

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 436

**Rachunkowość na rzecz
zrównoważonego rozwoju.
Gospodarka – etyka – środowisko**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kożuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach:
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-591-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Maria Aluchna, Olga Mikołajczyk: Akcjonariusze vs. interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego / Shareholders vs. stakeholders. The case of integrated reporting	11
Joanna Antczak: Wypadki chemiczne a bezpieczeństwo ekologiczne / Chemical accidents vs. ecological security	21
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa – światowe trendy ujawniania informacji środowiskowych / Environmental reporting – world trends of disclosure of environmental information	30
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Rewizja finansowa a wiarygodność sprawozdań finansowych / Financial audit vs. financial statements credibility	39
Aurelia Bielawska: Realizacja idei społecznej odpowiedzialności biznesu w rzemiośle / The idea of Corporate Social Responsibility (CSR) in craft	48
Ewa Chojnacka, Jolanta Wiśniewska: Raportowanie danych CSR w Polsce / Reporting on CSR data in Poland.....	55
Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Analiza komparatywna wykorzystania i oceny przydatności analizy finansowej w praktyce firm audytorskich i jednostek gospodarczych w Polsce / Comparative analysis of the use and evaluation of the usefulness of financial analysis in the practice of auditing companies and business entities in Poland.....	64
Anna Dąbkowska: Wpływ raportu Liikanena na zmiany w regulacjach sektora bankowego w Niemczech / The impact of Liikanen report on changes in regulations of the banking sector in Germany.....	75
Anna Dubel: Analiza porównawcza kosztów adaptacji i zapobiegania zmianom klimatycznym / Comparative analysis of climate mitigation and adaptation costs	84
Justyna Dyduch: Możliwości wykorzystania informacji pochodzących z ewidencji księgowej w środowiskowej analizie finansowej przedsiębiorstwa – wyniki badań ankietowych / Possibility of using information from accounting records in environmental corporate financial analysis – survey research results.....	93
Danuta Dziawgo: Znaczenie raportowania pozafinansowego w opinii indywidualnych inwestorów / Non-financial reporting importance from individual investors' perspective.....	105

Justyna Fijałkowska: Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/EU jako wyzwanie dla przedsiębiorstw / Non-financial information reporting following UE 2014/95/UE new directive as a challenge for companies	115
Tomasz Gabrusewicz: Wybrane problemy stosowania wyceny w wartości godziwej do wyceny bilansowej / Selected aspects of applying valuation at fair value to balance sheet valuation.....	123
Marzena Hajduk-Stelmachowicz: Pułapki decyzyjne a system zarządzania środowiskowego / Decision-making traps related to the environmental management system.....	133
Dominika Kordela: Crowdfunding w Polsce – koncepcja finansowania społecznościowego / Crowdfunding in Poland – the concept of social financing	143
Angelika Kuligowska, Michał Moszyński, Damian Walczak: Ryzyko oraz jego świadomość w kontekście odpowiedzialności za szkody środowiskowe w Polsce / Risk and its awareness in the context of liability for environmental damages in Poland.....	154
Agnieszka Kurdyś-Kujawska: Ubezpieczenia gospodarcze jako czynnik zapewniający zrównoważony rozwój gospodarstw rolnych / Business insurances as a factor to ensure sustainable economic development of farms ...	163
Małgorzata Kutera: Etyczne aspekty zwalczania nadużyć finansowych / Ethical aspects of combating financial frauds	174
Jan Michalak: Raport strategiczny jako źródło informacji dla inwestorów społecznie odpowiedzialnych w Wielkiej Brytanii. Wyniki badań empirycznych / Strategic report as a source of information for socially responsible investors in UK. Empirical research results.....	186
Joanna Pawłowska-Tyszko: Nowe instrumenty zarządzania ryzykiem w rolnictwie krajów członkowskich UE a rozwój zrównoważony / New instruments of risk management in agriculture of the member states of the EU vs. sustainable development	199
Kamila Prucia: Projekt naukowy jako narzędzie finansowania nauki / A scientific project as a financing tool for science	209
Ksymena Rosiek: Koszty środowiskowe w sektorze wodno-kanalizacyjnym / Environmental costs in water and sewage sector	219
Anna Serwatka: Druk w polskich firmach i na uczelniach oraz jego wpływ na środowisko / Printing in Polish companies and at universities and its impact on the environment	231
Hanna Sikacz: Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw – przegląd badań / The impact of CSR on the corporate financial performance – a review of research.....	241
Dorota Śładkiewicz, Piotr Wanicki: Istota społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / The essence of corporate social responsibility in creating company value.....	253

Monika Sobczyk: W poszukiwaniu wpływu dokonań CSR na wyniki finansowe / Searching the impact of corporate social performance on corporate financial performance	261
Anna Spoz: Wpływ finansyzacji na działalność i sprawozdawczość przedsiębiorstw / The impact of financialization on the model business of enterprises and their financial reporting	270
Lidia Włodarska-Zoła: Venture capital jako źródło finansowania przedsięwzięć innowacyjnych w świetle polityki wspierania innowacyjności / Venture capital as a source of financing innovative undertakings in the light of the policy of supporting innovativeness.....	278
Aleksander Zawadzki, Marlena Rybacka: Falszowanie sprawozdań finansowych w opinii biegłych rewidentów / Financial statements fraud in the opinion of auditors	287
Katarzyna Ziętek-Kwaśniewska: Terminowość płatności w transakcjach między przedsiębiorstwami w Polsce / Punctuality of payments in transactions between businesses in Poland.....	296
Beata Zyznarska-Dworczak: Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości / Factors development of non-financial reporting in the light of positive and normative accounting theory	307

Wstęp

Idea zrównoważonego rozwoju wzbudza uzasadnioną uwagę zarówno w społeczeństwie, jak i w gospodarce oraz w nauce. Poszukujemy bowiem sposobu na racjonalne funkcjonowanie w złożonej rzeczywistości. Konieczne jest nie tylko naukowe opracowanie zasad zrównoważonego rozwoju, lecz także ich efektywna implementacja w praktyce gospodarczej. Nie bez znaczenia jest przy tym również społeczne poparcie dla idei zrównoważonego rozwoju.

Niewątpliwie problemy w zakresie ochrony środowiska oraz etyki prowadzonego biznesu stanowią ogromne wyzwanie rozwojowe. Nie możemy dopuścić, by stały się one barierą rozwoju naszej cywilizacji. Stąd też obecne koncepcje teoretyczne coraz częściej podkreślają konieczność ograniczania negatywnego wpływu prowadzonej działalności na interesariuszy oraz budowania wartości dodanej – rozumianej dużo szerzej niż dotychczas.

Współczesny świat spogląda na ideę zrównoważonego rozwoju z ogromną nadzieją, ponieważ oznacza ona szansę na zmianę filozofii gospodarowania z poszanowaniem zasad gospodarki rynkowej. Nie możemy tej szansy zmarnować. Ta wspaśniała idea wymaga jednak jeszcze wiele pracy, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i empirycznym.

Tematów badawczych więc nie brakuje. Środowisko ekonomistów z dyscypliny „finanse”, a w tym „rachunkowość”, od dawna zaangażowane jest naukowo w prace badawcze dotyczące zrównoważonego rozwoju. Jednym z przykładów aktywności i profesjonalizmu naszego środowiska naukowego jest niniejsza publikacja.

W opracowaniu opublikowano wybrane artykuły dotyczące idei zrównoważonego rozwoju w zakresie rachunkowości, których autorami są osoby z uznanych ośrodków naukowych w Polsce. Podkreślam wagę inspirujących treści poszczególnych opracowań. Istotny wkład w naukową jakość publikacji wnieśli także recenzenci. Zgłoszone przez nich uwagi i sugestie podniosły jeszcze wartość naukową opracowania.

Niniejsza publikacja jest naszym wspólnym sukcesem: autorów i recenzentów.

Danuta Dziawgo

Beata Zyznarska-Dworczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

DETERMINANTY ROZWOJU SPRAWOZDAWCZOŚCI NIEFINANSOWEJ W ŚWIELE POZYTYWNEJ I NORMATYWNEJ TEORII RACHUNKOWOŚCI

FACTORS OF DEVELOPMENT OF NON-FINANCIAL REPORTING IN THE LIGHT OF POSITIVE AND NORMATIVE ACCOUNTING THEORY

DOI: 10.15611/pn.2016.436.31

JEL Classification: M41, M42, M49

Streszczenie: Opracowanie przedstawia wnioski z przeprowadzonej analizy determinant rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, przeprowadzonej w świetle teorii pozytywnej i normatywnych rachunkowości. Stanowi próbę wskazania odpowiedzi na postawione pytania badawcze odpowiadające podrozdziałom opracowania: jakie są zasadnicze kierunki rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, jakie determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej pozwalają wyjaśnić pozytywne teorie rachunkowości oraz jakie – normatywne teorie rachunkowości. Opracowanie powstało w rezultacie przeprowadzonych przez autorkę studiów zagranicznej i polskiej literatury przedmiotu. Na podstawie wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego ukazano kluczowe determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, wskazując jednocześnie potrzebę standaryzacji prezentacji informacji niefinansowej przy wykorzystaniu ram teoretycznych normatywnych teorii rachunkowości.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość niefinansowa, teorie rachunkowości.

Summary: The study provides the conclusions from the analysis of determinants of non-financial reporting carried out in the light of the positive and normative theory of accounting. It is an attempt to identify answers – what are the basic directions of development of non-financial reporting and which determinants of the development of non-financial reporting can be explained from the positive and normative accounting theories' view. On the basis of deductive and inductive reasoning there are presented the key determinants of the development of non-financial reporting and the directions of the anticipated changes of reporting.

Keywords: non-financial reporting, accounting theories.

1. Wstęp

Rachunkowość to nauka społeczna, a jednocześnie praktyka pomiaru rzeczywistości i jej prezentacji. Ta dwoistość implikuje dwa obszary wykorzystywania teorii rachunkowości. Służy ona bowiem zasadniczo do formułowania nowych koncepcji, metod i modeli, ale jednocześnie pomaga w objaśnianiu rozwiązań stosowanych w praktyce. Teoria rachunkowości może mieć zatem charakter normatywny i pozytywny, co stanowi cenny walor w objaśnianiu rozwoju sprawozdawczości niefinansowej. Rozwój sprawozdawczości determinują bowiem zarówno rozwiązania naukowe, jak i potrzeby praktyki.

Celem opracowania jest prezentacja wniosków z analizy determinant rozwoju sprawozdawczości niefinansowej¹, przeprowadzonej w świetle teorii pozytywnych i normatywnych rachunkowości. Jego realizacja wymagała odpowiedzi na postawione pytania badawcze: jakie są zasadnicze kierunki rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, jakie determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej pozwalają wyjaśnić pozytywne teorie rachunkowości oraz jakie – normatywne teorie rachunkowości. W poszukiwaniu odpowiedzi wykorzystano metody badawcze w postaci krytycznej analizy piśmiennictwa naukowego oraz wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego. Przeprowadzone wnioskowanie umożliwiło wskazanie kluczowych determinant rozwoju sprawozdawczości niefinansowej oraz ukazanie perspektyw dalszego rozwoju sprawozdawczości niefinansowej.

2. Kierunki rozwoju sprawozdawczości niefinansowej

Obecnie stawiane zadania przed sprawozdawczością są pochodną skutków kryzysu gospodarczego z początku XXI wieku oraz skandali finansowych ujawniających braki sprawozdawczości finansowej. Na kształt sprawozdawczości wpływają również gwałtowne zmiany cywilizacyjne oraz rosnąca świadomość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw i potrzeba raportowania osiągnięć w tym zakresie.

Niewydolność dotychczasowych form sprawozdawczych przyczyniła się do podjęcia wielu prób ich doskonalenia przez regulatorów, naukowców i praktyków [Bek-Gaik 2015, s. 480–481]. Analiza ich dorobku wskazuje na trzy podstawowe kierunki rozwoju sprawozdawczości osiągnięć przedsiębiorstw [Zyznarska-Dworczak 2015a, s. 252]:

1. roczny raport biznesowy w formie kilku niepowiązanych raportów, obejmujących tradycyjne sprawozdanie finansowe oraz sprawozdania efektów społecznej

¹ W opracowaniu przyjęto znaczenie informacji niefinansowej jako nieprezentowanej w sprawozdaniu finansowej, co pozwoliło wyznaczyć podział sprawozdawczości na finansową, sporządzaną w oparciu o sprawozdanie finansowe, i niefinansową, czyli związaną z pozostałą częścią raportu rocznego jednostki.

działalności jednostki dostosowanych do różnych standardów raportowania społecznego i środowiskowego²,

2. sprawozdanie finansowe uzupełnione rozbudowanym sprawozdaniem z działalności (obowiązek nałożony przez Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej na duże spółki kapitałowe³ zamieszczania w rocznym sprawozdaniu z działalności sprawozdania niefinansowego zawierającego informacje dotyczące przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu [Dyrektywa z 22 października 2014, zwana dalej Dyrektywą],

3. raportowanie zintegrowane integrujące informacje finansowe z niefinansowymi (środowiskowymi, społecznymi i dotyczącymi ładu korporacyjnego), zgodnie z międzynarodowymi standardami zintegrowanego raportowania.

W każdym z wymienionych kierunków rozwoju sprawozdawczości osiągnięć jednostek zauważalny jest trend zmian w sprawozdawczości niefinansowej, związany z coraz silniejszym zaangażowaniem w generowanie i prezentację informacji niefinansowej, służącej ukazaniu realizacji założeń strategii odpowiedzialności społecznej. Obecnie raportowanie wyników społecznych i środowiskowych odbywa się jednak na zasadach dobrowolnych (stopniowe, ale niewykraczające poza sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności zmiany wprowadza wspomniana Dyrektywa), co wraz z charakterem informacji niefinansowej, jak⁴:

- perspektywność i związana z nią niepewność,
- subiektywizm,
- nieporównywalność,
- trudność w określeniu granic kompletności i zrozumiałości,
- ryzyko używania uniwersalnych szablonów (*boiler-plate*), niezależnie od warunków prowadzenia działalności w danej jednostce,

nieśie ryzyko braku wiarygodności informacji niefinansowej prezentowanej interesariuszom przez jednostki, a tym samym potrzebę prac badawczych w zakresie teoretycznych ram formułowania adekwatnych rozwiązań praktycznych celem wypełnienia zauważalnej w praktyce luki prezentacji weryfikowalnej wiarygodnej informacji niefinansowej.

² Na przykład wytyczne GRI, standardy AA 1000, standard SA 8000 (*Social Accountability*), zasady CERÉ (*Coalition for Environmentally Responsible Economics*), wytyczne OECD, zasady Global Compact, normy dotyczące zarządzania środowiskowego serii ISO i EMAS.

³ Zgodnie z art. 1 lit. a) Dyrektywy przedmiotowy wymóg dotyczy spółek o średniej liczbie pracowników większej niż 500, których suma bilansowa przekracza 20 milionów EUR lub których obrót netto przekracza 40 milionów EUR. Przepisy krajowe krajów członkowskich UE powinny zostać dostosowane do wymogów Dyrektywy w roku obrotowym rozpoczynającym się w dniu 1 stycznia 2017 r. lub w ciągu roku kalendarzowego 2017.

⁴ Wyniki badań dotyczących postrzegania walorów informacji niefinansowej przez inwestorów prezentują na przykład J. Krasodomska [2014, s. 232–246], IRI [2008].

3. Analiza przesłanek rozwoju prezentacji sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnych teorii rachunkowości

Próby analizy i oceny rozwoju sprawozdawczości niefinansowej podejmowane są w literaturze z obszaru rachunkowości głównie w ramach teorii zorientowanych systemowo, w tym w szczególności:

- teorii legitymizacji (*legitimacy theory*),
- teorii interesariuszy (*stakeholder theory*),
- teorii instytucjonalnej (*institutional theory*),
- teorii sygnalizacji (*signaling theory*),
- teorii użyteczności decyzyjnej (*decision usefulness theory*).

Teoria pozytywna rachunkowości wykorzystuje wszystkie wymienione teorie do objaśniania praktyki rachunkowości. Natomiast w ramach teorii normatywnej wykorzystuje się etyczny nurt teorii interesariuszy oraz izomorfizm normatywny teorii instytucjonalnej. Przyjmując za główne zadanie rachunkowości odpowiedzialności społecznej dostarczanie interesariuszom informacji umożliwiających kontrolę i ocenę działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia zgodności jego celów z celami społecznymi, a także jego wkład do dobrobytu społecznego [Burzym 1993, s. 6], wskazane teorie umożliwiają wielopłaszczyznową analizę czynników wpływających na rozwój sprawozdawczości niefinansowej.

Teoria legitymizacji to teoria pozytywna, wykorzystywana przez wielu badaczy rachunkowości⁵. Zakłada bowiem, iż funkcjonowanie jednostki to pewnego rodzaju „kontrakt społeczny” zorientowany na uzyskanie i utrzymanie akceptacji społecznej. Podejście to pozwala zrozumieć potrzebę rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, która służy właśnie prezentacji i uzasadnieniu legalności działania jednostki w aspekcie jej oczekiwanego przez interesariuszy oddziaływania na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne. Komunikowanie informacji o odpowiedzialności społecznej urasta współcześnie do „moralnego” obowiązku sprawozdawczego jednostki.

Teoria legitymizacji wykazuje ścisły związek z teorią interesariuszy [por. van der Laan i in. 2008; Donaldson, Preston 1995, s. 80], szczególnie pomocny w uzasadnieniu i odczytywaniu determinant rozwoju sprawozdawczości niefinansowej. Teoria interesariuszy wyjaśnia relację jednostki z interesariuszami zewnętrznymi i wewnętrznymi, których oczekiwania informacyjne implikują wielowymiarową prezentację potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego realizowaną za pomocą sprawozdawczości niefinansowej. Relacje te można odczytać z uwzględnieniem trzech aspektów teorii interesariuszy [por. Chodyński 2015, s. 17–18]. Aspekt:

⁵ Tematykę badań wykorzystania teorii legitymizacji w rachunkowości prezentują na przykład C. Deegan [2002, s. 282–311], D. Deephouse, M.C. Suchman [2008, s. 49–78], B. Zyznarska-Dworczak [2015b].

1. deskryptywny – służy charakterystyce, ocenie i interpretacji zachowania sprawozdawczego jednostki z uwzględnieniem perspektywy kombinacji interesów wspólnych, jak i konkurujących jednostki oraz interesariuszy,

2. instrumentalny – służy rozpatrywaniu realizacji celów organizacji i ich prezentacji w sprawozdawczości jako związku między efektami jej działań a zarządzaniem interesariuszami;

3. normatywny – służy ocenie przestrzegania norm i reguł postępowania w oparciu o podstawy moralne, przy równoczesnym założeniu, iż interesariusze posiadają legitymację do oddziaływania na jednostkę i prezentowania swoich oczekiwań, a oczekiwania te stanowią istotną wartość dla jednostki; służy także dostarczaniu wskazówek i wytycznych, przybliżając w tej materii teorię interesariuszy do teorii normatywnej rachunkowości (por. część 4 niniejszego opracowania).

Teoria instytucjonalna, jedna z teorii pozytywnych rachunkowości, pozwala objaśnić determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej na podstawie założeń związanych z instytucjonalizacją struktur społecznych. Rozwój sprawozdawczości niefinansowej jest bowiem przejawem przejścia od nieuregulowanych metod komunikowania wyników aktywności prospołecznej i prośrodowiskowej do – w coraz szerszym stopniu – sformalizowanych form prezentacji tych wyników. Teoria instytucjonalna uświadamia nową przestrzeń instytucjonalną w jednostkach odpowiedzialnych społecznie, której wymiar ekonomiczny, środowiskowy i społeczny wymaga zrównoważonej prezentacji otoczeniu wewnętrznemu i zewnętrznemu.

Komunikowanie wyników z uwzględnieniem nowej perspektywy wynika z potrzeby niwelowania asymetrii informacji występującej między interesariuszami wewnętrznymi, głównie menedżerami, a interesariuszami zewnętrznymi. Budowanie „pomostu informacyjnego” między interesariuszami stanowi kluczowe założenie kolejnej teorii – teorii sygnalizacji. Teoria ta pozwala postrzegać rozwój sprawozdawczości niefinansowej jako sposób na zmniejszanie obaw wykorzystywania przez zarządzających swojej przewagi informacyjnej [Gray i in. 1995, s. 47–77].

Ten „sygnał informacyjny” zarządzających powinien jednak charakteryzować się użytecznością dla wszystkich jego użytkowników. To główne założenie teorii użyteczności decyzyjnej tłumaczy zakres sprawozdawczości niefinansowej. Wielość różnych oczekiwań informacyjnych interesariuszy i różnorodne postrzeganie użyteczności informacji inspirują do nieustannego rozwoju sprawozdawczości niefinansowej. Każda jednostka decyduje jednak sama, na ile jej sprawozdawczość niefinansowa je zrealizuje.

Pozytywne teorie rachunkowości, wykorzystując głównie metody indukcyjne, o charakterze empirycznym, pozwalają postrzegać i interpretować kluczowe determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, związane z postrzeganiem jej jako:

- odpowiedź na powszechne w praktyce zaangażowanie i uczestnictwo interesariuszy w działalność jednostki, w tym w szczególności zainteresowanie społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstw,

- instrument prezentacji wyników działań na rzecz zrównoważonego rozwoju w aspektach oczekiwanych przez różnorodnych interesariuszy jednostki,
- sposób uzasadnienia prawomocności jednostki do oddziaływania na otoczenie – świadectwa „dojrzałości moralnej” jednostki do działań na rzecz zrównoważonego rozwoju,
- dowód dostrzeżenia nowej przestrzeni instytucjonalnej jednostki, związanej z działalnością jednostki na rzecz zrównoważonego rozwoju, wraz z potrzebą prezentowania jej wymiaru ekonomicznego, środowiskowego i społecznego,
- „sygnał informacyjny” zarządzających, wysyłany do użytkowników sprawozdań jednostki w celu niwelowania asymetrii informacyjnej między interesariuszami, w tym zwłaszcza w perspektywie przyszłościowo-rozwojowej jednostki.

Sprawozdawczość niefinansową można określić jako jedno z głównych narzędzi komunikowania wyników realizacji polityki odpowiedzialności społecznej jednostek. Teoria społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw zaliczana jest jednak do normatywnych teorii rachunkowości [Szychta 2003, s. 126], gdyż, odpowiadając na pytanie „jak być powinno?”, zawiera normy oceniające.

4. Analiza przesłanek rozwoju prezentacji sprawozdawczości niefinansowej w świetle normatywnych teorii rachunkowości

Normatywne teorie rachunkowości służą analizie, jak powinna zmieniać się rachunkowość, by mogła niezmiennie stanowić bazę normatywną, odwzorowującą społeczno-ekonomiczne zdarzenia gospodarcze, współtworzącą wartość ekonomiczną, społeczną i środowiskową jednostek. Analizując rozwój sprawozdawczości niefinansowej z perspektywy normatywnych teorii rachunkowości, warto uwzględnić, zaproponowane przez R. Mattessicha [1992, s. 937] ich typy [Szychta 1996, s. 73]:

- teorie etyczno-normatywne (w tym wspomniany etyczny nurt teorii interesariuszy),
- teorie pragmatyczno-normatywne (w tym wspomniany izomorfizm normatywny teorii instytucjonalizacji),
- teorie warunkowo-normatywne.

Etyczno-normatywne teorie rachunkowości włączają w interpretację determinant rozwoju sprawozdawczości niefinansowej elementy moralne i społeczne, gdyż narzucają kryterium oceny jednostki z perspektywy jej oddziaływania na otoczenie i budowania uczciwej relacji. To właśnie do teorii etyczno-normatywnych zalicza się podejście rachunkowości odpowiedzialności społecznej [Szychta 1996, s. 76], zakładające, że rachunkowość to system pomiaru ekonomicznego odnoszący się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosujący podejście etyczne i celowo zorientowane na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności [Samelak 2013, s. 27].

Pragmatyczno-normatywne teorie rachunkowości służą formułowaniu ogólnych ram odniesienia dla oceny i formułowania adekwatnych rozwiązań praktycznych. Ich podłoże interpretacyjne stanowi izomorfizm normatywny, który na podstawie procesów profesjonalizacji pomaga zrozumieć działania jednostki wynikające z konserwatywnej kultury organizacyjnej, konserwatywności księgowych, tworzenia i stosowania standardów. Jednym z przykładów działania objaśnianego w ramach teorii pragmatyczno-normatywnych rachunkowości jest opracowanie nowych Założeń koncepcyjnych przez IASB i FASB [Krasodomska 2013, s. 60].

Warunkowo-normatywne teorie rachunkowości służą z kolei analizie i ukazaniu relacji celu sprawozdawczości z możliwymi środkami jego realizacji, w tym w szczególności zależności między potrzebami informacyjnymi użytkowników sprawozdawczości a możliwościami ich realizacji. Teoria warunkowo-normatywna stanowi zatem ramy teoretyczne dokonywania wyboru różnych instrumentalnych hipotez w zależności od przeznaczenia informacji, które ma dostarczyć system rachunkowości, a także od celu tego systemu [Szychta 1996, s. 77]. W odniesieniu do sprawozdawczości niefinansowej dokonywanym wyborem jest stopień szczegółowości i zakres prezentowanej informacji, uzależniony od polityki informacyjnej jednostki oraz możliwości generowania określonych danych przez system rachunkowości.

Normatywne teorie rachunkowości powinny ze swej istoty dostarczać wytycznych odnośnie do funkcjonowania systemu sprawozdawczości niefinansowej. Zdaniem autorki niniejszego opracowania obecne ramy teoretyczne nie zapewniają standaryzacji gwarantującej dostęp do wiarygodnej i weryfikowalnej informacji niefinansowej, umożliwiającej przeprowadzenie wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności jednostki. Autorka uważa, iż to właśnie przed teorią normatywną i jej zwolennikami stoi szczególne wyzwanie związane z dalszym rozwojem sprawozdawczości niefinansowej. Polega ono na stworzeniu ogólnych teoretycznych ram integrowania informacji finansowej i niefinansowej, służących zagwarantowaniu wiarygodnej i uczciwej prezentacji informacji z systemu rachunkowości, pozwalającej na jej wewnętrzną i zewnętrzną weryfikację.

5. Zakończenie

Przeprowadzone w opracowaniu rozważania pozwalają wskazać kluczowe determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej oraz dalsze perspektywy związane ze standaryzacją prezentacji informacji niefinansowej. Wnioski zaprezentowane w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości ukazują sprawozdawczość niefinansową jako odpowiedź rachunkowości na potrzeby legitymizacji statusu jednostki odpowiedzialnej społecznie, na dostrzeżenie nowej przestrzeni instytucjonalnej jednostki, związanej z działalnością jednostki na rzecz zrównoważonego rozwoju, a równocześnie jako narzędzie wymagające standaryzacji dostosowanej do warunków etyczno-społecznych funkcjonowania jednostki.

Literatura

- Bek-Gaik B., 2015, *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 873, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 77, Szczecin, s. 479–491.
- Belkaoui A., Karpik P.G., 1989, *Determinants of the corporate decision to disclose social information*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 2, iss. 1, s. 36–51.
- Burzym E., 1993, *Spoleczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 401, s. 5–20.
- Chodyński A., 2015, *Proces legitymizacji organizacji odpowiedzialnej społecznie*, ZN WSH Zarządzenie, nr 1, s. 13–23.
- Deegan C., 2002, *Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, iss. 3, s. 282–311.
- Deephouse D., Suchman M.C., 2008, *Legitimacy in Organizational Institutionalism*, [w:] Greenwood R., Oliver C., Suddaby R., Sahlin K. (eds.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, SAGE Publications Ltd, London, s. 49–78.
- Donaldson T., Preston L.E., 1995, *The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications*, *Academy of Management Review*, vol. 20, s. 65–91.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy – Tekst mający znaczenie dla EOG (Dz. Urz. L 330 z 15.11.2014).
- Gray R., Kouhy R., Lavers S., 1995, *Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, iss. 2, s. 47–77.
- IRI, 2008, *White Paper: Report on Project Findings The Use of Non-Financial Information: What Do Investors Want?*, Institute for Responsible Investment, March 1, 008 A.
- Ittner C.D., Larcker F.L., 2003, *Coming up short on nonfinancial performance measurement*, *Harvard Business Review*, vol. 81, s. 88–95.
- Krasodomska J., 2013, *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w świetle teorii legitymizacji*, Zeszyty Naukowe – Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, nr 130, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 39–51.
- Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków.
- Laan van der G., Ees van H., Witteloostuijn van A., 2008, *Corporate Social and Financial Performance: an extended stakeholder theory, and empirical test with accounting measures*, *Journal of Business Ethics*, no. 79(3), s. 299–310.
- Mattessich R., 1992, *On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained?*, *Collected Papers, The Sixth World Congress of Accounting Historians in Kyoto, Kyoto*, s. 937–973.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Suchman M.C., 1995, *Managing legitimacy: strategic and institutional approaches*, *Academy of Management Journal*, vol. 20, no. 3, s. 571–610.
- Szychta A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa.
- Szychta A., 2003, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 17(73), SKwP, Warszawa, s. 121–143.

- The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, <http://www.kpmg.com> (23.01.2016).
- Yi A., Howard D., Eggleton I.R.C., 2011, *Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure*, *Journal of Intellectual Capital*, vol. 12, iss. 4, s. 571–585.
- Zyznarska-Dworczak B., 2015a, *Rewizja finansowa wobec zmian w raportowaniu osiągnięć przedsiębiorstw*, [w:] Remlein M. (red.), *Rachunkowość Warta Poznania – teoria, praktyka, polityka rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, s. 251–258.
- Zyznarska-Dworczak B., 2015b, *Zrównowazona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 82, s. 181–190.