązujących wszystkie duże organizacje do składania pełnych i uczciwych raportów, które nie będą jedynie narzędziem marketingowym poprawiającym ich wizerunek.

Literatura

- Adams C., Frost G., Webber W., 2010, *Potrójna linia przewodnia: przegląd literatury*, [w:] A. Henriques, J. Richardson (red.), *TBL czy wszystko się zgadza?*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Pedagogicznej TWP w Warszawie, Warszawa.
- Baj K., Krakowińska A., 2013, *GRI G4 – nowy standard raportowania*, [w:] N. Ćwik (red.), *Wspólna odpowiedzialność: rola raportowania społecznego*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, http://odpowiedzialnybiznes.pl/public/files/Wspolna%20odpowiedzialnosc_Raportowanie%20spoleczne-PODGLAD.pdf (20.01.2015).
- De Silva T.-A. 2008, *Voluntary Environmental Reporting: The Why, What and How*, http://researcharchive.lincoln.ac.nz/dspace/bitstream/10182/928/3/DeSilva_phd.pdf (2.05.2015).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 w sprawie rocznych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4920588/20130711_dyrektywa+2013.34.UE.pdf (15.01.2015).

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,42,42,2885,,20141115,dyrektywa-parlamentu-europejskiego-i-rady-201495ue-z-dnia.html> (15.01.2015).
- Elkington J., Spencer-Cooke A., 1997, *How do we measure up?*, „Tomorrow” 6 (1), s. 42-47.
- Gray R., 2007, *Taking a long view on what we now know about social and environmental accountability and reporting*, Issues in Social and Environmental Accounting, vol.1, no. 2, s.169-178.
- Gray R., Bebbington J., 2010, *Environmental Accounting, Managerialism and Sustainability: Is the Planet Safe in the Hands of Business and Accounting?* [w:] R. Gray, J. Bebbington, S. Gray (red.), *Social and Environmental Accounting*, t. III, Sage Publications, Los Angeles – London – New Delhi – Singapore – Washington DC.
- Gray R., Milne M., 2010, *W stronę raportowania potrójnej linii przewodniej: miraż, metody, mity*, [w:] A. Henriques, J. Richardson (red.), *TBL czy wszystko się zgadza?*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Pedagogicznej TWP w Warszawie, Warszawa.
- GRI 2000-2006, *Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju*, wersja 3, GRI, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Polish-Reporting-Guidelines.pdf> (2.05.2015).
- GRI4 Implementation Manual, 2013, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf> (2.02.2015).
- Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków.
- Michalak J., 2010, *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Stopień ich zastosowania na świecie i w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie wyników badań empirycznych*, Studia i Prace UE w Krakowie, t. II, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków.
- MSSF, 2011, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, SKwP&IASB, Warszawa.
- Szadziewska A., 2013, *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szadziewska A., 2014, *Rachunkowość jako źródło informacji na temat realizacji strategii społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 75 (131), s. 95-123.
- Trójstronna deklaracja zasad dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej, 2000, http://www.mop.pl/html/miedzynarodowe_standardy/deklaracja_trojstronna.html (28.01.2015).
- Wniosek Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady, 2013, http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com%282013%290207_/com_com%282013%290207_.pl.pdf (25.01.2015).
- Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, 2004, <http://www.oecd.org/corporate/mne/38111315.pdf> (27.01.2015).
- Wytyczne dotyczące biznesu i praw człowieka, 2014, http://www.feswar.org.pl/fes2009/pdf_doc/Wytyczne-ONZ.pdf (2.02.2015).