

Joanna Błażyńska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Standaryzacja raportowania niefinansowego

Streszczenie

Informacje niefinansowe nie tylko wspomagają interpretację informacji finansowych, lecz także często stanowią niezależne źródło informacji o jednostkach. Istotnym problemem badawczym współczesnej rachunkowości jest określenie zasad raportowania niefinansowego. Celem artykułu jest analiza różnych podejść do raportowania informacji niefinansowych i próba odpowiedzi na pytanie, czy potrzebna jest standaryzacja tych podejść, a jeżeli tak, to jakie są potencjalne kierunki standaryzacji raportowania niefinansowego. Zastosowano jakościowe metody badawcze: metodę analizy źródeł i krytycznej analizy literatury, metodę opisową i porównawczą oraz wnioskowanie dedukcyjne.

Wykazano, że dotychczasowe podejścia do standaryzacji raportowania są niewystarczające, jak również wskazano na zalety podejścia „przestrzegaj lub wyjaśnij”, m.in. w kontekście sprawozdawczości zintegrowanej.

Słowa kluczowe: informacje niefinansowe, standaryzacja raportowania, sprawozdawczość zintegrowana

Kody klasyfikacji JEL: F2, F6, G1

1. Wprowadzenie

Informacje ze swej istoty są cenny zasobem, powiązany z celem, działaniem i odbiorcą. Są aktywem biznesowym, które ma istotne znaczenie na rynkach o wysokim poziomie

konkurencyjności [Błażyńska, 2015, s. 22–24]. Jesteśmy społeczeństwem informacyjnym, a informacja jest zasobem ekonomicznym [Webster, 2004].

Sprawozdania finansowe dostarczają informacji finansowych o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz o jej dokonaniach finansowych. Jednocześnie zwiększa się znaczenie informacji niefinansowych w zakresie raportowania biznesowego oraz wzrasta rola audytora, co potwierdzają prowadzone na świecie badania [Murphy, Hogan, 2016, s. 42–49].

Informacje finansowe zostały skodyfikowane i ujarzmione, w zależności od systemu informacyjnego, w postaci zasad lub reguł [Błażyńska, 2015, s. 70–83]. Przez dziesięciolecia wypracowywano zasady oraz metody ujmowania, wyceny i prezentacji informacji finansowych, czego doskonałym przykładem są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Praktyczne ujęcie przyjętych rozwiązań wymagało określenia aparatu pojęciowego w zakresie ram konceptualnych w systemach rachunkowości: w Założeniach Konceptyjnych Sprawozdawczości Finansowej oraz w Amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości. Inaczej wygląda sytuacja w odniesieniu do informacji niefinansowych.

Informacje niefinansowe na dobre zagościły w raportach jednostek. Ich ujmowanie i prezentacja nie opierają się jednak na ogólnie przyjętych zasadach prezentacji informacji, ale w dużym stopniu mają charakter uznaniowy. Jeżeli jednostki sporządzają sprawozdania finansowe w celu komunikacji z interesariuszami, aby dostarczyć użytecznych informacji finansowych potrzebnych do podejmowania decyzji gospodarczych, nasuwa się pytanie: dlaczego te zasady nie dotyczą w takim samym stopniu informacji niefinansowych? Informacje odnoszące się do otoczenia jednostki, ryzyka działalności, szans i zagrożeń oraz jej wpływu na środowisko są istotne w procesie decyzyjnym. Podejmowane są próby standaryzacji informacji niefinansowych, ale wciąż nie mają one takiego zasięgu jak na przykład MSSF.

Celem artykułu jest wskazanie różnych podejść do raportowania informacji niefinansowych i próba odpowiedzi na pytanie, czy z punktu widzenia interesariuszy potrzebna jest standaryzacja tych podejść i jakie są potencjalne kierunki standaryzacji informacji niefinansowych. W tym celu zastosowano następujące metody badawcze: analiza źródeł, krytyczna analiza literatury, metoda opisowej i porównawcza oraz wnioskowanie dedukcyjne.

2. Informacja w procesie podejmowania decyzji

Podejmowanie decyzji gospodarczych rozpatrywane jest na gruncie normatywnym i pozytywnym. Pierwsze z podejść odnosi się do sądów wartościujących, tego jak użytkownicy informacji powinni podejmować decyzje – mowa o modelowaniu zachowań ludzkich, konfrontacji potrzeb z ograniczeniami, wspomaganie się modelami decyzyjnymi (teoria wyboru). Przykładowo przyjęcie założenia ograniczonej racjonalności prowadzi do wniosku, że użytkownicy raportów biznesowych poszukują optymalnych rozwiązań w danych warunkach i nie dążą za wszelką cenę do maksymalizacji korzyści (teoria H. Simona). Użytkownicy

informacji mają zatem świadomość własnych ograniczeń. Ze względu na ramy czasowe podjęcia decyzji gospodarczej selektywnie wybierają informacje.

Z kolei podejście pozytywne odnosi się do prezentacji informacji w raportach. Na sposób ich przedstawienia mogą mieć wpływ regulacje prawne oraz normy zwyczajowe. Biorąc jednak pod uwagę, że informacje skierowane są do konkretnego odbiorcy, to właśnie jego potrzeby i oczekiwania często przesądzają o zakresie i jakości prezentowanych informacji.

Od wielu lat prowadzone są badania, które mają na celu zrozumienie zachowań użytkowników informacji i procesu podejmowania decyzji, a także wypracowanie kryteriów oceny informacji w powiązaniu z potrzebą jej pozyskania w określonej sytuacji¹. Kryteria te dotyczą między innymi konkretnych cech dokumentów, czynników sytuacyjnych, źródeł informacji, otoczenia oraz są związane z dotychczasowym doświadczeniem użytkownika, jego przekonaniami i preferencjami.

Zakładając, że użytkownicy procesu komunikacji aktywnie poszukują informacji (finansowych i niefinansowych), dokonują ich oceny i interpretacji, należy uwzględnić aspekt niepewności, który maleje w miarę postępów w poszukiwaniu informacji². Niepewność ta wiąże się z postrzeganiem informacji, oceną ich wartości poznawczych i zgodności z rzeczywistością. W związku z tym rodzi się pytanie: jakich informacji oczekuje odbiorca i czym się kieruje, oceniając informacje? Próba odpowiedzi na nie prowadzi do wskazania atrybutów informacji i celu pozyskania informacji. To przekłada się chociażby na wybór źródeł informacji.

Mając na myśli praktyczne zastosowanie informacji, często mówi się o jej użyteczności. Użyteczność określana jest w szczególności jako zdolność do zaspokajania potrzeb [Blaug, 2000] oraz miara skuteczności, efektywności i satysfakcji [ISO 1998: 9241–11]. W zarządzaniu organizacją użyteczna informacja wspiera proces zmian, umożliwia komunikowanie się pracowników i kierownictwa, wzbogaca wiedzę indywidualną oraz umożliwia nawiązanie więzi z otoczeniem [Malara, Rzęchowski, 2011].

Z analizy powyższych podejść do użyteczności informacji wynika, że istotny nie jest sam fakt jej wykorzystania, lecz to, że przybliży ona użytkownika do osiągnięcia celu – podjęcia decyzji gospodarczej. Takie podejście przyjęto w Założeniach Konceptyjnych Sprawozdawczości Finansowej (2010 r.) – użyteczność informacji finansowych zdefiniowano przez pryzmat fundamentalnych cech użyteczności, to jest przydatność i wierną prezentację, które mogą zostać wzmocnione przez cechy wzbogacające, zwiększające użyteczność, czyli porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość. W myśl tej koncepcji nie można mówić o użyteczności i porównywalności, ponieważ porównywalność jest częścią składową

¹ Przegląd badań: C.L. Barry, *User-Defined Relevance Criteria: An Exploratory Study*, „Journal of the American Society for Information Science” 1994, Vol. 45, No. 3, s. 149–159.

² Badania nad niepewnością informacji: T.D. Anderson, *Uncertainty in action: observing information seeking within the creative processes of scholarly research*, „Information Research” 2006, Vol. 12, No. 1; S. Chowdhury, G. Forbes, M. Landoni, *Uncertainty in information seeking and retrieval: A study in an academic environment*, „Information Processing and Management” 2011, Vol. 47, No. 2, s. 157–175.

użyteczności. Oczywiście można podjąć polemikę, czy tak zdefiniowana użyteczność informacji finansowych lepiej oddaje istotę tego terminu niż wcześniejsze dookreślenie użyteczności informacji finansowych zawarte w Założeniach Konceptyjnych Sporządzania i Prezentacji Sprawozdań Finansowych z 1989 r. (zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność). Istotne jest jednak to, że na gruncie założeń teoretycznych wypracowano jednoznaczne ujęcie pojęciowe, co ma kluczowe znaczenie w systemie rachunkowości. Podobne podejście należy zatem przyjąć w odniesieniu do informacji niefinansowych.

3. Kodyfikacja informacji niefinansowych

Skomputeryzowane społeczeństwo informacyjne wraz z rozwojem technologii zyskało swobodny dostęp do szerokich zasobów informacyjnych. Jednostki gospodarcze prowadzą działalność w dynamicznie zmieniających się warunkach, występuje sprzężenie zwrotne między jednostką a jej otoczeniem. Ocena sytuacji jednostki i perspektyw jej rozwoju wymaga uwzględnienia w procesie decyzyjnym zarówno informacji finansowych, jak i informacji niefinansowych.

Dla interesariuszy, w tym inwestorów giełdowych (indywidualnych, instytucjonalnych), bez względu na horyzont inwestycyjny czy styl inwestowania (konserwatywny, zrównoważony, agresywny) źródłem informacji o jednostce gospodarczej są nie tylko jej sprawozdania finansowe, lecz także prospekt emisyjny, notowania giełdowe, sprawozdanie z działalności emitenta, komunikaty inwestorskie, analizy eksperckie udostępniane w środkach masowego przekazu i wszelkie inne informacje pozwalające na ocenę sytuacji jednostki.

Zawieranie międzynarodowych transakcji inwestycyjnych zwiększyło popyt na porównywalne informacje. Unia Europejska w Rozporządzeniu WE z 19 lipca 2002 r., obligując od 1 stycznia 2005 r. spółki wspólnotowe notowane w obrocie publicznym do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, stała się głównym rzecznikiem standardów stanowiących przez IASC (potem IASB – International Accounting Standards Board). Za cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia uznano „dostarczanie użytecznych informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów dla jednostki” [MSSF 2011, zk § C2].

Zasady ujmowania, wyceny i prezentacji informacji finansowych zostały jednoznacznie określone, a z uwagi na powszechność stosowania MSSF mają one zasięg globalny. Dlaczego zatem takie podejście nie obejmuje informacji niefinansowych, skoro szeroko zakrojone badania naukowe wskazują na kluczową rolę tego typu informacji w procesach decyzyjnych [Final Report 2013; Krasodomska 2014; Błażyńska 2015]?

Od wielu lat podejmowane są próby wprowadzenia informacji niefinansowych do raportowania jednostek. W dyrektywie czwartej z 25 lipca 1978 r. ogólnikowo wskazano na potrzebę wzmocnienia informacji finansowych opisem ryzyka i niepewności oraz wskaźnikami

niefinansowymi, zwłaszcza z obszaru ochrony środowiska i spraw pracowniczych. Powołując się na ewoluujący charakter sprawozdawczości niefinansowej i koszty generowania informacji finansowych, w Dyrektywie 2003/51/WE z 18 czerwca 2003 r. decyzję o wprowadzeniu obowiązku prezentowania informacji niefinansowych przez jednostki pozostawiono państwom członkowskim. W rezultacie w ustawodawstwie pojawiały się „miękkie” rozwiązania w tym zakresie, nienakazujące, ale sugerujące raportowanie niefinansowe. Dopiero dyrektywa 2014/95/UE z 22 października 2014 r. o ujawnianiu informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności nałożyła na duże jednostki gospodarcze obowiązek publikowania oświadczenia na temat informacji niefinansowych. Podjęto zatem próbę prawnego usankcjonowania informacji między innymi z zakresu społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw w ramach idei zrównoważonego rynku. W tabeli 1 zaprezentowano zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności i oświadczeniu na temat informacji niefinansowych w ustawie o rachunkowości, w której implementowano zapisy dyrektywy. Analiza ujawnień wskazuje na dużą swobodę raportowania tych informacji.

Tabela 1. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu z działalności i oświadczeniu na temat informacji niefinansowych

| Informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności | Informacje zawarte w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> – zdarzenia istotnie wpływające na działalność jednostki w roku obrotowym i po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego – przewidywany rozwój jednostki – ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju – aktualna i przewidywana sytuacja finansowa – udziały własne – oddziały posiadane przez jednostkę – instrumenty finansowe | <ul style="list-style-type: none"> – zwięzły opis modelu biznesowego jednostki – kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki – opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji oraz opis rezultatów stosowania tych polityk – opis procedur należytej staranności – opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki |

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 49 i 49b Ustawy z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047.

Na GPW w Warszawie wprowadzono tzw. Dobre Praktyki Spółek Notowanych (DPSN 2016), w których ujęto zbiór zasad ładu korporacyjnego oraz zasad mających wpływ na kształtowanie relacji spółek giełdowych z ich otoczeniem rynkowym, z podziałem na (rekomendacje, zasady szczegółowe):

- politykę informacyjną i komunikację z inwestorami,
- zarząd i radę nadzorczą,
- systemy i funkcje wewnętrzne,
- walne zgromadzenie i relacje z akcjonariuszami,
- konflikt interesów i transakcje z podmiotami powiązanymi,
- wynagrodzenia.

Innym przykładem raportowania informacji niefinansowych jest *Praktyczne stanowisko – komentarz zarządu* (MSSF 2011), który rekomenduje ujawnianie celów zarządu i jego strategii, opis najważniejszych zasobów, ryzyka i powiązań jednostki w kontekście celów i strategii, wyjaśnienie wyników działalności oraz analizę perspektyw jednostki. Informacje niefinansowe mają stanowić kontekst dla interpretacji sprawozdań finansowych.

Powyższy przegląd raportowania informacji niefinansowych pokazuje różnorodność podejść. W literaturze przedmiotu można spotkać się z opiniami, że wprowadzenie odpowiednich kryteriów i ram w zakresie informacji niefinansowych nie zawsze jest możliwe lub pożądane, na przykład w odniesieniu do skutków przyjętej polityki, ponieważ obejmują one wszelkie ilościowe i jakościowe dane na temat realizowanej polityki oraz wyniki tej polityki i mogą one nie mieć bezpośredniego związku z systemem rejestracji finansowej [Admiraal, Nivre, Turksema, 2009, 15–10].

Audytory coraz częściej proszeni są o weryfikację samych informacji niefinansowych lub w powiązaniu ze sprawozdaniami finansowymi. Mogą oni jednak odnieść się tylko do prezentacji informacji, ponieważ nie ma powszechnie akceptowanego systemu ujmowania i prezentacji informacji niefinansowych, zwłaszcza w odniesieniu do zagadnień trudnych do zmierzenia, ze względu na ich niejednorodność i rozbieżność oczekiwań użytkowników. Bez jednoznacznie określonej standaryzacji wytycznych ujmowania i prezentacji informacji niefinansowych ich ocena jest bezprzedmiotowa. Nie ma waloru porównawczego w odniesieniu do konkretnej jednostki i branży.

Jak trudna jest to materia, widać w zakresie raportowania kwestii związanych ze społeczną odpowiedzialnością, której przyświeca idea „zaspokajamy potrzeby naszego pokolenia, ale nie pozbawiamy tej możliwości pokoleń następnych”. Podjęto szereg inicjatyw mających na celu wypracowanie norm, zasad, standardów i wskaźników oceny i raportowania działalności jednostek [Samelak, 2013, 36–37]:

- aspiracyjne zasady i kodeksy postępowania, np. wytyczne OECD, The Ethical Trading Initiative;
- wytyczne i standardy systemów zarządzania i ich audytu, np. normy ISO;
- wskaźniki oceny stosowane przez agencje (fundusze) inwestycyjne;
- wytyczne raportowania i komunikacji dotyczące metod i procedur komunikacji, np. wytyczne Global Reporting Initiative (GRI);
- standardy weryfikacji raportów ESG, które stanowią podstawę audytu i poświadczenia wiarygodności raportów, np. AA1000AS.

Dążenie do połączenia aspektów finansowych i niefinansowych w jeden raport prowadzi do raportowania zintegrowanego. U jego źródeł leży potrzeba uwzględnienia różnych źródeł tworzenia wartości jednostki, a zatem informacji finansowych i niefinansowych dotyczących dokonań jednostki. W 2013 r. Międzynarodowa Rada ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC) opublikowała ramy zintegrowanego raportowania. Wyznaczają one zasady przewodnie, jakimi należy kierować się przy przygotowaniu raportu zintegrowanego, oraz wyjaśniają

cele i koncepcje jego sporządzania [Bek-Gaik, 2017; *The Integrated Report Framework*, 2017]. Jest to jednak ciągle ujęcie bardzo ogólne.

Analizując raporty spółek giełdowych na GPW, wyraźnie widać, że raportowanie zintegrowane jest w początkowej fazie rozwoju. Tego typu raporty sporządzają duże jednostki (na bazie GRI, ISO 26000, IIRC), a szczegółowość prezentacji informacji jest zróżnicowana. Wpływa to negatywnie na ich użyteczność.

Trwają badania nad wypracowaniem zasad i metod ujmowania różnych informacji w ramach jednego raportu. Duże wsparcie dla raportowania zintegrowanego stanowią wytyczne GRI. Global Reporting Initiative jest liderem w zakresie opracowania globalnych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Ich celem jest opracowanie ogólnie akceptowanych, uniwersalnych ram raportowania.

Wytyczne GRI obejmują zasady raportowania i wskaźniki zalecane przy sporządzaniu zintegrowanych raportów. Zasady raportowania odnoszą się do:

- treści raportu – uwzględnianie interesariuszy, stosowanie zasady istotności, kompletności i spełnianie wymogu kontekstu zrównoważonego rozwoju;
- jakości raportu – zasady wyważenia, porównywalności, terminowości, dokładności, przejrzystości i wiarygodności.

Do kwestii tego, co raportować w ramach zintegrowanego raportu, odnoszą się wskaźniki w wersji podstawowej i rozszerzonej, z podziałem na: strategię i analizę, profil organizacji, zidentyfikowane istotne aspekty oraz odpowiadające im granice, zaangażowanie interesariuszy, profil raportu, ład korporacyjny, etykę, wskaźniki dla branż, wskaźniki szczegółowe.

Nie zawsze jednostki chcą publikować informacje niefinansowe, które uważają za dane wrażliwe, mogące osłabić ich pozycję rynkową. Stąd też może warto powszechnie stosować zasadę „przestrzegaj lub wyjaśnij”³. Stanowisko to jest podejściem regulacyjnym odnoszącym się zwłaszcza do ładu korporacyjnego i nadzoru finansowego. Przyjęcie podejścia „przestrzegaj lub wyjaśnij” daje jednostce prawo decydowania o zakresie prezentowanych informacji, ale równocześnie zmusza do wyjaśnienia przyczyn odmowy udostępnienia informacji. Z jednej strony pozwala to na elastyczność prawa, z drugiej zaś – raportujące jednostki muszą wziąć pod uwagę, że odmowa stosowania pewnych zasad bądź nieujawnianie pewnych informacji mogą zostać źle przyjęte przez interesariuszy.

Kierunek zmian we współczesnej sprawozdawczości jednostek został zatem wyznaczony. Podejmowanie decyzji gospodarczych wymaga dostarczenia użytkownikom wzajemnie uzupełniających się informacji finansowych i niefinansowych w ramach spójnego i przejrzystego raportu. Standaryzacja informacji finansowych będzie możliwa po uwzględnieniu następujących aspektów: specyfiki branży i sektora, specyfiki kraju w powiązaniu z oczekiwaniami inwestorów oraz kluczowych obszarów odpowiedzialności. Takie podejście prezentuje na przykład Standard Informacji Niefinansowych (SIN 2017), który z założenia ma być komplementarny, a nie konkurencyjny w stosunku do bardziej złożonego raportowania z wykorzystaniem GRI.

³ Przykładowo art. 20 Dyrektywy 2013/34/UE.

We wspomnianych próbach standaryzacji raportowania niefinansowego (np. GRI, SIN) podkreśla się, że kluczowe znaczenie dla zachowania użyteczności tych informacji ma bazowanie na zasadach, które już zostały wypracowane w teorii i praktyce, takich jak zasady rachunkowości.

4. Podsumowanie

Zasady raportowania odnoszą się do treści i jakości informacji. Treść wiąże się z wyborem prezentowanych informacji, a jakość – z jej atrybutami i sposobem prezentacji. W dynamicznie zmieniającej się sytuacji jednostek gospodarczych i ich otoczenia podejmowanie racjonalnych decyzji gospodarczych wymaga użytecznych informacji nie tylko finansowych, lecz także niefinansowych. Czy ich standaryzacja jest potrzebna? Tak. Wystarczy dokonać analizy dowolnych trzech podmiotów z tej samej branży notowanych na giełdzie, aby zauważyć różnorodność podejść do ujmowania i prezentacji informacji niefinansowych, co znacznie utrudnia ich analizę, a w konsekwencji zmusza do przejrzenia całego raportu, aby znaleźć potrzebne informacje. W publikowanych w ostatnich latach wytycznych i standardach widoczna jest jednak tendencja do standaryzacji informacji finansowych w ramach np. branży.

Na korzyść nowych form raportowania przemawia postęp w technologii informacyjnej. Różnorodność podejść do raportowania skłania do wniosku, że należy pracować nad nowymi metodami rachunkowości i audytu w celu zapewnienia wiarygodności informacji niefinansowych.

Najbardziej pożądaną obecnie formą sprawozdawczą jest połączenie informacji finansowych i niefinansowych w jeden, zintegrowany raport. Raportowanie niefinansowe nie powinno być osobnym raportem, ale częścią zarządzania jednostką, stałym elementem komunikacji z interesariuszami. Informacje finansowe i niefinansowe muszą się uzupełniać – wymaga to wypracowania spójnego i przejrzystego aparatu pojęciowego oraz powiązania informacji finansowych i niefinansowych w ramach spójnego systemu zarządzania jednostką. Należy podkreślić, że celem raportu jest ujawnienie informacji zgodnie z oczekiwaniami użytkowników, a oni akceptują podejście „przestrzegaj lub ujawnij”.

Na koniec warto jeszcze raz podkreślić, że standaryzacja raportowania niefinansowego powinna mieć charakter branżowy, sektorowy.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Czwarta dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 78/660/EWG, Dz.U. L 222 z 14.8.1978, s. 11.

2. Dyrektywa 2003/51/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 czerwca 2003 r. zmieniająca dyrektywę 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG i 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, banków i innych instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń, Dz.U. L 178.
3. Dyrektywa 2014/95/UE z 22 października 2014 zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz.U. Unii Europejskiej L 330/1.
4. Rozporządzenie WE nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, Dz.U., L. 243 z 11.09.2002, s. 1
5. Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047.

Artykuły i wydawnictwa zwarte

1. Admiraal M., Nivre R., Turksema R., *Reporting on nonfinancial information*, „International Journal of Government Auditing” 2009, 36(3), s. 15–20.
2. Anderson T.D., *Uncertainty in action: observing information seeking within the creative processes of scholarly research*, „Information Research” 2006, 12(1), s. 283–303.
3. Barry C.L., *User-defined relevance criteria: An exploratory study*, „Journal of the American Society for Information Science” 1994, 45(3), s. 149–159.
4. Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, 92(148), s. 9–28.
5. Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
6. Błażyńska J., *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2015.
7. Chowdhury S., Forbes G., Landoni M., *Uncertainty in information seeking and retrieval: A study in an academic environment*, „Information Processing and Management” 2011, 47(2), s. 157–175.
8. *Framework Contract for projects relating to Evaluation and Impact Assessment activities of Directorate General for Internal Market and Services. Disclosure of non-financial information by Companies. Final report December 2011*, Centre for Strategy & Evaluation Services, United Kingdom 2013.
9. ISO 9241–11: 1998, *Ergonomic requirements for office work with visual display terminals (VDTs). Part 11: Guidance on usability*, International Standard, Geneva.
10. Krasodomska J., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014.
11. Malara Z., Rzęchowski J., *Zarządzanie informacją na rynku globalnym. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011.
12. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011, cz. A, Założenia koncepcyjne i wymogi*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
13. Murphy L., Hogan R., *Financial Reporting of Nonfinancial Information: The Role of the Auditor*, „Journal of Corporate Accounting & Finance” 2016, 28(1), s. 42–49.

14. Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.
15. „Standard Informacji Niefinansowych” 2017, Fundacja Standardów Raportowania, Warszawa.
16. Webster F., *The International Society Reader*, Routledge Taylor & Francis Group, London 2004.

Materiały internetowe

1. Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016, https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/GPW_1015_17_DOBRE_PRAKTYKI_v2.pdf, dostęp: 17.10.2017.
2. The Integrated Report Framework, www.accaglobal.com, dostęp: 30.10.2017.

Non-financial reporting standardisation

Abstract

Non-financial information not only helps interpret financial data but often serves as independent source of information about individual operators. Setting up rules for non-financial reporting is a vital research issue in contemporary accounting. This paper analyses different approaches to non-financial reporting and attempts to answer the question whether we need to standardise these approaches, and – if we do – what are potential directions of non-financial reporting standardisation. Qualitative research methods were used, such as: desk research, critical analysis of literature, descriptive and comparative approaches, as well as deductive reasoning.

In drawing conclusions evidence has been provided that the up-till-now approaches to the standardisation of reporting have been unsatisfactory and advantages of the “comply or explain” approach have been demonstrated in the context of integrated reporting.

Keywords: non-financial information, standardised reporting, integrated reporting system

JEL classification: F2, F6, G1
