

Paweł Ogrodnik

Kolegium Zarządzania i Finansów
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Standardy stosowane w raportowaniu niefinansowym przez polskie spółki z sektora odzież i obuwanie, notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie

Streszczenie

Dyrektywa Unii Europejskiej 2014/95/UE wprowadziła obowiązek przygotowywania i publikowania przez duże jednostki lub grupy interesu publicznego sprawozdań na temat informacji niefinansowych. Obowiązek ten wszedł w życie począwszy od sprawozdań za rok 2017. Szacuje się, że w Polsce zostało nim objętych około 300 jednostek, podczas gdy przed jego wejściem raportowało corocznie około 40 podmiotów. W konsekwencji oznacza to, że duża liczba polskich podmiotów sporządzała raporty niefinansowe za rok 2017 po raz pierwszy. Dyrektywa pozostawia jednostkom swobodę wyboru standardu raportowania niefinansowego, ustalając jednak zakres treści, jakie winny być tam zawarte. Celem artykułu jest identyfikacja preferencji tych spółek, które wcześniej nie sporządzały raportów niefinansowych, w wyborze standardu raportowania niefinansowego. Przygotowując artykuł, zastosowano następujące metody badawcze: analiza aktów prawnych, analiza literatury przedmiotu, analiza sprawozdań i raportów spółek giełdowych.

Słowa kluczowe: raportowanie niefinansowe, jednostki interesu publicznego, Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza, Standard Informacji Niefinansowych

Kody klasyfikacji JEL: M14; M48; Q01

1. Wprowadzenie

Coraz więcej przedsiębiorstw, w tym polskich, kieruje się w swoim działaniu zasadami społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (CSR/RBC). Do tej pory jednak sprawozdawczość z tym związana była oparta na dobrowolności. Z grona polskich przedsiębiorstw kierujących się zasadami CSR tylko niewielka ich liczba przedstawiała swoje działania w formie oficjalnych sprawozdań (raportów) na temat informacji niefinansowych. Od 2018 r. około 300 polskich przedsiębiorstw obowiązkowo sporządza oświadczenia na temat informacji niefinansowych, które stanowią integralną część ich sprawozdania z działalności za rok 2017 lub odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych za rok 2017. Niezależnie od formy, w jakiej zobligowane przedsiębiorstwo ujawni informacje niefinansowe, czy w formie „odrębnego sprawozdania”, czy jako „integralną część sprawozdania z działalności”, zakres ujawnionych informacji niefinansowych musi być tożsamy. Autor na potrzeby artykułu postanowił określać wspomniane „sprawozdania na temat informacji niefinansowych”, „oświadczenia na temat informacji niefinansowych” i „informacje niefinansowe, stanowiące integralną część sprawozdań z działalności” wspólnym mianem „raportowania niefinansowego” i odpowiednio „raportów niefinansowych”.

Nowy obowiązek sprawozdawczy, dotyczący raportowania niefinansowego, wynika z nowelizacji w 2017 r. ustawy o rachunkowości (UoR) wdrażającej do polskiego prawa dyrektywę 2014/95/UE (Dyrektywa). Jest to nie tylko nowy obowiązek sprawozdawczy, ale też jest to część polityki Unii Europejskiej, mającej na celu stymulowanie polityki zrównoważonego rozwoju. Dlatego w artykule przyjęto, że „raportowanie niefinansowe” obejmuje zakres informacji opisany w Dyrektywie 2014/95/UE, czyli zagadnienia: społeczne, dotyczące spraw pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka i przeciwdziałania korupcji. Największe polskie przedsiębiorstwa będą więc składać coroczne swojej raporty niefinansowe z opisami polityk stosowanych przez nie w zakresie: zagadnień społecznych, spraw pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka i przeciwdziałania korupcji. Dla części z nich będzie to zapewne kolejny obowiązek i pierwsze tego typu raporty niefinansowe. Dlatego jest to przyczynek do rozpoczęcia badań polskich przedsiębiorstw w tym zakresie. Na przestrzeni najbliższych lat pozwoliłyby one pokazać, jak wspomniane przedsiębiorstwa implementują u siebie zasady odpowiedzialności społecznej, jaki ma to wpływ na zarządzanie tymi przedsiębiorstwami oraz na ich interesariuszy.

Jako przedmiot badania autor wybrał polskie przedsiębiorstwa z sektora odzież i obuwie, notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie, ponieważ przedsiębiorstwa z tego sektora nie figurowały w dostępnych bazach raportów niefinansowych. Autorowi zależało bowiem na znalezieniu takich przedsiębiorstw, które rozpoczną publikowanie swoich raportów niefinansowych wraz z wejściem w życie nowych obowiązków sprawozdawczych. Celem niniejszego artykułu jest identyfikacja tego, jak przedsiębiorstwa z badanej grupy, które wcześniej nie publikowały raportów niefinansowych, zastosowały się

do nowych wymagań sprawozdawczych, w pierwszym roku ich obowiązywania. Szczególnie interesująca jest odpowiedź na pytanie, jaki standard wybrały oraz czy jest to dla nich jedynie kolejny obowiązek do wypełnienia. Przygotowując artykuł, zastosowano następujące metody badawcze: analiza aktów prawnych, analiza literatury przedmiotu, analiza sprawozdań i raportów spółek giełdowych.

W pierwszej części artykułu przedstawiono, w jaki sposób wybrane teorie ekonomii i nauk o zarządzaniu definiują cele przedsiębiorstwa, w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu. Część druga zawiera genezę sprawozdawczości, dotyczącej informacji niefinansowych. W części trzeciej przedstawiono akty prawne, wprowadzające obowiązek składania sprawozdań (raportów) na temat informacji niefinansowych, natomiast w części czwartej wskazano praktykę sprawozdawczości niefinansowej w Polsce przed wejściem w życie nowego obowiązku. Część piąta przedstawia badaną grupę przedsiębiorstw, w tym także kryteria ich doboru oraz uzyskane wyniki analizy ich sprawozdań. Wnioski końcowe zawarto w podsumowaniu.

2. Społeczna odpowiedzialność biznesu na tle wybranych teorii ekonomii i zarządzania

Przedsiębiorstwo jako podmiot badań doczekało się licznych teorii zarówno na gruncie ekonomii, jak i nauk o zarządzaniu. Jednym z kluczowych elementów, który wyróżnia poszczególne teorie jest cel funkcjonowania przedsiębiorstwa. Analizując wybrane teorie, można też podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie teorie te wyjaśniają skłonność przedsiębiorstw lub jej brak do angażowania się w działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu. Autor skupił się na wybranych teoriach przedsiębiorstwa: neoklasycznej, menedżerskiej i behawioralnej oraz na teorii interesariuszy.

W neoklasycznej teorii istotą przedsiębiorstwa jest produkcja rozumiana jako przetwarzanie strumieni wejścia w strumienie wyjścia [Noga, 2011]. Ceny kształtują rynek, który jest idealnie konkurencyjny [Noga, 2011]. Procesy zachodzące w przedsiębiorstwie są w tej teorii całkowicie pomijane. Rząd (regulator) nie ingeruje w działalność przedsiębiorstwa, zajmując bierną postawę. Właściciel realizuje zysk będący różnicą między przychodem a kosztami produkcji, a nadrzędnym celem przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku. Teoria neoklasyczna pomija całkowicie aspekty społeczne funkcjonowania przedsiębiorstwa, co oznacza, że (przy biernej postawie regulatora) przedsiębiorstwo kierując się chęcią maksymalizacji zysku, będzie dążyć do obniżania kosztów. Dlatego, zdaniem autora, takie przedsiębiorstwo nie będzie skłonne do ponoszenia wydatków na ochronę środowiska, nakładów na rzecz społeczności lokalnych czy związanych z prawami pracowniczymi etc., jako wydatków niesłużących jego nadrzędnemu celowi. Tak zdefiniowane przedsiębiorstwo będzie więc zdaniem autora zachowywać się aspołecznie.

Menedżerskie teorie przedsiębiorstw są zbiorem wielu koncepcji, dla których wspólnym mianownikiem jest zarządzanie przedsiębiorstwem przez menedżerów [Gorynia, 1999; Noga,

2011]. W przeciwieństwie do neoklasycznej teorii, teorie menedżerskie zakładają, że rynek, na którym działa przedsiębiorstwo, najczęściej nie jest doskonały. Przedsiębiorstwo nie jest utożsamiane tylko i wyłącznie z właścicielem, ale stanowi zbiór różnych grup, które mogą mieć odrębne cele. Z punktu widzenia tej teorii kluczową grupą oddziałującą na przedsiębiorstwo są zarządzający nim menedżerowie, dla których nadrzędnym celem jest zapewnienie sobie wysokiego wynagrodzenia, bezpieczeństwa zatrudnienia, prestiż i władza wynikająca z zajmowanego stanowiska. Stąd w przeciwieństwie do akcjonariuszy, dla których głównym celem jest maksymalizacja zysku, menedżerowie dążą do realizacji celów alternatywnych, takich jak wzrost sprzedaży, maksymalizacja stopy wzrostu wartości przedsiębiorstwa oraz wzrost pewnych grup wydatków. Pracownicy w tej teorii są postrzegani instrumentalnie, duża liczba personelu podległego menedżerowi jest miarą jego sukcesu, daje mu poczucie władzy. Cele społeczne i proekologiczne mogą być realizowane przez menedżerów dysponujących dyskrecyjną władzą, pod warunkiem, że będą one zbieżne z ich celami lub będą ograniczać ryzyko zagrażające celom menedżerów. Element ograniczania ryzyka jest tu istotnym czynnikiem, gdyż menedżerska teoria przedsiębiorstwa akcentuje skłonność menedżerów do unikania ryzyka.

W teorii behawioralnej przedsiębiorstwo nie jest utożsamiane z właścicielem, ale jest organizacją stanowiącą koalicję różnych podmiotów lub grup [Noga, 2011]. W skład tych koalicji mogą wchodzić akcjonariusze, menedżerowie, pracownicy, klienci, dostawcy. Dostrzega się przy tym, że interesy poszczególnych interesariuszy mogą być sprzeczne lub niespójne. W konsekwencji przedsiębiorstwo realizuje nie jeden cel, ale wiązkę celów, dążąc do wypracowania satysfakcjonującego rozwiązania. Sprzeczność celów przyczynia się do tego, że trudno wskazać wiązkę celów, które zostaną ostatecznie zrealizowane. Stąd na gruncie tej teorii trudno formułować ogólne przewidywania dotyczące zachowania przedsiębiorstwa. Wysiłek badawczy w tej teorii jest skierowany na indywidualne motywacje członków organizacji. Zdaniem autora jej zaletą jest fakt, że dostrzega ona większą liczbę interesariuszy mogących narzucać przedsiębiorstwu cele do realizacji. Według autora teoria behawioralna przyczynia się do rozwoju badań empirycznych pomocnych w wyjaśnianiu przesłanek skłaniających przedsiębiorstwa do podejmowania działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu.

Teoria interesariuszy nie jest wprawdzie zaliczana do grona teorii przedsiębiorstwa, niemniej zajmuje się badaniem aspektu celowości funkcjonowania przedsiębiorstwa. Teoria ta powstała w latach 80. XX w. Jej główny przedstawiciel R.E. Freeman zdefiniował interesariuszy (*stakeholders*) jako każdą grupę lub jednostkę, na którą organizacja wpływa lub która wywiera wpływ na osiągnięcie celów organizacji [Freeman, Velamuri, 2008]. Będą to więc szczególnie właściciele, pracownicy, klienci, dostawcy, ale także społeczność lokalna, rząd czy nawet środowisko, które będzie tu pełnić rolę milczącego interesariusza [Hąbek, 2009]. W tym kontekście, teoria ta identyfikuje interesariuszy dużo szerzej niż jest to ujęte w teorii behawioralnej. Również w odróżnieniu od teorii behawioralnej, która zajmuje się głównie procesami wewnątrz przedsiębiorstwa, teoria interesariuszy analizuje relacje zarówno z wewnętrznymi, jak i z zewnętrznymi interesariuszami. Teoria ta kładzie nacisk na odpowiedzialność

przedsiębiorstwa wobec interesariuszy, dbanie o ich satysfakcję i budowanie z nimi przejrzystych, długoterminowych i trwałych relacji [Hąbek, 2009]. R.E. Freeman i S.R. Velamuri zaproponowali też, aby pojęcie CSR definiować nie jako „społeczna odpowiedzialność korporacji” (Corporate Social Responsibility), ale jako „odpowiedzialność przedsiębiorstw wobec interesariuszy” (Company Stakeholder Responsibility) [Hąbek, 2009].

Podobne podejście do kwestii CSR ma Komisja Europejska (KE), która definiuje społeczną odpowiedzialność jako: koncepcję dobrowolnego uwzględniania przez przedsiębiorstwo aspektów społecznych i ekologicznych podczas prowadzenia działań handlowych i w kontaktach z interesariuszami [*Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*, 2001]. Choć należy podkreślić, że KE kładzie nacisk na dobrowolność w działaniu przedsiębiorstw, a Freeman i Velmuri na odpowiedzialność przedsiębiorstw, czyli coś bardziej obligatoryjnego, to niewątpliwie wspólnym mianownikiem tych definicji są interesariusze. Zdaniem Hąbek [2009] zarządzanie relacjami z interesariuszami jest wyrazem praktycznej realizacji koncepcji CSR, zadaniem zaś innych autorów sprawozdanie na temat informacji niefinansowych jest adresowane do interesariuszy i jest ukierunkowane na interakcje z nimi [Nita, 2016]. Podsumowując, zdaniem autora raportowanie niefinansowe, adresowane do szerokiego grona interesariuszy, jest praktycznym elementem koncepcji CSR, mającym swoje podłoże teoretyczne w teorii interesariuszy.

3. Informacje niefinansowe – raportowanie niefinansowe

Informacje niefinansowe były traktowane w przeszłości jako uzupełnienie sprawozdań finansowych. Natomiast wraz ze wzrostem zapotrzebowania interesariuszy na informacje, zaczęły być one prezentowane w formie wydzielonych części, w ramach sprawozdania zintegrowanego bądź jako samodzielne raporty. W odniesieniu do tych raportów stosuje się też pojęcie raportów społecznych. Warto tu też podkreślić, że w przeciwieństwie do raportowania finansowego, które ma głównie charakter retrospektywny, w raportowaniu niefinansowym dominuje podejście prospektywne. Raportowanie niefinansowe jest też adresowane do szerszego grona interesariuszy [Zyznarska-Dworczak, 2016]. Sam termin „informacja niefinansowa” jest bardzo pojemny i różnie definiowany w literaturze przedmiotu [Krasodomaska, 2014; Dziawgo, 2016; Gazdar, 2007; La Torre i in., 2018]. W Dyrektywie 2014/95/UE raportowanie niefinansowe jest zdefiniowane poprzez zakres odnoszący się do zagadnień: społecznych, dotyczących spraw pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka i przeciwdziałania korupcji. W literaturze można też znaleźć opinie, że Dyrektywa 2014/95/UE stworzyła nową jakość raportowania niefinansowego, przez wskazanie wyraźnych ram raportowania, nadanie raportowaniu niefinansowemu nowej rangi oraz danie wyraźnego sygnału, że wpływ czynników niefinansowych powinien przyczynić się do lepszego ładu korporacyjnego i być gwarancją zaufania i wzrostu [Malecki, 2018].

Najpopularniejsze wytyczne dotyczące raportowania niefinansowego (społecznego) opracowała międzynarodowa organizacja Global Reporting Initiative (GRI). Ich najnowszy standard jest oznaczony jako GRI G4. Standardy opracowane przez GRI można pobrać bezpłatnie z ich strony internetowej www.globalreporting.org. Od 2016 r. jest dostępna przetłumaczona na język polski wersja wytycznych dla GRI G4. Jest ona dostępna na stronach internetowych firmy Deloitte (www2.deloitte.com/pl/pl/pages/press-releases/articles/gri4-Polskie-Tlumaczenie.html) oraz Polskiego Instytutu Praw Człowieka i Biznesu (pihrb.org \28-06-2016-wytyczne-raportowania-gri-g4-juz-po-polsku).

W Polsce, celem wsparcia krajowych przedsiębiorstw (spółek), w wypełnieniu nowych obowiązków sprawozdawczych opracowano Standard Informacji Niefinansowych (SIN). SIN stworzyli eksperci mający doświadczenie w kwestiach raportowania informacji niefinansowych oraz zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnego biznesu. Jego przygotowanie było koordynowane przez Fundację Standardów Raportowania (FSR) oraz Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych (SEG). Wydawcą SIN jest Fundacja Standardów Raportowania (FSR). SIN jest udostępniany przedsiębiorstwom bezpłatnie, może być też wykorzystywany przez inne instytucje i organizacje. Został on opublikowany w 2017 r. [seg.org.pl, dostęp 14.06.2018]. Można go pobrać ze strony [www.FSR\(standardy.org.pl/sin\)](http://www.FSR(standardy.org.pl/sin)) lub SEG (seg.org.pl/pl/standard-informacji-niefinansowych-sin). Według autorów SIN, raportowanie w standardzie SIN jest dla spółek prostsze niż w standardzie GRI. SIN nie jest konkurencyjny a komplementarny wobec GRI [standardy.org.pl/sin, dostęp 14.06.2018]. Na stronie www.SEG można też pobrać przykładowy raport niefinansowy fikcyjnej spółki stworzony w standardzie SIN – *Raport niefinansowy Zwykłej Spółki S.A.*

4. Regulacje prawne wprowadzające obowiązek raportowania niefinansowego

4.1. Dyrektywa 2014/95/UE

Dyrektywa Unii Europejskiej 2014/95/UE wprowadziła obowiązek przygotowywania i publikowania przez duże jednostki (grupy) interesu publicznego sprawozdań niefinansowych. Zgodnie z definicją z Dyrektywy Unii Europejskiej 2013/34/UE „jednostkami interesu publicznego” są „podmioty, które podlegają regulacjom prawa państwa członkowskiego i których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu regulowanego, w którymkolwiek państwie członkowskim, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń, oraz inne jednostki wyznaczone przez państwa członkowskie ze względu na ich znaczenie publiczne, wynikające z charakteru prowadzonej przez nie działalności, ich wielkości czy liczby zatrudnionych pracowników” [Dyrektywa 2010/34/UE]. Na potrzeby artykułu przyjęto, że przez pojęcie „jednostka interesu publicznego” będzie rozumiane zarówno pojedyncze przedsiębiorstwo (spółka), jak i grupa kapitałowa. Dyrektywa 2014/95/UE ustaliła następujące kryteria

ilościowe decydujące o tym, czy dane przedsiębiorstwo (spółka) podlega nowym obowiązkom sprawozdawczym: zatrudnienie na dzień bilansowy przekraczające średnią liczbę 500 pracowników oraz suma bilansowa przekraczająca 20 mln EUR lub przychody przekraczające 40 mln EUR. W przypadku grup kapitałowych, w imieniu całej grupy, raport niefinansowy przedstawia jedynie przedsiębiorstwo (spółka) dominujące.

Raport niefinansowy winien obejmować kwestie środowiskowe, społeczne i pracownicze, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Ponadto przedsiębiorstwa winny też tam zawrzeć opis swojego modelu biznesowego, opis stosowanych polityk odnoszących się do powyższych kwestii i wynik tych polityk, a także główne ryzyka i kluczowe niefinansowe wskaźniki.

Jeśli przedsiębiorstwo (spółka) nie stosuje żadnej polityki w odniesieniu do którejkolwiek z wymienionych kwestii, to musi wtedy, zgodnie z zasadą „stosuj lub wyjaśnij”, szczegółowo to uzasadnić i wyjaśnić. Prezentowane informacje powinny pozwolić interesariuszom zrozumieć rozwój, wyniki, sytuację przedsiębiorstwa i wpływ jego działalności na kwestie społeczne i środowiskowe. Dyrektywa nie narzuciła przedsiębiorstwom (spółkom) standardu, w jakim mają publikować swoje raporty niefinansowe. Wymieniono w niej jedynie przykładowe, ramowe zasady, jakie przedsiębiorstwa (spółki) mogłyby wykorzystać, np. system ekozarządzania i audytu (EMAS), inicjatywa ONZ Global Compact, wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka wdrażające ramy ONZ „Ochrona, poszanowanie i naprawa”, wytyczne Organizacji Współpracy Regionalnej i Rozwoju (OECD) dla przedsiębiorstw wielonarodowych, norma Międzynarodowej Organizacji Normalizacyjnej ISO 26000, trójstronna deklaracja zasad Międzynarodowej Organizacji Pracy (MOP) dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych i polityki społecznej, Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza. Katalog ten nie jest jednak zamknięty, a przedsiębiorstwa (spółki) mają w tym względzie dowolność w stosowaniu zasad krajowych lub międzynarodowych. Przedsiębiorstwa (spółki) winny jednak ujawnić, z jakich zasad ramowych korzystały. Warto wspomnieć, że w literaturze przedmiotu można znaleźć pogląd, iż elastyczne podejście do zakresu raportowania i związanej z tym społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw pozwala pozytywnie wyróżnić się niektórym przedsiębiorstwom, dowodząc ich społecznej dojrzałości [Jastrzębska, 2017].

Datę wejścia w życie nowych obowiązków sprawozdawczych ustalono począwszy od raportów za rok 2017 (bądź za okres rozpoczynający się w 2017 r.), co w praktyce oznacza, że większość przedsiębiorstw (spółek) rozpoczęła stosowanie dyrektywy od 2018 r. Raport niefinansowy przedsiębiorstwa (spółki) winien być podany do publicznej wiadomości na stronie internetowej przedsiębiorstwa nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego kończącego rok obrotowy. Biegli rewidenci lub audytorzy winny sprawdzić czy przedsiębiorstwa (spółki) przedstawiły oświadczenie na temat informacji niefinansowych lub odrębne raport w tym zakresie. Natomiast na audytorach nie ciąży obowiązek weryfikacji informacji ujętych w tym raporcie niefinansowym przedsiębiorstwa (spółki). Państwom członkowskim dano swobodę decyzji, czy ustanowić obowiązek atestacji raportów niefinansowych przez niezależne podmioty świadczące takie usługi. Kraje członkowskie miały zaimplementować w przepisach

krajowych wytyczne Dyrektywy przed 6 grudnia 2016 r. Dyrektywa zobligowała również Komisję Europejską do opublikowania przed 6 grudnia 2016 r. niewiążących wytycznych raportowania informacji niefinansowych, w tym metodologii, ogólnych i sektorowych wskaźników, tak by ułatwić przedsiębiorstwom (spółkom) przygotowanie wymaganych informacji oraz ułatwić ich porównywalność [Dyrektywa 2014/95/UE]. Komisja Europejska opublikowała swoje niewiążące wytyczne w 2017 r. Przygotowując je, dokonała przeglądu krajowych, unijnych i międzynarodowych zasad ramowych. Komisja zastrzegła jednak, że jej wytyczne nie stanowią nowego standardu technicznego i że przedsiębiorstwa (spółki) w swoich raportach niefinansowych nie powinny powoływać się na zgodność z jej wytycznymi [Komunikat KE 2017/C 215/01]. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwa (spółki), które przygotowałyby swoje raporty niefinansowe bazując tylko na wytycznych Komisji, musiałyby to przedstawić jako zasady opracowane we własnym zakresie. Nie stoi to jednak w sprzeczności z Dyrektywą 2014/95/UE, która przecież zostawia w tej kwestii swobodę przedsiębiorstwom (spółkom).

4.2. Implementacja Dyrektywy 214/95/EU w polskim systemie prawnym

W Polsce implementacja Dyrektywy 2014/95/UE nastąpiła przez wprowadzenie odpowiednich zmian do ustawy o rachunkowości (UoR). Oprócz jednostek wymienionych wprost w Dyrektywie 2013/34/UE (emitentów, banków, ubezpieczycieli) w Polsce rozszerzono ten katalog o fundusze inwestycyjne i emerytalne, jednostki zamierzające ubiegać się lub ubiegające się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG, emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu, krajowe instytucje płatnicze oraz instytucje pieniądza elektronicznego.

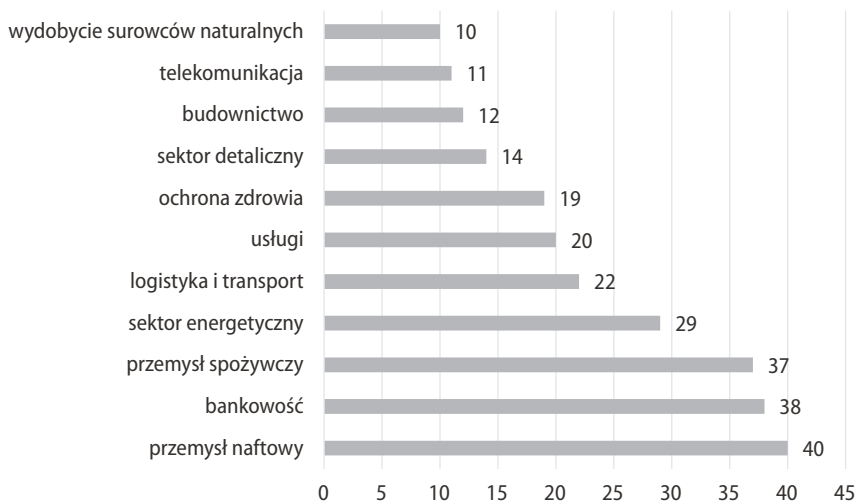
Kryteria ilościowe (sumę bilansową i przychody) określone w Dyrektywie w euro, w UoR wskazano w złotych polskich, odpowiednio 85 mln i 170 mln złotych [Dz.U. 2017, poz. 61]. Ministerstwo Finansów szacuje, że w Polsce nowy obowiązek sprawozdawczy obejmie około 300 przedsiębiorstw (spółek) [Dadacz, 2017a]. Dla porównania szacuje się, że w całej UE nowy obowiązek obejmie około 6 tys. przedsiębiorstw [Strzelczak, 2017]. Polska nie skorzystała z możliwości wprowadzenia obowiązkowej atestacji (weryfikacji) raportów niefinansowych. Koronnym argumentem Ministerstwa Finansów, przemawiającym za takim rozwiązaniem, była opinia, iż wprowadzenie takiego obowiązku mogłoby „zniechęcać jednostki do sporządzania bardziej szczegółowych i rozbudowanych informacji niefinansowych w formie odrębnych sprawozdań” [Dadacz, 2017b, s. 5]. Z informacji MF wynika też, że obowiązek weryfikacji wprowadziły jedynie Włochy, Holandia i Bułgaria [Dadacz, 2017b]. Autor zgadza się w tym względzie ze stanowiskiem MF. Jego zdaniem nowy obowiązek sprawozdawczy będzie niewątpliwie postrzegany przez przedsiębiorstwa (spółki) jako dodatkowe obciążenie administracyjne, stąd minimalizowanie tego obciążenia wydaje się korzystne dla rozwoju sprawozdawczości niefinansowej. Natomiast w literaturze przedmiotu można znaleźć odmienne stanowiska argumentujące potrzebę obowiązkowej weryfikacji [Zyznarska-Dworczak, 2017].

5. Praktyka raportowania niefinansowego w Polsce przed 2018 r.

Przegląd zasad ramowych wskazanych w Dyrektywie oraz wytycznych Komisji Europejskiej pozwala stwierdzić, że większość z nich nie pokrywa wszystkich kwestii, jakie winny być ujęte w raporcie niefinansowym. Tym samym przedsiębiorstwa (spółki) stoją przed wyborem korzystania z wielu standardów lub wyboru jednego, który kompleksowo odnosi się do wszystkich kwestii.

Według autora takim kompletnym standardem są ramowe zasady opracowane przez Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą (Global Reporting Initiative). Są to wytyczne dotyczące raportowania kwestii odnoszących się do społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz zrównoważonego rozwoju. Najnowszą obowiązującą wersją jest GRI G4. Ostatnio Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza przygotowała też zestaw Standardów GRI, który w przeciwieństwie do wytycznych G4 jest lepiej ustrukturyzowany, bardziej klarowny i łatwiejszy w użytkowaniu, co ma istotne znaczenie dla przedsiębiorstw (spółek), które dopiero zaczynają raportowanie niefinansowe [Strzelczak, 2017]. W artykule całość zasad ramowych opracowanych przez Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą, w tym zarówno wytyczne GRI G4, ich wcześniejsze wersje oraz Standard GRI, są umownie nazywane GRI lub standardem GRI.

Rysunek 1. Liczba raportów niefinansowych z lat 2005–2016 w rozbiciu na najpopularniejsze branże



Źródło: opracowanie własne na podstawie Aluchna, Roszkowska-Menkes [2017].

Według autora, z punktu widzenia przedsiębiorstwa (spółki) łatwiej jest posługiwać się jednym standardem niż kilkoma, co mogłoby przecież powodować brak spójności raportu. Poparciem tej opinii jest niewątpliwie popularność GRI wśród polskich przedsiębiorstw. W międzynarodowej bazie Globalnej Inicjatywy Sprawozdawczej znajduje się 300 raportów

(106 przedsiębiorstw z Polski), opublikowanych w latach 2004–2017, czyli jeszcze przed wejściem obowiązku raportowania niefinansowego. W tej liczbie 237 raportów, to jest 79%, opracowano w standardzie GRI [database.globalreporting.org, dostęp 06.08.2018]. Natomiast według danych zgromadzonych przez spółkę Deloitte, współorganizatora konkursu Raporty Społeczne, aż 86% raportów niefinansowych opublikowanych w Polsce w latach 2007–2017 było w standardzie GRI. Blisko 30% z nich było przy tym poddane niezależnej weryfikacji zewnętrznej. Z badań Deloitte wynika też, że przed wejściem w życie nowego obowiązku raportowania, corocznie około 40 przedsiębiorstw publikowało raporty niefinansowe. W latach 2007–2017 powstało ich około 330, z czego 275 znajduje się w największej w Polsce Bibliotece Raportów Społecznych on-line [Pichola, 2017]. Na rysunku 1 przedstawiono, z jakich branż pochodziły polskie przedsiębiorstwa publikujące swoje raporty w okresie 2005–2016. Zdecydowanymi liderami są tu przedsiębiorstwa z przemysłu naftowego, bankowości i przemysłu spożywczego, gdzie średnio 3 przedsiębiorstwa z każdej z tych branż corocznie publikowały swoje raporty niefinansowe.

6. Spółki z sektora odzież i obuwie (GPW) a nowy obowiązek sprawozdawczości niefinansowej

Polskie przedsiębiorstwa (spółki) objęte nowym obowiązkiem sprawozdawczym, szczególnie zaś te, które wcześniej nie publikowały takich raportów, mają do wyboru popularne w Polsce międzynarodowe standardy GRI, wytyczne Komisji Europejskiej, które choć nie są standardem technicznym stanowią bazę do stworzenia własnego standardu każdego przedsiębiorstwa (spółki) lub nowy polski standard SIN, czy też opracowanie całkowicie własnego standardu. Mogą też skorzystać z wielu innych zasad ramowych, np. ISO 26000, wytyczne i inicjatywy ONZ, wytyczne OECD, deklaracje zasad MOP, które jednak nie pokrywają kompleksowo wszystkich kwestii niezbędnych do ujęcia w raporcie niefinansowym.

Przedmiotem analizy zostały objęte polskie przedsiębiorstwa z sektora odzież i obuwie notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie. Przedsiębiorstwa z tego sektora nie figurowały w dostępnych bazach raportów niefinansowych. Autor poczynił więc założenie, że spółki te (o ile spełniają kryteria formalne), rozpoczną raportowanie niefinansowe wraz z wejściem w życie nowych obowiązków, co pozwoli przeanalizować, jak się one do nich dostosowały, czy będzie to dla nich tylko spełnienie obowiązku, czy też narzędzie komunikacji z interesariuszami [Bek-Gaik, Rymkiewicz, 2015]. Kontynuowanie badań w przyszłości, pozwoli badać ewentualne zmiany w zachowaniu tych przedsiębiorstw (spółek), powiązane z nowymi obowiązkami oraz to, jak raporty te są odbierane przez interesariuszy i czy nowy obowiązek przyczynia się do stymulowania zrównoważonego rozwoju. Można przy tym założyć, że część przedsiębiorstw (spółek), które wcześniej tego nie robiły, będzie wypełniać nowy obowiązek w minimalnym zakresie, tak aby tylko spełnić wymogi formalne. Podczas gdy część przedsiębiorstw (spółek) może raportowanie

niefinansowe potraktować w szerszym zakresie, nie tylko jako wypełnienie nowego wymogu, ale bardziej kompleksowo – jako element swojej strategii na rzecz społecznej odpowiedzialności biznesu. Ponadto sektor ten liczący 20 przedsiębiorstw (spółek) na koniec 2017 r. był wyceniany na 30,5 mld złotych, co stanowiło 4,6% wartości całego rynku podstawowego [www.gpw.pl, dostęp 01.06.2018]. Tym samym inwestorzy mogą ten sektor postrzegać jako znaczący na tle całości przedsiębiorstw (spółek) notowanych na rynku podstawowym GPW. W tabeli 1 przedstawiono dane badanych przedsiębiorstw (spółek) pochodzące z opublikowanych przez nie sprawozdań i raportów za rok 2017. Autor ograniczył się do kryteriów wymienionych w Dyrektywie i UoR (zatrudnienie, suma bilansowa, przychody), decydujących o tym, czy dane przedsiębiorstwo (spółka) jest zobligowane do opublikowania swojego raportu niefinansowego, oraz informacji, czy przedsiębiorstwo opublikowało raport niefinansowy i w jakim standardzie został on sporządzony.

Tabela 1. Polskie spółki z sektora odzież i obuwanie notowane na rynku podstawowym GPW w Warszawie – wybrane dane za 2017 r.

Lp.	Spółka	Kod isin	Zatrudnienie	Suma bilansowa w mln PLN	Przychody w mln PLN	Raport niefinansowy za rok 2017	Standard raportu
1	LPP	PLLPP0000011	16 408	4206,8	7029,4	TAK	GRI
2	CCC	PLCCC0000016	12 955	3369,9	4194,0	TAK	GRI
3	WISTIL	PLWSTIL00012	2 746	223,8	275,8	TAK	SIN
4	VISTULA	PLVSTLA00011	2447	779,5	688,5	TAK	WŁASNY
5	MONNARI	PLMNRTR00012	2039	241,9	247,4	TAK	WŁASNY/GRI
6	REDAN	PLREDAN00019	1447	308,9	626,8	TAK	SIN/GRI
7	WOJAS	PLWOJAS00014	1398	155,3	237,2	TAK	GRI
8	GINOROSSI	PLGNRSI00015	1010	254,2	184,5	TAK	WŁASNY/GRI
9	SOLAR	PLSLRCP00021	734	104,1	130,1	TAK	WŁASNY
10	PROTEKTOR	PLLZPSK00019	708	86,3	112,1	TAK	SIN
11	CDRL	PLCDRL000043	627	155,7	230,3	TAK	WŁASNY/GRI
12	INTERSPPL	PLINTSP00038	435	122,3	183,9	NIE	–
13	WITTCHEN	PLWTCHN00030	417	175,7	215,0	NIE	–
14	ITMTRADE	PLBRIJU00010	357	95,2	89,4	NIE	–
15	PRIMAMODA	PLPRMMD00012	160	27,6	35,6	NIE	–
16	SANWIL	PLSANWL00012	120	53,3	33,3	NIE	–
17	ESOTIQ	PLESTHN00018	79	80,7	156,5	NIE	–
18	BYTOM	PLBYTOM00010	37	106,9	185,6	NIE	–
19	TXM	PLTXM0000015	b.d.	178,7	386,6	NIE	–
20	PROCHNIK	PLPRCHK00018	b.d.	28,2	54,3	NIE	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań i raportów opublikowanych przez spółki za rok 2017.

W tabelach 2, 3 i 4 przedstawiono statystyki dotyczące standardów zastosowanych przez badane spółki. W tabeli 2 przedstawiono, jaką liczbę raportów niefinansowych sporządzono w poszczególnych standardach. Jeśli spółka zastosowała w swoim raporcie niefinansowym więcej niż jeden standard, autor określił to jako model mieszany.

Tabela 2. Liczba raportów niefinansowych badanych spółek sporządzonych w poszczególnych standardach raportowania niefinansowego

Standard raportowania niefinansowego	Liczba raportów niefinansowych sporządzona w danym standardzie
Model mieszany	4
GRI	3
SIN	2
Własny	2
Razem liczba raportów niefinansowych	11

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań i raportów opublikowanych przez spółki za rok 2017.

W tabeli 3 przedstawiono, jakie warianty łączenia standardów raportowania niefinansowego wykorzystywały te z badanych spółek, które zastosowały model mieszany oraz ile z nich zastosowało poszczególne warianty łączenia różnych standardów.

Tabela 3. Warianty standardów raportowania niefinansowego zastosowane przez badane spółki w modelach mieszanych

Warianty łączenia standardów raportowania niefinansowego zastosowane przez badane spółki w modelach mieszanych	Liczba raportów niefinansowych sporządzona w danych wariantach łączenia standardów raportowania niefinansowego
Własny + GRI	3
SIN + GRI	1
Razem liczba raportów niefinansowych sporządzonych w modelu mieszanym	4

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań i raportów opublikowanych przez spółki za rok 2017.

Tabela 4. Standardy raportowania niefinansowego zastosowane przez badane spółki

Standard raportowania niefinansowego zastosowany przez badane spółki	Raporty niefinansowe		Razem
	sporządzone w jednym standardzie	modele mieszane wykorzystujące dany standard	
GRI	3	4	7
Własny	2	3	5
SIN	2	1	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań i raportów opublikowanych przez spółki za rok 2017.

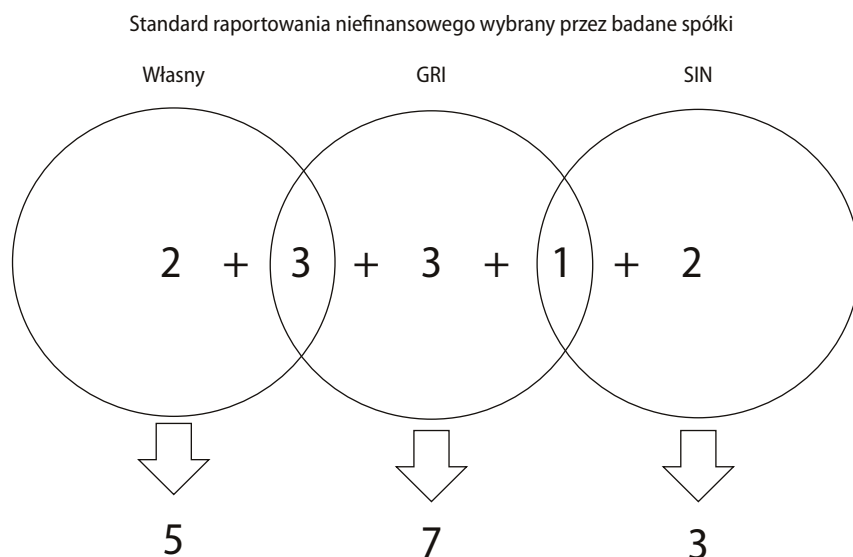
W tabeli 4 przedstawiono, jakie standardy raportowania niefinansowego wykorzystały badane spółki, niezależnie od tego, czy ich raport niefinansowy został sporządzony w jednym standardzie czy w modelu mieszanym.

Na 20 spółek 11 spełniało wymogi formalne (bądź jako pojedyncze spółki, bądź jako grupy kapitałowe), obligujące je do ujawnienia informacji niefinansowych zgodnie z nowym obowiązkiem raportowania niefinansowego. Spółki TXM i Próchnik w swoich raportach nie podały liczby zatrudnionych. Jednak Próchnik, nawet gdyby posiadał zatrudnienie przekraczające 500 osób, to pozostałe kryteria (suma bilansowa i przychody) były poniżej progu kwalifikującego go do obowiązkowego raportowania. Spółka TXM opublikowała oświadczenie, że dane niefinansowe (jej i podmiotów wobec niej zależnych) zostały ujęte w sprawozdaniu jej podmiotu dominującego, spółki Redan. Dla wszystkich 11 spółek były to pierwsze raporty niefinansowe. Tylko spółka LPP poddała swój raport weryfikacji przez niezależny podmiot (Bureau Veritas Polska Sp. z o.o.). Można to tłumaczyć tym, że dla spółek nowy obowiązek sprawozdawczy jest jednak dodatkowym obciążeniem. Dlatego większość z nich stara się go zapewne minimalizować i nie zleca weryfikacji raportu, co w ich przypadku oznaczałoby dodatkową pracę i koszty. Nie należy z tego powodu wyciągać jednak wniosków, że przed wejściem nowego obowiązku spółki nie podejmowały działań związanych z kwestiami środowiskowymi, społeczno-pracowniczymi, z zakresu poszanowania praw człowieka czy przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Analiza informacji opublikowanych przez spółki wskazuje, że podejmowały tego typu działania już wcześniej. Przykładowo spółka LPP podaje, że od 4 lat prowadzi działania na rzecz poprawy warunków pracy w fabrykach podwykonawców [*Raport zintegrowany LPP za rok 2017*, dostęp 31.07.2018], spółka CCC podkreśla, iż od lat propaguje aktywny wypoczynek wśród społeczności lokalnych [*Pierwszy raport niefinansowy Grupy CCC/2017*, dostęp 25.03.2018], a w raporcie grupy kapitałowej Wistil można przeczytać, że spółka Lubiana z „Grupy” została w 2016 r. laureatem nagrody „Pomorski Pracodawca Roku”, przyznawanej za działania upowszechniania praktyki społecznej odpowiedzialności biznesu [*Oświadczenie na temat informacji niejawnych Grupy Kapitałowej Wistil za rok 2017*, dostęp 01.08.2018].

Statystyki przedstawione w tabeli 4 można też przedstawić graficznie, tak jak przedstawia się zbiory i ich części wspólne w matematyce (rysunek 2). Taka forma, zdaniem autora, pozwala lepiej pokazać, jaki standard jest preferowany przez badane przedsiębiorstwa.

Statystyki przedstawione w tabelach 2, 3 i 4 oraz na rysunku 2 pokazują znaczący wpływ standardu GRI na raportowanie niefinansowe polskich spółek. Został on wykorzystany przez 7 z 11 spółek, aczkolwiek jedynie 3 z nich bazowały tylko i wyłącznie na GRI. Pozostałe 4 spółki potraktowały standard GRI jako komplementarny. Przyczyny takiego stanu rzeczy można dopatrywać się w fakcie, iż GRI ma dobrze opracowany system wskaźników niefinansowych. Możliwe też, że badane spółki przeprowadziły wcześniej analizę historycznych raportów innych spółek (wśród których GRI dominuje) i przynajmniej częściowo wzorowały się na nich. Takie zjawisko wzorowania się na liderach wyznaczających trendy raportowania zostało odnotowane w innych publikacjach [Walińska, Gad, 2017].

Rysunek 2. Statystyki dotyczące standardów raportowania niefinansowego wybranych przez badane spółki – ujęcie graficzne



Źródło: opracowanie własne.

Znamienne jednak jest, że aż 5 spółek postanowiło opracować własny standard, nawet jeśli 3 z nich uzupełniły go standardem GRI. Tu również przyczyn należy upatrywać w chęci ograniczenia obciążenia wynikającego z nowego obowiązku sprawozdawczego dotyczącego spółek. Własny standard pozwala bowiem spółkom budować go/kształtować elastycznie, wykorzystując przy tym jako źródło danych istniejące już w spółkach systemy raportowania i wskaźniki, jakimi się na co dzień posługują.

Spółki najwyraźniej doceniły też fakt, że został opracowany polski standard raportowania niefinansowego SIN, skoro wybrały go 3 z nich. Według autora czynnikiem decydującym o wyborze tego standardu mógł też być fakt, że jest on prostszy od GRI [Standard SIN, standarty.org.pl/sin, dostęp 14.06.2018].

Raporty spółek różnią się między sobą nie tylko zastosowanymi standardami, ale też swoją obszernością czy liczbą wykorzystanych wskaźników. Na tym tle wyraźnie wyróżniają się raporty spółek LPP i CCC liczące odpowiednio 152 i 130 stron, z dużą liczbą wskaźników własnych i stosowanych w standardzie GRI. Ich raporty są bogato ilustrowane infografiką, a poszczególne strony raportów nie są przeładowane informacjami, stąd całość staje się bardzo przystępna w odbiorze dla czytelnika (interesariusza). Tak przygotowane raporty mogą być traktowane jako wizytówki spółek, dostarczające o nich bardzo dużo informacji interesariuszom. Dzięki temu mogą też być wykorzystane jako elementy strategii budowania marki tych podmiotów [Rubik, Szydełko, 2016] oraz tworzyć lepszą, bardziej „humanistyczną” percepcję przedsiębiorstwa, dla którego sam zysk nie jest jedynym celem [Breitbarth, Harris, Insch, 2010]. Ich stworzenie musiało też niewątpliwie wymagać dużego nakładu pracy i środków.

Można więc ocenić, że te spółki zrobiły w tym zakresie dużo więcej niż tylko wypełnienie obowiązku sprawozdawczego. Spółkę LPP można wręcz uznać za lidera w sektorze „odzież i obuwanie”, zarówno jeśli chodzi o jakość raportowania niefinansowego, jak i szeroko rozumianą komunikację z zakresu CSR, co zostało też zauważone przez innych autorów [Rosiak, Postuła, 2017]. Raporty niefinansowe spółek LPP i CCC autor zestawiał z raportami spółek Protektor, Wojas i Wistil, które są relatywnie krótkie, liczą 21–22 strony. Zestawiając ze sobą powyższe raporty niefinansowe, autor kierował się zasadą różnorodności stosowaną w studiach przypadków [Czakon, 2015]. W raportach niefinansowych spółek Protektor, Wojas i Wistil liczba wskaźników jest znacząco ograniczona w porównaniu do raportów niefinansowych spółek LPP i CCC. Raporty niefinansowe spółek Protektor, Wojas i Wistil są głównie tekstowo-liczbowe, bez infografiki lub z istotnie ograniczoną liczbą infografiki. Stopień wykorzystania infografiki w raportach niefinansowych jest zdaniem autora jednym z elementów pozwalających ocenić raport niefinansowy pod kątem jego użyteczności dla interesariuszy, ponieważ, jak podkreślają niektórzy autorzy, wizualizacja informacji jest niezbędna z racji na mniejszą użyteczność informacji w formie raportu narracyjnego [Iwasieczko, 2017]. Lektura tych krótkich raportów (spółek Protektor, Wojas i Wistil), ich zwięzłość i ograniczona liczba wskaźników może sugerować, że powstały głównie po to, aby wypełnić obowiązek sprawozdawczy. Jednak weryfikacja, czy tak jest faktycznie, wymaga dalszych badań.

7. Podsumowanie

Badanie zostało przeprowadzone na małej próbie (11 spółek), stąd wnioski z niego płynące nie mogą mieć charakteru ogólnego i mogą dotyczyć tylko badanych spółek. Zastosowane przez autora metody badawcze pozwoliły zidentyfikować, jakie standardy raportowania niefinansowego zostały zastosowane przez badane spółki. Żaden ze standardów raportowania niefinansowego nie okazał się dominujący wśród badanych spółek, niemniej jednak widać wyraźnie, że GRI jest najchętniej wykorzystywany jako komplementarny standard. Znacząca liczba badanych spółek zdecydowała się na opracowanie własnego standardu. SIN mimo iż jest zupełnie nowym standardem, też został przez spółki zauważony i wykorzystany. Generalnie potwierdza się, że badane spółki chętniej wybierają kompletne standardy niż zasady ramowe, obejmujące jedynie wybrane kwestie. Wybrane metody badawcze nie były jednak wystarczające, aby móc ocenić, czy dla badanych spółek nowy obowiązek sprawozdawczy jest jedynie kolejnym obowiązkiem do wypełnienia, czy narzędziem do komunikowania się z interesariuszami. Można jedynie domniemywać, że dla części spółek wspomniane raportowanie niefinansowe jest tylko kolejnym narzuconym im obowiązkiem, wynikającym z obowiązującego prawa i wypełniają one nowy obowiązek w minimalnym zakresie, tak aby tylko spełnić wymogi formalne. Dlatego autor dostrzega tu potrzebę zastosowania dodatkowych metod badawczych, które pozwoliłyby to ocenić. Zdaniem autora może to oznaczać konieczność opracowania takich metod. Autor ma też świadomość, że czynnikiem ograniczającym

wyciąganie wniosków jest fakt, iż badane spółki opublikowały swoje raporty niefinansowe pierwszy raz. Dlatego nie można jeszcze wyciągać wniosków dotyczących wpływu nowego obowiązku sprawozdawczego na to, jak badane przedsiębiorstwa implementują u siebie zasady odpowiedzialności społecznej, jaki ma to wpływ na zarządzanie tymi przedsiębiorstwami oraz na ich interesariuszy. Aby odpowiedzieć na pytanie, jak nowe wymogi dotyczące sprawozdawczości niefinansowej wpłyną w przyszłości na działania badanych spółek w kwestiach CSR i zrównoważonego rozwoju, należałoby kontynuować badania z wykorzystaniem innych metod badawczych. Dalsze badania pozwoliłyby też zweryfikować opinię autora, że raportowanie niefinansowe, adresowane do szerokiego spektrum interesariuszy, jest praktycznym elementem koncepcji CSR, mającym swoje podłoże teoretyczne w teorii interesariuszy.

Bibliografia

1. Aluchna M., Roszkowska-Menkes M. [2017], *Non-financial Reporting. Conceptual Framework, Regulation and Practice*, w: *Corporate Social Responsibility (CSR) in Poland*, red. C. Stehr, A. Długopolska-Mikonowicz, S. Przytuła, Springer, Basel, Szwajcaria.
2. Bek-Gaik B., Rymkiewicz B. [2015], *Raport społeczny jako współczesne narzędzie komunikowania się spółek z interesariuszami w świetle koncepcji zintegrowanego raportowania*, w: E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad, B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
3. Breitbarth T., Harris P., Insch A. [2010], *Pictures at an Exhibition Revisited: Reflections on a Typology of Images Used in the Construction of Corporate Social Responsibility and Sustainability in Non-financial Corporate Reporting*, „Journal of Public Affairs”, 10. s. 238–257, published online 30 December 2009 in Wiley Online Library (wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.1002/pa.344 [dostęp 10.09.2018].
4. Czakon W. [red.], [2015], *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, wyd. III, Wolters Kluwers S.A., Warszawa.
5. Dadacz J. [2017a], *Prezentacja MF – Raportowanie niefinansowe w Polsce – transpozycja dyrektywy 2014/95/UE*, www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=e3def4ff-11f0-441a-ba67-18966e412192&groupId=764034 [dostęp 15.06.2018].
6. Dadacz J. [2017b], *Prezentacja MF – Rola biegłego rewidenta w świetle ustawy o rachunkowości*, www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/raportowanie-niefinansowe [dostęp 15.06.2018].
7. database.globalreporting.org/search [dostęp 06.08.2018].
8. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. L 182 z 29.06.2013).
9. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. Urz. L 330 z 15.11.2014).

10. Dziawgo D. [2016], *Znaczenie raportowania pozafinansowego w opinii indywidualnych inwestorów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 436.
11. Freeman R.E., Velamuri S.R. [2008], *A New Approach to CSR: Company Stakeholder Responsibility*; w: *Corporate Social Responsibility*, red. A. Kakabadse, M. Morsing, Palgrave Macmillan, London.
12. Gazdar K. [2007], *Reporting Nonfinancials*, John Wiley & Sons, London.
13. Gorynia M. [1999], *Przedsiębiorstwo w różnych ujęciach teoretycznych*, „Ekonomista”, nr 4.
14. Hąbek P. [2009], *Společna odpowiedzialność przedsiębiorstw jako koncepcja firmy zorientowanej na interesariuszy*, „Organizacja i Zarządzanie”, kwartalnik naukowy Politechniki Śląskiej, nr 2,
15. Iwasieczko B. [2017], *Wizualizacja jako narzędzie wspomagania raportowania niefinansowego*, „Marketing i Rynek”, nr 11.
16. Jastrzębska E. [2017], *Wpływ przedsiębiorstw na otoczenie – ujęcie w raportach niefinansowych*, „Marketing i Rynek”, nr 11.
17. Krasodomska J. [2014], *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 232.
18. La Torre M., Sabelfeld S., Blomkvist M., Tarquinio L., Dumay J. [2018], *Harmonising Non-Financial Reporting Regulation in Europe: Practical Forces and Projections for Future Research*, „Meditari Accountancy Research”, doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290 [dostęp 10.09.2018].
19. Malecki C. [2018], *French Implementation of the EU CSR Directive: Sustainable Corporate Governance has Begun*, „Law and Financial Markets Review”, Vol. 12, No. 2, s. 86–92, doi.org/10.1080/17521440.2018.1467816 [dostęp 10.09.2018].
20. Nita B. [2016], *Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie przyrzutu dokonań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 87(143).
21. Noga A. [2011], *Teorie przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
22. *Oświadczenie na temat informacji niejawnych Grupy Kapitałowej Wistil za rok 2017*, www.wistil.pl/skonsolidowany-raport-roczny-rs2017/#more-1323 [dostęp 01.08.2018].
23. Pichola I. [2017], *Podsumowanie Konkursu Raporty Społeczne 2017* raportyspoleczne.pl/edycje/raporty-spoleczne-2017/ [dostęp 06.08.2018].
24. *Pierwszy raport niefinansowy Grupy CCC/2017*, www.firma.ccc.eu/pl/22, raporty.html [dostęp 25.03.2018].
25. pihrb.org/28-06-2016-wytyczne-raportowania-gri-g4-juz-po-polsku [dostęp 06.08.2018].
26. *Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility* [2001], Green paper, Bruksela.
27. *Raport zintegrowany LPP za rok 2017*, www.lppsa.com/1609893 [dostęp 31.07.2018].
28. Rosiak T., Postuła A. [2017], *Společnie odpowiedzialne modele biznesowe. Przykład polskich firm z branży odzieżowej*, „Marketing i Rynek”, nr 11.
29. Rubik J., Szydełko Ł. [2016], *Raporty CSR a employer branding*, *Modern management review*, Volume XXI, „Research Journal” 23, 2/2016.
30. seg.org.pl/pl/standard-informacji-niefinansowych-sin [dostęp 14.06.2018].
31. standardy.org.pl/sin [dostęp 14.06.2018].

32. Strzelczak M. [2017], *Nowe obowiązki prawne związane z ujawnianiem informacji niefinansowych i polityki dotyczącej różnorodności*, „Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Analiza tematyczna”, 1, odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/nowe-obowiazki-prawne-zwiazane-ujawnianiem-informacji-niefinansowych-polityki-dotyczacej-roznorodnosci-analiza-tematyczna/ [dostęp 15.06.2018].
33. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2017 r., poz. 61).
34. Walińska E. [2015], *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 82 (138).
35. Walińska E., Gad J. [2017], *Kluczowe narzędzia raportowania korporacyjnego w praktyce polskiego rynku kapitałowego – analiza przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 92 (148).
36. www.globalreporting.org [dostęp 06.08.2018].
37. www.gpw.pl/biblioteka-gpw-lista [dostęp 01.06.2018].
38. www2.deloitte.com/pl/pl/pages/press-releases/articles/gri4-Polskie-Tlumaczenie.html [dostęp 06.08.2018].
39. *Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej)*, Komunikat Komisji Europejskiej (2017/C 215/01).
40. Zyznarska-Dworczak B. [2016], *Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwości jej zewnętrznej weryfikacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 285.
41. Zyznarska-Dworczak B. [2017], *Determinants for the Development of Non-financial Reporting and its External Verification in the Light of Accounting Theory and Practice*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 5, no. 6.

Standards of Non-Financial Reporting in Polish Companies from the Footwear and Apparel Industry Listed on the Warsaw Stock Exchange

Summary

Directive 2014/95EU requires large companies or public interest groups to disclose non-financial information. This reporting obligation entered into force for reports for 2017. It is estimated that in Poland ca. 300 entities will be covered by this obligation while earlier only 40 operators submitted such annual reports voluntarily. Hence, apparently a big number of Polish entities submitted non-financial reports for 2017 for the first time ever. The Directive gives operators quite a lot of leeway in selecting the standard for non-financial reporting, however, it stipulates the content that should be included. The paper aims at identifying non-financial reporting standards preferred by companies which did not submit such reports previously. In writing this paper the following research methods were applied: legal acts analysis, subject-matter literature analysis, analysis of financial statements and reports of listed companies.

Keywords: non-financial reporting, public interest entities, Global Reporting Initiative, Non-Financial Information Standard
