

Joanna Błażyńska<https://orcid.org/000-003-3080-247X>Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Instytut Rachunkowości i Zarządzania
Finansami, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

joanna.blazynska@ue.poznan.pl

RAPORTOWANIE NA TEMAT INFORMACJI NIEFINANSOWYCH WEDŁUG SIN

Streszczenie: Teoria i praktyka rachunkowości drugiego dziesięciolecia XXI wieku skupiają się w szczególności na użyteczności informacji niefinansowych dla interesariuszy w procesie podejmowania decyzji gospodarczych i próbie ich skodyfikowaniu. Stąd szereg inicjatyw w postaci norm, zasad, wytycznych i standardów mających pomóc jednostkom w raportowaniu na temat informacji niefinansowych. W artykule podjęto próbę określenia z perspektywy teoretycznej i praktycznej zakresu raportowania informacji niefinansowych, w konsekwencji wdrożenia dyrektywy 2014/95/UE, z wykorzystaniem polskiego Standardu Informacji Niefinansowych (SIN). Analizie poddano raportowane zgodnie z art. 49b ustawy o rachunkowości informacje niefinansowe za lata 2017 i 2018 trzech jednostek z branży IT. Przeanalizowano: zgodność ujawnień informacji ze strukturą SIN, zastosowanie kluczowych wskaźników i zmiany użyteczności raportowanych informacji niefinansowych. W konsekwencji pokazano, jak w odniesieniu do tego samego zapisu ustawowego jednostki odmiennie podchodzą do ujawniania informacji niefinansowych.

Słowa kluczowe: informacje niefinansowe, informacje finansowe, dyrektywa 2014/95/UE, standard informacji niefinansowych, raportowanie informacji niefinansowych.

Klasyfikacja JEL: M40, M41.

REPORTING ON NON-FINANCIAL INFORMATION ACCORDING TO THE SIN STRUCTURE

Abstract: The theory and practice of accounting for the second decade of the 21st century focuses in particular on the usefulness of non-financial information for stakeholders in the process of making business decisions and attempting to codify them. Hence a number of initiatives in the form of norm, principles, guidelines and standards to help individuals report on non-financial information. The article attempts to define from a theoretical and practical perspective changes in reporting on non-financial information, as a consequence of the implementation of Directive 2014/95 / EU, using the Polish Standard for Non-Financial Information (SIN). The analysis was reported in accordance with art. 49b of the Accounting Act, non-financial information for the years 2017 and 2018 of three entities from the IT industry. The analysis covered: compliance of information disclosures with the SIN structure, application of key indicators and qualitative changes of reported non-financial information. Consequences show how, on the basis of the same statutory record, individuals differently approach disclosing non-financial information.

Keywords: non-financial information, financial information, Directive 2014/95/ EU, non-financial information standard, reporting of non-financial information.

Wstęp

W sprawozdawczości jednostek gospodarczych wyraźnie widać ewolucyjne zmiany w odpowiedzi na oczekiwania użytkowników informacji. Ocena sytuacji jednostki zawsze była procesem złożonym. Rozwój technologii w zakresie przetwarzania informacji z jednej strony pozwala na szybką analizę rozbudowanych baz danych, z drugiej jednak w analizie działalności jednostki uwzględnia się coraz więcej tzw. informacji miękkich, często o charakterze opisowym. Biorąc pod uwagę złożoność otoczenia jednostki, nieracjonalne jest podejmowanie decyzji gospodarczych, w tym inwestorskich, jedynie na podstawie informacji finansowych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych. Kluczowe znaczenie dla ich zrozumienia mają informacje niefinansowe. O ile jednak informacje finansowe zostały skodyfikowane, o tyle próba standaryzacji informacji niefinansowych jest trudnym wyzwaniem. Działania takie są podejmowane między innymi w ramach inicjatywy ONZ Global Compact, wytycznych OECD czy też Globalnej Inicjatywy Społecznej.

Przełomowym rozwiązaniem w raportowaniu informacji niefinansowych jest wdrożenie w życie dyrektywy 2014/95/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Dyrektywą 2014/95/UE zobowiązano od 1 stycznia 2017 r. określone jednostki do ujawniania informacji niefinansowych, pozostawiając dowolność doboru zasad, norm i wytycznych raportowania. Tym samym niektóre jednostki po raz pierwszy musiały zmierzyć się z tą materią. Aby ułatwić wypełnienie obowiązków wynikających z dyrektywy 2014/95/UE przez spółki giełdowe i inne organizacje i instytucje, w 2017 r. został opublikowany polski Standard Informacji Niefinansowej (SIN, 2017).

Celem artykułu jest próba określenia z perspektywy teoretycznej i praktycznej zakresu raportowania przez jednostki informacji niefinansowych, w konsekwencji wdrożenia dyrektywy 2014/95/UE, z wykorzystaniem opublikowanego w 2017 r. polskiego Standardu Informacji Niefinansowych (SIN).

W części teoretycznej artykułu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę krytyczną treści w odniesieniu do stosowanej w dyrektywie 2014/95/UE i w SIN terminologii. Dokonując analizy praktycznej, skonfrontowano wytyczne SIN z „Oświadczeniami (albo Sprawozdaniami) na temat informacji niefinansowych” trzech spółek z branży IT pod kątem zgodności struktury, zastosowania kluczowych wskaźników i zmian użyteczności prezentowanych treści na przestrzeni dwóch lat. Z uwagi na termin publikacji artykułu w badaniu wykorzystano dotychczas opublikowane Oświadczenia (albo Sprawozdania) za lata 2017 i 2018.

1. Ujawnienia informacji niefinansowych według SIN

Wraz ze zmieniającymi się potrzebami i oczekiwaniami interesariuszy zmienia się zakres informacji ujawnianych przez jednostki. Interpretacja sytuacji i wyników działalności jednostek prezentowanych w sprawozdaniach finansowych wymaga uwzględnienia specyfiki branży oraz modelu biznesowego, tym samym informacje finansowe są rozpatrywane w powiązaniu z informacjami niefinansowymi. W literaturze nie ma jednoznacznego podejścia do zdefiniowania tych pojęć (Bek-Gaik i Krasodomska, 2018; Walińska, Bek-Gaik i Gad, 2018). Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto, że „informacja finansowa to informacja w formie słownej lub liczbowej prezentująca zdarzenie, proces, zjawisko ekonomiczne, także informacja niezbędna

do zrozumienia zdarzenia, procesu, zjawiska ekonomicznego oraz wszelkie inne informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych o podmiocie sporządzającym te sprawozdania, jego otoczeniu, faktach i czynnikach mających wpływ na jednostkę sprawozdawczą i jej działalność” (Błażyńska, 2015, s. 52). Definicja ta została opracowana na podstawie MSSF. W literaturze przedmiotu można się spotkać z różnymi przeglądami definicji pojęcia informacji niefinansowe (por. Krasodomska, 2014; Krasodomska, Śnieżek i Szadzińska, 2018). Informacje niefinansowe są definiowane między innymi jako „fakty, opisy, materiały, opinie o charakterze niepieniężnym, opisujące zasadniczo model biznesowy jednostki i tworzące go zmienne, jak polityka jednostki w zakresie środowiska, społeczeństwa, pracowników praw człowieka i korupcji” (Zyznarska-Dworczak, 2016, s. 218).

Mimo zmian technologicznych w zakresie przetwarzania informacji, w tym stosowania standardu XBRL (Matuszczyk, 2017), proces podejmowania decyzji gospodarczych nie jest łatwy. Wiedza interesariuszy jest uzależniona od zakresu raportowania informacji przez jednostki. Najnowszym podejściem do raportowania informacji o jednostkach jest sprawozdawczość zintegrowana, łącząca w swej istocie informacje finansowe i mające je uzupełniać informacje niefinansowe. Przeprowadzane badania wskazują jednak, że niektóre treści zawarte w raportach zintegrowanych są znacząco zróżnicowane lub powielają się (Bek-Gaik, 2017; Raulinajtys-Grzybek i Świdorska, 2017; Chojnacka i Bering, 2018). Część informacji prezentowanych w raporcie zintegrowanym pokrywa się z zawartością sprawozdania zarządu z działalności czy też z zawartością raportów społecznej odpowiedzialności (Świdorska i Bek-Gaik, 2016). Stąd też pojawiają się różne propozycje doprecyzowania koncepcji raportowania zintegrowanego (De Villiers, Hsiao i Maroun, 2017; Romolini, Fissi i Gori, 2017).

Obecnie sprawozdawczość zintegrowana nie ma charakteru powszechnego, ale przyjęło się w praktyce, w ramach dobrych relacji z inwestorami, ujawnianie w ramach rocznych raportów nie tylko informacji finansowych, ale również informacji niefinansowych. Globalizacja, wzmożona konkurencja oraz gospodarka oparta na wiedzy przyczyniają się do wzmocnienia znaczenia informacji niefinansowych w ocenie działalności jednostek, nawet jeżeli informacje te nie są bezpośrednio związane z informacjami finansowymi (Bobitan i Stefea, 2017; Matuszczyk i Rymkiewicz, 2018). Podstawowe pytanie odnoszące się do ujawniania informacji niefinansowych brzmi: jakie informacje niefinansowe powinny być ujawniane przez jednostki, tak aby były one użyteczne dla interesariuszy i nie stanowiły jedynie narzędzia kształtowania wizerunku jednostki (Hoffman i Fieseler, 2011). Na pytanie

to próbowano odpowiedzieć, wdrażając dyrektywę 2014/95/UE, która weszła w życie 1.01.2017 r.

Do ustawodawstwa polskiego dyrektywa 2014/96/UE została zaimplementowana ustawą z 15 grudnia 2016 r. Tym samym regulacją tą zostały objęte duże jednostki zainteresowania publicznego, które w roku obrotowym i poprzedzającym zatrudniają ponad 500 osób, osiągając ponad 85 mln sumy bilansowej lub ponad 170 mln przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy (Ustawa z 29 września 1994, art. 49b.1). Jednostki te zostały zobligowane do sporządzania „Oświadczenia na temat informacji niefinansowych”, jako wyodrębnionej części w sprawozdaniu z działalności (ujęcie podstawowe) lub wraz ze sprawozdaniem z działalności sporządzają odrębne „Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych”.

Mimo że jednostki w odpowiedzi na potrzeby interesariuszy uzupełniały sprawozdania finansowe o raporty niefinansowe, po raz pierwszy stanęły przed koniecznością spełnienia wymogów ustawowych w tym zakresie. Dyrektywą 2014/95/UE nie narzucono określonych zasad, norm, standardów czy wytycznych przy sporządzaniu oświadczenia, ale zobowiązano jednostki do ujawnienia swojego wyboru (w przesłance nr 9 wymieniono niektóre z możliwości, w tym np. GRI, wytyczne OECD).

Powstało szereg opracowań w celu wsparcia jednostek w spełnieniu obowiązku ujawnienia informacji niefinansowych, przykładowo Komisja Europejska przygotowała niewiążące wytyczne dotyczące metodologii raportowania informacji niefinansowych i opracowała kluczowe, ogólne i sektorowe wskaźniki ułatwiające porównywanie ujawnianych informacji niefinansowych (Komunikat Komisji, 2017). Z kolei Zespół ds. Społecznej Odpowiedzialności Przedsiębiorstw wydał *Raportowanie niefinansowe. Podręcznik dla raportujących* (w 2015 i 2017 r. wersja II poprawiona), w którym syntetycznie przedstawiono etapy raportowania CSR (*Raportowanie niefinansowe*, 2017).

Implementacja dyrektywy 2014/95/UE pociągnęła za sobą zmiany w różnych polskich regulacjach, np. w rozporządzeniu MF w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, w KSR nr 9 Sprawozdanie z działalności, w którym wykorzystano wytyczne Komisji Europejskiej dotyczące sprawozdawczości informacji niefinansowych w zakresie metodyki tej sprawozdawczości.

Należy również podkreślić polską inicjatywę środowiskową, która zaowocowała w 2017 r. opublikowaniem Standardu Informacji Niefinansowych (SIN). SIN z założenia jest uproszczoną formą wytycznych *Global*

Reporting Initiative (GRI), które stanowią międzynarodowy wzorzec raportowania odpowiedzialnego biznesu. Należy nadmienić, że od 1 lipca 2018 r. dotychczas stosowane wytyczne G4 zostały zastąpione przez zestaw Standardów GRI – *GRI Standards*. Konstrukcję wewnętrzną SIN przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Konstrukcja SIN

Struktura	Opis
Część podstawowa	z podziałem na: Raportowanie niefinansowe i jego zakres, Specyfika krajowa i sektorowa, Znaczenie mierników i ich doboru z punktu widzenia rynków kapitałowych, Zakres standardu oraz opisy poszczególnych obszarów raportowania
Aneks 1	interpretacje prawne dyrektywy 2014/95/UE – opis kryteriów skutkujących powstaniem obowiązku raportowania informacji na temat informacji niefinansowych
Aneks 2	matryca istotności – macierz łącząca obszary i wskaźniki podane przez SIN w połączeniu z ich potencjalną ważnością z podziałem na branże
Aneks 3	interesariusze i kluczowe obszary odpowiedzialności – podkreślenie fundamentalnego znaczenia relacji spółki z jej interesariuszami
Aneks 4	znaczenie mierników i ich doboru z punktu widzenia rynków kapitałowych, które z założenia mają umożliwić stwierdzenie, w jakim stopniu są realizowane cele i plany spółki
Aneks 5	szczegółowy opis obszarów: zarządczego (G), środowiskowego (E) oraz społecznego i pracowniczego (S)

Źródło: Opracowanie na podstawie: (SIN, 2017).

O ile GRI są złożoną, modułową strukturą odnoszącą się do szeregu aspektów gospodarczych, środowiskowych i społecznych, o tyle SIN zaleca odniesienie się do zestawu wskaźników (tabela 2), które mogą mieć różną, indywidualną z punktu widzenia spółki istotność, w efekcie uwzględnienia profilu działalności i modelu biznesu.

Analizując tabelę 2, należy podkreślić, że:

- SIN rekomenduje wyraźny podział na trzy obszary raportowania, tj., zarządczy, środowiskowy oraz społeczny i pracowniczy, przypisując każdemu z nich określony zestaw wskaźników,
- w doborze wskaźników należy się kierować możliwością wykazania trendów zmian w wynikach działalności spółek, o ile to możliwe w odniesieniu do branży,

- niektóre wskaźniki z założenia są dedykowane określonej branży, np. G.4.8. dotyczy sektora finansowego (stąd nie będzie on uwzględniany w badaniu spółek z branży IT).

Tabela 2. Zakres standardu SIN

Obszar raportowania	Liczba wskaźników
OBSZAR ZARZĄDCZY (G)	15
G.1. Opis modelu biznesowego i strategicznych kierunków rozwoju	2
G.2. Ład zarządczy	3
G.3. Zarządzanie ryzykiem społecznym i środowiskowym	2
G.4. Zarządzanie etyką	8
OBSZAR ŚRODOWISKOWY (E)	30
E.1. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: surowce i materiały	2
E.2. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: paliwa i energia	3
E.3. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: woda	3
E.4. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: bioróżnorodność	4
E.5. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: emisja do atmosfery	4
E.6. Oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie: odpady i ścieki	5
E.7. Pozostałe aspekty bezpośredniego i pośredniego oddziaływania na środowisko	6
E.8. Rozszerzona odpowiedzialność środowiskowa: produkty i usługi	3
OBSZAR SPOŁECZNY I PRACOWNICZY (S)	72
S.1. Korzystanie z pomocy publicznej i zlecenia publiczne	2
S.2. Poziom zatrudnienia i poziom wynagrodzeń	15
S.3. Relacje ze stroną pracowniczą i wolność zrzeszania	6
S.4. Bezpieczeństwo i higiena pracy	11
S.5. Rozwój i edukacja	2
S.6. Zarządzanie różnorodnością	4
S.7. Prawa człowieka	6
S.8. Praca dzieci i praca przymusowa	4
S.9. Społeczności lokalne i zaangażowanie społeczne	6
S.10. Przeciwdziałanie korupcji	3
S.11. Bezpieczeństwo produktów i konsumentów	2
S.12. Komunikacja marketingowa	2
S.13. Ochrona prywatności	2
S.14. Oznakowanie produktów	2
S.15. Pozostałe kwestie społeczne i rynkowe	5

Źródło: Opracowanie na podstawie: (SIN, 2017).

Z badania przeprowadzonego po publikacji obowiązkowych informacji niefinansowych za 2017 r. wynika, że 62% spółek wybrało oświadczenie w ramach raportu rocznego, a 38% opublikowało odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych (Biernacki, 2018). 30 raportów było zgodnych z SIN, 13 z GRI, a 40 raportów oparto na własnych zasadach inspirowanych zazwyczaj SIN i (lub) GRI. Badanie ujawniło szereg zastrzeżeń co do użyteczności ujawnień. Główne zarzuty dotyczą niepublikowania kluczowych wskaźników i lakonicznego opisywania ryzyka.

Informacje niefinansowe, podobnie jak informacje finansowe ujęte w sprawozdaniu finansowym, powinny być użyteczne. Uważam zatem, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby przypisać im cechy fundamentalne użyteczności informacji finansowych określone w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, tj. przydatność i wierną prezentację, wraz z cechami wzbogacającymi, zwiększającymi użyteczność (porównywalność, sprawdzalność, terminowość, zrozumiałość).

Realizacja porównywalności informacji niefinansowych z uwzględnieniem specyfiki branży, sektora i kraju (np. uwarunkowania kulturowe), w którym jest prowadzona działalność jest jednak trudna do osiągnięcia. Dowolność doboru przyjętych wytycznych prezentacji informacji na temat informacji finansowych wprowadza dodatkową komplikację, chociażby w zakresie porównywania różnie określanych kluczowych wskaźników.

Pozytywnie należy ocenić obowiązek stosowania zasady *comply or explain*. Informację o braku ujawnień prowadzenia polityki w jakimś zakresie należy uznać za użyteczną w procesie podejmowania decyzji gospodarczych.

Niepokój budzi jednak niekonsekwencja w stosowanej terminologii, a przykłady są liczne, np. w SIN pojęcia „oświadczenie”, „sprawozdanie” i „raport” są używane zamiennie, ponadto zamiennie stosowane są pojęcia „dane niefinansowe” i „informacje niefinansowe”¹. We wcześniejszych rozważaniach w artykule wskazano na uporządkowanie cech jakościowych informacji w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, natomiast w wytycznych Komisji Europejskiej jest mowa o tym, że informacje niefinansowe mają być „odpowiednie, użyteczne i porównywalne” – czyli jakie? Nasuwa się stwierdzenie, że brak konsekwencji w regulacjach i wytycznych raportowania na temat informacji niefinansowych może mieć przełożenie na jakość raportów.

¹ Dane po transformacji oraz nadaniu im konkretnych, charakterystycznych cech stają się informacjami (Błażyńska, 2015, s. 18–24).

Podsumowując, do oczekiwanych konsekwencji wdrożenia dyrektywy 2014/95/UE można zaliczyć:

- ujawnianie zdarzeń mające istotny wpływ na wyniki finansowe i obraz spółki,
- ujęcie kluczowych wskaźników (*key performance indications* – KPIs) w długofalowej strategii spółki,
- monitorowanie wcześniej nieujawnianych informacji niefinansowych,
- zwiększenie presji na doskonalenie organizacji poprzez lepsze zarządzanie poszczególnymi obszarami objętymi raportowaniem,
- postrzeganie informacji niefinansowych jako czynnika cenotwórczego przez inwestorów.

2. Podmiot i metodyka badania

Wskazane powyżej oczekiwane konsekwencje wdrożenia dyrektywy 2014/95/UE stały się, po dwóch latach jej obowiązywania, asumptem do przeprowadzenia badań nad zakresem raportowania przez jednostki informacji niefinansowych na podstawie rekomendacji opracowanych na gruncie polskim, a zawartych w SIN.

Branżą, która ze swej istoty zajmuje się dostarczaniem użytkownikom profesjonalnych narzędzi pozwalających na gromadzenie, przetwarzanie, analizowanie i zarządzanie informacjami, jest branża IT (*information technology*). Stąd też podmiotem badań są trzy spółki notowane na GPW w Warszawie z branży IT: Grupa OEX S.A., Comarch S.A. oraz ABC Data S.A.

Grupa OEX S.A. specjalizuje się w nowoczesnych usługach dla biznesu w podziale na cztery segmenty:

- e-biznes – usługi IT wspierające sprzedaż oraz ecommerce w modelu end2end,
- business proces outsourcing – przekształcanie obiegu danych i informacji z analogowych na dane systemowe,
- wsparcie sprzedaży – usługi związane z dostarczaniem informacji niezbędnych do zarządzania sprzedażą, np. programy konsumenckie i lojalnościowe,
- zarządzanie sieciami produktów sprzedaży detalicznej.

Comarch S.A. jest spółką informatyczną, która koncentruje działalność w następujących sektorach: oprogramowanie dla administracji publicznej i sektora zdrowia, systemy dla sektora bankowego i ubezpieczeniowego,

oprogramowanie klasy ERP dla MŚP, systemy bilingowe i obsługa sieci telekomunikacyjnych, analiza danych z sieci społecznościowych.

Natomiast ABC Data S.A. jest dystrybutorem sprzętu IT i elektroniki użytkowej i od lat systematycznie rozwija internetowe platformy obsługi klientów (np. InterLink).

W badaniu wykorzystano materiały źródłowe, w których spółki dokonały ujawnień informacji niefinansowych zgodnie z art. 49b ustawy o rachunkowości:

- *Sprawozdanie Grupy OEX na temat informacji niefinansowych za 2017 i 2018 rok,*
- *Raport danych niefinansowych Comarch S.A. za 2017 i 2018 rok,*
- *Oświadczenie na temat informacji niefinansowych, ujęte w ramach Sprawozdania zarządu z działalności ABC Data S.A. za rok obrotowy 2017 i 2018.*

Wszystkie spółki zadeklarowały raportowanie informacji niefinansowych na podstawie krajowego Standardu Informacji Niefinansowych (SIN).

W ramach przeprowadzonego badania skupiono się na:

1. Zgodności ujawnień informacji niefinansowych ze strukturą SIN,
2. Zastosowanych kluczowych wskaźników SIN w badanym okresie,
3. Zmianach użyteczności prezentowanych informacji niefinansowych w 2018 r. w porównaniu do 2017 r.

3. Wyniki przeprowadzonego badania

1. Zgodność ujawnień informacji niefinansowych ze strukturą SIN

Strukturę ujawnień informacji niefinansowych w badanych spółkach ujęto w tabeli 3. Każda ze spółek przedstawiła informacje niefinansowe w dokumencie o innej nazwie.

Tabela 3. Struktura ujawnień informacji niefinansowych w OEX S.A., Comarch S.A. i ABC Data S.A.

<i>Sprawozdanie OEX S.A. na temat informacji niefinansowych za 2017 i 2018 rok</i>
Obszar zarządczy
– OEX nowoczesne usługi dla biznesu
– ład zarządczy
– zarządzanie ryzykiem społecznym i środowiskowym
– etyka

Obszar społeczny i pracowniczy – pracownicy – klienci dostawcy i partnerzy – społeczeństwo
Obszar środowiskowy – środowisko
<i>Raport danych niefinansowych Comarch S.A. za 2017 i 2018 rok</i>
– oświadczenie zarządu skierowane do interesariuszy – informacje o Comarch (obszar zarządczy) – interesariusze – polityki i zasady przyjęte i stosowane przez Comarch oraz ich wpływ na poszczególne aspekty oraz zidentyfikowanie ryzyka (obszar zarządczy / obszar społeczny i pracowniczy) – kontrahenci (obszar zarządczy / środowiskowy / społeczny i pracowniczy) – zasoby ludzkie (obszar społeczny i pracowniczy) – bezpieczeństwo i higiena pracy (obszar społeczny i pracowniczy) – ochrona środowiska (obszar środowiskowy) – ocena istotności aspektów oddziaływania na otoczenie i przegląd wskaźników profilowych/ szczegółowych G4 – przegląd wskaźników SIN
<i>Oświadczenie na temat informacji niefinansowych ABC Data S.A za 2017 i 2018 rok</i>
Obszar zarządczy – opis modelu biznesowego i strategicznych kierunków rozwoju – ład zarządczy – zarządzanie ryzykiem społecznym i środowiskowym – zarządzanie etyką
Obszar środowiskowy – oddziaływanie bezpośrednie i pośrednie – pozostałe aspekty bezpośredniego i pośredniego oddziaływania na środowisko
Obszar społeczny i pracowniczy – korzystanie z pomocy publicznej i zlecenia publiczne – poziom zatrudnienia i poziom wynagrodzeń – relacje ze stroną pracowniczą i wolność zrzeszania – bezpieczeństwo i higiena pracy – rozwój i edukacja – zarządzanie różnorodnością – praca dzieci i praca przymusowa – przeciwdziałanie korupcji – komunikacja marketingowa – oznakowanie produktów

Źródło: Opracowanie własne.

Sprawozdania OEX S.A. na temat informacji niefinansowych za 2017 i 2018 r., liczące w obu przypadkach po 79 stron, są spójne i porównywalne. Ich struktura (tabela 3) jest zgodna z SIN i choć nie widać tego bezpośrednio w spisie treści, zachowano podział na obszary zarządczy, środowiskowy oraz społeczny i pracowniczy. Obszar środowiskowy jest raportowany jako ostatni.

Comarch S.A. przedstawił w 2017 i 2018 r. informacje niefinansowe w dokumencie o nazwie *Raport danych niefinansowych*. Jego nazwa nie pokrywa się z zaleceniami ustawowymi i omawianego standardu. W 2017 r. raport liczył 89 stron, rok później 77 stron, spis treści nie zmienił się. Struktura raportu nie jest zgodna z SIN, ale na korzyść raportu przemawia zamieszczanie przy poszczególnych zagadnieniach odniesienia do symbolu kluczowego wskaźnika wg SIN, np. w punkcie 2. Informacje o Grupie Kapitałowej Comarch (G.1.1., G.1.2).

Struktura *Oświadczenia na temat informacji niefinansowych* ABC Data S.A. w latach 2017–2018 nie zmieniła się i w pełni pokrywa się z układem SIN. W 2017 r. raport obejmował 12 stron, a w 2018 r. 9 stron. Nasuwa się teza, że liczba stron oświadczeń przełoży się na użyteczność informacji.

2. Kluczowe wskaźniki SIN

Wyniki analizy ujawnień informacji niefinansowych badanych zestawiono w tabeli 4. W kolumnie 3 i 4 ujęto kluczowe wskaźniki raportowane przez OEX S.A:

- obszar zarządczy – spółka raportuje wszystkie wskaźniki w badanym okresie;
- obszar środowiskowy – na 30 wskaźników wg SIN spółka raportuje w kolejnych latach odpowiednio 6/5 wskaźników; wskaźniki, których spółka nie ujawnia, oznaczone literą A, są opatrzone komentarzem „wartość wskaźnika nie raportowana ze względu na niską istotność” (w myśl zasady *comply or explain*); spółka w *Sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych* zamieściła informację, że nie prowadzi działalności produkcyjnej i po analizie istotności uważa, że jej wpływ na ten obszar działalności jest „niski”;
- obszar społeczny i pracowniczy – na 71 możliwych do zastosowania kluczowych wskaźników wg SIN spółka raportuje 41 wskaźników w 2017 i 57 w 2018; tylko w ramach S.2 (poziom zatrudnienia i poziom wynagrodzeń) oraz S.3 (Relacje ze stroną pracowniczą i wolność zrzeszania) spółka nie wykorzystała wszystkich wskaźników.

Cennym obszarem informacji jest tzw. *Specyfika wskaźników według standardu SIN* (2017, 2018), stanowiąca podsumowanie *Sprawozdania na temat informacji niefinansowych* OEX S.A. Specyfikacja ta obejmuje cztery kolumny: numer kluczowego wskaźnika według SIN, opis wskaźnika, stronę raportu odnoszącego się do wskaźnika i kolumnę uwagi.

Zakres wykorzystania kluczowych wskaźników wg SIN przez Comarch S.A. jest na wysokim poziomie. Na 115 wskaźników wg SIN spółka ujęła 102 wskaźniki w 2017 r. i 109 w 2018 r. (tabela 4, kol. 5 i 6):

- obszar zarządczy – spółka raportuje wszystkie wskaźniki w badanym okresie;
- obszar środowiskowy – spółka pominęła trzy wskaźniki w ramach E.7 (Pozostałe aspekty bezpośredniego i pośredniego oddziaływania na środowisko) i E.8 (Rozszerzona odpowiedzialność środowiskowa: produkty i usługi);
- obszar społeczny i pracowniczy – w 2018 r. jedynie w S.2. (Poziom zatrudnienia i poziom wynagrodzeń) nie ujawniono wszystkich wskaźników wg SIN.

Podobnie jak OEX S.A., Comarch S.A. jako podsumowanie *Raportu danych niefinansowych* zamieścił w obu badanych Raportach przegląd zastosowanych wskaźników wg SIN z odesłaniem do konkretnej strony raportu. Mimo że spółka zadeklarowała, że ujawnia informacje wg SIN, w 2017 r. zamieściła również wykaz zgodności ze standardami G4, ze wskazaniem oceny istotności omawianych aspektów (wysoki/średni/niski). W roku następnym zrezygnowano z tej prezentacji.

Oświadczenie ABC Data S.A. z 2018 r. nie wnosi nic nowego, jest powieleniem oświadczenia z roku poprzedniego, przy czym usunięto z niego niektóre zdania. Struktura *Oświadczenia na temat informacji niefinansowych* (2017, 2018) jest co prawda zgodna ze strukturą SIN, ale nie można tego powiedzieć o treści:

- obszar zarządczy – spółka odwołuje się do 12 z 14 kluczowych wskaźników SIN;
- obszar środowiskowy – opisy w poszczególnych aspektach są ogólne, lakoniczne bądź w ogóle ich nie ma, nie odwołano się do żadnego wskaźnika (nie zachowano zasady *comply or explain*);
- obszar społeczny i pracowniczy – wymieniono w sumie 11 wskaźników na 71 możliwych.

O ile w Oświadczeniu z 2017 r. przypisywano treści obszary raportowania zgodne z SIN, o tyle w 2018 r. zrezygnowano z tego.

Tabela 4. Zestawienie raportowanych kluczowych wskaźników przez spółki objęte badaniem

Obszar Raportowania SIN	Liczba wskaźni- ków SIN	OEX S.A.		Comarch S.A.		ABC Data S.A.	
		2017	2018	2017	2019	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
(G)	14	14	14	14	14	12	12
G.1	2	2	2	2	2	1 G.1.1*	1 G.1.1*
G.2	3	3	3	3	3	3	3
G.3	2	2	2	2	2	2	2
G.4 dla IT	7	7	7	7	7	6 G.4.1 G.4.2 G.4.3 G.4.4 G.4.5 G.4.7	6 G.4.1 G.4.2 G.4.3 G.4.4 G.4.5 G.4.7
(E)	30	6	5	27	27	-	-
E.1	2	A	E.1.1. A	2	2	-	-
E.2	3	E.2.3. A	A	3	3	-	-
E.3	3	A	A	3	3	-	-
E.4	4	A	A	4	4	-	-
E.5	4	E.5.1 A	A	4	4	-	-

E.6	5	E.6.1 A	E.6.1. E.6.2. A	5	5	ogólnie	ogólnie
E.7	6	E.7.2 E.7.3 E.7.4 A	E.7.4 E.7.5 A	E.1.1 E.1.2 E.1.3 E.1.4 E.1.5	E.1.1 E.1.2 E.1.3 E.1.4 E.1.5	ogólnie	ogólnie
E.8	3	A	A	E.8.2.	E.8.2	–	–
(S)	71	41	57	61	68	11	11
S.1	2	S.1.1 A	2	2	2	2	–
S.2	15	S.2.1 S.2.2 S.2.3 S.2.4 S.2.5 S.2.6 S.2.13 S.2.14 S.2.15 A / B	S.2.1 S.2.2 S.2.3 S.2.4 S.2.5 S.2.6 S.2.8 S.2.13 S.2.14 S.2.15 A / N	S.2.2 S.2.3 S.2.6 S.2.7 S.2.8 S.2.9 S.2.13 S.2.15	S.2.1 S.2.2 S.2.3 S.2.4 S.2.5 S.2.6 S.2.7 S.2.8 S.2.9 S.2.13 S.2.14 S.2.15	ogólnie S.2.15	ogólnie S.2.15

Obszar Raportowania SIN	Liczba wskaźni- ków SIN	OEX S.A.		Comarch S.A.		ABC Data S.A.	
		2017	2018	2017	2019	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
S.3	6	S.3.3 S.3.4 S.3.5 S.3.6 A	S.3.4 S.3.5 S.3.6 A	S.3.1 S.3.2 S.3.4 S.3.5 S.3.6	6	S.3.1 S.3.2 S.3.3 S.3.5	S.3.1 S.3.2 S.3.3 S.3.5
S.4	11	S.4.1 S.4.2 S.4.3 S.4.4 S.4.5 S.4.6 S.4.7 S.4.8	11	S.4.1 S.4.2 S.4.3 S.4.4 S.4.5 S.4.6 S.4.7 S.4.9 S.4.10 S.4.11	11	ogólnie	ogólnie
S.5	2	2	2	2	2	ogólnie	ogólnie
S.6	4	S.6.1 S.6.2 S.6.3 A	4	4	4	ogólnie	ogólnie
S.7 dla IT	5	A	5	5	5	S.7.1	–
S.8	4	A	4	4	4	–	–

S.9	6	6	6	6	S.9.1 S.9.3 S.9.4 S.9.5 S.9.6	6	-	-
S.10	3	3	3	3	3	3	ogólnie	ogólnie
S.11	2	A	2	2	2	2	-	-
S.12	2	2	2	2	2	2	2	2
S.13	2	2	2	2	2	2	2	2
S.14	2	A	A	A	2	2	S.14.1	S.14.1
S.15	5	S.15.5 A	S.15.5 B	5	5	5	-	-
	115	61	76	102	109	23	23	23
A – wartość wskaźnika nie raportowana ze względu na niską istotność. B – wartość nieraportowana ze względu na niemiarodajność wskaźnika. Ogólnie – nie wymieniono żadnego wskaźnika z grupy. *Jeżeli spółka nie raportuje wszystkich wskaźników wg SIN, podano symbole wskaźników, które spółka ujawnia.								

Źródło: Opracowanie własne.

3. Użyteczność prezentowanych informacji niefinansowych

Porównując *Sprawozdania na temat informacji niefinansowych* OEX S.A. z 2017 i 2018 r., widać wyraźny progres w jakości prezentowanych informacji niefinansowych i ich użyteczności dla interesariuszy. W 2017 r. OEX S.A. przeprowadziła tzw. badanie istotności, w rezultacie zidentyfikowano:

- grupę najważniejszych interesariuszy;
- istotne zagadnienia niefinansowe, np. relacje ze stroną pracowniczą;
- ryzyko niefinansowe – ryzyko niskiej skuteczności rekrutacji (średnie), ryzyko zwiększonej rotacji (średnie), wzrost znaczenia etyki i zapewnienia praw człowieka w łańcuchach dostaw (niskie/wzrastające), wzrost znaczenia ekologii w łańcuchach dostaw (niskie/wzrastające).

Wszystkie wskazane aspekty są istotne dla interesariuszy i nie były w większości wcześniej prezentowane przez OEX S.A. Jednym z założeń wdrożenia dyrektywy 2014/95/UE jest nie tylko ujmowanie kluczowych wskaźników, ale również monitorowanie wcześniej nieujawnianych informacji niefinansowych. W 2018 r. OEX S.A. deklarowała wdrożenie Kodeksu etyki, szeregu polityk i wytycznych. Moim zdaniem uzasadnione jest twierdzenie, że OEX S.A.:

- zainteresowała się pewnymi obszarami, ponieważ pojawił się obowiązek ich raportowania zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- zdała sobie sprawę o zaniedbaniach w niektórych obszarach, które mogły mieć negatywny wpływ na osiąganą wyniki działalności.

Sprawozdania OEX S.A. na temat informacji niefinansowych mają atrakcyjną i przyjazną dla użytkownika formę graficzną, a informacje w Sprawozdaniu w 2018 r. są zestawiane z informacjami z roku poprzedniego.

Analizując powyższe informacje niefinansowe, uważam np., że ryzyko zwiększonej rotacji zatrudnienia i ryzyko niskiej skuteczności rekrutacji było w spółce 2017 r. niedoszacowane. Potwierdzenie tej tezy jest moim zdaniem w Sprawozdaniu za 2018 r. Wskaźnik odejść dobrowolnych wzrósł z 26% w 2017 r. do 38,9% w 2018 r. Spółka jednak uspokajająco stwierdza, że za wartość krytyczną przyjęto poziom aż 45%, a zatrudnienie pracowników do pracy przy projektach długofalowych jest stabilne. Uwzględniając strukturę zatrudnienia w spółce:

- umowa o pracę – zatrudnienie średnie w 2017 r. – 1970 osób, w 2018 r. – 1797 osób,
 - umowy zlecenia – w 2017 r. – 8150 osób, w 2018 r. 9278 osób,
- trudno podzielić optymizm tej spółki.

Użyteczność informacji niefinansowych, które Comarach S.A. ujęło w *Raporcie danych niefinansowych*, można uznać za wzorcowe. Informacje w raporcie za 2017 r. były zestawiane z 2016 r., a te zawarte w raporcie na 2018 r. – z rokiem poprzednim. Tym samym jeden z celów dyrektywy 2014/96/UE został spełniony, można prześledzić zmiany w okresie kilku lat i zaobserwować trend tych zmian. Tekst jest spójny i przejrzysty.

W odniesieniu do ABC Data S.A. nie można mówić o poprawie użyteczności prezentowanych informacji niefinansowych. Po analizie *Oświadczeń na temat informacji finansowych* z 2017 i 2018 r. odnosi się wrażenie, że spółka postanowiła wypełnić ustawowy obowiązek w minimalnym zakresie, ale nie zrozumiała idei oczekiwanych ujawnień informacji niefinansowych dla interesariuszy. Ten raport nie ma wartości użytkowej. Nie można zatem zgodzić się ze zdaniem, które zawarte jest we wstępie do Oświadczenia z 2018 r., że zawiera ono „wszystkie kluczowe wskaźniki, którymi posługuje się Spółka i Grupa i w ocenie Zarządu są one wystarczające”.

Zakończenie

Przeprowadzone badanie pokazuje, jak różnie interpretowane są przepisy prawa. Trzy spółki z branży IT: Grupa OEX S.A., Comarch S.A. oraz ABC Data S.A., spełniając obowiązek ustawowy wynikający z art. 49b ustawy o rachunkowości, wybrały do prezentacji informacji niefinansowych krajowy SIN. Rezultaty ujawnień są jednak odmienne.

Najlepiej z raportowania informacji niefinansowych na podstawie SIN wywiązała się spółka Comarch S.A. Oba analizowane sprawozdania są użyteczne i zgodne z SIN. Docelowo wykorzystano 95% kluczowych wskaźników, możliwe jest prześledzenie trendu zmian w raportowanych obszarach.

Z kolei OEX S.A. można określić jako organizację uczącą się (*learning organization*). Spółka adaptuje się do zmiennych warunków funkcjonowania i doskonali użyteczność raportowanych informacji niefinansowych. Widać tu zrozumienie idei wprowadzenia art. 49b ustawy o rachunkowości. Spółka raportuje informacje wcześniej nieujawniane, wprowadza w życie regulacje związane z etyką, różne polityki i szacuje ryzyko, widać dbałość o relacje z interesariuszami.

Zupełnie inne podejście do raportowania informacji niefinansowych ma spółka ABC Data S.A. Interpretacja przez nią art. 49b sprowadziła się do bezrefleksyjnej próby wypełnienia obowiązku ustawowego, co budzi zdziwienie, uwzględniając rangę tej jednostki na rynku.

Przeprowadzone badanie pokazuje, że stosowanie w ustawodawstwie rozwiązań „miękkich”, pozostawiających jednostkom dużą swobodę w ujawnianiu informacji, pociąga za sobą czasami niekorzystne konsekwencje. Być może sytuację tę zweryfikuje rynek, a zwłaszcza opinie użytkowników informacji. Kwestią otwartą zostaje wypracowanie w przyszłości jednego standardu uwzględniającego specyfikę branży.

Na zakończenie należy pozytywnie ocenić inicjatywę opracowania krajowego SIN. Zestaw kluczowych wskaźników SIN niewątpliwie ułatwia poznanie długofalowej strategii raportujących podmiotów. Niedosyt budzi jednak brak w raportach bezpośredniego przełożenia omawianych informacji niefinansowych na kształtowanie się informacji finansowych.

Uwzględniając wartości poznawcze badania, postuluję jego kontynuowanie i rozszerzenie badania na kolejne lata raportowania przez spółki informacji niefinansowych.

Bibliografia

- Bek-Gaik, B. (2017). Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92 (148). Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 9–28.
- Bek-Gaik, B. i Krasodomska, J. (2018). Informacje niefinansowe jako obszar współczesnej sprawozdawczości przedsiębiorstw – definicja, źródła i proponowane kierunki badań. *Zeszyty Naukowe UEK*, 2(974), 25–40.
- Biernacki, P. (2018). *Raporty finansowe do poprawy*. Pobrane z <https://www.parkiet.com/Felietony/306149990-Raporty-niefinansowe-do-poprawy.html>
- Błażyńska, J. (2015). *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego.
- Bobitan, R. i Stefea, P. (2017). The non-financial reporting – The story behind the numbers, *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu. Economy Series*, Issue, 3.
- Chojnacka, E. i Bering, A. (2018). Struktura ramowa raportu zintegrowanego – wytyczne a praktyka wybranych przedsiębiorstw. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyty Naukowe*, 160. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- De Villiers, C., Hsiao, P-C. K. i Maroun, W. (2017). Developing a conceptual model of influences around integrated reporting, new insights, and directions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 25(4).

- Dyrektywa 2014/95/UE z 2 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże spółki oraz grup.
- Hoffman, Ch. i Fieseler, Ch. (2011). Investor relations beyond financials. Non-financial factors and capital market image building, *Corporate Communications: An International Journal*, 17, 2, 138–155.
- Komunikat Komisji, (2017). 2017/C 215/01, Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej).
- Krasodomska, J. (2014). Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 232.
- Krasodomska, J., Śnieżek, E. i Szadzińska, A. (2018). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*. Warszawa: Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Matuszczyk, I. (2017). Informatyczne narzędzia raportowania zintegrowanego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5(89/1).
- Matuszczyk, I. i Rymkiewicz, B. (2018). *Integrated reporting as a tool for communicating with stakeholders – advantages and disadvantages*. Web of Conferences 35.
- Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących. (2017). Pobrane z https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Raportowanie_niefinansowe_wydanie_II_2017.pdf/ podejście praktyczne/
- Raulinajtis-Grzybek, M. i Świdarska, G. (2017). Practical use of the integrated reporting framework – an analysis of the content of integrated reports of selected companies. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 94(150).
- Romolini, A., Fissi, S. i Gori, E. (2017). Exploring integrated reporting research: results and perspectives. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(1).
- Rubik, J. (2018). Raportowanie niefinansowe spółek Respect Index po zmianach. *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 269.
- SIN. (2017). *Standard Informacji Niefinansowych*. Warszawa: Fundacja Standardów Raportowania.
- Świdarska, G. i Bek-Gaik, B. (2016). Dokąd zmierza raportowanie biznesowe. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 276.
- Ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, 398, 650).
- Walińska, E., Bek-Gaik, B. i Gad, J. (2018). Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 100(156).
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016). Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwości jej zewnętrznej weryfikacji, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 798.