

## Wstęp

Sprawozdawczość niefinansowa to stosunkowo nowy obszar w praktyce biznesowej, który ewoluował kilka dekad temu. Początkowo sprawozdania niefinansowe w większości były sporządzane na zasadzie dobrowolności. Ze względu na większą świadomość dotyczącą zmian klimatycznych oraz wyzwań środowiskowych i społecznych, a także presję ze strony inwestorów, klientów i konkurencji sprawozdawczość niefinansowa rozwinęła się z dobrowolnej do obowiązkowej, wysoce znormalizowanej praktyki.

Niniejsza publikacja jest poświęcona problematyce ujawniania i atestacji informacji niefinansowych w sprawozdawczości jednostek gospodarczych w świetle regulacji dyrektywy 2014/95/UE (*Non-Financial Reporting Directive*, NFRD), ustawy o rachunkowości i rozwiązań zawartych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9, a także niewiążących krajowych i międzynarodowych wytycznych i standardów. Wśród nich można wymienić wytyczne Komisji Europejskiej dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych z wyszczególnieniem zgłaszania danych dotyczących klimatu, standardy Global Reporting Initiative (GRI), Standard Informacji Niefinansowych (SIN), Międzynarodowe Ramy Sprawozdawczości Zintegrowanej (*International Integrated Reporting Framework*, IIRF), Krajowy Standard Usług Atestacyjnych 3000 (KSUA 3000) oraz wytyczne Międzynarodowej Federacji Księgowych (*International Federation of Accountants*, IFAC). Publikacja uwzględnia również zarys, będących obecnie w opracowaniu, jednolitych europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, które zgodnie z projektem nowej dyrektywy w sprawie raportowania zagadnień dotyczących zrównoważonego rozwoju (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD) mają mieć charakter obligatoryjny.

Celem opracowania jest przedstawienie sprawozdawczości niefinansowej w kontekście teoretycznym i praktycznym, z uwzględnieniem najnowszych zmian regulacyjnych i standaryzacyjnych.

Książka składa się z dziesięciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym dokonano przeglądu różnych definicji informacji niefinansowych i przedstawiono ich przykłady. Podjęto również autorską próbę zdefiniowania informacji niefinansowych. W dalszej części podano definicję sprawozdawczości niefinansowej, a także zarys-

sowano jej ewolucję, dotyczącą głównie zakresu ujawnień niefinansowych i formy ich prezentacji. Rozdział kończy prezentacja głównych teorii wyjaśniających istotę ujawniania informacji niefinansowych i omówienie korzyści wynikających z rozszerzonego zakresu ujawnień.

Rozdział drugi poświęcono przedstawieniu istoty, definicji i celu sprawozdania z działalności. Określono również priorytetowych użytkowników tego raportu i omówiono jego zakres i cechy jakościowe w świetle takich polskich regulacji jak ustawa o rachunkowości i Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 oraz międzynarodowego dokumentu *IFRS Practice Statement Management Commentary*.

Kolejny rozdział dotyczy najważniejszej na szczepku Unii Europejskiej regulacji ostatnich lat, jeżeli chodzi o sprawozdawczość niefinansową – dyrektywy 2014/95/UE. W opracowaniu przedstawiono wymogi dyrektywy w zakresie ujawnianych informacji niefinansowych, a także stosowne wytyczne Komisji Europejskiej dotyczące treści i podstawowych zasad ujęcia informacji niefinansowych, m.in. związanych z klimatem. W dalszej części rozdziału skoncentrowano się na sposobie wdrożenia dyrektywy do polskiego prawodawstwa, w tym wymogach ustawy o rachunkowości oraz wskazówkach zawartych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9. Odniesiono się również do tego, jaki wpływ wywarły dyrektywa i wprowadzone przez nią zmiany w ustawie o rachunkowości na ujawnienia w sprawozdaniach niefinansowych polskich spółek giełdowych, podając związane z tym przykłady publikacji naukowych.

Kolejne cztery rozdziały zostały poświęcone standardom sprawozdawczości niefinansowej. Celem rozdziału czwartego był przegląd głównych standardów sprawozdawczości niefinansowej rekomendowanych do sporządzenia oświadczenia (sprawozdania) na temat informacji niefinansowych. Na początku wymieniono krajowe, unijne i międzynarodowe zasady ramowe wskazane przez dyrektywę 2014/95/UE, a także te wykorzystane przez Komisję Europejską do opracowania własnych wytycznych. Następnie scharakteryzowano standardy, ramowe koncepcje, normy i wytyczne wyszczególnione przez Krajowy Standard Rachunkowości nr 9. Zwrócono również uwagę na procesy harmonizacyjne i konsolidacyjne zachodzące w sferze standaryzacji sprawozdawczości niefinansowej. W ostatniej części rozdziału przedstawiono projekt architektury przyszłych jednolitych europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

W rozdziale piątym skoncentrowano się na polskim Standardzie Informacji Niefinansowych, wspierającym spółki w wypełnianiu obowiązków raportowania informacji niefinansowych zgodnie z wymogami dyrektywy 2014/95/UE. Omówiono założenia raportowania informacji niefinansowych według tego standardu, a także zakres informacji niefinansowych w obszarze zarządczym, środowiskowym oraz społecznym i pracowniczym zgodnie z tym standardem. Wskazano również przykłady badań naukowych dotyczących zakresu ujawnień w sprawozdaniach niefinansowych sporządzonych z wykorzystaniem Standardu Informacji Niefinansowych przez polskie spółki giełdowe.

Rozdział szósty przedstawia najszerzej stosowane na świecie standardy raportowania zrównoważonego rozwoju – standardy Global Reporting Initiative. Celem opracowania była prezentacja tych standardów w kontekście możliwości ich wykorzystania do sporządzenia oświadczenia (sprawozdania) na temat informacji niefinansowych wymaganego przez dyrektywę 2014/95/UE. Na początku przedstawiono ewolucję podejścia Global Reporting Initiative do raportowania na temat zrównoważonego rozwoju. Następnie przeprowadzono analizę struktury standardów Global Reporting Initiative oraz procesu raportowania według tych standardów. W kolejnej części rozdziału omówiono możliwości łączenia tych standardów z innymi standardami i inicjatywami na rzecz zrównoważonego rozwoju, ze szczególnym naciskiem na kompatybilność standardów Global Reporting Initiative i dyrektywy. Rozdział został zwieńczony analizą zastosowania standardów w praktyce organizacji na świecie i w Polsce, przeprowadzoną na podstawie bazy raportów Global Reporting Initiative oraz dotychczasowych publikacji naukowych w tym zakresie.

Rozdział siódmy poświęcono sprawozdawczości zintegrowanej. Celem była prezentacja istoty i zakresu Międzynarodowych Ram Sprawozdawczości Zintegrowanej. W opracowaniu przedstawiono podstawowe koncepcje zintegrowanego raportowania oraz sam zintegrowany raport – jego zawartość i główne zasady sporządzania. Zwrócono także uwagę na dotychczas prowadzone wybrane badania naukowe i eksperckie dotyczące raportowania zintegrowanego.

Następne dwa rozdziały dotyczą problemu uwiarygodniania prezentowanych w sprawozdawczości niefinansowej danych przez niezależne podmioty zewnętrzne. W rozdziale ósmym podjęto problem weryfikacji informacji niefinansowych przez niezależne podmioty zewnętrzne. Przedstawiono krajowe i międzynarodowe standardy w zakresie świadczenia usług atestacyjnych. Opracowanie zakończono rozważaniami na temat wyzwań stojących przed podmiotami oferującymi tego typu usługi.

Celem dziewiątego rozdziału było ogólne zarysowanie wybranych kluczowych obszarów przeprowadzania weryfikacji informacji niefinansowych zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych 3000. W opracowaniu zwrócono uwagę m.in. na takie zagadnienia jak: kwestie etyczne, zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm, akceptacja klienta, planowanie i wykonywanie zlecenia, uzyskiwanie dowodów badania, formułowanie wniosku atestacyjnego, treść samego raportu i wniosku atestacyjnego. Aby ułatwić czytelnikowi zrozumienie istoty wymogów proceduralnych, niektóre zagadnienia zostały opatrzone stosownymi przykładami.

Istotną część opracowania stanowi ostatni rozdział, zorientowany na praktykę sprawozdawczości niefinansowej. W pierwszej części zbadano stan i tendencje zmian obligatoryjnej sprawozdawczości niefinansowej w zakresie formy i standardów jej sporządzenia wśród spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w latach 2017–2020. W kolejnych częściach szczegółowo przeanalizowano dwa sprawozdania na temat informacji niefinansowych za rok 2020: Grupy

Kapitałowej PZU i PZU SA oraz Grupy Kapitałowej LUG S.A. – jako studia przypadków. Do analizy wybrano grupy kapitałowe, które mają doświadczenie w sprawozdawczości niefinansowej i wykorzystują najczęściej stosowane w Polsce standardy sprawozdawczości niefinansowej. Głównym celem badania była ocena zgodności struktury i treści tych sprawozdań z wymaganiami ustawy o rachunkowości, a także stosowanymi przez grupy kapitałowe standardami Global Reporting Initiative lub Standardem Informacji Niefinansowych oraz innymi wytycznymi, np. Komisji Europejskiej, Międzynarodowymi Ramami Sprawozdawczości Zintegrowanej czy Grupy Zadaniowej ds. Ujawniania Informacji Finansowych Związanych z Klimatem (Task Force for Climate-Related Financial Disclosures, TCFD), jeśli były aplikowane. Celem dodatkowym było zidentyfikowanie dobrych praktyk raportowania niefinansowego, które zdaniem autorów mogą mieć wartość edukacyjną i dostarczyć cennych wskazówek innym jednostkom zdecydowanym na wybór międzynarodowych standardów i wytycznych przy sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań (oświadczeń) na temat informacji niefinansowych.

W zakończeniu podsumowano najważniejsze wnioski płynące z przeprowadzonych rozważań oraz wskazano zagrożenia łączące się z omawianą problematyką, które mogą mieć istotne znaczenie w najbliższej przyszłości.

Autorami niniejszej publikacji są pracownicy Katedry Rachunkowości i Rewizji Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, adresujący opracowanie do szerokiego grona czytelników. W szczególności jest ono przeznaczone dla studentów studiów licencjackich i magisterskich, słuchaczy studiów podyplomowych oraz doktorantów kierunków ekonomicznych, a zwłaszcza seminarzystów, których prace nawiązują do tematyki szeroko rozumianej sprawozdawczości niefinansowej. Ponadto książka może być wykorzystana w procesie doskonalenia zawodowego praktyków z zakresu rachunkowości i finansów, w tym menedżerów, biegłych rewidentów, analityków finansowych i osób zainteresowanych informacjami niefinansowymi w sprawozdawczości korporacyjnej.

*Ewa Różańska*