

Aldona Kamela-Sowińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra
Rachunkowości

aldona.kamela-sowinska@ue.poznan.pl

DYREKTYWA UNII EUROPEJSKIEJ O UJAWNIANIU INFORMACJI NIEFINANSOWYCH – NOWE WYZWANIE DLA RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Artykuł ma dwa cele. Pierwszym z nich jest wskazanie na kierunki zmian w rachunkowości od rachunkowości klasycznej w kierunku raportowania gospodarczego. Drugim celem artykułu jest postawienie pytań, problemów i kwestii, na jakie będzie musiało odpowiedzieć środowisko naukowe związane z rachunkowością, żeby wspomóc praktyków w wykonywaniu zadań i osiąganiu celów współczesnej rachunkowości postawionych w dyrektywie.

W artykule nie dokonano analizy bezpośredniego wpływu prezentowanych zmian wprowadzanych dyrektywą na wycenę i ujawnianie wartości w rachunkowości. Wskazano jedynie na zwiększającą się rolę idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (SCR) w rachunkowości i skalę tego zjawiska. Artykuł ma charakter autorskiej analizy możliwych skutków wprowadzanych nowych uregulowań w zakresie rachunkowości w krajach Unii Europejskiej, stąd korzystanie z opracowań literaturowych ma charakter posiłkowy, ponieważ na temat przedmiotowej dyrektywy nie ma jeszcze opracowań krajowych ani zagranicznych. Z istoty artykułu wynika, że jego konkluzje mają charakter postulatywny i mają na celu wskazanie obszarów do dalszych szczegółowych badań naukowych.

W artykule posłużono się funkcją praktyczną wiedzy ekonomicznej polegającą na możliwości jej wykorzystania do doboru i kwantyfikacji celów gospodarczych, do projektowania systemów i celów organizacyjnych, do doboru zasobów, aby efektywnie osiągać zakładane cele. Z punktu widzenia makroekonomii metoda badawcza koncentruje się na raportowaniu gospodarczym jako narzędziu budowania globalnej gospodarki. Z punktu widzenia rachunkowości w artykule wykorzystano teorię *principle based accounting* oraz normatywną teorię rachunkowości.

W artykule postawiono dziewięć głównych problemów, które na obecnym etapie wymagają naukowego opracowania i mogą posłużyć praktyce działań zgodnie z dyrektywą.

Słowa kluczowe: rachunkowość, sprawozdawczość finansowa, dyrektywy UE, informacje niefinansowe.

Klasyfikacja JEL: M4, K2:

THE EU DIRECTIVE ON THE DISCLOSURE OF NON-FINANCIAL AND DIVERSITY INFORMATION – A NEW CHALLENGE FOR ACCOUNTING

Abstract: This paper has two principal aims. The first one is to indicate the direction of changes in accounting from classical accounting towards economic reporting. The second aim of this article is to raise questions, problems and issues related to accounting which will have to be addressed by the academic community to assist practitioners in implementing the tasks and objectives of modern accounting included in the directive.

The article is not an analysis of the direct impact of the changes introduced by the directive on valuation and the disclosure of value in accounting. It only points to the increasing role of corporate social responsibility (CSR) in accounting and the scale of this phenomenon. The paper presents the author's own analysis of the possible effects of the introduction of new accounting rules in EU countries, with only fairly limited references to the literature because no national or international publications on the current directive are available to date. The conclusions of the article are prescriptive in nature and attempt to identify areas for further detailed scientific research.

The article applies the practical aspects of economic knowledge which makes it possible to use this in the selection and quantification of economic objectives, the design of systems and organizational goals, as well as the selection of resources to effectively achieve the set objectives. From the point of view of macroeconomics, the research method focuses on economic reporting as a tool for building a global economy. From the point of view of accounting, the article uses the theory of principle-based accounting as well as the normative theory of accounting.

The article lists nine key issues which at this stage need to be addressed by researchers and subsequently put to practical use in the implementation of the directive.

Keywords: EU Directive, non-financial reporting, accounting, financial reporting.

Wstęp

W słownikach języka polskiego pojęcie równowaga jest opisywane jako naturalny stan żywego organizmu, jego właściwe położenie w przestrzeni lub jako spokój i opanowanie, lub jako stabilny układ przeciwstawnych sił, wartości

w końcu, że jest to stan ciała, w którym działające na nie siły wzajemnie się znoszą, a więc nie powodują ruchu. Równowaga dotyczy także sfery gospodarczej, choć tu o definicje lub choćby opis pojęcia trudniej. A jednak jednostki gospodarcze działające w warunkach konkurencji wolnorynkowej poszukują punktu równowagi pomiędzy maksymalizacją wartości i wielkości zysku a odpowiedzialnością za podejmowane działania i ich skutki dziś i w przyszłości.

Na przełomie kilku ostatnich lat popyt na informację oraz przejrzystość działalności ze strony przedsiębiorstw zaczęły nabierać coraz większego znaczenia. Nietrudno zauważyć, że zarówno świadomość społeczna oraz zainteresowanie społecznym i środowiskowym aspektem prowadzenia biznesu, jak i wzrost uwagi ze strony mass mediów zaowocowały zwiększoną ilością informacji w publikowanych przez przedsiębiorstwa sprawozdaniach [Tagesson i in. 2008].

Niegdyś panowało przekonanie, że „wszystko, co nie jest wyraźnie zabronione przez prawo, jest dozwolone”, a zarządzanie firmą, odpowiedzialność społeczną i etykę uważano za pojęcia mające ze sobą niewiele wspólnego. Współcześnie coraz częściej od przedsiębiorstw wymaga się większej wrażliwości na otoczenie społeczne, etykę biznesową, przestrzeganie praw człowieka. Coraz większy nacisk kładzie się na wizerunek oraz reputację, które obecnie silniej niż w XX wieku determinują wartość rynkową przedsiębiorstw.

Kierunki zmian w prowadzeniu współczesnego biznesu mają bezpośredni wpływ na kierunki zmian w rachunkowości, a szczególnie w sprawozdawczości finansowej.

1. Przesłanki wprowadzenia dyrektywy

W dniu 15 kwietnia 2014 roku Parlament Europejski przegłosował na sesji plenarnej tekst projektu legislacyjnego dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże spółki oraz grupy. Tekst ma znaczenie dla Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Dyrektywa jest wynikiem porozumienia Parlamentu i Rady UE. Do ostatecznego jej przyjęcia potrzebne jest jeszcze jej formalne zatwierdzenie przez Radę UE. Po czym nastąpi jej publikacja w Dzienniku Urzędowym UE. Przewiduje się, że nastąpi to w drugiej połowie 2014 roku. Formalne przyjęcie dyrektywy nastąpi po głosowaniu na sesji plenarnej Parlamentu Europejskiego oraz na posiedzeniu Rady UE. Nowa dyrektywa spowoduje konieczność zmiany krajowej Ustawy o rachunkowości oraz dokonanie zmian w nowo przyjętej.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 roku¹ przewiduje dwa istotne rozszerzenia zakresu raportowania. Wprowadza:

- obowiązek raportowania minimum informacji niefinansowych związanych z tzw. społeczną odpowiedzialnością biznesu przez duże podmioty zainteresowania publicznego, mające powyżej 500 pracowników, w formie wybranej przez spółkę, tj. albo w ramach sprawozdania z działalności, albo w formie odrębnego raportu;
- obowiązek ujawniania polityki różnorodności w zakresie składu organów spółki.

W sytuacji, w której spółka nie będzie sporządzać raportów w ww. zakresie, będzie musiała ten fakt ujawnić i wyjaśnić.

Konsultacje z zainteresowanymi stronami stanowiły etap pierwszy wprowadzania dyrektywy. Komisja Europejska prowadziła z zainteresowanymi stronami regularny, szeroko zakrojony dialog i rozbudowane konsultacje. Konsultacje uznaje się za procedurę wyprzedzającą sporządzenie wniosku dotyczącego zmian w dyrektywie. Procedura taka zawsze ma na celu zgromadzenie opinii wszystkich zainteresowanych stron, w tym podmiotów sporządzających sprawozdania, użytkowników, organizacji pozarządowych itp.

Ocena skutków dokonana przez Komisję wskazała na dwa główne problemy dotyczące:

- 1) niedostatecznej przejrzystości informacji niefinansowych,
 - 2) braku różnorodności składu rad dyrektorów jednostek gospodarczych.
- Jak ustalono, niektóre spółki w stopniu niedostatecznym odpowiadają na rosnące potrzeby inwestorów, akcjonariuszy, wspólników, pracowników i organizacji społeczeństwa obywatelskiego w zakresie przejrzystych informacji niefinansowych. Na podstawie analizy Komisji jako przyczyny tego problemu wskazano zarówno niedoskonałość rynku, jak i luki regulacyjne, a same zachęty rynkowe wydają się niewystarczające lub niewspółmierne. Wzrost zapotrzebowania na informacje niefinansowe oraz korzyści płynące z ich ujawniania są uważane za długoterminowe i trudne do oszacowania w precyzyjny sposób. Natomiast koszty ponoszone w krótkim okresie są oczywiste i łatwiej identyfikowalne i mierzalne. Podmioty gospodarcze są mniej skłonne do aktywnego prowadzenia polityki w tej dziedzinie ze względu na postrzeganie problemu przez pryzmat korzyści i kosztów.

¹ Dyrektywa 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 (tekst mający znaczenie dla EOG) opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej L182 /19.

Niedostateczna różnorodność składu organów spółki to drugi fundamentalny problem w raportowaniu informacji niefinansowych. Organy spółki, których członkowie mają podobne wykształcenie i doświadczenie zawodowe, pochodzenie geograficzne, są w podobnym wieku lub są tej samej płci, mogą doświadczać syndromu wąskiego „myślenia grupowego”. Skutkiem może być nieskuteczność kontroli i nadzoru decyzji kierownictwa z powodu braku różnych punktów widzenia, wartości oraz kompetencji. Ogranicza to liczbę dyskusji, pomysłów i kontrowersji na forum organu spółki. Taka sytuacja może, według badań UE, prowadzić także do mniejszej akceptacji innowacji proponowanych przez kierownictwo.

Niewystarczająca różnorodność składu organu spółki związana jest przede wszystkim z niedostatecznymi bodźcami rynkowymi, które zachęcałyby spółki do zmiany tej sytuacji. Unia doszła do wniosku, że występuje zjawisko nieadekwatnej praktyki w zakresie rekrutacji członków organu spółki, często zbyt wąsko sięgano grono kandydatów i podtrzymuje tradycję rekrutacji członków o podobnych profilach.

2. Zakres podmiotowy dyrektywy

Nowe prawo europejskie obejmie jedynie duże spółki, które zatrudniają powyżej 500 pracowników. Na liście objętych nowym prawem znajdują się tylko podmioty uznawane za jednostki zainteresowania publicznego, tj. spółki notowane na giełdach papierów wartościowych, ubezpieczyciele, banki i firmy uznane przez państwa członkowskie UE za ważne społecznie ze względu na charakter swojej działalności. Będzie to około 6000 podmiotów gospodarczych – jest to jedynie 30% tych, które pierwotnie znajdowały się na liście proponowanej przez Komisję Europejską [www.forbes.pl].

3. Cel dyrektywy

Ostatecznie za cel dyrektywy uznano: zwiększenie znaczenia, zgodności i porównywalności informacji ujawnianych przez spółki na terenie Unii Europejskiej. Osiągnięcie tego celu ma przynieść znaczące korzyści spółkom, inwestorom i innym zainteresowanym stronom działającym na jednolitym rynku, przez co przyczyni się do społecznego i zrównoważonego długotrwałego wzrostu i zwiększenia zatrudnienia.

Dotyczy to szczególnie dużych spółek, w stosunku do których ujawniane informacje niefinansowe powinny być bardziej dostępne, przydatne oraz

spójne na poziomie UE. Działalność tych spółek niejednokrotnie ma miejsce na terenie całej UE, a nie tylko w jednym kraju, i ma znaczenie dla inwestorów oraz innych zainteresowanych stron na całym europejskim, unijnym rynku wewnętrznym, jak i w świecie.

Uznano, że zmiana dyrektyw o rachunkowości jest najbardziej odpowiednim instrumentem prawnym, ponieważ zachowuje dla państw członkowskich pewną swobodę w dostosowaniu jej rozwiązań do reguł i warunków krajowych. Wprowadzenie zmian w dyrektywach na poziomie całej UE zapewnia jednak, że treść i forma proponowanego działania nie wykracza poza zakres niezbędny i proporcjonalny do osiągnięcia regulacyjnego celu.

4. Podstawy prawne i procedura wprowadzania dyrektywy

Pierwszym prawnym krokiem wprowadzenia dyrektywy było uzyskanie wstępnego porozumienie Rady i Parlamentu Europejskiego w zakresie projektu dyrektywy.

Udało się to osiągnąć na posiedzeniu COREPER I (Komitet Stałych Przedstawicieli zajmujący się sprawami socjalnymi i ekonomicznymi) 26 lutego 2014 roku Polska aktywnie uczestniczyła w tych pracach i osiągnęła zamierzony cel, do jakiego zmierzała. Uzyskała bowiem akceptację zawężenia zakresu jednostek objętych obligatoryjnym raportowaniem informacji niefinansowych. Polska stała na stanowisku, że dodatkowe wymogi dotyczące przejrzystości nie powinny prowadzić do zbędnych obciążeń administracyjnych. Mniejsze spółki napotykają więcej trudności w zakresie zbierania, analizowania i prezentowania informacji. Zgodnie z zasadą „najpierw myśl na małą skalę”, wymogi dotyczące ujawniania informacji nałożone niniejszą dyrektywą nie powinny mieć zastosowania wobec spółek, których wielkość znajduje się poniżej progu wynegocjowanego w dyrektywie.

Wniosek wprowadzenia dyrektywy dotyczył zmiany art. 46 IV dyrektywy oraz art. 36 VII dyrektywy dotyczących ujawniania informacji niefinansowych. W związku z nowym wymogiem dotyczącym różnorodności składu organu spółki proponowana jest zmiana art. 46a IV dyrektywy.

Dyrektywy o rachunkowości regulują informacje zawierane w sprawozdaniach finansowych wszystkich spółek kapitałowych utworzonych na podstawie przepisów krajowych państwa członkowskiego bądź państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG).

Formalną podstawą wniosku był art. 50 ust. 1 traktatu, który stanowi podstawę prawną do przyjmowania środków UE służących utworzeniu rynku wewnętrznego w zakresie prawa spółek. Stąd też we wniosku do wprowadzenia

dyrektywy uzasadniano, że duże spółki powinny ujawniać informacje niefinansowe zgodnie z określonymi wymogami mającymi na celu zwiększenie przejrzystości i odpowiedzialności spółek, przy jednoczesnym ograniczaniu zbędnych obciążeń administracyjnych.

Zgodnie z zasadą pomocniczości UE powinna podejmować działania tylko w tych przypadkach, kiedy skutkiem tych działań może być zapewnienie lepszych efektów niż poprzez działanie państwa członkowskiego

Pojedynczo działania UE z założenia powinny ograniczać się do działań koniecznych i proporcjonalnych do założonych celów.

We wstępie do tekstu dyrektywy oświadcza się, że przy jej tworzeniu uwzględniono Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 50 ust. 1, wniosek Komisji Europejskiej, projekt aktu ustawodawczego przedstawiony parlamentom narodowym oraz opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, opinię Komitetu Regionów, co stanowi postępowanie zgodne ze zwykłą procedurą ustawodawczą [Sprawozdania UE].

5. Zakres przedmiotowy dyrektywy

Proponowane zmiany w dyrektywie o ujawnianiu informacji niefinansowych sprowadzają się do zmian w kilku artykułach w dyrektywie 78/660/EWG:

„1. a) Roczne sprawozdanie z działalności zawiera rzetelną ocenę rozwoju i wyników spółki oraz jej sytuacji wraz z opisem najważniejszego ryzyka i niepewności, w obliczu których się znajduje.

Ocena ta jest zrównoważoną i pełną analizą rozwoju i wyników spółki oraz jej sytuacji, zgodną z wielkością i złożonością przedsiębiorstwa.

b) W przypadku spółek, w których średnia liczba pracowników w ciągu roku obrotowego przekracza 500, a na dzień bilansowy ich suma bilansowa przekracza 20 milionów euro lub ich obrót netto przekracza 40 milionów euro, ocena obejmuje także sprawozdanie niefinansowe dotyczące przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i prawowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym:

- (i) opis polityki stosowanej przez spółkę odnośnie do tych kwestii,
- (ii) skutki tej polityki,
- (iii) ryzyko związane z tymi kwestiami oraz sposób zarządzania tym ryzykiem przez spółkę.

Jeśli spółka nie stosuje żadnej polityki odnośnie do przynajmniej jednej z wymienionych kwestii, podaje wyjaśnienie uzasadniające taką decyzję.

Przedstawiając te informacje niefinansowe, spółka może opierać się na krajowych, unijnych lub międzynarodowych ramach prawnych i wskazuje wówczas, z jakich ram prawnych korzystała.

- c) W stopniu koniecznym dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji spółki analiza zawiera zarówno finansowe, jak i w odpowiednich przypadkach, niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związanych z daną działalnością.
- d) Przedstawiając analizę, roczne sprawozdanie z działalności, w odpowiednich przypadkach, zawiera odniesienia do oraz dodatkowe objaśnienia kwot wykazanych w rocznych sprawozdaniach finansowych”.

6. Dylematy raportowania i audytu wynikające z dyrektywy

Firmy, które decydują się na przygotowanie raportu CSR, stają przed rozlicznymi dylematami. Dzieje się tak, ponieważ jest to instrument nowy.

Już na samym początku pojawiają się pytania o cel jakichkolwiek prac w zakresie przyjęcia społecznie odpowiedzialnej polityki firm. Pojawia się pytanie o kwestie finansowania i pytanie: Czy korzyści, które firma uzyska w wyniku zaangażowania w odpowiedzialny biznes, będą adekwatne do poniesionych nakładów?

W następnej kolejności stoi problem adresatów raportu i tutaj ważne jest, aby przypadkiem nie pominąć żadnej grupy interesariuszy.

Kolejny problem pojawia się przy określaniu zawartości informacyjnej raportu. Sprawozdanie powinno poruszać wszystkie istotne kwestie dla każdej grupy interesariuszy, przy czym nie można też przesadzić z jego szczegółowością. Raport powinien być szczegółowy i zarazem bardzo konkretny. Nadmiar informacji może sprawić, że obraz odpowiedzialnego biznesu zostanie w oczach interesariuszy istotnie zamazany.

Bezpośrednie prace nad raportem również nie są wolne od dylematów, gdyż pojawiają się kwestie techniczne, takie jak: dobór ekspertów i tworzenie zespołu do opracowania raportu (ten problem nie istnieje, jeśli firma już na wstępie tworzy osobną komórkę do spraw CSR).

Tworzenie i audyt raportów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw powoduje kolejny problem, konieczność stałego podnoszenia kwalifikacji zawodu księgowych i audytorów wymusza intelektualizację zawodu.

7. Wyzwania dla rachunkowości związane z dyrektywą

Wzrost skomplikowania współczesnych procesów gospodarczych wymusza na nauce rachunkowości podejście interdyscyplinarne, aby rozwiązywać

problemy w praktyce, co – jak sądzą Gorynia i Kowalski [2013, s. 458] – stoi w sprzeczności z tendencją do wąskich specjalizacji w akademickiej ekonomii. Sprawozdawczość w zakresie ujawniania informacji niefinansowych stawia rachunkowości sprawozdawczości finansowej, służbom finansowo-księgowym i audytorom nowe zadania. Zadania na miarę XXI wieku. Już nie tylko ekonomia wymaga coraz bardziej podejścia heterogenicznego. Wymaga jej także rachunkowość. Stopniowo kształtuje się nowy nurt w ekonomii – ekonomia złożoności [Mączyńska 2011, s. 117].

Rachunkowość głównie operuje w skali mikroekonomicznej, na szczeblu przedsiębiorstwa, gdzie dominują finanse i nauki o zarządzaniu. „Głównym wyzwaniem, z jakim muszą się zmierzyć teoretycy, jest sprostanie zadaniu dostosowania reguł definiowania, gromadzenia i upubliczniania danych na potrzeby zarządzania, nowego modelu nadzoru korporacyjnego i relacji inwestorskich” [Gorynia i Kowalski 2013, s. 469]. O potrzebie współdziałania naukowców z obszaru rachunkowości niech posłużą słowa E. Ducke z Rezerwy Federalnej skierowane do pracowników branży księgowej, w rocznicę upadku Lehman Brothers: „aby uniknąć nawrotów kryzysów ekonomicznych, zmiany standardów rachunkowych i reguł finansowania [...] muszą być koordynowane globalnie” [...]. Na całym świecie dyskutują twórcy reguł rachunkowości, prawodawcy i politycy, wysuwając swoje propozycje. Wyzwanie polega na tym, aby zmian dokonać gładko i sprawnie” [Tapscot i Williams 2011, s. 40]. Nowa dyrektywa UE wpasowuje się w ten nowy nurt ekonomii różnorodności.

W świetle powyższych uwag można wskazać kilka ważnych problemów, które na obecnym etapie wymagają naukowego opracowania i mogą posłużyć praktyce do wprowadzenia dyrektywy.

1. Czy i jakie zmiany powinny nastąpić w rachunkowości w celu poprawy jej zdolności ujawniania i predykcji zjawisk gospodarczych w kontekście ujawniania informacji niefinansowych? Rachunkowość jako nauka i praktyka pomiaru i wyceny ma fundamentalną rolę do spełnienia. Musi przygotować zestaw narzędzi, które pomogą zapobiegać narastającemu zjawisku naruszenia globalnej równowagi, co prowadzi do dysfunkcji pomiaru gospodarczego, przez co dochodzi do zafałszowania rachunku zysków i strat, czego z kolei konsekwencją jest wypychanie sektora produkcji i usług przez sektor finansowy.
2. Jaki będzie wpływ ujawniania informacji niefinansowych na ocenę wartości i rating spółki? Przy wprowadzaniu dyrektywy występował silny lobbing korporacji, które twierdziły, że podniesie to ich koszty, a nowym prawem objęte będą te podmioty, które w większości przypadków już obecnie w ramach realizacji idei CSR sporządzają takie raporty [www.bielan.pl/2014/04].

3. Czy rachunkowość behawioralna znajduje swoje miejsce i mocno ulokuje się w obszarze rachunkowości? Przeceniamy znaczenie modeli matematycznych, a nie doceniamy podejścia humanistycznego w rachunkowości. Skutecznie choć powoli matematyczne podejście wypiera rachunkowość behawioralną (m.in. *behavioral research in accountig*).
4. Czy niska ocena dostarczanych informacji oraz ostatnie skandale związane ze spektakularnymi upadkami, których sztandarowymi przykładami są Enron czy Worldcom, jak i ostatni kryzys finansowy z roku 2007, nie przełożą się na brak wiary w ujawniane informacje niefinansowe, skoro do informacji wyliczalnych, finansowych, zweryfikowanych świat gospodarczy i społeczeństwo częściowo utraciło zaufanie?
5. Czy wprowadzenie nowego obszaru raportowania, i to raportowania informacji niefinansowych, w przypadku rachunkowości wymagać będzie nowych narzędzi pomiaru, wyceny, opisu oraz raportowania? Powinny one przyczynić się do nadrobienia przez rachunkowość zaległości i przygotowania m.in. nowego sprawozdania (nowych sprawozdań), które sprostają (sprostają) wymaganiom wszystkich odbiorców [Kamela-Sowińska 2013]. Problem w praktyce sprowadza się do alternatywy:
 - albo stworzenia nowych standardów, instrumentów, a w ich ramach narzędzi sprawozdawczych celem zapewnienia pełnienia podstawowej funkcji sprawozdawczej, jaką jest użyteczność sporządzanych informacji;
 - albo weryfikacji już istniejących standardów, instrumentów, a w ich ramach narzędzi sprawozdawczych.
6. Czy nowy obszar raportowania informacji niefinansowych wywoła skutki w postaci problemów z ujawnianiem, wyceną i prezentacją danych w sprawozdawczości finansowej w sposób uwzględniający podstawowy cel rachunkowości, jakim jest pożyteczna informacja finansowa, dająca możliwość podejmowania decyzji na jej podstawie? Czego trzeba, żeby sprawozdanie finansowe nie tworzyło prawd małogabarytowych i przeszło do prezentacji prawdziwej użyteczności? W literaturze ekonomicznej istnieje bowiem wiele poglądów, idei, szkół, nurtów, teorii, podejść, koncepcji ujmowania zjawisk gospodarczych przez rachunkowość.
7. Czy istnieje zagrożenie, że przedsiębiorcy nie będą chcieli ujawniać swoich danych niefinansowych, uznając je za dane wrażliwe? W dyrektywie nie wprowadzono bowiem żadnych sankcji za jej nieprzestrzeganie. Skutki braku sankcji mogą się objawiać w co najmniej dwóch obszarach;
 - firmy będą zatajać informacje, uznając, że ich ujawnienie narusza tajemnicę handlową i zagraża tworzeniu przewagi konkurencyjnej;
 - może wywołać kontrowersje z racji nierównego traktowania [www.lex.pl].

8. Czy nastąpi wzrost interdyscyplinarności rachunkowości jako nauki? Stopień skomplikowania współczesnych procesów gospodarczych wymusza na nauce rachunkowości podejście interdyscyplinarne do rozwiązywania problemów dla praktyki. Problemem jest jednak głębokość i stopień asymilacji rachunkowości z innymi naukami ekonomicznymi. Innymi słowy, gdzie jest granica odrębności naukowej rachunkowości z jej wszelkimi implikacjami, jakimi będą paradygmaty i aksjomaty tej nauki.
9. Czy rozwój rachunkowości to problem nauki czy praktyki, czy można go rozwiązać przez użycie struktur myślowych czy przez wskazania potrzeb praktyki? Praktyka jest zawsze następcza, nauka ma charakter wyprzedzający. Problem ponownie sprowadza się do ujawniania takich danych w zakresie raportowania informacji niefinansowych, które powinny być przydatne dla inwestorów i analityków finansowych.

Zakończenie

Raport z ujawniania informacji niefinansowych ma pokazać, co dane przedsiębiorstwo postanowiło dokonać w trzech obszarach: ekonomicznym, społecznym oraz środowiskowym, a następnie – czy cele zostały osiągnięte. Utrzymanie znaczącej roli systemu rachunkowości w podejmowaniu decyzji gospodarczych wymaga gruntownych zmian, które spowodują powstanie nowych narzędzi pomiaru i sprawozdawczości, głównie tego, co uważano dotychczas za niematerialne i niepoliczalne. Należy zatem pozytywnie ocenić decyzję UE wprowadzającą dyrektywę o ujawnianiu informacji niefinansowych jako kolejny krok w kierunku szerszego uwzględnienia informacji na temat zasobów niematerialnych w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw w efekcie zmian zachodzących w ich otoczeniu. Fakt wprowadzania dyrektywy ma jednak swoje istotne konsekwencje i implikacje zarówno dla nauki rachunkowości, jak i dla praktyki. W artykule wymieniono te z nich, które według autorki, będą miały istotne znaczenie w najbliższej przyszłości i którymi powinna zająć się nauka rachunkowości.

Bibliografia

Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie poprawy równowagi płci wśród dyrektorów niewykonawczych spółek, których akcje są notowane na giełdzie, i odnośnych środków, COM(2012) 614 final.)

- Gorynia, M. Kowalski, T., 2013, *Nauki ekonomiczne i ich klasyfikacja a wyzwania współczesnej gospodarki*, Ekonomista, nr 4, PTE, Warszawa, s. 457–474.
- Kamela-Sowińska, A., 2013, *Czy rachunkowość to już nauka społeczna?* w: Karmańska, A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Mączyńska, E., 2011, *Gdy sługa staje się panem, czyli dysfunkcje pomiaru wartości biznesu i wyników działalności gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, nr 37, Szczecin, s. 103–120.
- Narody Zjednoczone, The Future We Want, dokument końcowy konferencji Narodów Zjednoczonych na temat zrównoważonego rozwoju RIO+20, A/CONF.216/L.1.
- Sprawozdanie w sprawie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw: dbanie o interesy obywateli a droga do trwałego ożywienia gospodarczego sprzyjającego włączeniu społecznemu (2012/2097(INI)); Komisja Zatrudnienia i Spraw Socjalnych. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//NONGML+REPORT+A7-2013-0023+0+DOC+PDF+V0//EN&language=PL> [dostęp: 27.04.2014].
- Sprawozdanie w sprawie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw: rozliczalne, przejrzyste i odpowiedzialne zachowanie przedsiębiorstw a trwały wzrost (2012/2098(INI)); Komisja Prawna <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//NONGML+REPORT+A7-2013-0017+0+DOC+PDF+V0//EN&language=PL> [dostęp: 27.04.2014].
- Tagesson, T.T., Broberg, P.B., Collin, S.O.C., Blank, V., 2008, *What Explains the Content and Entent of Social Disclosures on Corporations*, Internet webpages, Kristianstad.
- Tapscott, D. Williams, A.D., 2011, *Makrowikinomia. Reset świata i biznesu*, Studio Emka, Warszawa. www.corp-gov.gpw.pl [dostęp: 05.01.2014].
- www.forbes.pl [dostęp: 27.04.2014].
- www.bielan.pl/2014/04/ [dostęp: 27.04.2014].
- www.lex.pl /artykuł raportowanie pozafinansowe [dostęp: 27.04.2014].