PRZYDATNOŚĆ SPRAWOZDAWCZOŚCI NIEFINANSOWEJ W OCENIE DZIAŁALNOŚCI ORGANIZACJI[1]

Bogusława BEK-GAIK*, Marlena PABIAN**

* AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Przedsiębiorstwem

** AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Szkoła Doktorska

Streszczenie: Sprawozdawczość organizacji jest podstawowym narzędziem komunikacji jednostki gospodarczej z interesariuszami. Niewątpliwie głównym źródłem informacji o kondycji ekonomiczno-finansowej podmiotu gospodarczego jest sprawozdanie finansowe. W ostatnich latach sprawozdanie finansowe podlegało ostrej krytyce, co zaowocowało dynamicznym rozwojem nurtu sprawozdawczości niefinansowej. Obecnie raportowanie niefinansowe jest przedmiotem licznych badań, w szczególności dotyczących oceny elementów treści, jakości ujawnień, standardów i wytycznych, na podstawie których są one tworzone, użyteczności oraz korzyści związanych z ich publikacją. Celem niniejszego rozdziału jest próba oceny przydatności sprawozdawczości niefinansowej w analizie dokonań jednostki. W tym celu wybrano metodę badań społecznych – kwestionariusz ankietowy, którego respondentami byli przedstawiciele środowiska finansowego – pracownicy działów finansowych oraz biur rachunkowych. Efektem przygotowanych badań była ocena przydatności publikacji informacji niefinansowych w świetle sprawozdawczości organizacyjnej.

Słowa kluczowe: informacja niefinansowa, sprawozdawczość finansowa, sprawozdanie z działalności, raport zintegrowany

1. Wprowadzenie

Komunikacja między przedsiębiorstwem i interesariuszami jest kluczowym czynnikiem sukcesu podmiotu gospodarczego – pozwala tworzyć trwałe relacje z zainteresowanymi oraz budować przewagę konkurencyjną jednostki. Aby wymiana informacji pomiędzy stronami była efektywna, należy wybrać najbardziej dogodne i skuteczne narzędzie dostosowane do potrzeb i oczekiwań poszczególnych grup interesariuszy.

1 Wydanie publikacji zostało sfinansowane przez Akademię Górniczo-Hutniczą im. Stanisława Staszica w Krakowie (subwencja na utrzymanie i rozwój potencjału badawczego).

Głównym źródłem informacji dotyczących wyników z działalności podmiotu gospodarczego jest sprawozdanie finansowe – bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz informacja dodatkowa – przedstawiające dane głównie w ujęciu finansowym.

Błażyńska (2015: 52) definiuje informacje finansowe jako „informacje w formie słownej lub liczbowej prezentujące zdarzenie, proces, zjawisko ekonomiczne, także informacje niezbędne 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".

Z biegiem czasu informacje niefinansowe stały się już niewystarczające, ponieważ nie przedstawiają one ujawnień dotyczących kontekstu powstania wyników gospodarczych, prezentacji aktywów niematerialnych wpływających na wartość przedsiębiorstwa czy też ujawnień dotyczących ogólnej działalności jednostek. W odpowiedzi na to zapotrzebowanie w ostatnich latach dynamicznie rozwinął się nowy nurt sprawozdawczości informacji niefinansowych.

Definicję informacji niefinansowych zaproponowała Krasodomska (2014: 20), według której obejmują one „wszelkie informacje (opisowe lub liczbowe, przy czym niekoniecznie wyrażone w mierniku pieniężnym) publikowane (obowiązkowo lub dobrowolnie) w ramach rocznego raportu przedsiębiorstwa, poza sprawozdaniem finansowym oraz opinią i raportem biegłego rewidenta".

W ostatnich latach sprawozdawczość niefinansowa stała się przedmiotem wielu badań. Głównym tematem rozważań dotyczących raportowania niefinansowego była analiza zakresu oraz jakości prezentowanych ujawnień, standardów i wytycznych, zgodnie z którymi tworzone są publikacje, ich użyteczności oraz korzyści i kosztów dotyczących ich tworzenia.

W niniejszej publikacji podjęto próbę oceny przydatności informacji niefinansowych w interpretacji wyników działalności jednostki. W badaniu zastosowano metodę badań społecznych – kwestionariusz ankietowy, którego respondentami byli pracownicy działów finansowych oraz biur rachunkowych.

2. Sprawozdawczość podmiotów gospodarczych

Głównym dokumentem prezentującym wyniki z działalności podmiotów gospodarczych jest sprawozdanie finansowe. Zgodnie w wytycznymi przygotowywane jest ono na podstawie przepisów zawartych w ustawie z 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz.U. 1994 nr 121, poz. 591) lub w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSR).

Celem raportowania finansowego jest dostarczenie aktualnym oraz przyszłym interesariuszom informacji dotyczącej bieżących wyników działalności podmiotu gospodarczego. Aby zamysł ten był spełniony, omawiane sprawozdanie musi spełniać dwie podstawowe cechy jakościowe: być przydatne i wiernie zaprezentowane (Walińska i Gad, 2011).

Jest ono wykorzystywane m.in. przy:
- ocenie wiarygodności biznesowej jednostki w procesie podejmowania decyzji interesariuszy zewnętrznych – inwestorów, kredytobiorców czy kontrahentów,
- analizie wskaźnikowej, wyznaczaniu wskaźników rentowności, płynności oraz wypłacalności podmiotu gospodarczego,
- określaniu planów strategicznych wewnątrz jednostki, planowaniu działań inwestycyjnych.

2.1. Krytyka sprawozdawczości finansowej

Na przełomie XX i XXI wieku, wraz z rozwojem gospodarczym oraz zwiększającym się zainteresowaniem interesariuszy dotyczącym zasad funkcjonowania jednostek gospodarczych, pojawiło się wiele nieprzychylnych opinii dotyczących ujawnień informacji finansowych. Zauważono, że źródłem wyników jednostek są nie tylko aktywa rzeczowe, którymi przedsiębiorstwa dysponują, ale także aktywa niematerialne m.in. zasoby ludzkie, wiedza, innowacyjność czy marka (Krasodomska, 2009). Dodatkowym mankamentem ujawnień stała się ich niezrozumiałość oraz złożoność skutkująca negatywnymi opiniami wśród wszystkich grup interesariuszy, którym do analizy brakowało informacji dodatkowych (opisowych) dotyczących działalności podmiotów gospodarczych.

Krytyka sprawozdań finansowych dotyczyła m.in.:
- trudności w zrozumieniu poszczególnych pozycji ujawnień (np. bilansu, rachunku przepływów pieniężnych, czy zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym przez osoby niewyspecjalizowane w zakresie rachunkowości;
- pomiarów w koszcie historycznym, które mogą znacząco zniekształcić wynik finansowy;
- prezentacji zysku w ujęciu memoriałowym;
- prawnego aspektu prezentacji informacji, a nie ujęcia ekonomicznego;
- prezentacji przeszłości, a nie przyszłości;
- zakresu ujawnień, który nie spełniał oczekiwań grup interesariuszy;
- braku informacji dotyczących wartości niematerialnych (m.in. o potencjale intelektualnym, sposobie zarządzania pracownikami);
- braku informacji opisowych, niefinansowych, które byłyby dopełnieniem prezentowanych danych zestawień finansowych (Śnieżek i in., 2018).

Samelak (2013) zauważa także problemy związane z ustaleniem wartości rynkowej przedsiębiorstwa, nadmiarem informacji skutkującym trudnością w ich interpretacji, brakiem korelacji pomiędzy ujawnieniami, nieuwzględnianiem kluczowych czynników sukcesu czy też pominięciem ujawnień dotyczących planów strategicznych oraz modelu biznesowego.

Niekorzystne opinie o sprawozdawczości finansowej prezentują także Walińska i Urbanek (2015), którzy zwracają uwagę na historyczną perspektywę sprawozdań oraz brak informacji dotyczących aktywów niematerialnych stanowiących kluczowy element generujący wartość przedsiębiorstwa. Podkreślają, że prezentacje koncentrują się na krótkoterminowym zysku, a nie generowaniu wartości, kluczowym w procesie podejmowania efektywnych decyzji zarządczych.

Bek-Gaik (2015) także zwraca uwagę na niezrozumiałość sprawozdań finansowych, które w ostatnim czasie nie spełniają swoich podstawowych funkcji – nie są już odpowiedzią na oczekiwania interesariuszy i nie informują o wszystkich czynnikach tworzących wartość w jednostce. Podkreśla, że raporty te nie zawierają ujawnień dotyczących aktywów niematerialnych podmiotu, które w ostatnich latach znacząco wpływają na jego wartość.

W odpowiedzi na zaistniałą krytykę sprawozdań finansowych powstała nowa forma sprawozdawczości – raportowanie niefinansowe.

2.2. Nurt informacji niefinansowych

Nurt informacji niefinansowych pojawił się na początku XXI wieku jako reakcja na wzrastającą krytykę raportowania finansowego. Jednym z pierwszych publikowanych sprawozdań niefinansowych był komentarz zarządu oraz raport społecznej odpowiedzialności biznesu (*Corporate Social Responsibility*, CSR), jednak ze względu na wzrost zainteresowania omawianymi ujawnieniami oraz ich złożoność powstał raport zintegrowany (*Integrated Reporting*, IR), integrujący informacje finansowe i niefinansowe.

Koncepcja komentarza zarządu opublikowana została w 2010 roku przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board, IASB). W Polsce założenia do omawianych publikacji określa ustawa o rachunkowości (Dz.U. 1994 nr 121, poz. 591), Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 roku (Dz.U. 2009 nr 33, poz. 259).

Kluczową rolą publikacji komentarza zarządu jest dostarczenie użytecznych i przejrzystych informacji potrzebnych do lepszego zrozumienia celów oraz przyjętych strategii. Aby móc spełnić oczekiwania interesariuszy, IASB (2010) przygotował istotne obszary informacji, które powinny zostać zaprezentowane w ujawnieniach. Do wyżej wymienionych elementów zalicza się:

- charakter działalności – prezentacja: otoczenia, charakterystyki i specyfiki branży w jakiej funkcjonuje, głównych rynków, pozycji konkurencyjnej, kluczowych produktów (usług) oraz procesów biznesowych;
- cele oraz strategie ich realizacji – prezentacja: bieżących celów jednostki, kluczowych działań oraz ram czasowych;
- zasoby jednostki, ryzyka i powiązań – prezentacja najbardziej znaczących zasobów, w tym niematerialnych: kapitału intelektualnego, marki;
- wyniki z działalności i perspektywy – prezentacja wyników finansowych w zestawieniu z informacją niefinansową w celu ustalenia wydajności i opłacalności danej strategii;
- istotne miary i wskaźniki, wykorzystywanych do oceny efektywności wobec przyjętych celów.

Powyższe informacje zaprezentowane w jednym dokumencie stanowią komentarz do danych ilościowych zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym – pozwalają na jego łatwiejszą interpretację i dogłębniejszą analizę.

Innym przykładem raportowania niefinansowego jest raport CSR, który prezentuje informacje dotyczące niefinansowej działalności podmiotów gospodarczych w odniesieniu nie tylko do wyników ekonomicznych, ale także społecznych oraz środowiskowych (Fijałkowska, 2013).

Raporty te publikowane są jako dobrowolne bądź obowiązkowe ujawnienia. Do najbardziej znanych standardów i wytycznych dotyczących CSR zalicza się m.in. zasady United Nations Global Compact (UNGC), *AccountAbility's AA1000 Standards*, standardy Global Reporting Initiative (GRI), wytyczne OECD oraz normy ISO 26000 (Dyląg i Puchalska, 2014).

W praktyce gospodarczej najczęściej spotykane są raporty CSR oparte na wytycznych GRI, które określają trzy podstawowe kategorie ujawnień:

1) informacje o profilu działalności – strategii zrównoważonego rozwoju – szansach i zagrożeniach,
2) informacje dotyczące zarządzania,
3) wskaźniki wyników (Piłacik, 2015).

Głównym celem prezentacji sprawozdań CSR jest budowa przewagi konkurencyjnej, poprawa wizerunku przedsiębiorstwa oraz kształtowanie długofalowych relacji z interesariuszami, zarówno zewnętrznymi, jak i wewnętrznymi (np. pracownikami).

Specyficzną formą sprawozdawczości niefinansowej jest raport zintegrowany, który w swojej strukturze prezentuje elementy zarówno finansowe, jak i niefinansowe. Koncepcja raportowania zintegrowanego pojawiła się już w 2010 roku. Jednakże jego składowe oraz wytyczne opublikowane zostały dopiero w 2013 roku, kiedy powstała Międzynarodowa Struktura Ramowa Sprawozdawczości Zintegrowanej (*International Integrated Reporting Framework*) stworzona przez International Integrated Reporting Council (IIRC) (Bek-Gaik, 2017).

Idea raportowania zintegrowanego jest odpowiedzą na krytykę prezentacji różnych raportów dotyczących działalności podmiotów gospodarczych, które ze względu na swoją złożoność oraz różnorodność (brak powiązań oraz luki) stanowiły duże wyzwanie dla interesariuszy (Walińska i in., 2018).

Do najważniejszych zalet raportowania zintegrowanego należy:

– orientacja na strategie oraz perspektywy,
– ukierunkowanie na przyszłość,
– redukcja nieistotnych ujawnień,
– ukazanie kontekstu dla danych finansowych,
– zwięzła prezentacja procesu tworzenia wartości oraz modelu biznesowego (Michalczuk i Mikulska, 2014).

IIRC (2021: 10) definiuje raport zintegrowany jako „zwięzły komunikat co do tego jak strategia firmy, przyjęty system zarządzania, efekty działalności i perspektywy, w kontekście jej zewnętrznego środowiska (otoczenia), prowadzą do kreowania wartości w krótkim, średnim i długim okresie".

Zgodnie z koncepcją raportowania zintegrowanego część finansowa powstaje według wytycznych MSR/MSSR, zaś część niefinansowa tworzona jest najczęściej na podstawie wskaźników Global Reporting Initiative (GRI) – tj. wskaźników raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu (aspektów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych).

Zgodnie z wytycznymi IIRC raport zintegrowany składa się z trzech fundamentalnych koncepcji – prezentacji różnorodnych zasobów (kapitałów), modelu biznesowego oraz sposobu kreowania wartości (Świderska i Bek-Gaik, 2016).

Założenia IIRC nie określają jednak obligatoryjnych treści, które powinny być zawarte w sprawozdaniach niefinansowych, lecz formułują pytania, na które raport zintegrowany powinien odpowiadać. Pytania te odnoszą się do ośmiu wyszczególnionych elementów (IIRC, 2021):

1) profil organizacji i środowiska zewnętrznego (czym zajmuje się organizacja, w jakich warunkach funkcjonuje) – prezentacja misji i wizji, kultury organizacyjnej, rynków oraz konkurencji, łańcucha wartości;
2) ład korporacyjny (w jak sposób zarządzana jest organizacja, jak wpływa to na proces kreowania jej wartości) – prezentacja struktury zarządzania, strategicznych decyzji, relacji z interesariuszami;
3) model biznesowy (jak przedstawia się model biznesowy jednostki) – prezentacja kluczowych zasobów podmiotu gospodarczego oraz sposobu ich wykorzystania;
4) szanse i zagrożenia (jakie są kluczowe ryzyka oraz szanse) – prezentacja klubowych niepewności oraz działań służących ich redukcji bądź maksymalizacji;
5) strategie i sposoby alokacji zasobów (co jednostka pragnie osiągnąć, w jaki sposób do tego dąży) – prezentacja zastosowanych strategii, planów alokacji zasobów, sposobów kontroli osiągnięcia celów;
6) wydajność (w jaki sposób jednostka osiąga swoje cele, jakie są jej wyniki) – prezentacja wskaźników realizacji celów, efektów (pozytywnych i negatywnych), ryzyk i szans w zestawieniu z wynikami;
7) perspektywy (jakie wyzwania i niepewności może napotkać organizacja w procesie realizacji celów) – prezentacja wpływu otoczenia zewnętrznego, charakterystyki zasobów (dostępności, ceny);
8) podstawy przygotowania i prezentacji (w jaki sposób tworzony był raport) – prezentacja wytycznych, ram czasowych, granic raportowania czy podsumowania procesu tworzenia raportu.

Powyższe elementy raportu zintegrowanego tworzą jego szkielet i określają podstawowe ujawnienia, tak aby publikowane sprawozdanie niefinansowe spełniało swoje główne cele i zaspokajało potrzeby wszystkich interesariuszy.

Informacje zaprezentowane w raportach niefinansowych miały za zadanie wzbogacić sprawozdania finansowe, zaprezentować ich kontekst oraz ułatwić interpretację wyników osobom niezwiązanym ze środowiskiem finansowym. Jednak w praktyce pojawiły się głosy krytycznie dotyczące publikacji ujawnień niefinansowych, stąd rodzi się pytanie: czy prezentacja danych informacji faktycznie jest przydatna? Aby znaleźć na nie odpowiedź, przeprowadzono badanie społeczne.

3. Badanie własne – istotność informacji niefinansowych

W celu określenia przydatności informacji niefinansowych w sprawozdawczości organizacji przeprowadzone zostało badanie przy wykorzystaniu kwestionariusza ankiety. Badanie przeprowadzono na podstawie ankiety, która składała się z dwóch

części: pierwsza część dotyczyła sprawozdawczości finansowej, zaś druga ujawnień niefinansowych. W badanu udział wzięło 215 respondentów, którzy obecnie pracują, bądź w trakcie swojej kariery zawodowej pracowali, w dziale finansowym lub biurach rachunkowych. Przeważającą część grupy badawczej stanowiły kobiety – 91% ogółu, zaś mężczyźni – 9,3%. Najwięcej respondentów znajdowało się w przedziale wiekowym 36–45 lat (39,5%), a najmniej między 20. a 25. rokiem życia (9,3%), przedstawiciele grupy wiekowej 26–35 lat stanowili 24,7% badanych. Pozostali to osoby powyżej 46. roku życia. Zdecydowana większość badanych posiada wykształcenie wyższe magisterskie (84,2%), wykształcenie wyższe zawodowe ma 11%, a pozostałe 4,8% ukończyło szkoły średnie zawodowe.

Największą grupą badaną stanowiły osoby pracujące na stanowiskach księgowych (młodsi księgowi, księgowi, główni księgowi) – 76,4%, pozostali badani pracowali jako: specjaliści ds. księgowych (finansowo-księgowych) (9,3%), referenci i asystenci (5,2%), menedżerowie finansowi (5,5%), podinspektorzy (inspektorzy) ds. księgowości (2,3%) oraz inni. Przedziały stażu pracy wyrażone w latach kształtowały się następująco: mniej niż 5 lat doświadczenia – 19,1%, 6–10 lat – 18,6%, 11–20 lat – 27,9%, więcej niż 21 lat – 34,4%.

3.1. Sprawozdawczość finansowa

W pierwszej części ankiety badani poproszeni zostali o odpowiedz na sześć pytań zamkniętych jednokrotnego wyboru, jedno pytanie określające istotność poszczególnych elementów sprawozdania finansowego oraz jedno pytanie otwarte.

Pytania zamknięte wraz z odpowiedziami ankietowanych przedstawione zostały w tabeli 1.

Tabela 1

Wyniki badań dotyczących sprawozdawczości finansowej

Pytanie	TAK (%)	NIE (%)
Czy uważa Pan/Pani, że sprawozdania finansowe są wystarczającym dokumentem przedstawiającym kondycje podmiotu gospodarczego?	87 (40,5)	128 (59,5)
Czy uważa Pan/Pani, że sprawozdanie finansowe ukazuje wszystkie najważniejsze informacje potrzebne do interpretacji wyników jednostki (przez zewnętrznych interesariuszy)?	101 (47,0)	114 (53,0)
Czy uważa Pan/Pani, że informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych są jasne i zrozumiałe dla wszystkich zainteresowanych?	26 (12,1)	189 (87,9)
Czy zdarzyło się Panu/Pani interpretować dane zawarte w sprawozdań finansowych?	138 (64,2)	77 (35,8)
Czy uważa Pan/Pani, że sprawozdanie finansowe może zawierać nierzetelne informacje?	174 (80,9)	41 (19,1)
Czy uważa Pan/Pani, iż sprawozdania finansowe mogą być kreowane – tak aby osiągnąć lepsze wyniki dla przedsiębiorstwa?	141 (65,6)	74 (34,4)

Wyniki przeprowadzonej ankiety wskazują, że wielu respondentów uznaje, że sprawozdania finansowe zawierają niewystarczające ujawnienia dotyczące wyników działalności podmiotów gospodarczych. Duży odsetek respondentów przyznaje, iż sprawozdania te nie są jasne i zrozumiałe dla interesariuszy, a prawie 65% z nich przyznało, że w swojej karierze zawodowej pomagali w interpretacji danych zawartych w sprawozdaniu finansowych. Dodatkowo 80% badanych wskazało, że sprawozdania niefinansowe mogą prezentować ujawnienia w sposób nierzetelny, a aż 65% respondentów uznało, że mogą być one kreowane tak, aby osiągnąć jak najwyższe korzyści dla przedsiębiorstwa.

W kolejnym pytaniu respondenci zostali poproszeni o ocenę stopnia istotności danych prezentowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego (do analizy wykorzystano 5-stopniową skalę Likerta, gdzie: 1 – nieistotne, 5 – najistotniejsze). Zestawienie poszczególnych odpowiedzi prezentuje tabela 2.

Tabela 2

Wyniki badań dotyczących sprawozdawczości finansowej

Elementy sprawozdania finansowego	Ocena istotności				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
Informacja dodatkowa	18	9	47	**96**	43
Rachunek zysków i strat	13	15	40	72	**75**
Rachunek przepływów pieniężnych	5	28	**71**	60	51
Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	14	24	**84**	72	21
Bilans	1	10	60	60	**84**

Respondenci jako najbardziej przydatne ujawnienia wybrali informacje zawarte w bilansie, rachunku zysków i strat oraz w informacji dodatkowej. Na pierwszym miejscu znalazł się bilans ze średnią oceną 4, na drugim – rachunek zysków i strat (3,8), a na trzecim – informacja dodatkowa (3,6).

Respondenci zostali także poproszeni o wskazanie kluczowych mankamentów sprawozdań finansowych. Wśród odpowiedzi najczęściej pojawiały się:

– skomplikowane wymogi prawne dotyczące ich tworzenia,
– duże nakłady pracy w procesie ich tworzenia,
– zbyt duża bądź zbyt mała szczegółowość,
– zbyt mało rozbudowana informacja dodatkowa, która ma na celu objaśnienie poszczególnych elementów,
– brak odniesienia do sytuacji makro- i mikroekonomicznych,
– niezrozumiałość i niejasność dla osób nieznających przepisów oraz praw rachunkowości.

3.2. Informacja niefinansowa

Druga część ankiety stanowiła próbę oceny przydatności prezentacji ujawnień niefinansowych. W pierwszym pytaniu ankietowani poproszeni zostali o określenie swojej

znajomości raportowania niefinansowego – ponad 58% badanych nigdy nie słyszała o tej formie raportowania. Pozostali respondenci znali raportowanie niefinansowe, a przede wszystkim: komentarz zarządu, raport społecznej odpowiedzialności, raport zintegrowany oraz raporty dotyczące funduszy inwestycyjnych, sprawozdania opisowe (merytoryczne), sprawozdania z wykonania budżetu.

W dalszej części formularza zadaniem respondentów było określenie, czy wskazane elementy raportowania zintegrowanego (do badania wybrano elementy raportu zintegrowanego zaprezentowane przez IIRC w 2021 w publikacji *International <IR> Framework*) mogą mieć znaczenie w analizie wyników z działalności podmiotów gospodarczych. Zestawienie przedstawia tabela 3.

Tabela 3

Wyniki badań dotyczących istotności prezentacji informacji niefinansowych

Elementy raportu zintegrowanego	Stopień istotności		
	nieistotne	brak opinii	istotne
Profil organizacji i środowiska zewnętrznego	11	63	141
Ład korporacyjny	25	86	104
Model biznesowy	52	54	109
Szanse i zagrożenia	36	38	141
Strategia i alokacja zasobów	21	62	132
Dokonania	36	56	123
Podsumowanie wyników	23	64	138

Ponadto w kwestionariuszu zawarto dwa pytania zamknięte (zob. tab. 4).

Tabela 4

Zestawienie odpowiedzi dotyczących oceny istotności informacji niefinansowych.

Pytanie	TAK (%)	NIE (%)
Czy uważa Pan/Pani, że prezentowanie informacji niefinansowych może pomóc w interpretacji wyników działalności jednostki?	176 (81,9)	39 (18,1)
Czy uważa Pan/Pani, że prezentowanie informacji niefinansowych może mieć znaczący wpływ na atrakcyjność przedsiębiorstwa w opinii potencjalnych inwestorów?	191 (88,8)	24 (11,2)

Większość respondentów oceniła zaprezentowane informacje opisowe dotyczące działalności pomiotu gospodarczego jako istotne i ułatwiające analizę oraz interpretację wyników jednostki. Prawie 90% badanych uważa, że ujawnienia te mogą wpływać na opinie oraz zainteresowanie interesariuszy zewnętrznych (np. inwestorów). Dodatkowo ponad 65% ankietowanych zgadza się z założeniem, że raportowanie niefinansowe powinno być obligatoryjne dla średnich i dużych przedsiębiorstw.

Ostatnie pytanie dotyczyło zalet raportowania (ujawniania) danych niefinansowych. Respondenci najczęściej wymieniali:

- czytelniejsze i pełniejsze przedstawienie profilu organizacji,
- możliwość lepszej (dokładniejszej) interpretacji poszczególnych elementów sprawozdania finansowego (wyników, przychodów, kosztów),
- dostosowanie raportu do osób nim zainteresowanym – interesariuszy zewnętrznych oraz wewnętrznych (zarządu, pracowników),
- zwiększenie przejrzystości ujawień,
- zwiększenie zaufania publicznego,
- lepsze zrozumienie ujawnień.

4. Wnioski

Nurt informacji niefinansowych w ostatnich latach dynamicznie się rozwinął. Początkowo był on odpowiedzią na krytykę sprawozdawczości finansowej – jej uzupełnieniem prezentowanym w osobnych dokumentach dotyczących m.in. działalności jednostki czy strategii zrównoważonego rozwoju. Jednak jego ciągłe ewolucje wraz z rosnącym zapotrzebowaniem interesariuszy na informacje sprawiły, iż przekształcił się w jeden raport integrujący informacje finansowe i niefinansowe – raport zintegrowany.

Przeprowadzone wśród pracowników działów finansowych oraz biur rachunkowych badanie społeczne potwierdziło niedoskonałość sprawozdania finansowego – uwypukliło jego mankamenty oraz zaakcentowało rolę informacji dodatkowej jako głównego źródła objaśnień do danych ilościowych zaprezentowanych w pozostałych pozycjach sprawozdania. Respondenci przyznali także, iż informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych mogą być niezrozumiałe dla osób, które nie posiadają wystarczającej wiedzy w zakresie rachunkowości i finansów, przez co ujawnienia te mogą nie spełniać swoich podstawowych funkcji. Większość respondentów określiła przedstawione pozycje ujawnień niefinansowych jako informacje przydatne podczas analizy sprawozdań organizacyjnych.

Reasumując, prezentacja samych zestawień liczbowych dotyczących funkcjonowania podmiotów gospodarczych oraz ich wyników – zawarta w sprawozdaniach finansowych – wydaje się już niewystarczająca. Obecnie znaczącą rolę w procesie analizy wyników podmiotów gospodarczych odgrywa informacja niefinansowa, która ma na celu zwiększenie przejrzystości zestawień oraz dostosowanie ich do oczekiwań interesariuszy. Przybliża ona interesariuszowi kontekst sytuacji, w jakiej znajduje się jednostka, oraz ułatwia proces podejmowania decyzji zarówno inwestycyjnych, jak i zarządczych.

Literatura

Bek-Gaik B., 2015: *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 873, s. 479–491.

Bek-Gaik B., 2017: *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 92, s. 9–28.

Błażyńska J., 2015: *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Dyląg R., Puchalska E., 2014: *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 131, s. 23–45.

Fijałkowska J., 2013: *Zakres ujawnień w raportach społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 311, s. 85–94.

IASB (International Accounting Standards Board), 2010: *IFRS Practice Statement. Management Commentary. A Framework for Presentation*, https://pearsoncpa.files.wordpress.com/2011/04/ifrs_practice_statement_management_commentary.pdf [20.02.2021].

IIRC (International Integrated Reporting Framework), *International <IR> Framework*, https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/International-IntegratedReportingFramework.pdf [20.02.2021].

Krasodomska J., 2009: *Znaczenie informacji niefinansowych w rocznych raportach spółek*, [w:] Sobańska I., Wnuk-Pel T. (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 181–189.

Krasodomska J., 2014: *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Seria Specjalna: Monografie, nr 232, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

Michalczuk G., Mikulska T., 2014: *Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 829, s. 197–207.

Piłacik J., 2015: *Praktyka polskich spółek giełdowych w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu według wytycznych Global Reporting Initiative*, Studia Ekonomiczne Regionu Łódzkiego, nr 17, s. 95–107.

Samelak J., 2013: *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Śnieżek E., Krasodomska J., Szadziewska A., 2018: *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste – GAB Media, Siedliska; Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, Łódź.

Świderska G.K., Bek-Gaik B., 2016: *Dokąd zmierza raportowanie biznesowe?*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 274, s. 7–15.

Walińska E., Gad J., 2011: *Cele, podstawowe założenia oraz cechy jakościowe sprawozdań finansowych*, [w:] Walińska E. (red. nauk.), *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 50–59.

Walińska E., Urbanek G., 2015: *Sprawozdanie finansowe spółki zorientowane na zarzadzanie wartością – propozycje zmian*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 74, s. 197–209.

Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., 2018: *Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 100(156), s. 167–189.

SUITABILITY OF NON-FINANCIAL REPORTING IN THE EVALUATION OF THE ACTIVITY OF THE ORGANIZATION

Summary: Reporting in the organization is the basic tool of the business entity's communication with its stakeholders. Undoubtedly, the main source of information about the economic and financial condition of an economic entity is its financial statement. Recently, the financial statements have been subject to severe criticism, which resulted in a dynamic development of the non-financial reporting trend. Currently, non-financial reporting is the subject of numerous studies, in particular regarding the assessment of the content, quality of information disclosed, standards and the guidelines on the basis of which they are created, their usability and the benefits associated with their publication. The aim of this chapter is an attempt to assess the value of non-financial reporting in the analysis of an entity's performance. The chosen method of social research was a survey questionnaire, the respondents were representatives of the financial community – employees of financial departments and accounting offices. The result of the research was the assessment of the quality of publication of non-financial information in relation to organizational reporting.

Keywords: nonfinancial information, financial reporting, activity report, integrated report