

Marek Kawacki

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: marek.kawacki@ue.poznan.pl

SPRAWOZDANIE NIEFINANSOWE JAKO NOWY RAPORT NA GRANICY RACHUNKOWOŚCI

NON-FINANCIAL STATEMENT AS A NEW REPORT AT THE BOUNDRY OF ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2018.503.17

JEL Classification: M40, M41, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest prezentacja nowego obowiązku sprawozdawczego wpisanego do polskiej ustawy o rachunkowości, jakim jest sporządzanie sprawozdania niefinansowego, przedstawienie przesłanek dla zawarcia nowego obowiązku w ramach przepisów dotyczących rachunkowości, a także zdefiniowanie miejsca sprawozdania niefinansowego w ramach istniejących dotychczas obowiązków sprawozdawczych związanych z rachunkowością. Metodami badawczymi wykorzystanymi w artykule są analiza krytyczna literatury i przepisów prawnych, metoda dedukcyjna oraz synteza wniosków z analizy. Artykuł podejmuje próbę przeanalizowania sprawozdania niefinansowego. W wyniku przeprowadzonych badań literaturowych zaproponowano ujęcie sprawozdania niefinansowego jako elementu raportu biznesowego/rocznego spółki, w ramach którego mieściłoby się poza sprawozdaniem finansowym także sprawozdanie niefinansowe oraz inne raporty powiązane z rachunkowością.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, raportowanie zintegrowane, ujawnianie informacji niefinansowych, teoria rachunkowości.

Summary: The aim of the article is: to show the new reporting obligation included within the Polish Accounting Act, which is the preparation of non-financial statement; the presentation of reasons for the inclusion of the new reporting obligation as the part of the Polish Accounting Act; and to define a place of non-financial statement among other existing reports within the Polish Accounting Act. The research methods used are critical analysis of the literature and legal regulations, deductive reasoning and synthesis of conclusions drawn from the analysis. The article attempts to analyse the non-financial statement. The research of the literature is concluded in the proposition of inclusion of the non-financial statement into the annual/business report, which includes both financial and non-financial statements, as well as other reports tied to accounting.

Keywords: financial reporting, integrated reporting, non-financial information disclosure, accounting theory.

1. Wstęp

Rachunkowość na przestrzeni lat rozwijała się i rozszerzała. Współczesna rachunkowość jest regulowana przepisami prawnymi, takimi jak polska ustawa o rachunkowości. W związku z niedawną aktualizacją prawodawstwa unijnego w zakresie obowiązków ujawniania informacji niefinansowych¹ w raportach rocznych spółek wymuszonych przez dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (dalej jako dyrektywa 2014/95/UE) i późniejszą ich implementację do polskiej ustawy o rachunkowości w 2016 r. do zakresu obowiązków sprawozdawczych spółek związanych z rachunkowością dodano prawny wymóg ujawniania informacji niefinansowych w obszarach dotyczących m.in. kwestii społecznych, pracowniczych i środowiskowych. Wymóg ten znalazł się w przepisach dotyczących rachunkowości, nie zaś jako odrębny obowiązek jednostki gospodarującej (takich jak na przykład przesyłanie informacji do Głównego Urzędu Statystycznego lub Komisji Nadzoru Finansowego w ramach odrębnych przepisów poza ustawą o rachunkowości).

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na dwa pytania: „Czy można uznać ujawnianie informacji niefinansowych za część rachunkowości?” oraz „Jakie istnieją teoretyczne przesłanki dla ujęcia tych ujawnień w ramach przepisów dotyczących rachunkowości?”. Autor wskaże w artykule problemy związane z rozszerzeniem zakresu ustawy o rachunkowości o sprawozdanie niefinansowe oraz spróbuje na nowo zdefiniować zakres sprawozdawczości spółek po wprowadzonych przez dyrektywę z 2014 r. zmianach, próbując ukazać kierunek zmian rachunkowości w przyszłości.

2. Nowy obowiązek sprawozdawczy w polskiej ustawie o rachunkowości

Polska ustawa o rachunkowości wymusza na spółkach spełniających określone warunki ujawnianie informacji niefinansowych. Artykuł 49b tej ustawy, dodany po nowelizacji ustawy o rachunkowości z 15 grudnia 2016 r., wskazuje, iż spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne, jawne i komandytowe, których wszystkimi współnikami są spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej formie prawnej, są zobowiązane ujawnić informacje niefinansowe, jeżeli spełniają dwa warunki:

¹ Nie ma jednej przyjętej uniwersalnie definicji informacji niefinansowych. Za informacje niefinansowe w ramach artykułu autor uważa wszystkie informacje ujawniane poza sprawozdaniem finansowym oraz częścią sporządzaną przez biegłego rewidenta [Krasodomska 2014, s. 26-28]. Definicja ta zaznacza, że nie każda informacja finansowa jest ilościowa i nie każda informacja niefinansowa jest automatycznie narracyjna i jakościowa. Ważne jest wyłącznie miejsce, a nie forma ujawnień!

- ich średnioroczne zatrudnienie przekracza 500 osób w przeliczeniu na pełne etaty,
- ich suma bilansowa na koniec roku obrotowego przekracza 85 mln zł lub ich przychody netto ze sprzedaży przekraczają w roku obrotowym 170 mln zł.

Co ważne, powyższe warunki zostały przeliczone z euro na walutę polską, czym różnią się od warunków umieszczonych w dyrektywie z 2014 r. Dopiero spełnienie obydwu warunków w jednym roku powoduje konieczność ujawnień niefinansowych.

Artykuł 49b wskazuje w ust. 1 i 9, iż ujawnień informacji niefinansowych dokonuje się albo w ramach tzw. oświadczenia z informacji niefinansowych, stanowiącego część sprawozdania z działalności², albo w ramach tzw. sprawozdania z informacji niefinansowych, sporządzonego odrębnie poza sprawozdaniem z działalności.

W tym samym artykule w ust. 2 zdefiniowany jest zakres sprawozdania niefinansowego³. Jest to:

- zwięzły opis modelu biznesowego danej jednostki,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,
- opis polityk stosowanych przez daną jednostkę w kwestiach środowiskowych, pracowniczych i społecznych, a także poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji wraz z opisem rezultatów stosowania tych polityk,
- opis procedur należytej staranności,
- opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki.

W przepisach zastosowano zasadę „stosuj lub wyjaśnij” (*comply or explain*) polegającą na potrzebie wytłumaczenia przez jednostkę powodów nieujawnienia powyższych informacji w przypadku ich nieujawnienia [Ustawa 2016, art. 49b, ust. 4-7].

3. Sprawozdanie niefinansowe – część rachunkowości czy raport na granicy rachunkowości?

Zdaniem T.S. Kuhna (1985) nauka rozwija się poprzez formułowanie teorii opartych na paradygmacie podczas etapu zwanego przez Kuhna „nauką normalną”, aż do momentu wystąpienia przypadku braku możliwości rozwiązania zadanego problemu w ramach funkcjonującego paradygmatu. W takim przypadku nauka wkracza

² Sprawozdanie z działalności jest nazywane „raportem na granicy rachunkowości” i jest współcześnie miejscem zawarcia większości informacji niefinansowych o danej spółce [Krasodomska 2014, s. 113-114].

³ W obydwu przypadkach zakres ujawnień i zawartość oświadczenia/sprawozdania jest taka sama. Polski ustawodawca rozdzielił nazwę ze względu na miejsce ujawnień (wewnątrz lub poza sprawozdaniem z działalności), jednakże dyrektywa z 2014 r. dopuszcza w pkt. 7 stosowanie nazwy „sprawozdanie niefinansowe” (*non-financial statement*) w odniesieniu zarówno do „oświadczenia z informacji niefinansowych”, jak i „sprawozdania z informacji niefinansowych”. Autor w niniejszym artykule również w przypadku obydwu dokumentów będzie używał nazwy „sprawozdanie niefinansowe”.

w okres „rewolucji naukowej”, która poprzez postępowy i radykalny przebieg zmienia funkcjonujący paradygmat i pomaga wyznaczyć możliwe do wyjaśnienia rozwiązania w ramach nowo utworzonego paradygmatu [za: Kwiecień 2016, s. 68].

Zdaniem autora być może znajdujemy się na granicy rewolucji naukowej w nauce rachunkowości – podkreśla się bowiem w literaturze, że stopień skomplikowania nauki rachunkowości przyrasta w szybszym tempie od możliwości jej dokładnego badania – rzeczywistość wyprzedza naukę i w coraz mniejszym stopniu znajduje odpowiedzi na pojawiające się w gospodarce kryzysy. Tradycyjnie teoria rachunkowości ukazywała bowiem wielkości finansowe jako skutek (a nie przyczynę) działań inwestorów [Kamela-Sowińska 2013, s. 25; Michalczuk, Mikulska 2014, s. 200].

Zaznacza się, że zagrożenia dla kontynuacji działalności przez jednostkę (oraz w szerszym kontekście kryzysy gospodarcze) mogą mieć niefinansowe przyczyny, takie jak trudności kadrowe, utrata rynku przez jednostki, zmiany technologiczne czy niekorzystne zmiany legislacyjne [Nowak 2008, s. 42, 66; FEE 2016, s. 7], o których klasyczne sprawozdanie finansowe nie informuje.

Takiego zdania jest także A. Kamela-Sowińska, która wskazuje na coraz wyraźniejsze zwiększenie się luki wycenowej pomiędzy wartością rynkową oraz księgową spółek, co wskazuje, że w tradycyjnym modelu rachunkowości i w sposobie pomiaru wartości tkwi błąd o charakterze systemowym [Kamela-Sowińska 2013, s. 20-21]. Przeprowadzone badania empiryczne wykazują, że nawet do 80% wartości rynkowej danej spółki może nie być odzwierciedlone wewnątrz klasycznego sprawozdania finansowego [Arvidsson 2011, s. 278]. Wskazuje się, że to właśnie informacje niefinansowe mogą być informacjami, które są przyczyną, dla której występują rozbieżności pomiędzy wartością księgową a wartością rynkową danej spółki [Gazdar 2007, s. 1-6].

Pomimo że celem sprawozdania finansowego jest przede wszystkim zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników i choć współcześnie nadal pozostaje ono głównym źródłem informacji finansowych, to coraz częściej podkreśla się w literaturze, iż użytkownicy dla podjęcia decyzji mogą wymagać informacji, których w sprawozdaniu finansowym nie zawarto [Olchowicz, Tłaczała 2015, s. 23].

W związku z powyższym założeniem da się przyjąć, iż klasyczny raport finansowy zawierający przede wszystkim lub wyłącznie informacje historyczne przestaje być dla potrzeb interesariuszy adekwatny [Krasodomska 2010, s. 45], zwłaszcza biorąc pod uwagę, że potrzeby informacyjne interesariuszy rosną wraz z upływem czasu [za: Macuda 2015, s. 100].

Nowe przepisy wpisane do ustawy o rachunkowości wyszły naprzeciw opisanym wyżej oczekiwaniom i sprawiły, iż współcześnie należy rozpatrywać raportowanie informacji niefinansowych jako przynajmniej związane z rachunkowością celem uzupełnienia informacji pochodzących z klasycznych sprawozdań finansowych rozumianych jako: bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa (na

podst. art. 45 ust. 2 UoR), a także zestawienie zmian w kapitale własnym i rachunek przepływów pieniężnych (art. 45 ust. 3 UoR).

W art. 4 ust. 3 tej samej ustawy opisany jest zakres rachunkowości (finansowej).

Zgodnie z ustawą rachunkowość obejmuje:

- przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości,
- prowadzenie na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku systematycznym i chronologicznym,
- inwentaryzację,
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych (!),
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych,
- badanie, składanie do rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych.

Wyraźnie widać więc, że zgodnie z ustawą do powyższego zakresu określającego rachunkowość finansową nie zaliczamy sporządzania sprawozdań o charakterze niefinansowym, przede wszystkim sprawozdania z działalności czy też nowego sprawozdania z informacji niefinansowych.

Mimo tego w ustawie o rachunkowości (a także w dyrektywie 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek) znalazły się przepisy dotyczące ujawniania informacji niefinansowych w ramach nowego sprawozdania niefinansowego. Powstaje więc pytanie – dlaczego umieszczono nowy obowiązek sprawozdawczy w przepisach dotyczących rachunkowości?

Nowe przepisy należy rozważyć na podstawie literatury przedmiotu. Samo pojęcie rachunkowości należy traktować wieloaspektowo i rozumieć przez nie zarówno system informacyjny, zbiór regulacji prawnych, dyscyplinę naukową, jak i system pomiaru, wyceny i rejestracji zdarzeń⁴ gospodarczych [Emerling 2014, s. 47].

Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (American Accounting Association) definiuje rachunkowość jako proces identyfikacji, pomiaru, przetwarzania oraz przekazywania informacji ekonomicznych pozwalających na sformułowanie opinii i decyzji przez użytkowników informacji [American Accounting Association 2011 (1966), s. 1].

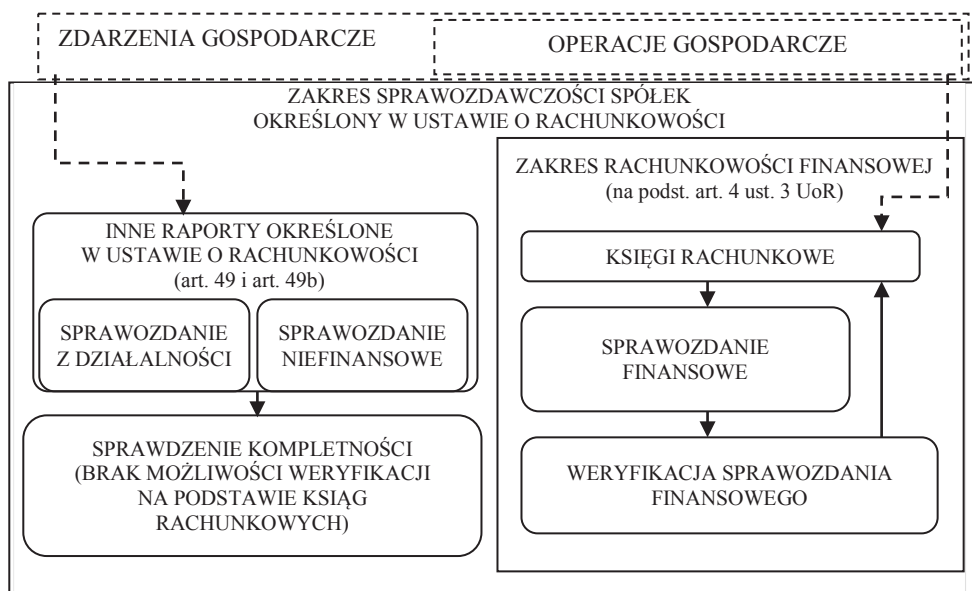
Odpowiednikiem słowa „rachunkowość” w języku angielskim jest „*accounting*”, gdzie *count* oznacza liczenie, ale rachunkowość nie musi współcześnie obejmować jedynie przekazywania informacji wyrażonych w mierniku liczbowym [Mook, Quater, Richmond 2007, s. 51].

Powyższe definicje wyraźnie wskazują, że pojęcie rachunkowości jest bardzo szerokie i nie ogranicza się jedynie do raportowania informacji o operacjach gospodarczych, a ogólnie informacji ekonomicznych, więc pomimo tego że informacje

⁴ A więc ogólnie zdarzeń gospodarczych, a nie tylko operacji gospodarczych (a więc zdarzeń wpływających na bilans i rachunek zysków i strat) [przyp. autora].

niefinansowe w większości nie pochodzą z księgowości (i przez to przykładowo ich „weryfikacja” przez audytora zewnętrznego na razie ogranicza się zwykle jedynie do sprawdzenia, czy dane informacje zostały ujawnione w raporcie, a nie do faktycznej weryfikacji ich prawdziwości [FEE 2015, s. 4-6]); nie oznacza to, że nie mogą stanowić współcześnie rozumianej rachunkowości.

Stanowisko w sprawie zajął również W. Gos, który pisał, iż z założenia system rachunkowości powinien być zorganizowany w taki sposób, aby umożliwiać sporządzanie różnych sprawozdań, a nie tylko sprawozdań finansowych [Gos 2014, s. 30]. Według W. Gosa sprawozdawczość jest i pozostanie elementem rachunkowości, ponieważ głównym celem rachunkowości jest sporządzanie sprawozdań [Gos 2014, s. 28-29]. Jeżeli przyjąć powyżej określony cel rachunkowości, to sprawozdanie niefinansowe może być traktowane jako część szeroko pojętej rachunkowości, a ściślej jako część sprawozdawczości, która stanowi część rachunkowości.



Rys. 1. Prawny zakres rachunkowości finansowej a ustawowy zakres sprawozdawczości spółek

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości oraz [Emerling 2014, s. 47; American Accounting Association 2011 (1966), s. 1; Mook, Quater, Richmond 2007, s. 51; Gos 2014, s. 28-29].

Rysunek 1 pokazuje, że zakres rachunkowości (finansowej) określony w ramach art. 4 ust. 3 UoR jest węższy, aniżeli wynikałoby to z przytoczonych w artykule definicji rachunkowości. Jak wynika z rysunku, nie ma tymczasowo możliwości weryfikacji informacji pochodzących z raportów pozafinansowych ze względu na fakt, że zostały one sporządzone na podstawie danych pochodzących spoza księgowości.

W podsumowaniu można stwierdzić, że ustawodawca nakładając nowy obowiązek sprawozdawczy na jednostkę, rozszerzył ustawowy zakres sprawozdawczości bez rozszerzania ustawowego zakresu rachunkowości określonego w art. 4 ust. 3 UoR. Zdaniem autora faktycznie uniemożliwia to uznanie nowego raportu za część ustawowo pojmowanej rachunkowości finansowej.

Zamiast tego można według autora zestawić nowe sprawozdanie ze sprawozdaniem z działalności zarządu, nazywając je za J. Krasodomską „sprawozdaniem na granicy rachunkowości” [2014, s. 113-114], zawierającym pewne cechy raportów finansowych, ale na razie niemożliwym do ujęcia w ramach ustawowo rozumianej rachunkowości i stanowiącym jedynie uzupełnienie informacji pochodzących z rachunkowości. Autor nie wyklucza jednak dalszego rozszerzania zakresu rachunkowości przez ustawodawcę w kolejnych latach.

4. Miejsce sprawozdania niefinansowego w sprawozdawczości spółek

Czy można mówić o „sprawozdawczość niefinansowej” w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych? O ujawnianiu informacji niefinansowych w raportach rocznych spółek mówi się zwykle nie jako o „raportowaniu niefinansowym”, a właśnie „raportowaniu informacji niefinansowych”. Można jednak na podstawie literatury spróbować zawrzeć „raportowanie informacji niefinansowych” w definicji „sprawozdawczości finansowej” lub spróbować nazwać tę sprawozdawczość zupełnie inaczej.

Historycznie zakres sprawozdawczości spółek rozszerzał się. Niestety przyjmuje się, że nie jest możliwa sytuacja, w której jednocześnie poszerza się zakres raportowania oraz utrzymuje się dotychczas istniejący w sprawozdawczości „porządek” raportowania. Rozszerzenie zakresu sprawozdawczości i rozwój sprawozdawczości informacji niefinansowych będzie skutkowało większą niż do tej pory uznaniowością formy i treści raportów, dlatego bardzo ważne jest ujednoczenie zawartości biznesowych raportów rocznych, aby zachować ich przejrzystość [Walińska 2015, s. 164].

Dla przykładu: o ile niegdyś jedynym elementem sprawozdania finansowego był bilans, to wraz z biegiem lat dodano do niego rachunek zysków i strat oraz inne elementy. Z czasem – obok sprawozdania finansowego – pojawiła się także konieczność weryfikacji sprawozdań finansowych oraz sporządzania sprawozdania z działalności zarządu [Karmańska 2014, s. 77]. Przy każdym poszerzeniu zakresu raportowania było potrzebne określenie ram, formy i treści nowego obowiązku sprawozdawczego.

W nauce rachunkowości pojawił się problem semantyczny w momencie powstania obowiązku dołączania do sprawozdań części sporządzanych przez biegłego rewidenta (opinii i raportu biegłego rewidenta) oraz sprawozdania z działalności zarządu. Problem polegał na tym, że zgodnie z art. 45 UoR elementy te nie stanowią części sprawozdania finansowego. Z podobnym problemem ścieramy się współ-

częściej w momencie inkluzji obowiązku sporządzania raportu niefinansowego do ustawy o rachunkowości.

Dla rozwiązania tego problemu należy rozdzielić pojęcie sprawozdania finansowego od sprawozdawczości finansowej. Jak wskazuje P. Mućko, sprawozdawczość finansowa jest pojęciem znacznie szerszym niż sprawozdanie finansowe. Sprawozdawczość finansowa poza elementami sprawozdania finansowego zawiera wszystkie wymagane prawem dodatkowe składniki, takie jak sprawozdanie z działalności czy list do akcjonariuszy [za: Gos (red.) 2015, s. 177-178]. Pomimo iż nie zawsze informacje zawierane w sprawozdaniu finansowym mają charakter wartościowy [np. informacje wewnątrz informacji dodatkowej, przyp. autora], to należy je jednak nazywać informacjami finansowymi [Gos (red.) 2015, s. 10].

Stosunkowo nowa definicja sprawozdawczości finansowej, określona przez J. Samelaka, definiuje z kolei sprawozdawczość finansową jako usystematyzowany zbiór wyselekcjonowanych oraz syntetycznych informacji, cechujących się dominującym charakterem finansowym, tworzonych głównie przez rachunkowość i częściowo poza nią, odnoszących się zarówno do przeszłej, jak i obecnej sytuacji finansowej [Samelak 2013, s. 79]. Definicja zaznacza, że pomimo dominującego charakteru nie zawiera on danych wyłącznie finansowych, tzn. istnieje możliwość zamieszczenia w niej informacji niefinansowych. Dodatkowo definicja J. Samelaka częściowo wyłącza sprawozdawczość finansową z definicji rachunkowości, wskazując, że część tworzonych w sprawozdawczości informacji pochodzi spoza rachunkowości.

W literaturze można także spotkać pojęcia „raportowanie korporacyjne” oraz „sprawozdawczość przedsiębiorstwa” w odniesieniu do raportowania niezawężonego jedynie do sprawozdania finansowego. E. Walińska jest zdania, iż sprawozdania finansowe intensywnie rozwinęły się w ciągu ostatnich 200 lat i współczesne raportowanie pozafinansowe powstało poprzez wzbogacanie sprawozdawczości finansowej o elementy o charakterze niefinansowym [Walińska 2015, s. 152-154].

Pewnym problemem dla nauki rachunkowości może być sposób, w jaki należy współcześnie zdefiniować raport, w którego skład wejdzie sprawozdanie niefinansowe. W 2013 r. J. Samelak w swojej monografii poświęconej raportowaniu CSR zaproponował nazwę raportu biznesowego (lub też raportu rocznego) w odniesieniu do sprawozdania finansowego poszerzonego o inne elementy [Samelak 2013, s. 115-119].

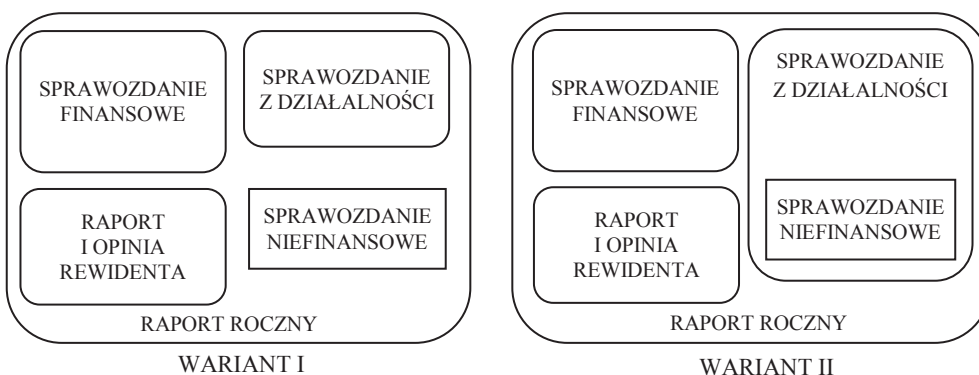
We wspomnianej monografii raport roczny był definiowany jako zbiór sprawozdań zawierający zestaw informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych, niezbędny do prezentacji, zrozumienia kontekstu, diagnozy i oceny efektów całokształtu działalności i zasobów jednostki, a także jej bieżącej i przyszłej sytuacji finansowej oraz rynkowej [Samelak 2013, s. 188].

Raporty roczne jako opracowania wieloaspektowe mają z założenia pozwolić na analizę przez interesariuszy kwestii majątkowo-finansowych, ale także w przeciwieństwie do sprawozdania finansowego, jego celów strategicznych ukierunkowanych na przyszłość [Śnieżek, Wiatr 2012, s. 56; Michalczyk, Mikulska 2014, s. 199-200].

Elementami raportu rocznego były do tej pory [Krasodomska 2014, s. 106; Grabiński, Kędzior, Krasodomska 2015, s. 96-100]:

- list do interesariuszy,
- sprawozdanie z działalności,
- sprawozdanie finansowe,
- weryfikacja sprawozdania finansowego,
- pozostałe informacje.

Jednakże zdaniem autora do powyższej listy należy dodać jednocześnie sprawozdanie niefinansowe, które w formie oświadczenia lub odrębnego sprawozdania będzie musiało zostać zawarte w raporcie rocznym w wymaganej przepisami formie. Dwa warianty struktury raportu rocznego prezentuje rysunek 2.



Rys. 2. Sprawozdanie niefinansowe w raporcie rocznym

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości oraz [Samelak 2013; Krasodomska 2014].

Sprawozdanie niefinansowe w wariantcie I będzie stanowiło odrębne, określone przez ustawodawcę sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, natomiast w wariantcie II – oświadczenie na temat informacji niefinansowych, zawarte wewnątrz sprawozdania z działalności. Co ważne, bez względu na formę sprawozdania niefinansowego i czy jest ono ujawniane, można zastosować pojęcie raportu rocznego (lub biznesowego) w odniesieniu do raportu zawierającego sprawozdanie niefinansowe.

Choć sama definicja raportu rocznego wywodzi się raczej z raportowania zintegrowanego⁵ czy też raportowania CSR, to w odniesieniu do nowych obowiązków

⁵ Raport zintegrowany dokumentuje realizację założeń strategii odpowiedzialności społecznej, m.in. związanych z ekologią i ochroną środowiska oraz potrzebami społeczeństwa (w tym działań sponsorskich i charytatywnych), a także odpowiedzialnością wobec państwa i regionu (np. wspieranie rozwoju regionalnego) i potrzebami pracowników i klientów [Zyznarska-Dworczak 2015, s. 193-194]. Zdaniem autora należy rozróżnić pojęcia raportowania zintegrowanego i raportu biznesowego/roczne-

sprawozdawczych jednostek gospodarujących zasadne jest zdaniem autora stosowanie definicji raportu rocznego w celu określenia zbioru informacji mogącego zawierać sprawozdanie niefinansowe.

5. Zakończenie

Jak wykazano w artykule, zakres obowiązków sprawozdawczych wynikających z ustawy o rachunkowości ponownie się rozszerzył. Ze względu na fakt niezawarcia nowego sprawozdania w art. 4 ust. 3 UoR nie należy umiejscawiać nowego raportu w ramach rachunkowości finansowej. Dużo lepszym rozwiązaniem byłoby przyznanie, że nowy obowiązek sprawozdawczy – oderwany od księgowości i niezawarty w ramach sprawozdania finansowego (jak np. informacja dodatkowa) – jest raportem na granicy rachunkowości (podobnie jak na przykład sprawozdanie z działalności zarządu).

Nowy obowiązek został umiejscowiony w ustawie o rachunkowości, ponieważ jego zadaniem jest uzupełnienie informacji wchodzących w skład rocznego raportu biznesowego. Zdaniem autora zasadne jest zawarcie w ramach definicji raportu rocznego, który to raport – zgodnie z treścią niniejszego artykułu – stanowić będzie zbiór wszystkich raportów pochodzących z rachunkowości, ale także niezwiązanych bezpośrednio z rachunkowością, takich jak sprawozdanie z działalności zarządu.

Zdaniem autora zdefiniowany w przepisach i literaturze zakres rachunkowości w dalszym ciągu pozostaje umowny i istnieje możliwość jego rozszerzenia w przyszłości, co – jak wykazano w artykule – miało miejsce w przeszłości. Nie należy więc wykluczać, że nowy obowiązek sprawozdawczy, jako sprawozdawczość „niefinansowa”, nie stanie się ustawowo częścią rachunkowości w przypadku zmiany przepisów i stworzenia podstaw dla jego faktycznej weryfikacji.

Przyszłą rolę naukowców w rachunkowości będzie nadal definiowanie istoty, zakresu, celu, a w niektórych przypadkach także proponowanie formy i treści nowych (często także niejasnych i nieprecyzyjnych) obowiązków sprawozdawczych, takich jak współczesne sprawozdanie niefinansowe. Z drugiej zaś strony ze względu na coraz większą subiektywność i uznaniowość informacji ujawnianych wewnątrz raportów biznesowych rolą środowiska naukowego może być także wypracowanie rozwiązań, które przyczynią się do zwiększenia przejrzystości nowych sprawozdań w przyszłości.

go, ponieważ raport zintegrowany jest konstruowany na podstawie postulatów i standardów komitetu ds. zintegrowanej sprawozdawczości (IIRC), a nie jest wynikiem realizacji ustawowego obowiązku sprawozdawczego. Inny jest także jego zakres. Zdaniem autora błędem byłoby zatem nazwanie każdego raportu biznesowego raportem zintegrowanym.

Literatura

- American Accounting Association, 2011, *A Statement of Basic Accounting Theory*, Evanston.
- Arvidsson S., 2011, *Disclosure of non-financial information in the annual report: A management-team perspective*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 12, Issue 2.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 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).
- Emerling I., 2014, *Kierunki zmian w sprawozdawczości finansowej banków*, Studia Ekonomiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, nr 164, Katowice.
- FEE, 2015, Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności: Rola biegłych rewidentów w weryfikacji informacji niefinansowych – stanowisko FEE, Federation of European Accountants.
- FEE, 2016, Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności: Jak zapewnić wysoką jakość i spójność sprawozdawczości – stanowisko FEE, Federation of European Accountants.
- Gazdar K., 2007, *Reporting Nonfinancials*, John Wiley & Sons, Londyn.
- Gos W., 2014, *Rachunkowość czy sprawozdawczość – głos w dyskusji*, Studia Oeconomica Posnaniensia, 2014, vol. 2, nr 4(265), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.
- Gos W. (red.), 2015, *Sprawozdania finansowe i ich analiza*, SKwP, Zarząd Główny w Warszawie, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
- Grabiński K., Kędzior M., Krasodomska J., 2014, *Współczesna rachunkowość na rynkach kapitałowych*, Difin, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A., 2013, *Dylematy integracji rachunkowości w krajach Unii Europejskiej*, Studia Oeconomica Posnaniensia, 2013, vol. 1, nr 8, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.
- Karmańska A., 2014, *The Imperative of Sustainable Growth and Reporting Integration: Three Eras in the Corporate Reporting Development*, Copernican Journal of Finance & Accounting, vol. 3, nr 1 (dostęp: 23.02.2017).
- Krasodomska J., 2010, *Informacje niefinansowe jako element rocznego raportu spółki*, Zeszyty Naukowe, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, nr 816, Kraków.
- Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Kwiecień M., 2016, *Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 87, nr 143, SKwP, Warszawa.
- Macuda M., 2015, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, 2015, vol. 3, nr 1, Poznań.
- Michalczyk G., Mikulska T., 2014, *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia, nr 69, Szczecin.
- Mook L., Quater J., Richmond B., 2007, *What Counts, Social Accounting for Nonprofits and Cooperatives*, Sigel Press, Londyn.
- Nowak E., 2008, *Rachunkowość jako źródło informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstw w ocenie zagrożenia upadłością*, Barometr Regionalny, 2008, nr 2(12), http://br.wszia.edu.pl/zeszyty/pdfs/br12_07nowak.pdf (dostęp: 23.02.2017).

- Olchowicz I., Tłaczała A., 2015, *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, wyd. 3, zm. i rozsz., Difin, Warszawa.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Śnieżek E., Wiatr M., 2012, *Teoria bilansowa Wilhelma Osbahra jako reakcja na lukę informacyjną w sprawozdawczości finansowej XXI wieku*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica, t. 263, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.
- Walińska E., 2015, *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 82, nr 138, SKWP, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2015, *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, 2015, vol. 3, nr 1, Poznań.