

Natalia Krużycka
Teresa Martyniuk

INFORMACJE NIEFINANSOWE W SPRAWOZDAWCZOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie miejsca i sposobu prezentacji danych niefinansowych dla zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialne. Aktualnie coraz większa grupa przedsiębiorstw na etapie budowy swojej strategii rozwoju stara się, poza informacjami finansowymi, uwzględnić także aspekty środowiskowe, społeczne oraz relacje z różnymi grupami interesariuszy, a więc realizować ideę odpowiedzialnego biznesu. Informacje niefinansowe ujawniane w sprawozdawczości przedsiębiorstw są właśnie podstawowym narzędziem w komunikacji z otoczeniem. Raportowanie tych informacji przez przedsiębiorstwa stało się w literaturze przedmiotem szerokiej dyskusji, w której podkreśla się, że era oceny biznesu przez pryzmat wskaźników finansowych mija. W strategii długoterminowej coraz większego znaczenia nabiera wartość firmy, mierzona zarówno danymi ilościowymi, jak też jakościowymi. Odpowiedzią na te wyzwania jest raportowanie niefinansowe w zakresie zrównoważonego rozwoju, które jest przedmiotem artykułu. W artykule przedstawiono sposób prezentacji informacji niefinansowych na przykładzie przedsiębiorstwa DNV Group AS. Analizę zakresu, formy i struktur raportowania informacji niefinansowych zaprezentowano za okres pięciu lat tj. za lata 2015–2019.

Słowa kluczowe: społeczna odpowiedzialność biznesu, informacje niefinansowe, raportowanie.

NON-FINANCIAL INFORMATION IN THE REPORTING OF A SOCIALLY RESPONSIBLE ENTERPRISE

Abstract

The article aims to present the place and the manner of non-financial data presenting for sustainable development by socially responsible enterprises. Currently, an increasing number of enterprises try to incorporate, apart from financial information, the environmental and social aspects as well as the relations with various groups of stakeholders in their development strategy building, that its, pursue the idea of responsible business. The non-financial information disclosed in corporate reporting is the basic tool for company communication with the environment. Such enterprise reporting has been widely discussed in the literature, which emphasizes that the era of business evaluating through the prism of financial indicators has been passing. In a long-term strategy, enterprise value, measured by both quantitative and qualitative data, becomes increasingly important. The answer to these



challenges lies in non-financial reporting of sustainable development, which constitutes the subject of this article. The article discusses a method of non-financial information presenting, on the example of DNV Group AS. The results present scope, form and structure of non-financial information presented by DNV Group AS in a period of five years from 2015 to 2019.

Keywords: corporate social responsibility, non-financial information, non-financial reporting.

Wstęp

Rewolucja technologii informacyjnych, rosnące ryzyko transakcji gospodarczych, rozwój rynków kapitałowych i międzynarodowej wymiany handlowej, jak również zmiany w postrzeganiu roli organizacji w środowisku społecznym sprawiły, że wzrosło znaczenie aktywów niematerialnych, takich jak: zasoby ludzkie, klienci, innowacyjność, marka czy reputacja. Pojawiła się zatem potrzeba ich uwzględniania w kierowaniu przedsiębiorstwem, jak również przekazania różnym grupom interesariuszy. Dlatego zaczęto poszukiwać modelu raportowania, w którym informacje te byłyby ujawniane, by wskazać jaka jest zdolność organizacji do kreowania jej wartości obecnie i w przyszłości.

Ujawnianie informacji w sprawozdaniach przedsiębiorstw jest podstawowym narzędziem w komunikacji z otoczeniem. Służy do przedstawienia kondycji finansowej i wykazania majątku, jakim dane przedsiębiorstwo dysponuje. Raportowanie finansowe wraz z rozwojem technologii, przemysłu, globalizacją usług, procesów stało się nie wystarczające. Zestawienia liczbowe nie przedstawiają w pełni sposobu działania, polityki zarządzania i nie pozwalają na rzetelną ocenę działalności przedsiębiorstwa, jego wpływu na otoczenie. Informacje te nie są dostatecznie miarodajne, miara wartości przedsiębiorstwa wychodzi poza ramy raportów finansowych. Jest zależna od wielu aspektów dotyczących przedsiębiorstwa i nie jest możliwa do zmierzenia w liczbach. Raport niefinansowy ma za zadanie wzbogacić sprawozdanie finansowe i uzupełnić lukę w przekazaniu informacji, jaką po sobie zostawia.

Raportowanie niefinansowe w zakresie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSR) jest odpowiedzią na potrzeby płynące z zewnątrz do przedsiębiorstwa. Strategia ta jest rodzajem narzędzi w budowaniu relacji z interesariuszami, tworzenia wartości przedsiębiorstwa i reputacji. Oprócz tego CSR jest motywacją dla przedsiębiorstw do podejmowania działań istotnych dla społeczeństwa. Jest również sygnałem, iż maksymalizacja zysków nie jest równoznaczna ze wzrostem wartości dla społeczeństwa, środowiska naturalnego, pracowników i innych interesariuszy.

Celem artykułu jest przedstawienie miejsca i sposobu danych niefinansowych dla zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialne. Weryfikacji poddano hipotezę, że zakres i jakość informacji niefinansowych w sprawozdawczości przedsiębiorstw ewaluuje.

Przy pisaniu artykułu wykorzystano metodę opisową i porównawczą materiałów bibliograficznych oraz aktów prawnych, jak również dokonano analizy sprawozdań spółki DNV Group AS za lata 2015–2019.

1. Informacje niefinansowe jako element społecznej odpowiedzialności biznesu

Informacja zarówno finansowa, jak i niefinansowa jest aktualnie ważnym i cennym ogniwem, towarem, który może mieć znaczący wpływ na dalsze funkcjonowanie organizacji. Sposoby przedstawiania informacji niefinansowych, będących narracją dla raportu finansowego na przestrzeni lat przybierały różne formy ze względu na brak regulacji prawnych ich prezentowania, jakim objęte jest raportowanie finansowe. Dyrektywa Unijna 2014/95/UE oraz niezależne organizacje pozarządowe zajmujące się standaryzacją raportowania w zakresie niefinansowym, aktualnie wytyczają drogę do ujednocnienia sporządzanych sprawozdań. Dążeniem na drodze do raportowania przez największe przedsiębiorstwa coraz częściej jest raportowanie zintegrowane. Stanowiąc ma ono jeden raport, który będzie zawierał wszystkie informacje istotne w procesie podejmowania decyzji.

Społeczna odpowiedzialność biznesu jest inicjatywą mającą zastosowanie w wielu obszarach działalności spółki. Jej zadaniem na drodze kreowania polityki społecznej jest oszacowanie własnej wartości i określenie miejsca na rynku. Są to istotne informacje, biorąc pod uwagę chęć podejmowania kolejnych działań zgodnie z zasadami CSR. Przedsiębiorstwa chcąc wdrożyć koncepcję CSR biorą pod uwagę wiele czynników, które wstępnie można podzielić na zewnętrzne i wewnętrzne¹. Wszystkie czynniki należy traktować jako powiązane ze sobą aspekty działalności, które tworzą kolekcje elementów powiązanych i mających na siebie wpływ². Czynniki zewnętrzne są niezależne od jednostki, najczęściej wynikają z polityki państwa, praw panujących na rynku. Determinuje je ogólny stan gospodarczy w kraju i na świecie. Zaliczamy do nich: żądania ze strony inwestorów, relacje z otoczeniem organizacji, region oraz branżę, w której działa firma, wymagania prawne, oczekiwania społeczeństwa. Czynniki wewnętrzne mają związek z działaniami podejmowanymi w ramach prowadzonej działalności. Zaliczamy do nich: strategię, zaangażowanie kierownictwa, kulturę organizacyjną, wiedzę i świadomość na temat CSR wewnątrz organizacji, poziom komunikacji z otoczeniem, reputację przedsiębiorstwa, kondycję finansową, analizę interesariuszy oraz modele zarządzania³.

¹ Kaźmierczak M., *Determinanty Zarządzania społecznie odpowiedzialnego w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2017, s. 79.

² Walczak W., *Analiza czynników wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstw*, <http://www.e-mentor.edu.pl/artykul/index/numer/37/id/784> [dostęp: 21.02.2021].

³ Kaźmierczak M., op. cit., s. 82–97.

Raportowanie niefinansowe w myśl społecznej odpowiedzialności jest narzędziem w tworzeniu wartości firmy, przedstawianej w raportach rocznych⁴. Fakt coraz większego zainteresowania odpowiedzialnym biznesem sprawił, że czynniki niematerialne nabierają większego znaczenia⁵. Ze względu na niepieniężny charakter, możliwość oszacowania i wpisania do bilansu wartości niematerialnych jest niemożliwa. Ujawnianie informacji niefinansowych ma pozwolić na wyodrębnienie ich i porównanie między przedsiębiorstwami objętymi obowiązkiem sporządzania owych raportów⁶. Kluczowe elementy wartości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Kluczowe elementy wartości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego.

Lp	Rodzaj wartości	Treść
1	Kapitał marki	Informacje te determinują decyzje kontrahentów, konsumentów, co ma realne przełożenie na zyski ze sprzedaży. Relacja z klientem ma swoje odzwierciedlenie w przepływach gotówkowych na transakcjach tytułem np. kupna - sprzedaży. Jest to niezbędny proces w przedsiębiorstwie, którego celem jest generowanie zysków. Ma on odzwierciedlenie w bilansie w składnikach aktywów.
2.	Kapitał ludzki	Jest nie kontrolowany przez jednostkę a będącym w dyspozycji przedsiębiorstwa. Stanowi on wiedzę, doświadczenie, uprawnienia oraz zdolności pozwalające na praktyczne ich wykorzystanie w procesach zachodzących w jednostce bądź w procesie innowacji. Kapitał intelektualny jest jednym z najważniejszych czynników kreujących wartość firmy ⁷ . Dokonując ujawnienia informacji w tym zakresie przedsiębiorstwo może przedstawić potencjalnym pracownikom charakter działalności, cele na najbliższe lata działalności, informując jakiego rodzaju współpracy oczekuje. Przedsiębiorstwom stawiającym na innowacyjność będzie zależało na młodych i kreatywnych pracownikach, natomiast przedsiębiorstwa specjalistyczne będą poszukiwać dojrzałej i wysoce wykwalifikowanej kadry. Raportowanie w zakresie kapitału ludzkiego pozwala na ocenę perspektywy rozwoju, stylu zarządzania oraz potencjału inwestycyjnego.

⁴ Wójcik-Jurkiewicz M., Emerling I., *Ujawnianie informacji niefinansowych w zakresie CSR Dobre praktyki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2019, s. 29.

⁵ Dobiegała-Korona B., Herman A., *Współczesne źródła wartości przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006, s. 91–94.

⁶ Urbanek G., *Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2019, s. 33–35.

⁷ Marcinkowska M., *Niematerialne zasoby banków jako źródło ich wartości*, „Folia Oeconomica”, 2008, s. 208–210.

3	Reputacja	Określa ogólny odbiór działalności jednostki gospodarczej na zewnątrz oraz wewnątrz. Zawiera w sobie opinie na temat każdego aspektu działalności: strategii, wyników finansowych, jakości oferowanych dóbr i usług, kultury organizacyjnej. Dobra reputacja jest czynnikiem wpływającym na wzrost popytu, pozwala na poszerzanie i ulepszanie warunków umów handlowych. Dzięki niej istnieje możliwość pozyskiwania wykwalifikowanej i produktywnej kadry pracowniczey i rozwoju innowacyjności.
4	Kultura organizacyjna	Ma charakter silnie oddziaływający i wspierający kapitał ludzki oraz procesy zarządzania w jednostce gospodarczej. Pod pojęciem kultury organizacyjnej kryje się zbiór norm, wartości przestrzegany przez pracowników, narzucany przez pracodawcę. Kreowana jest przez poglądy, sposób myślenia. Wyznacza również hierarchię wartości, wynagrodzenia, rozwoju czy władzy. Określa kanały komunikacyjne, współuczestnictwo ⁸ . Oprócz tego wykorzystuje narzędzie przywództwa do mobilizacji pracowników do innowacji, rozwoju i zdobywania wspólnych celów przez menedżerów ⁹ . W efekcie kultury organizacyjnej pozytywnie oddziaływającej na kapitał ludzki można zauważyć ogólny wzrost zadowolenia wśród zatrudnionych, zmniejszenie rotacji kadry, a co za tym idzie -utrzymanie wykwalifikowanego personelu.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Wójcik-Jurkiewicz M., Emerling I., *Ujawnianie informacji niefinansowych w zakresie CSR Dobre praktyki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2019, s. 31; Zbiegeń-Maciąg L., *Kultura w organizacji – identyfikacja kultur znanych firm*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 15; Marcinkowska M., *Niematerialne zasoby banków jako źródło ich wartości*, „Folia Oeconomica”, 2008, s. 208–210; Urbanek G., *Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2019, s. 42 i 171.

Raportowanie informacji niefinansowych, zgodnie z ideą społecznej odpowiedzialności, wynikać powinno z realnych decyzji podejmowanych w ramach prowadzonej działalności. Ujawnienia w obszarach: ekonomicznym, społecznym, środowiskowym mają być świadectwem działań a nie jedynie odpowiedzią na potrzebę raportowania w tym zakresie. Jednocześnie takie praktyki mają za zadania promować trend CSR.

⁸ Zbiegeń-Maciąg L., *Kultura w organizacji – identyfikacja kultur znanych firm*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 15.

⁹ Urbanek G., op. cit., s. 42.

2. Ujawnianie informacji niefinansowych w regulacjach polskich i międzynarodowych

Rozważania na temat sprawozdawczości przedsiębiorstw i jej dalszego rozwoju w kręgach Unii Europejskiej rozpoczęły się już pod koniec XX wieku. Dla uzyskania pełnej perspektywy prowadzonej działalności, oprócz przejrzystego, spójnego i porównywalnego raportowania finansowego, pojawiła się potrzeba zaspokojenia zainteresowania czynnikami niefinansowymi. Finansowe sprawozdanie z działalności stało się niewystarczające. Unia Europejska poczyniła kroki mające przekonać i zobowiązać przedsiębiorstwa działające w obrębie gospodarki europejskiej do ujawniania informacji niefinansowych, publikując dokumentację z wytycznymi i dyrektywy. Najbardziej aktualnym dokumentem jest Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 roku zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Powstała w wyniku finalnych konsultacji wśród jednostek raportujących dane niefinansowe, użytkowników tych raportów. Ponadto dokonano dialogu z organizacjami pozarządowymi w zakresie ładu korporacyjnego i innych ujawnień. W wyniku badań wykazano niewystarczającą przejrzystość i jakość ujawnianych informacji. Zaledwie 6% z grupy dużych spółek w obrocie gospodarczym w Unii Europejskiej dokonywało oficjalnych publikacji ujawnień, przy czym zakres raportowanych informacji nie był wystarczający w odpowiedzi na coraz większe potrzeby interesariuszy. Szczególnie ważnym tematem okazał się problem nie stosowania polityki różnorodności w organizacjach. Według Komisji Europejskiej brak polityki różnorodności przejawia się przede wszystkim w rekrutacji na stanowiska zarządcze organów spółki, podczas której wachlarz kandydatów jest ograniczony i klasyczny. Spowodowane to może być brakiem rynkowych bodźców zewnętrznych, które skłaniałyby do zmian. Sytuacja ta prowadzi do utrzymywania stale konserwatywnego podejścia do zarządzania przez członków organów spółki, w wyniku czego skłonność do innowacji i zmian jest dużo niższa. W rezultacie taka jednostka gospodarcza nie rozwija się¹⁰.

Pierwsze raporty poruszające tematy niefinansowe miały obejmować już rok 2017 począwszy od 1 stycznia 2017 roku¹¹. Komisja Europejska publikując dyrektywę nakreśliła główne obszary wobec, których kraje Unii Europejskiej zobligowane są ustosunkować się w rocznych raportach z zakresu społecznej odpowiedzialności oraz w różnorodności¹². Wymagane ujawnienie dotyczące

¹⁰ Szadziwska A., Krasodomska J., Śnieżek E., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Łódź; Kraków; Gdańsk 2018, 2016, s. 92–97.

¹¹ Aluchna M., Mikołajczyk O., *Akcjonariusze vs. Interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016, s. 12.

¹² Krzysztofek A., *Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016, s. 336.

obszaru społecznej odpowiedzialności w zakresie ujawniania informacji niefinansowych ma dotyczyć co najmniej kwestii środowiskowych, pracowniczych, społecznych wraz z poszanowaniem praw człowieka. Oprócz tego tematem raportów ma być również temat przeciwdziałania korupcji i łapownictwa. Stąd koniecznym staje się ujawniania prowadzonej polityki, rezultatów jej prowadzenia oraz ryzyka z nią związanego a także ryzyka związanego z prowadzeniem polityki prospołecznej. Do raportowania w wymienionych obszarach zobligowane zostały jednostki zainteresowania publicznego, spełniające następujące kryteria:

- średnie roczne zatrudnienie w licznie minimum 500 pracowników,
- suma bilansowa wynosząca minimum 20 mln. EUR bądź obroty netto w wysokości minimum 40 mln. EUR¹³.

Ujawnienie informacji w zakresie różnorodności jest nowym obowiązkiem, który jest wymagany w ramach raportowania w temacie ładu korporacyjnego. Oczekuje się, że stanowisko w tej sprawie będzie obejmować informacje takie jak: skład organów administracyjnych, zarządczych i nadzorczych biorąc pod uwagę aspekt wieku, płci, pochodzenia, wykształcenia i doświadczenia zawodowego. Ponadto opis celów prowadzonej polityki różnorodności, narzędzia wykorzystywane i jej rezultaty w danym okresie rozrachunkowym. Do tego rodzaju raportowania zobligowane zostały podmioty będące dużymi spółkami giełdowymi, których:

- liczba pracowników jest wyższa niż 250 osób,
- suma bilansowa przewyższa wartość 20 mln. EUR,
- obroty oscylują powyżej 40 mln. EUR¹⁴.

Według zaleceń jednostki mogą wybrać zasady, według których będą dokonywać raportowania, (według uregulowań krajowych, unijnych czy międzynarodowych)¹⁵. Dyrektywa unijna daje propozycje prezentowania informacji niefinansowych. Dopuszcza zamieszczenie raportu społecznego w rocznym sprawozdaniu. Drugim rozwiązaniem jest publikacja w oddzielnym, sporządzonym dla tego celu dokumencie, przy czym jednostki gospodarcze muszą być świadome, iż raport ten musi zawierać wszystkie informacje potrzebne do przekazania informacji na temat społecznej odpowiedzialności, musi być opublikowany wraz ze sprawozdaniem z działalności bądź nie później niż pół roku od dnia bilansowego na stronie internetowej. Odnośnik do owego raportu powinien być zamieszczony w głównym rocznym sprawozdaniu jako uzupełnienie. Nato-

¹³ Fijałkowska J., *Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016, s. 118.

¹⁴ Krzysztofek A., *Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany...*, s. 336, 337.

¹⁵ Fijałkowska J., op. cit., s. 118.

miast ujawnienie dotyczące różnorodności w działalności ma być częścią oświadczenia w temacie ładu korporacyjnego¹⁶.

W ramach ustaleń opublikowanych przez Komisję Europejską, oprócz tego, że wymaga się dostarczenia konkretnych informacji, została przedstawiona możliwość nie dostarczenia tychże danych w zamian za wyjaśnienie, dlaczego takie ujawnienie nie będzie miało miejsca. Jest to podejście o nazwie „prze-strzegaj lub wyjaśnij”, które zostało przedstawione w Zaleceniu Komisji Europejskiej dnia 9 kwietnia 2014 i dotyczy jakości sprawozdawczości ładu korporacyjnego. Jednak warto odnieść takie podejście do wszelkich aspektów, jako że może to mieć pozytywny wpływ na budowę relacji z interesariuszami oraz podnosić przejrzystość i jakość sporządzanych raportów, zarówno niefinansowych, jak i finansowych¹⁷.

Wraz z wejściem w życie Dyrektywy 2014/95/UE, Komisja Europejska zobowiązała państwa należące do wspólnoty Europejskiej do uwzględnienia w przepisach krajowych zmian w niej zawartych. Na nowelizację aktów prawnych państwa członkowskie miały dwa lata w terminie do 06.12.2016 roku. W Polsce nowelizacja Ustawy o Rachunkowości z dnia 29 września 1994, implementująca zalecenia unijne weszła w życie dnia 15 grudnia 2016 roku¹⁸.

Zanim dyrektywa europejska weszła w życie, regulacje prawne obowiązujące w Polsce w stosunku do raportowania informacji niefinansowych miały kompletnie dobrowolny charakter. Mianowicie, chcąc dokonać ujawnienia innego niż finansowe, jednostka gospodarcza uwzględniając regulacje ustawodawcy, kierowała się w ujawnianiu informacji niefinansowych zasadą istotności¹⁹.

Ustawa o rachunkowości w art. 49 określa zakres sprawozdania z działalności jednostki gospodarczej. Zgodnie z nim spółka ma dokonać ujawnienia informacji istotnych (na temat stanu majątkowego, sytuacji finansowej) i dostarczyć ocenę efektywności. Dodatkowo zwraca uwagę na czynniki ryzyka, zagrożeń i wyszczególnia:

- zdarzenia istotne mające wpływ na działalność, które miały miejsce w danym roku obrotowym oraz po jego zakończeniu w terminie do dnia złożenia sprawozdania,
- prognozowany rozwój jednostki gospodarczej,
- znaczące osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju,
- aktualną i prognozowaną sytuację finansową,

¹⁶ Szadziewska A., *Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2015, s. 144.

¹⁷ Błażyńska J., *Raportowanie informacji niefinansowych*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2018, s. 63.

¹⁸ Śnieżek E., *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu, Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 119.

¹⁹ Szadziewska A., Krasodomska J., Śnieżek E., op. cit., s. 97.

- fakt nabycia udziałów (akcji) własnych z określeniem celu decyzji, wartości nominalnej, cen zbycia oraz informacja jaką część kapitału będą stanowiły udziały (akcje),
- informację na temat posiadanych przez jednostkę oddziałów,
- informację o instrumentach finansowych, ryzykach z nim związanych i polityką zarządzania ryzykiem finansowym,
- informację na temat stosowania ładu korporacyjnego dla jednostek, których papiery wartościowe zostały wystawione do obrotu na regulowanym rynku europejskiego obszaru gospodarczego.

W myśl artykułu 49.3 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie z działalności powinno być sporządzone z wykorzystaniem kluczowych wskaźników finansowych i niefinansowych, dotyczących prowadzonej działalności, o ile były to istotne informacje z punktu widzenia przedsiębiorstwa. Część ta powinna wskazywać na aspekty środowiskowe, dotyczące zatrudniania oraz odnosić się do kwot zamieszczonych w raporcie finansowym²⁰.

Po wdrożeniu zmian wprowadzonych przez dyrektywę 2014/95/UE w polskich realiach legislacyjnych, podejście zasady istotności nadal miało zastosowanie²¹. Dyrektywa zwiększa ilość obszarów i zakres ujawnianych informacji w ramach raportowania. Ustawodawca jednak, dostosowując akt prawny nie wprowadził dodatkowych wymogów niż te, które zostały podane przez Komisję Europejską. Dla przykładu nie zwiększył zakresu jednostek objętych nowelizacją poza jednostki zaufania publicznego (JZP), mimo że miał taką możliwość. Intencją ustawodawcy było niezwiększanie obciążenia sprawozdawczego przedsiębiorstw. W ramach dyrektywy ustalono elastyczne wymogi w zakresie formy sporządzania raportów CSR. Jednostki gospodarcze mogą dokonać ujawnienia informacji niefinansowych nie tylko w formie oświadczenia w sprawozdaniu z działalności, ale również w formie oddzielnego raportu sporządzanego według konwencji CSR. Ustawodawca również skorzystał z możliwości pominięcia wybranych obszarów raportowania niefinansowego przy jednoczesnym ujawnieniu tego faktu i wyjaśnieniu²². Oświadczenie jakie będzie składać jednostka zainteresowania publicznego będzie musiało posiadać minimalnie następujące informacje:

- zwięzły opis modelu prowadzonej działalności,
- opis polityk wdrażanych w odniesieniu do problemów społecznych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka,
- przeciwdziałanie korupcji i łapownictwu,
- opis polityk dotyczących należytej staranności,
- wskaźniki efektywności niefinansowej, związane z prowadzoną działalnością,

²⁰ Krasodomska J., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014, s. 137, 138.

²¹ Szadzińska A., Krasodomska J., Śnieżek E., op. cit., s. 99, 100.

²² Śnieżek E., op. cit., s. 120, 121.

- opis ryzyk występujących w procesie prowadzonej działalności, wpływ na otoczenie zewnętrzne np. kontrahentów; opis zarządzania tymi ryzykami²³.

Wytyczne Parlamentu Europejskiego odnośnie ujawniania informacji w zakresie polityki różnorodności w polskim prawie zostały ujęte zarówno w ustawie o rachunkowości (art. 49 ust. 2a) w postaci oświadczenia o ładzie korporacyjnym, jak i ustalone na drodze nowelizacji rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie dostarczanych informacji przez emitentów papierów wartościowych²⁴.

Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej nie zajmują ściśle określonego stanowiska w sprawie ujawniania informacji niefinansowych, nie przedstawiają swojej definicji oraz konkretnych zasad, jakimi miałyby się kierować przedsiębiorca na etapie tworzenia sprawozdania niefinansowego według MSSF. Rada IASC (*International Accounting Standard Committee*), która w roku 2004 została przekształcona w IASB (*International Accounting Standards Board*) w MSR 1 par. 13 standardu, stwierdza, że duża część jednostek sporządza, niezależnie od sprawozdania finansowego, wyjaśnienie w formie odrębnego raportu na temat kluczowych czynników mających wpływ na kształt wyniku z działalności i kondycję finansową w zakresie najważniejszych obszarów związanych z prowadzoną działalnością. Według MSR 1 obszarami wartymi uwagi w zakresie ujawniania informacji niefinansowych mogą być:

- wpływ jaki wywiera przedsiębiorstwo na środowisko w obszarach swojej działalności. Wpływ tych aspektów na politykę inwestycyjną jednostki i reakcje na zmiany,
- źródła finansowania jednostki, wpływ zadłużenia na wskaźniki finansowe,
- informacje na temat zatrudnienia,
- informacje na temat polityki zarządczej, menedżerskiej wewnątrz organizacji,
- ważne zdarzenia, mające miejsce po dacie bilansowej potencjalnie oddziałujące na działalność przedsiębiorstwa²⁵.

W ramach dokumentów dotyczących sprawozdawczości niefinansowej, sporządzanych przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, literatura przedmiotu wymienia również Komentarz Zarządu (*Practice Statement – Management Commentary – a framework for presentation*), wydany w finalnej wersji w roku 2010 przez IASB. Według Rady komentarz zarządu powinien stanowić perspektywne podejście do biznesu i być wsparciem w podejmowaniu decyzji inwestorskich. Dokument ten odwołuje się do działań zarządu w nawiązaniu do strategii spółki i ma za zadanie wspomóc proces planowania. Zadaniem komentarza zarządu jest dostarczenie informacji uzupełniających dla

²³ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

²⁴ Śnieżek E., op. cit., s. 119.

²⁵ Krasodomska J., *Informacje niefinansowe...*, s. 130.

informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, mających stanowić również jego rozszerzenie i pokazać szerszą perspektywę prowadzonej działalności. Jest wyjaśnieniem głównych czynników mających wpływ na podejmowane decyzje i uzyskiwane wyniki²⁶. Dokument nie stanowi zobowiązania dla przedsiębiorstw stosujących MSSF, jednostki nie podlegają wymogowi sporządzenia takiego ujawnienia²⁷. W zależności od specyfiki biznesu, komentarz zarządu będzie obejmował:

- opis branży,
- pozycje na rynku i rynki zbytu,
- cechy środowiska w jakim funkcjonuje (prawne, regulacyjne, makroekonomiczne),
- oferowane produkty na rynku,
- strukturę organizacyjną i środki wykorzystywane, w celu budowania wartości przedsiębiorstwa.

Wszystkie regulacje publikowane przez Komisję Europejską i ustawodawstwo krajowe czy międzynarodowe w zakresie raportowania informacji niefinansowych mają na celu wprowadzenie do obrotu gospodarczego transparentność i odpowiedzialność biznesową. Ich zadaniem również jest pomoc wszelkim grupom interesariuszy (nie tylko inwestorom) w podejmowaniu decyzji ekonomiczno-finansowych. Jednym z celów sprawozdawczości społecznej jest również wprowadzenie porównywalności w zakresie branży i na przestrzeni lat co aktualnie jest niezwykle trudne ze względu na dowolność w zakresie sporządzania rocznych raportów²⁸.

3. Informacje niefinansowe w raporcie finansowym

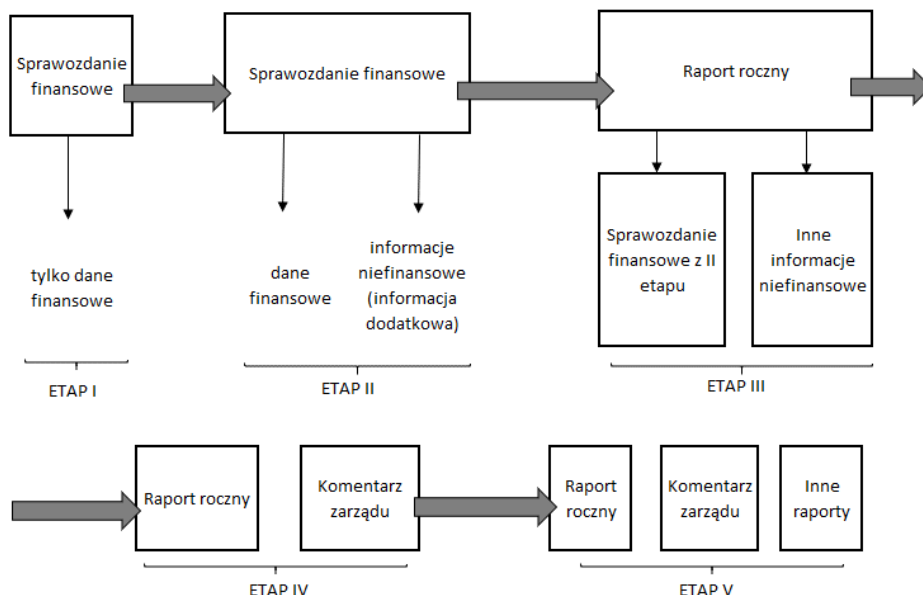
Sprawozdanie finansowe przeszło wiele zmian na przestrzeni ostatnich 40 lat za sprawą galopującego rozwoju technologii i innych dziedzin biznesu oraz globalizacji. Można wyróżnić pięć głównych etapów transformacji i standaryzacji sprawozdawczości finansowej, które przedstawione są na Rysunku 1.

²⁶ Błażyńska J., op. cit., s. 61.

²⁷ Krasodomska J., *Informacje niefinansowe...*, s. 131.

²⁸ Gad J., *Prezentacja składników wyniku całościowego w kapitale własnym – praktyka sprawozdawcza spółek giełdowych w Polsce i Niemczech*, „Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 803, Szczecin 2014, s. 320, 321.

Rysunek 1. Etapy rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstwa – od sprawozdania finansowego do raportowania niefinansowego.



Źródło: Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 28, rysunek 1.5.

Głównymi elementami ujawnianymi w sprawozdaniu finansowym od początku był bilans oraz rachunek zysków i strat. W taki sposób kształtowało się sprawozdanie w pierwszym etapie funkcjonowania. W kolejnym etapie, wraz z ewolucją formy informacji finansowych, elementami dodatkowymi, ujawniającym sytuację i strukturę finansową przedsiębiorstwa były: rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym. Z czasem do tych czterech raportów dołączyły informacje dodatkowe uzupełniające, które już uznawane były za formę informacji niefinansowych²⁹.

Na etapie trzecim, w latach 80. XX wieku, zdefiniowany został „Raport roczny” lub „Raport Finansowy”, w ramach którego przedsiębiorstwa zaczęły obejmować raportowaniem coraz więcej aspektów działalności³⁰. Już wtedy podejmowano temat ochrony środowiska czy ładu korporacyjnego oraz raporty na te-

²⁹ Walińska E., *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 82(138), 2015, s. 154.

³⁰ Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 28.

mat CSR³¹. Na początku lat 90. XX wieku w zaproponowanym przez Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*) raporcie rocznym, część finansowa stanowi niewielką część. Była to rewolucyjna inicjatywa, która zakładała, że roczny raport będzie składał się z danych finansowych i niefinansowych: sprawozdania finansowego i odpowiedniego ujawnienia danych oraz mierników stosowanych przez zarząd, analizy na temat zarządzania informacjami niefinansowymi i finansowymi, informacji o przyszłości, w ramach których uwzględnia się możliwości i ryzyka, plany oraz porównanie wyników z planami, informacji o zarządzie i akcjonariuszach, informacji o celach i strategii, opis biznesu oraz wpływ na branżę³².

W kolejnym etapie, czwartym, dokonano wyodrębnienia głównych informacji niefinansowych i umieszczenia ich w nowym odrębnym raporcie – komentarzu zarządu³³. Komentarz zarządu jest odpowiedzią na potrzebę uzyskania przejrzystego obrazu przedsiębiorstwa i zintegrowania rachunkowości finansowej z zarządczą. Międzynarodowa organizacja IASB w oświadczeniu *Practice Statement on Management Commentary*, złożonym w grudniu 2014, przedstawiła idee modelu biznesu, który będzie miał za zadanie pomóc użytkownikowi zrozumieć informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym. Komentarz zarządu ma przedstawić środowisko, w jakim funkcjonuje jednostka gospodarcza.

Piąty etap to ten, w którym obecnie znajdują się wszystkie przedsiębiorstwa, zobligowane do raportowania niefinansowego i wyrażające chęć ku temu. Jest to czas rozwoju sprawozdawczości innej niż finansowa czy tej, którą reprezentuje raport zarządu i szereg raportów dotychczas ujawnianych, raporty biznesowe. Zjawisko to staje się coraz bardziej powszechne i nazywane jest raportowaniem korporacyjnym. Łączy ono z sobą aspekty finansowe z niefinansowymi. Aspekty niefinansowe stanowią część, która wciąż wymaga opracowania i standaryzowania. Rezultatem prac organizacji międzynarodowych jest utworzenie ram koncepcyjnych dla raportowania korporacyjnego, które nazywane jest również sprawozdawczością zintegrowaną³⁴.

Sprawozdawczość przedsiębiorstwa, reprezentowana przez raport finansowy jest uporządkowana i uregulowana prawnie. Jednakże chęć rozwoju i transparentności rozwinęła powszechną dzisiaj praktykę ujawniania informacji niefinansowych, które mają być drogowskazem i objaśnieniem dla podstawowego raportu. Raportowanie biznesowe, społecznie odpowiedzialne wymaga jednak ustalenia zasad i reguł, co jest niezwykle trudnym zadaniem ze względu na różnorodność ujawnianych danych.

³¹ Krzysztofek A., *Zintegrowane raportowanie na przykładzie spółek Respect Index*, „Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance”, Vol.16, No. 2/2018, 2018, s. 136.

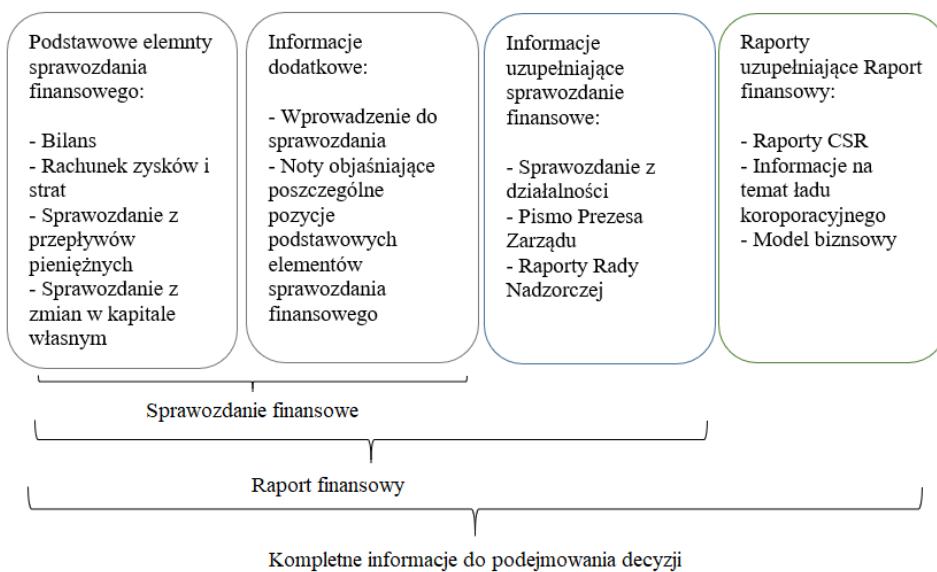
³² Beattie V., *The future of corporate reporting: a review article*, *Irish Accounting Review* 2000,7 (1), s. 1–36, <http://eprints.gla.ac.uk/archive/00000829/>, [dostęp: 03.04.2021].

³³ Walińska E., op. cit., s. 155.

³⁴ Ibidem, s. 155–157.

Dla informacji finansowych, przedstawionych w formie liczbowej, zawartych w sprawozdaniu finansowym, uzupełnieniem i rozszerzeniem są informacje dodatkowe i noty uzupełniające. Informacje dodatkowe, będące częścią sprawozdania finansowego, stanowią wraz z nim informacje podstawowe, neutralne. Informacje te mają charakter głównie retrospektywny bądź skupiający się na teraźniejszości. Aktualne oczekiwania użytkowników raportowania wskazują na potrzebę perspektywności ujawnianych danych. Takie informacje w praktyce upubliczniane są poza sprawozdaniem finansowym i stanowią część informacji niefinansowych. Zostały wprowadzone do praktyki sprawozdawczości ze względu na potrzebę powiązania informacji finansowych z szerszym kontekstem. Elementy te stanowią część raportu rocznego wraz ze sprawozdaniem finansowym ujętym oddzielnie³⁵. Rysunek 2. przedstawia ramy sporządzanych raportów istotnych i użytecznych w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych przez interesariuszy.

Rysunek 2 Ramy sporządzanych raportów istotnych i użytecznych w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych przez interesariuszy.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 143–147.

Jak przedstawiono na Rysunku 2., sprawozdanie finansowe przybiera formę Raportu finansowego wraz z dodatkowym ujawnieniem zawartym w dokumentach sporządzanych oddzielnie, takich jak: sprawozdanie z działalności, raporty rady nadzorczej czy pismo prezesa zarządu³⁶.

³⁵ Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., op. cit., s. 143–147.

³⁶ Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., op. cit., s. 148.

W art. 49 ust 1 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie z działalności jest obowiązkowe dla spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, spółdzielni oraz przedsiębiorstw państwowych³⁷. Jest ono elementem odrębnie opracowanym lecz nie oderwanym od sprawozdania finansowego. Powinno zawierać informacje na temat sytuacji majątkowo-finansowej. Ustawodawca nie sprecyzował jednak formy, w jakiej powinny być zaprezentowane w nim informacje. Dlatego też jednostki gospodarcze mają dowolność w sporządzaniu tego sprawozdania. Jednakże przy sporządzaniu sprawozdania z działalności należy kierować się zasadą istotności, która pozwoli wyodrębnić najważniejsze informacje mające wpływ na ocenę działalności. Przy czym należy dodać, iż w praktyce sprawozdania bywają niekompletne ze względu na ochronę tajemnicy handlowej. Motywacją ku takim decyzjom jest chęć zapobieżenia szkodzie interesu spółki, która mogłaby mieć miejsce w przypadku ujawnienia informacji wrażliwych. Rekomenduje się również, o ile wskazuje na to ustalona istotność, aby w sprawozdaniu tym zwarte również były wskaźniki finansowe i niefinansowe, które będą korelowały ze sprawozdaniem finansowym³⁸.

Sprawozdanie z działalności nazywane jest raportem z pogranicza rachunkowości ze względu na fakt, iż nie jest ono częścią sprawozdania finansowego, a stanowi uzupełnienie informacji w nim zawartych i publikowane jest jako oddzielny dokument. Jednak warto zauważyć, że według literatury uznawane jest za najbardziej istotny element raportu rocznego, co czyni go jednym z najważniejszych narzędzi polityki informacyjnej³⁹. Sprawozdanie powinno zawierać istotne informacje na temat finansowo-majątkowy z uwzględnieniem diagnozy stanu jednostki gospodarczej, planów i czynników wpływających na stan teraźniejszy oraz przyszły.

Sprawozdanie z działalności jest elementem raportu rocznego, który również podlega badaniu przeprowadzanemu przez biegłego rewidenta. Na drodze badania biegły rewident weryfikuje, czy jest ono sporządzone zgodnie z wymaganiami ustawowymi oraz czy informacje w nim zawarte są tożsame z danymi liczbowymi pochodzącymi ze sprawozdania finansowego. Jego zadaniem jest sprawdzić, czy sprzeczność informacji nie będzie wprowadzać czytelnika w błąd i czy nie doprowadzi do fałszywych wniosków⁴⁰. Z treści sprawozdania powinna wynikać ocena kierownictwa w kontekście istniejących uwarunkowań finansowo-majątkowych spółki oraz w kontekście uwarunkowań zewnętrznych⁴¹.

³⁷ Ustawa o rachunkowości.

³⁸ Kamiński R., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2015, s. 52, 53.

³⁹ Krasodomska J., *Informacje niefinansowe...*, s. 102, 103.

⁴⁰ Tamże, s. 675.

⁴¹ Kamiński R., op. cit., s. 54.

Pozostałe raporty, takie jak: raport CSR, komentarz zarządu czy raport w sprawie ładu korporacyjnego są raportami uzupełniającymi raport roczny (finansowy). Raporty te nazywane są również raportami biznesowymi⁴². Prezentowane są w postaci odrębnego raportu społecznego, który ma mieć charakter autonomiczny w stosunku do sprawozdania finansowego. Ujawnienia te stanowią narzędzie, którym posługują się przedsiębiorstwa, w celu budowania swojego wizerunku⁴³. Mimo rozwijających się kanałów komunikacji, takich jak doniesienia prasowe czy oświadczenia umieszczane na stronach internetowych, Raport roczny nie traci na znaczeniu i uważany jest za najbardziej wiarygodne źródło informacji. Źródło, które w dalszym ciągu ewoluuje by sprostać stawianym wymaganiom.

4. Informacje niefinansowe w sprawozdawczości zintegrowanej

Dodatkowe informacje ujmowane w raportach powiększały zakres standardowego sprawozdania finansowego. Do dodatkowo publikowanych informacji niefinansowych możemy zaliczyć ujawnienia na temat: strategii, rozwoju, ryzyka, polityki tworzenia wartości, nadzoru korporacyjnego, bezpieczeństwa i higieny pracy, kapitału ludzkiego i intelektualnego oraz ochrony środowiska. Wymienione aspekty dotyczą wielu obszarów działalności przedsiębiorstwa i w praktyce informacje na ich temat wykazywane są w oddzielnych raportach. Prowadzi to do niespójności i braku powiązań, które mogą między nimi istnieć. Dodatkowo zarzuca się brak powiązania danych liczbowych, ujmowanych w sprawozdaniu finansowym z informacjami niefinansowymi, ujmowanymi w oddzielnych raportach, opisujących te aspekty. Mnogość raportów i ich różnorodna relacja prowadzi do skomplikowania i utrudnienia interpretacji oraz oceny informacji w nich zawartych⁴⁴.

Sprawozdawczość zintegrowana, ciesząca się coraz większym zainteresowaniem i mająca coraz szersze zastosowanie, jest odpowiedzią na zarzuty stawiane dotychczasowemu niespójnemu raportowaniu. Jej zamysłem jest konsolidacja wszystkich najważniejszych informacji zawartych w raportach sporządzanych oddzielnie (raport finansowy, komentarz zarządu, raport CSR, raport o stosowaniu ładu korporacyjnego) w jeden spójny czytelny raport. Dzięki temu przedsiębiorstwo ma możliwość przedstawienia wszystkich najważniejszych aspektów działalności i funkcjonowania za pomocą jednego dokumentu⁴⁵. Za początek funkcjonowania sprawozdania zintegrowanego uważa się powstanie organizacji IIRC (International Integrated Reporting Council). Uważa się, że działalność tej organizacji miała znamienny wpływ na rozwój tej inicjatywy⁴⁶.

⁴² Tamże, s. 148.

⁴³ Śnieżek E., op. cit., s. 111.

⁴⁴ Kamiński R., op. cit., s. 133.

⁴⁵ Hanks J., Gardiner L., *Integrated Reporting: Lessons from the South African Experience*, International Finance Corporation, Washington 2012, s. 14.

⁴⁶ Śnieżek E., op. cit., s. 109.

W roku 2010 z inicjatywy A4S (Accounting for sustainability) pod wodzą księcia Walii oraz GRI powołano do życia IIRC. W składzie organizacji wymieniano reprezentantów IASB, FASB, i IFAC (International Federation of Accountants), globalnych korporacji, rządów, środowiska akademickiego oraz pozarządowych międzynarodowych organizacji⁴⁷. Pierwszym dokumentem opublikowanym przez IIRC był *International Integrated Reporting Framework* (w roku 2013), w którym przedstawiono fundamentalne koncepcje i zasady, jakich trzeba używać w pracy nad raportem zintegrowanym⁴⁸. Organizacja IIRC w dokumencie upublicznionym w styczniu 2021 definiuje sprawozdawczość jako zwięzły komunikat na temat organizacji i jej strategii, zarządzania, polityki rozwojowej, osiąganych efektów działalności z uwzględnieniem środowiska zewnętrznego, jako narzędzie w kreowaniu wartości w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej⁴⁹.

Struktura raportowania zintegrowanego według IIRC obejmuje siedem głównych elementów:

- Informacje o organizacji i jej środowisku zewnętrznym – Czym zajmuje się przedsiębiorstwo i jakich warunków zewnętrznych doświadcza?
- Ład korporacyjny – Sposoby nadzoru korporacyjnego, które w okresie krótko-, średnio- i długoterminowym prowadzą do tworzenia wartości przedsiębiorstwa,
- Model biznesowy – Jaki jest model biznesowy przedsiębiorstwa?
- Szanse i zagrożenia – Co jest szansą a co zagrożeniem w procesie tworzenia wartości dla organizacji i jakie są jej sposoby na sprostanie im?
- Strategia i alokacja zasobów – Jaki jest kierunek rozwoju przedsiębiorstwa i jakimi narzędziami posługuje się do zrealizowania zamierzonych celów?
- Osiągane wyniki – W jakim stopniu jednostka gospodarcza chce osiągnąć swoje strategiczne cele i jaki jest aktualny stan ich realizacji?
- Perspektywa na przyszłość – Z jakimi wyzwaniami i wątpliwościami może spotkać się jednostka w procesie realizacji strategii, jaki mogą mieć wpływ na przyjęty model biznesowy i przyszłe wyniki⁵⁰?

Zgodnie z dokumentem IIRC *Towards Integrated Reporting* z 2011 roku przedsiębiorstwa będące na drodze do tworzenia sprawozdań zintegrowanych mają do wyboru zaproponowane scenariusze, jakimi przedsiębiorstwa mogą się posługiwać i podążać do spełnienia standardu. Organizacja świadoma faktu,

⁴⁷ Zuchowicz J., *Zintegrowane Sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki [w:] Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia zasady, definicje. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013, s. 253.

⁴⁸ Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., op. cit., s. 109.

⁴⁹ IIRC, *International Integrated Reporting Framework*, <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>, January 2021, s.10, [dostęp:10.04.2021].

⁵⁰ Krzysztofek A., *Zintegrowane raportowanie...*, s. 137.

iż istnieją ograniczenia prawne, ciążące na jednostkach gospodarczych, wymienia cztery ścieżki, które mogą pomóc w transformacji. Uznaje się, że dokument: sprawozdanie z działalności bądź komentarz jest etapem przejściowym między tradycyjnym sprawozdaniem finansowym a raportowaniem korporacyjnym. Sprawozdanie z działalności czy komentarz zarządu opracowany przez IASB są uzupełnieniem i źródłem informacji prospektywnych dla sprawozdania finansowego, nie są objęte sztywnymi uregulowaniami prawnymi oraz są dokumentami, które odzwierciedlają stanowisko zarządu⁵¹. Przedsiębiorstwa w zależności od rodzaju działalności mają do wyboru kolejne cztery podejścia:

1. Połączenie raportu o zrównoważonym rozwoju z komentarzem zarządu bądź całkowitym raportem rocznym. Otrzymany raport nie będzie docelowym raportem zintegrowanym, jednak takie zestawienie danych pozwoli na ujęcie ich w bardziej spójnej formie oraz pozwoli na zrozumienie mechaniki oddziaływania na siebie obszarów finansowych i niefinansowych.
2. Modyfikacja sprawozdania z działalności, bądź komentarza zarządu z uwzględnieniem granic postawionych ze strony ustawodawcy, zgodnie z którymi ma być sporządzany lub modyfikacja raportu o zrównoważonym rozwoju zgodnie z wytycznymi zintegrowanego raportowania.
3. Sporządzenie zwięzłego osobnego raportu zintegrowanego obok sporządzonego raportu rocznego wymaganego przez prawo. Takie założenie może być dobrym rozwiązaniem dla jednostek nie sporządzających jeszcze raportów na temat zrównoważonego rozwoju.
4. Wprowadzenie zintegrowanego raportowania tylko i wyłącznie na potrzeby wewnętrznego użytku, co może być pomocne w regulacji procesów zarządczych⁵².

Zarówno organizacja IASB, jak i IIRC wskazuje, iż odbiorcą zintegrowanego raportowania jest szerokie grono interesariuszy innych niż inwestorzy. Jednak głównym odbiorcą są dostawcy kapitału, którzy w zintegrowanym raportowaniu szukają wsparcia przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych⁵³. IIRC w swych założeniach wymienia trzy podstawowe koncepcje, według których raportowanie powinno być sporządzane w celu przedstawienia rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa. Fundamentalne koncepcje według IIRC to:

- kapitały jakimi dysponuje jednostka,
- kreowanie wartości na przestrzeni czasu,
- model biznesowy.

⁵¹ Szadziewska A., Krasodomska J., Śnieżek E., op. cit. s. 125, 126.

⁵² IIRC, *Towards Integrated Reporting Communicating Value in the 21st Century*, 2011, s. 20, https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf

⁵³ Szadziewska A., Krasodomska J., Śnieżek E., op. cit., s. 127.

Elementy wskazane w koncepcji zintegrowanego raportowania zwracają uwagę na potencjał kapitału, jakim zarządza przedsiębiorstwo, jego rolę w procesie tworzenia wartości firmy.

Przy sporządzaniu raportu, przedsiębiorstwa powinny wziąć pod uwagę sześć rodzajów kapitału, przedstawia je tabela 2.

Tabela 2. Rodzaje kapitałów jakimi dysponuje przedsiębiorstwo.

Kapitał	Opis
Kapitał finansowy	Całość finansowania działalności (kredyty pożyczki i inne).
Kapitał wytworzony	Obiekty fizyczne dostępne do wykonywania działalności organizacji (nie muszą stanowić własności danej jednostki).
Kapitał intelektualny	Wartości niematerialne oparte na wiedzy, kapitał organizacyjny, patenty, prawa autorskie, wewnętrzne systemy organizacyjne, procedury, polityki, marka, reputacja.
Kapitał ludzki	Doświadczenie, kompetencje oraz zdolności zatrudnionych ludzi. Między innymi zdolności przywódcze i organizacyjne, w celu tworzenia ładu korporacyjnego oraz inne umiejętności pozwalające przedsiębiorstwu na rozwój i innowacje.
Kapitał społeczny	Relacje pomiędzy grupami interesariuszy, społecznościami; wspólne normy i zachowania ważne w utrzymywaniu relacji. W ramach kapitału społecznego wyróżnia się również umiejętność komunikacji i dzielenia się informacjami.
Kapitał naturalny	Odnawialne i nieodnawialne zasoby wykorzystywane w działalności przedsiębiorstwa, w procesie dostarczenia dóbr i usług konsumentowi. W ramach tej kategorii wymienia się: powietrze, wodę, ziemię, minerały, lasy, bioróżnorodność ekosystemów.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006, s. 114–116.

Koncepcja sześciu kapitałów wskazuje na fakt, iż działalność organizacji nie jest zależna jedynie od kapitału finansowego, który jest tak powszechnie prezentowany w sprawozdaniu finansowym. Ujawnianie informacji na temat pozostałych kapitałów może przyjąć formę narracyjną lub finansowych i niefinansowych wskaźników wyników. Założenie to ma pozwolić na ocenę budowania wartości w czasie z wykorzystaniem każdego z kapitałów, jakim dysponuje⁵⁴.

⁵⁴ Krasodomska J., *Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 82 (138), 2015, s. 81.

Koncepcja tworzenia wartości przedsiębiorstwa jest określana jako zasadnicza informacja ujawniana w sprawozdaniu zintegrowanym. Fundamentalnym celem sprawozdawczości jest przedstawienie dawcom kapitału finansowego sposobu pozyskiwania i utrzymywania wartości przedsiębiorstwa na przestrzeni okresów sprawozdawczych. W ramach definiowania wartości mówimy o wartości tworzonej dla organizacji, co pozwala na zwroty z kapitału dla jego dostawców oraz o wartości tworzonej dla innych interesariuszy. Koncepcja wyraźnie wskazuje na fakt, iż wartość tworzona dla siebie jest powiązana z wartością tworzoną dla innych. Widoczne jest to w przypadku relacji i interakcji z partnerami biznesowymi, kiedy przedsiębiorstwo w efekcie działań biznesowych dostarcza satysfakcjonujące produkty czy usługi, w wyniku czego zyskuje renomę i zaufanie. Relacje istotne dla tworzenia wartości przedsiębiorstwa (dla siebie samego) są ujmowane w sprawozdaniu zintegrowanym⁵⁵.

Ostatnim, trzecim wymienianym przez IIRC jest model biznesowy. Jest on uważany za rdzeń organizacji i prezentuje podstawy działalności organizacji. Zadaniem modelu biznesowego jest zwiększenie zrozumienia działalności i przybliżenie sposobów na generowanie dochodu. Idea modelu biznesowego również promowana jest przez Międzynarodową organizację IASB w oświadczeniu *Practice Statement on Management Commentary*. Organizacja w oświadczeniu podkreśla, że opis biznesu przedstawiany przez przedsiębiorstwo ma pomóc użytkownikowi zrozumieć logikę funkcjonowania działalności oraz zaznajomić ze środowiskiem zewnętrznym, w jakim operuje. Skompletowane informacje mają pomóc w ocenie dokonań, strategii i perspektyw firmy⁵⁶. Model biznesowy jest definiowany przez IIRC jako „wybrany system złożony z nakładów i aktywów początkowych (*inputs*), działalności biznesowej, efektów końcowych (*outputs*) oraz rezultatów (*outcomes*), który to system ma kreować określoną wartość w krótkim, średnim i długim okresie”⁵⁷. Ujawnienia na temat modelu biznesu dzielą się na cztery podstawowe obszary, opisane w Tabeli 3.

⁵⁵ Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., op. cit., s. 116, 117.

⁵⁶ Beck-Gaik B., B. Rymkiewicz B., *Model biznesu w sprawozdawczości organizacji – ocena ujawnień w sprawozdaniu z działalności*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” n 1/2017(85), s. 202, 203.

⁵⁷ IIRC, *International Integrated Reporting Framework*, <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>, January 2021, s. 41, [dostęp:10.04.2021].

Tabela 3. Obszary ujawnień modelu biznesowego.

Obszar ujawnień	Opis
Ujawnienia na wejściu (Inputs)	Magazyn wartości, w którym wymienia się kapitał finansowy, kapitał ludzki, kapitał intelektualny, kapitał naturalny, kapitał społeczny, kapitał relacyjny.
Ujawnienia dotyczące działań biznesowych	Szereg działań wykorzystujących elementy na wejściu, w celu uzyskania efektów; działania, które obejmują podstawową działalność, działalność skierowaną na innowację, działania skierowane na rozwój w długoterminowym okresie, takie jak szkolenia pracowników.
Ujawnienia na wyjściu (Outputs)	Głównie produkty i usługi, odpady i produkty uboczne, istotne podczas prowadzenia działalności.
Ujawnienia dotyczące rezultatów (Outcomes)	Wewnętrzne i zewnętrzne efekty działalności organizacji. Do wewnętrznych można zaliczyć: morale pracowników, reputację. W przypadku zewnętrznych mówi się o satysfakcji i korzyści klientów z tytułu nabywanych dóbr i usług od organizacji, wpływie na środowisko, wkładzie w budowanie gospodarki rynkowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Beck-Gaik B., B. Rymkiewicz B., *Modele Biznesu w raportowaniu zintegrowanym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 442, 2016, s. 34.

Oprócz wymienionych w Tabeli 3. czterech najważniejszych obszarów koncepcji modelu biznesowego w strukturze ramowej IIRC wskazano również zasady, jakimi należy się posługiwać tworząc model biznesowy. Szczególną wagę przykłada się do: rozpoznania najważniejszych elementów modelu (zawierając ich stosowny opis, mający charakter narracyjny), rozpoznania kluczowych interesariuszy, opisu czynników kreujących wartość (*key value drivers*), zachowania powiązań z raportowaniem na temat strategii, szans i ryzyk organizacji⁵⁸.

Koncepcja raportowania zintegrowanego ma jednak swoich zwolenników i przeciwników. Promowana koncepcja raportowania wskazuje na szereg pozytywnych aspektów wniesionych przez wprowadzoną praktykę. Są to korzyści zarówno dla samej organizacji, jak i zewnętrznych odbiorców ujawnianych informacji. Należy jednak również zwrócić uwagę na szereg wad raportowania zintegrowanego oraz barier stojących przed organizacjami na drodze wdrażania go. Rysunek 4. wymienia wady i zalety raportowania zintegrowanego.

⁵⁸ Beck-Gaik B., Rymkiewicz B., *Model biznesu w sprawozdawczości organizacji – ocena ujawnień w sprawozdaniu z działalności*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, n 1/2017(85), s. 205, 206.

Rysunek 4. Wady i zalety raportowania zintegrowanego.

Zalety	Wady
Zestawienie zarówno informacji finansowych z niefinansowymi	Wymagane zaangażowanie wielu grup interesariuszy
Przedstawienie dokonań na płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej oraz środowiskowej organizacji	Niski poziom porównywalności informacji niefinansowych
Prezentacja wartości przedsiębiorstwa i zdolności kreowania jej w różnych zakresach czasowych	Chaos informacyjny
Orientacja strategiczno-prospektywna	Dysproporcja ilości danych między informacjami o charakterze finansowym i niefinansowym
Wyższy poziom zaufania interesariuszy	Brak standaryzacji i ujednoczenia mierników dokonań o charakterze niefinansowym
Zredukowanie ujawnień nieistotnych	Wysokie koszty ponoszone przy sporządzaniu raportu zintegrowanego
Przedstawienie perspektywne dokonywanych decyzji	
Ułatwienie oceny działalności i zdolności do generowania przyszłych przepływów pieniężnych	
Poprawa jakości ujawnianych informacji	
Usprawnienie procesu decyzyjnego.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Krzysztofek A., *Zintegrowane raportowanie na przykładzie spółek Respect Index*, Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance Vol. 16, No.2/2018, s. 139–140.

Zintegrowana sprawozdawczość to dziedzina nadal młoda, jednak rozwijająca się bardzo dynamicznie. Owe raportowanie w okresie długoterminowym może stać się narzędziem przydatnym wielu jego użytkowników. Jego założeniem jest jasne sprecyzowanie informacji na temat charakteru działalności i jego planów długoterminowych, co może być przydatne zarówno dla inwestorów, jak i wewnętrznego systemu zarządczego. Dzięki niemu, na dokonywanie trafnych decyzji mają szansę nie tylko interesariusze, ale również organy zarządzające organizacją. Rozwój sprawozdawczości zintegrowanej nie stoi w miejscu,

co jest widoczne dzięki rosnącej liczbie raportów sporządzanych według ram koncepcyjnych.

5. Informacje niefinansowe w sprawozdaniu przedsiębiorstwa DNV Group AS

DNV jest norweskim, międzynarodowym towarzystwem klasyfikacyjnym z siedzibą w Oslo w podmiejskiej dzielnicy Høvik. Organizacja ta jest niezależnym ekspertem w dziedzinie zapewniania jakości i zarządzania ryzykiem oraz uznanym na świecie doradcą w zakresie przemysłu morskiego. Aktualna forma DNV jest konsekwencją połączenia dwóch przodujących w przemyśle morskim organizacji. Składa się na nią DNV Det Norske Veritas oraz GL Germanischer Lloyd. Obie organizacje posiadają ponad 150 letnią historię.

Dzięki podejmowanym decyzjom, globalnemu rozwojowi, globalnym wyzwaniom stawianym na rozszerzającym się rynku, DNV rozwinęło swoją działalność i dzisiaj może zaoferować szeroki wachlarz usług. DNV prosperuje w sześciu głównych obszarach działalności, które przedstawia Tabela 4.

Tabela 4. Obszary działalności DNV Group AS.

Branża morska	DNV jest rozpoznawalnym na całym świecie towarzystwem klasyfikacyjnym, doradcą branży morskiej. W ramach tej działalności DNV dostarcza usługi dla wszystkich typów jednostek i konstrukcji morskich, poprawiając ich stan bezpieczeństwa, jakość, efektywność energetyczną i wyniki środowiskowe globalnego przemysłu morskiego, żeglugi handlowej. Do głównych usług oferowanych przez DNV w ramach branży morskiego wymienia się: <ul style="list-style-type: none">– klasyfikację statków, ruchomych jednostek morskich,– certyfikację materiałów i komponentów,– doradztwo techniczne w zakresie: bezpieczeństwa, oceny ryzyka biznesowego i ochrony środowiska,– szkolenia i inne usługi związane z kompetencjami w branży morskiej.
--------------------------	---

<p>Branża energetyczna</p>	<p>DNV jest wiodącym doradcą w tej branży. Świadczy konsekwentne i integrowane usługi wewnętrznej kontroli technicznej i morskiej. W obszarze przemysłu gazowego współpracuje z operatorami, dostawcami, rządami i stowarzyszeniami branżowymi wspierając postęp związany z wydobywaniem i wykorzystaniem. W ramach inwestycji przeprowadza badania i wprowadza innowacje mając w szczególności na uwadze ochronę życia, mienia i środowiska. W temacie transportu zasobów, jakimi są ropa naftowa i gaz, DNV również zajmuje swoje stanowisko wydając szereg norm specyfikacji i dobrych praktyk w tym zakresie. Współpracuje z operatorami rurociągów, wykonawcami, fabrykami rur i innymi zainteresowanymi stronami, w celu ciągłego doskonalenia usług. W zakresie technologii podwodnych wspiera przemysł gazu i ropy od lat 70., realizując projekty, badania, publikując normy. DNV jest wsparciem dla klientów w zakresie odwiertów, podmorskich systemów produkcyjnych, podmorskich systemów zasilania. DNV przeprowadza badania w zakresie wykorzystania wodoru w procesie dekarbonizacji w przemyśle energetycznym. Oferuje w tym temacie szeroką wiedzę techniczną. Do głównych usług oferowanych przez DNV w ramach branży Oil and Gas wymienia się:</p> <ul style="list-style-type: none"> – doradztwo, – monitoring cyfrowy, – certyfikację, – weryfikację.
<p>Branża Business Assurance</p>	<p>Branża, w ramach której DNV certyfikuje system zarządzania firm lub produktów. Jednostka prowadzi szkolenia, wspiera wszystkie obszary działalności firm, oceniając łańcuchy dostaw, zasobów cyfrowych, umożliwiając i wspierając krytyczne decyzje interesariuszy. Oferuje wsparcie i zaangażowanie klientów w sytuacjach kluczowych ich działalności oraz pomoc w ustalaniu celów strategicznych długoterminowych mając na uwadze zrównoważony rozwój rynku w myśl Celów Zrównoważonego Rozwoju ONZ. Do głównych usług oferowanych przez DNV w ramach branży Business Assurance wymienia się:</p> <ul style="list-style-type: none"> – certyfikację systemów zarządzania, – szkolenia i usługi związane z kompetencjami, – certyfikację wyrobów na zgodność z normami branżowymi.

<p>Branża Supply chain and product assurance</p>	<p>W ramach działalności Supply chain and product assurance DNV oferuje pakiet usług audytowych oraz usługi poświadczające dla dostawców, którzy potrzebują potwierdzenia swoich wyników i zdolności do dostarczania produktów i usług w sposób bezpieczny, zrównoważony i odpowiedzialny. Do głównych usług oferowanych przez DNV w ramach branży Business Assurance zalicza się:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zarządzanie łańcuchem dostaw, – zapewnienie jakości produktów, – zapewnienie opieki zdrowotnej i technologii medycznej, – zapewnienie bezpieczeństwa cyfrowego.
<p>Branża Digital Solutions</p>	<p>DNV jest wiodącym na świecie dostawcą oprogramowania zapewniającego bezpieczeństwo w różnych branżach, w tym w przemyśle morskim i energetycznym. Jest dostawcą cyfrowych rozwiązań, które zapewniają poprawę wydajności aktywów, wspomagają zarządzanie ryzykiem. DNV posiada doświadczenie w zarządzaniu danymi i analityce, QSHE (Quality – jakość, Health – zdrowie, Safety – bezpieczeństwo; globalne podejście do bezpieczeństwa), projektowaniu i inżynierii, cyberbezpieczeństwie. Dysponuje cyfrowymi ekosystemami aktywów i rozwiązaniami w zakresie oprogramowania wspierającego działania o znaczeniu krytycznym dla biznesu w wielu branżach – dla statków, rurociągów, zakładów przetwórczych, konstrukcji morskich, odnawialnych źródeł energii, sieci elektrycznych, inteligentnych miast i innych. W ramach działalności dąży do przejścia w kierunku cyfryzacji systemów i rozwiązań typu SaaS (Software as a service; model udostępniania w chmurze), aby zapewnić klientom wydajność, elastyczność dzięki zaawansowanej analityce. Do głównych usług oferowanych przez DNV w ramach branży Digital Solutions zalicza się:</p> <ul style="list-style-type: none"> – oprogramowanie ogólne i branżowe, – rozwiązania analityczne dostosowane do branży i klienta, – doradztwo w zakresie cyfryzacji i zarządzania danymi.
<p>Accelerator (w tłumaczeniu na język polski przyspieszacz; zapalnik)</p>	<p>Nowa działalność DNV, w ramach której DNV rozwija dobrze zapowiadające się przedsięwzięcia firmy. Zarządza portfolio jednostek znajdujących się w fazie start-upu, w momencie znaczącego rozwoju, poprzez przejęcia i partnerstwa.</p>

Źródło: <https://www.dnv.com/about/in-brief/our-organization.html#>, [dostęp:10.04.2021];
<https://www.dnv.com.au/assurance/Management-System-Certification/supply-chain-management.html>, [dostęp:10.04.2021];
<https://www.dnv.pl/about/dzialalnosc/o-dnvgl.html>,
<https://www.veracity.com/article/why-we-build-veracity> [dostęp:10.04.2021].

Oprócz wymienionych w Tabeli 4. Działalności, DNV stworzyła cztery dodatkowe, wspierające działalności główne, które przedstawia Tabela 5.

Tabela 5. Działalności wspierające główne gałęzie działalności przedsiębiorstwa DNV.

Veracity	Platforma ułatwiająca przechowywanie, analizę i kontrolę danych. Jest to sieć ułatwiająca wymianę zbiorów danych w sposób bezpieczny, pozwalająca na uwolnienie danych przemysłowych i własne analizy, bądź w porozumieniu z innymi podmiotami, w celu uzyskania najbardziej wartościowych wyników. DNV i inni dostawcy oferują na życzenie usługi zarządzania jakością danych. Usługi te pomagają osobom zarządzającym danymi w ocenie, zrozumieniu i poprawie jakości ich zbiorów danych, dzięki czemu lepiej nadają się one do analizy. Platforma Veracity jest narzędziem wspierającym branżę morską, energetyczną oraz Digital Solutions.
Global Shared Service	Organizacja zapewniająca wysokiej jakości, efektywne kosztowo usługi i procesy w obszarze kadr, finansów, IT wszystkim jednostkom DNV na świecie. Rozwija kompetencje i wsparcie wdrożeniowe dla odrębnych usług, projektów i rozwoju na poziomie globalnym, regionalnym i lokalnym. DNV zatrudnia blisko 1000 specjalistów w biurach na całym świecie.
Group Centre	Zapewnia wsparcie w kwestiach prawnych, podatkowych, zgodności z przepisami, finansowych, komunikacyjnych i kadrowych.
Group research and development.	

Źródło: opracowanie na podstawie: <https://www.dnv.com/about/in-brief/our-organization.html#> [dostęp:10.04.2021];
<https://www.dnv.com.au/assurance/Management-System-Certification/supply-chain-management.html>, [dostęp:10.04.2021].
<https://www.dnv.pl/about/dzialalnosc/o-dnvgl.html>,
<https://www.veracity.com/article/why-we-build-veracity> [dostęp:10.04.2021].

Z kolei w tabeli 6. przedstawiono elementy modelu biznesowego w kolejnych okresach raportowania DNV Group AS.

Tabela 6. Model biznesowy w raportach zintegrowanych przedsiębiorstwa DNV w latach 2015-2019.

Elementy modelu biznesowego		2015	2016	2017	2018	2019
Ujawnienia na wejściu (<i>inputs</i>)		✓	✓	✓	✓	✓
Działania biznesowe		✓	✓	✓	✓	✓
Ujawnienia na wyjściu (<i>outputs</i>)		✓	✓	✓	✓	✓
Rezultaty (<i>outcomes</i>)	w odniesieniu do klientów	✗	✗	✗	✓	✓
	w odniesieniu do pracowników	✓	✓	✓	✓	✓
	w odniesieniu do środowiska zewnętrznego	✗	✓	✓	✓	✓
Sposoby tworzenia wartości		✗	✗	✗	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

W raporcie rocznym DNV Group AS w zakresie ujawnień na wejściu ujawnia kapitały: finansowy, produkcyjny, ludzki, intelektualny oraz społeczny. W przypadku kapitału finansowego informacje te możemy znaleźć w sprawozdaniu finansowym w bilansie w postaci kapitału własnego czy krótkoterminowych aktywów finansowych pozycji środków pieniężnych. Kapitał produkcyjny oraz intelektualny ma swoje odzwierciedlenie w notach do sprawozdania finansowego dla pozycji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Informacje te przedstawione są w formie liczbowej, w wartości księgowej wraz ze zmianami, jakie zaszły w ciągu roku. Kapitał ludzki szeroko opisywany jest w formie narracyjnej i liczbowej. Jednostka w każdym raporcie podaje wartości liczbowe na temat pracowników, takie jak wielkość zatrudnienia przypadająca na poszczególne kraje oraz działalności. W przypadku kapitału naturalnego wymienia się wiatr, gaz i olej. W ramach zaangażowania kapitału społecznego organizacja wymienia najważniejsze inicjatywy, nagrody i certyfikaty zdobyte do tej pory.

W ramach działań biznesowych firma opisuje każdą z działalności oraz uwarunkowania rynkowe. Dodatkowo jednostka rozlegle opisuje zakres badań i innowacji w ramach prowadzonych działalności. W raportach swych dzieli się informacją na temat tego ile przeznacza na działalność badawczą innowacyjną.

W przypadku ujawnień na wyjściu wymienia usługi, jakie oferuje w ramach wykonywanych działalności. W przypadku produktów ubocznych, nie określa

ich bezpośrednio. Przedstawia je w zestawieniu do lat poprzednich, ich spadek bądź wzrost. Przykładem jest emisja gazów cieplarnianych.

W publikowanych raportach rezultaty działalności możemy podzielić na te, które odnoszą się do pracowników i środowiska zewnętrznego, klientów. W badanych okresach jednostka dzieliła się informacją na temat ankiet kierowanych do pracowników, dotyczących zaangażowania w działalność oraz bezpieczeństwa i higieny pracy, dzieląc się jej wynikami i zmianami w stosunku do roku poprzedniego. Od roku 2016 DNV w raporcie rocznym zawiera informacje o sposobie rozpoznawania najważniejszych aspektów działalności. Została przedstawiona informacja o kwestionariuszu wśród interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych, mającym na celu zdobycie informacji głównie ze środowiska zewnętrznego (na temat istotności najważniejszych aspektów działalności). Z rezultatów działalności, które miały by się dotyczyć klienta do roku 2017 nie zarejestrowano ujawnień. Dopiero w roku 2018 DNV opisuje inicjatywę, jaką była ankieta badająca pomiar satysfakcji klienta oraz jej wyniki.

Sposób tworzenia wartości, jako kolejny element modelu biznesowego, zaczął być przedstawiany w raportach zintegrowanych DNV w roku 2018. W tym roku dokonano wyraźnego rozpoznania i zaznaczenia w raporcie istotności tworzenia wartości dla pracowników, klientów i społeczeństwa. Ujawnienie to stanowi oddzielne podrozdziały rozdziału o zrównoważonym rozwoju.

Tabela 7. przedstawia informacje prospektywne, ujmowane w raportach rocznych DNV w latach 2015–2019.

Tabela 7. Informacje prospektywne w raportach rocznych DNV.

Wybrana cecha	2015	2016	2017	2018	2019
Opis celu wizji i wartości	✓	✓	✓	✓	✓
Opis strategii	✓	✓	✓	✓	✓
Opis występujących zagrożeń (ryzyka)	✓	✓	✓	✓	✓
Opis szans	✓	✓	✓	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

Opisy strategii oraz ryzyka były szeroko przedstawione w Komentarzu Zarządu. Dla strategii i ryzyka zarezerwowany był w nim oddzielny wątek. Dla potencjalnie występujących zagrożeń w działalności, w każdym z raportowanych okresów można znaleźć sposób i częstotliwość ich badania. Dodatkowo w sekcji poświęconej zrównoważonemu rozwojowi można znaleźć informacje na temat strategii dla każdego z przedstawianych aspektów. Szanse były opisywane w kontekście warunków na rynkach, w jakich występuje DNV. Wyraźnie widać,

że opis potencjalnego zagrożenia działalności spółki jest przedstawiony dużo szerzej niż jej szanse. Tabela 8. przedstawia informacje na temat interesariuszy, ujawniane w raportach DNV w latach 2015–2019.

Tabela 8. Interesariusze w raportach rocznych DNV w latach 2015–2019.

Wybrana cecha	2015	2016	2017	2018	2019
Określenie interesariuszy	✓	✓	✓	✓	✓
Wpływ interesariuszy na działalność	✗	✗	✓	✓	✓
Powiązanie z istotnymi aspektami raportowania	✗	✓	✓	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

W roku 2015 interesariusze spółki były częścią raportu o zrównoważonym rozwoju. Natomiast w latach kolejnych, informacje na temat interesariuszy przestają być częścią raportu o zrównoważonym rozwoju, a tworzą oddzielny rozdział o tytule „Co jest dla nas ważne?”. Wymienia się w nim najważniejsze aspekty z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju. W gronie interesariuszy spółki DNV według raportów rocznych znajdują się pracownicy, właściciele, klienci, dostawcy, rząd, organizacje pozarządowe, stowarzyszenia branżowe, instytucje badawcze i media w każdym analizowanym okresie. Dodatkowo od roku 2016 DNV w raporcie zintegrowanym wymienia organizacje, stowarzyszenia branżowe z jakimi współpracuje w codziennej działalności.

Wpływ interesariuszy na działalność została opisana w roku 2017 i stanowiła ankietę skierowaną do głównych interesariuszy, mającą na celu ustalenie najbardziej istotnych aspektów zrównoważonego rozwoju. Ankieta miała wpływ na ustalenie strategii i priorytetów na kolejne lata 2018–2020. Ta praktyka była powtarzana i ujawniana w kolejnych latach 2018 i 2019.

W raportach rocznych DNV wymienia istotne aspekty dla przedsiębiorstwa i otoczenia od roku 2016. W latach 2018, 2019 wskazuje istotność dla przedsiębiorstwa i otoczenia w kontekście kreowania wartości dla pracowników, klientów i społeczeństwa. Tabela 9. przedstawia ujawniane informacje na temat ładu korporacyjnego w raportach DNV w latach 2015–2019.

Tabela 9. Ład korporacyjny w raportach DNV w latach 2015–2019.

Wybrana cecha	2015	2016	2017	2018	2019
Akcjonariat	✓	✓	✓	✓	✓
Struktura organizacyjna	✓	✓	✓	✓	✓
Przedstawienie Zarządu i jego roli	✓	✓	✓	✓	✓
Przedstawienie Komitetu Wykonawczego, jego roli	✓	✓	✓	✓	✓
Różnorodność	✗	✓	✓	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

Temat ładu korporacyjnego w raportach DNV ujmowany jest w Komentarzu Zarządu. Znajdziemy w nim również odnośnik do szerszego raportu o ładzie korporacyjnym, publikowanego przez największego z akcjonariuszy. Oprócz tego, w raportach DNV Group AS informacje na temat ładu korporacyjnego znajdziemy w podrozdziałach poświęconych strukturze i akcjonariatowi przedsiębiorstwa oraz w rozdziałach poświęconych przedstawieniu Zarządu i Komitetu Wykonawczemu. Różnorodność wśród wszystkich pracowników jest ujawniana od roku 2016. Informacje na temat różnorodności Zarządu zaczęto ujawniać w roku 2018, gdzie procentowo wskazywane są narodowości i wiek członków. Tabela 10. przedstawia ujawniane informacje w ramach strategii CSR w raportach DNV Group AS w latach 2015–2019.

Tabela 10. Informacje w ramach strategii CSR w raportach DNV w latach 2015–2019.

Wybrana cecha	2015	2016	2017	2018	2019
Prawa człowieka	✓	✓	✓	✓	✓
Praktyki z zakresu pracy	Ograniczona ilość	✓	✓	✓	✓
Środowisko	✓	✓	✓	✓	✓
Uczciwe praktyki operacyjne	✓	✓	✓	✓	✓
Zagadnienia konsumenckie	✓	✓	✓	✓	✓
Zaangażowanie społeczne i rozwój społeczności lokalnej	✓	✓	✓	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

Przedsiębiorstwo DNV Group AS w ramach strategii CSR raportuje w szerokim zakresie, w każdym raporcie, jak wykazano w Tabeli 10. Jedynie w przypadku praktyk z zakresu pracy, w roku 2015 nie ujęto informacji na temat form zatrudnienia. W kolejnych okresach informacje te zostały ujęte w pełnym zakresie.

Na podstawie przeprowadzonej analizy można zauważyć, iż przedsiębiorstwo w sposób szeroki przedstawia model biznesowy w raportach rocznych. Do roku 2018 rezultaty były najsłabszą stroną modelu biznesowego, prezentowanego w raportach za rok 2015, 2016, 2017, przedstawiając jedynie stanowisko pracowników. Od roku 2018 rezultaty zostały wzbogacone o pomiar satysfakcji konsumenta, a od roku 2016 jednostka ujawnia fakt komunikacji z innymi interesariuszami. Daje to pełen obraz modelu biznesu, ujawniany w raportach przedsiębiorstwa.

Informacje niefinansowe (patrz tabela 11) ujawniane w raportach rocznych przybierały formę opisową, liczbową i niekiedy wskaźnikową. W latach 2015, 2016 i 2017 forma opisowa była najczęściej wybieraną, natomiast w roku 2018 i 2019 proporcja między formą opisową i liczbową wyrównała się. Dodatkowo wskaźniki były coraz częściej wybieraną formą w latach 2018, 2019. Informacje niefinansowe przedstawiane na danych liczbowych są czytelne, miarodajne, przekazują jasny komunikat, są wiarygodne i stanowią podstawę do rzetelnej oceny.

Tabela 11. Przekrój formy ujawniania informacji niefinansowych.

Forma ujawnienia (na podstawie struktury raportowania w kolejnych latach)	2015		2016, 2017		2018, 2019	
	liczbowa	19	36%	23	31%	24
opisowa	32	60%	48	65%	22	44%
wskaźnik	2	4%	3	4%	4	8%

Źródło: opracowanie własne.

Zakres ujmowanych informacji na temat interesariuszy uległ zwiększeniu. Od roku 2016 jednostka wymienia aspekty raportowania, wskazując wpływ na zewnętrznych interesariuszy. Natomiast od roku 2017 można znaleźć w raporcie informacje wskazujące na realny wpływ interesariuszy na działalność.

Kolejnymi aspektami analizowanymi jest ład korporacyjny oraz inne informacje niefinansowe, ujawniane w ramach strategii CSR. Każdy z aspektów jest szeroko opisany. Jedynie różnorodność i praktyki z zakresu pracy były pominięte do roku 2015, w kolejnych okresach informacje te były ujmowane w szerokim zakresie.

Następnym krokiem oceny była analiza struktury raportów w kolejnych okresach sprawozdawczych. Dodatkowo w analizie ujęto informacje, w jakiej formie były ujawnienia. Dlatego dodatkowym celem było określenie podobieństw, różnic i zaprezentowanie procesu rozwoju sprawozdawczości w badanym pod-

miocie. Tabela 12. przedstawia podstawowe cechy raportów rocznych DNV Group AS w latach 2015–2019.

Tabela 12. Podstawowe cechy raportów rocznych DNV Group AS w latach 2015–2020.

Wybrane cechy	2015	2016	2017	2018	2019
Forma publikacji	Prezentacja online, plik PDF	Prezentacja online, plik PDF	Prezentacja online, plik PDF	Prezentacja online, plik PDF	Prezentacja online, plik PDF
Ilość stron raportu	164	144	148	132	138
Wyraźny podział na część finansową i niefinansową	✗	✓	✓	✓	✓
Ilość stron raportu finansowego	49	27	30	31	33
Ilość stron raportu niefinansowego	115	117	118	101	105
Zasady według których raport został sporządzony	GRI G4	GRI Standards	GRI Standards	GRI Standards	GRI Standards
Weryfikacja przez audytora	✓	✓	✓	✓	✓

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów rocznych DNV w latach 2015–2019.

Analizując powyższe informacje można zauważyć, iż część niefinansowa raportu stanowi zdecydowaną większość raportu rocznego dla każdego z badanych okresów. DNV Group AS w raportach do roku 2015 posługiwała się wytycznymi GRI G4, które zostały wprowadzone przez organizację w roku 2013. W roku 2016 spółka wykazała wskaźniki zgodnie z nowo opublikowanymi Standardami GRI. Wolumen raportu nie zwiększył ani nie zmniejszył się znacznie wraz z kolejnymi publikacjami. Na podstawie danych z powyższej tabeli można zauważyć, iż informacje niefinansowe w raportach stanowią zdecydowaną większość, co świadczy o zaawansowanym poziomie ujawniania aspektów spoza ksiąg rachunkowych.

Podsumowanie

Znaczenie ujawnianych informacji niefinansowych w sprawozdawczości przedsiębiorstwa rośnie. Ma to miejsce ze względu na zwiększające się zainteresowanie dokładniejszymi informacjami na temat działalności firm. Sprawozdawczość niefinansowa może być jednym z wielu sposobów komunikacji przedsiębiorstwa z interesariuszami. Może stanowić narzędzie, w celu utrzymywania

reputacji na rynku, co będzie przynosiło przedsiębiorstwu wzrost finansowy i pozafinansowy w przyszłości. Oprócz tego jest narzędziem pozwalającym przedstawić wartość, której nie można zmierzyć i wstawić do bilansu. Jednolity sposób prezentacji informacji finansowych i niefinansowych i ich standaryzacja ze względu na rozległość ujawnianych informacji w zależności od branży i specyfiki jest trudny. W dalszej perspektywie czasowej, aby rosnący trend raportowania danych niefinansowych się utrzymał, należy ujednoczyć normy dla danych CSR, co będzie pozwalało w pełni wykorzystywać powyższe informacje – nie tylko dla celów porównawczych w ramach indeksów giełdowych, ale również dla przeciętnego interesariusza, który będzie zamierzał podjąć współpracę z przedsiębiorstwem dbającym o aspekty związane z ładem korporacyjnym, etyką czy innymi wytycznymi. Kolejnym znaczącym elementem jest szersza edukacja menadżerów spółek, a także osób podejmujących kluczowe działania w przedsiębiorstwach. Ma to na celu w pełni świadome podchodzenie do biznesu społecznie odpowiedzialnego i traktowanie takowych zagadnień jako czynnik przynoszący w dłuższym wymiarze czasu znaczące korzyści dla jednostki. Jednak praktyka przedsiębiorstw i działalność organizacji pozarządowych rozwijają tę dziedzinę, wytyczając kolejne standardy, które są swoistym drogowskazem na drodze do jasnej i rzetelnej sprawozdawczości. Przykładem na tej drodze może być spółka DNV Group AS, jednostka publikująca informacje niefinansowe w sposób rozległy i zaawansowany. Jednak należy zauważyć, że ujmowane informacje ulegają zmianie bądź rozszerzają swój zakres, co świadczy o ciągłym doskonaleniu raportowania, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych każdego z użytkowników raportu. Pożądane byłoby, aby prezentowanie informacji niefinansowych było ustandaryzowane, co umożliwiłoby ich porównywalność w przestrzeni i w czasie.

Bibliografia

1. Aluchna M., Mikołajczyk O., *Akcjonariusze vs. Interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016.
2. Beattie V., *The future of corporate reporting: a review article*, Irish Accounting Review” 2000,7 (1), s. 1–36, <http://eprints.gla.ac.uk/archive/00000829/>.
3. Beck-Gaik B., B. Rymkiewicz B., *Model biznesu w sprawozdawczości organizacji – ocena ujawnień w sprawozdaniu z działalności*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” n 1/2017(85).
4. Błażyńska J., *Raportowanie informacji niefinansowych*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2018.
5. Dobiegała-Korona B., Herman A., *Współczesne źródła wartości przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.

6. Fijałkowska J., *Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016.
7. Gad J., *Prezentacja składników wyniku całościowego w kapitale własnym – praktyka sprawozdawcza spółek giełdowych w Polsce i Niemczech*, „Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 803, Szczecin 2014.
8. Hanks J., Gardiner L., *Integrated Reporting: Lessons from the South African Experience*, International Finance Corporation, Washington 2012.
9. IIRC, *International Integrated Reporting Framework*, <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>, January 2021.
10. IIRC, *TOWARDS INTEGRATED REPORTING Communicating Value in the 21st Century*, 2011. https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf [dostęp:10.04.2021].
11. Kamiński R., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2015.
12. Kaźmierczak M., *Determinanty Zarządzania społecznie odpowiedzialnego w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2017.
13. Krasodomska J., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014.
14. Krasodomska J., *Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 82 (138), 2015.
15. Krzysztofek A., *Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2016.
16. Krzysztofek A., *Zintegrowane raportowanie na przykładzie spółek Respect Index*, „Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance”, Vol. 16, No.2/2018.
17. Marcinkowska M., *Niematerialne zasoby banków jako źródło ich wartości*, „Folia Oeconomica”, 2008.
18. Szadziwska A., *Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych*, „Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2015.
19. Szadziwska A., Krasodomska J., Śnieżek E., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Łódź; Kraków; Gdańsk 2018.

20. Śnieżek E., *Raportowanie informacji i społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
21. Walczak W., *Analiza czynników wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstw*, <http://www.e-mentor.edu.pl/artykul/index/numer/37/id/784> [dostęp:10.04.2021].
22. Walińska E., *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 82(138), 2015.
23. Walińska E., Beck-Gaik B., Gad J., *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
24. Wójcik-Jurkiewicz M., Emerling I., *Ujawnianie informacji niefinansowych w zakresie CSR Dobre praktyki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2019.
25. Urbanek G., *Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2019.
26. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (tj. Dz.U. z 2021 r. poz. 217).
27. Zbiegień-Maciąg L., *Kultura w organizacji – identyfikacja kultur znanych firm*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
28. Zuchowicz J., *Zintegrowane Sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki [w:] Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia zasady, definicje. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013.

Informacje o autorce

Natalia Krużycka,
Sopocka Szkoła Wyższa, Polska
e-mail: natalia.kruzycka@ssw-sopot.pl

prof. dr hab. Teresa Martyniuk,
Sopocka Szkoła Wyższa,
Wydział Ekonomii i Finansów, Polska
e-mail: teresa.martyniuk@ssw-sopot.pl

