

Zakres pojęciowy terminu „informacja niefinansowa” jako źródło zróżnicowania ujawnień niefinansowych przedsiębiorstw

Monika Sobczyk*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest prezentacja wniosków z analizy zakresu pojęciowego terminu „informacja niefinansowa”.

Metodologia badania – Badania oparto na tezie o zróżnicowaniu sprawozdań niefinansowych przedsiębiorstw wskutek odmiennego definiowania informacji niefinansowej. Zastosowano krytyczną analizę odnośnych aktów prawnych oraz piśmiennictwa naukowego, a także wnioskowanie dedukcyjne i indukcyjne.

Wynik – Przeprowadzone analiza i wnioskowanie doprowadziły do zdefiniowania informacji niefinansowej i odróżnienia jej od danych niefinansowych oraz wskazanie, że brak definicji w odpowiednich regulacjach prawnych i możliwość wyboru zasady ramowej ujawniania informacji niefinansowych implikuje zróżnicowanie zakresu tych ujawnień.

Oryginalność/wartość – Zakłada się, że dokonane ustalenia i wyciągnięte wnioski pomogą we właściwym operowaniu pojęciem „informacja niefinansowa”, a także w wyborze zakresu ujawnień odpowiadającego priorytetom informacyjnym jednostki raportującej.

Słowa kluczowe: dane, informacje, informacje niefinansowe, ujawnienia niefinansowe

Wprowadzenie

Zakres pojęciowy terminu „informacja niefinansowa” jest szeroki, co znajduje odzwierciedlenie w odmiennym sposobie jego definiowania przez różnych autorów – teoretyków rachunkowości, regulatorów sprawozdawczości przedsiębiorstw, opracowujących ramowe zasady ujawniania informacji niefinansowych, jak i same przedsiębiorstwa dokonujące takich ujawnień.

Zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE regulującą ujawnianie informacji niefinansowych, której przepisy są implementowane do polskiej ustawy o rachunkowości (dalej: UoR, Ustawa, 1994), ujawnienia niefinansowe są obowiązkowe dla dużych jednostek interesu publicznego. Autorzy tego aktu prawnego zakładają, że jego wdrożenie zapewni większą porównywalność ujawnień niefinansowych. W Dyrektywie 2014/95/UE wskazano jednak minimalny zakres informacyjny, stosując jednak ogólnikowość sformułowań, a długi katalog – otwarty – zasad ramowych ujawniania informacji niefinansowych, które różnią

* mgr Monika Sobczyk, Społeczna Akademia Nauk w Łodzi, Wydział Zarządzania, e-mail: msobczyk@spoleczna.pl.

się tematem i zakresem ujawnień, skłania do postawienia pytania o faktyczną możliwość zapewnienia tym ujawnieniom porównywalności.

Celem opracowania jest prezentacja wniosków z analizy zakresu pojęciowego terminu „informacja niefinansowa”. Zastosowano krytyczną analizę aktów prawnych normujących ujawnianie informacji niefinansowych oraz piśmiennictwa naukowego, a także wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego. Przeprowadzone analiza i wnioskowanie doprowadziły do zdefiniowania informacji niefinansowej i odróżnienia jej od danych niefinansowych oraz wskazanie, że brak definicji w odpowiednich regulacjach prawnych i możliwość wyboru zasady ramowej ujawniania informacji niefinansowych implikuje zróżnicowanie zakresu tych ujawnień. Zakłada się, że dokonane ustalenia i wyciągnięte wnioski pomogą we właściwym operowaniu pojęciem „informacja niefinansowa” oraz w wyborze zakresu ujawnień odpowiadającego priorytetom informacyjnym jednostki raportującej.

1. Terminologia pojęć „dana” i „informacja”

Informacje niefinansowe wraz ze sprawozdaniami niefinansowymi i całym podsystemem sprawozdawczości niefinansowej są przedmiotem szerokiego zainteresowania teoretyków rachunkowości. W opracowaniach o charakterze naukowym pojawia się także określenie „dane niefinansowe”. Niektórzy autorzy traktują terminy „dane niefinansowe” i „informacje niefinansowe” jak synonimy (np. Bek-Gaik, 2015; Dziawgo, 2011), inni rozróżniają je, choć przyznają, że dla uproszczenia używają zamiennie (np. Zyznarska-Dworczak, 2016, s. 219). Mając na względzie ustalenia w dyscyplinach nauki innych niż finanse, głównie w informatyce, co do różnic między daną a informacją, warto pochylić się nad ich definicjami w kontekście ujawnień niefinansowych.

Do wyjaśnienia pojęcia danej i informacji wykorzystać można podejście Bo Sundgrenia i Börje Langeforsa (za: Stefanowicz, 2013, s. 9–19). Zgodnie z nim autorka wnioskuje, że informacja I jest dostarczana przez komunikat K o obiekcie O , który tworzy rzeczywistość R , tzn. o wartości x atrybutu X tego obiektu O w czasie t . Zgodnie z tym, informacja I przyjmuje formułę:

$$I(K): \langle O, X, x, t \rangle,$$

gdzie:

I – informacja,

K – komunikat,

O – obiekt tworzący rzeczywistość,

X – cecha, ze względu na którą obserwator U analizuje obiekt O ,

x – wartość cechy X ,

t – czas, w którym obiekt O przyjmuje wartość x cechy X (Stefanowicz, 2013, s. 10).

B. Stefanowicz (2013, s. 11) tłumaczy, że komunikat K , łącząc określone jego elementy – według powyższej formuły – w całość, „nadaje im pewien sens przez związanie ich pewną

relacją (informacyjną)”. Zgodnie z tą formułą informację I można definiować jako relację informacyjną zachodzącą na elementach komunikatu K , tj. o wartościach x określonych cech X obiektu O przyjmowanych w czasie t . Wynika stąd, iż komunikat o poszczególnych X , x i t bez zależności występujących między nimi, nie stanowi informacji. Wymienione elementy komunikatu rozpatrywane osobno stanowią jedynie dane. Zachodząca między nimi relacja informacyjna tworzy kontekst niezbędny do przekształcenia danych w informację. Innymi słowy „informacje to dane umieszczone w znaczącym kontekście” (Grabowski, Zając, 2009, s. 13).

Tym tokiem idzie B. Stefanowicz, dla którego „dane stanowią poziom niższy w stosunku do informacji. Terminy te nie mogą być stosowane zamiennie, jako synonimy” (Stefanowicz, 2013, s. 19). Wobec powyższego postuluje się, aby w kontekście ujawnień niefinansowych lub zawartości sprawozdań niefinansowych, a także finansowych, posługiwać się pojęciem informacji.

B. Stefanowicz twierdzi także, że odróżnienie obu pojęć – dana i informacja – pozwala sformułować tezę, iż budowanie procesów informacyjnych nie może rozpoczynać się od zbierania danych, lecz od określenia potrzebnych informacji. Uchroni to przed nieracjonalnymi działaniami związanymi z gromadzeniem dużych zbiorów danych, które nie zapewniają uzyskania użytecznych informacji (Stefanowicz, 2013, s. 18). Sprawozdawczość jako proces należy podzielić na kilka etapów, w którym zbieranie danych będzie poprzedzać generowanie informacji i jej komunikowanie, choć nie będzie to etap początkowy tego procesu¹.

2. Poszukiwanie definicji „informacji niefinansowej”

W kontekście sprawozdawczości niefinansowej (i finansowej również) słuszne jest posługiwanie się zarówno pojęciem danych – odnosząc je do etapu zbierania, oraz informacji – na etapie opracowywania sprawozdania oraz jego weryfikowania i komunikowania. Ogólnie w przetwarzaniu danych rozróżnia się dane od informacji. Z otoczenia pozyskiwane są dane jako „surowiec”, który przy zastosowaniu określonych algorytmów transformacji jest poddawany przekształceniu. W procesie przetwarzania powstaje wielkość przetworzona, czyli informacja, na podstawie której są podejmowane decyzje (Kiziukiewicz, 2009, s. 14).

Pewne jest, że informacja finansowa ma charakter pieniężny – jest wyrażona w jednostkach pieniężnych, ma skutek finansowy (dla sytuacji finansowej) i jest zawarta w sprawozdaniu finansowym. Dzieliąc zatem informacje na finansowe i niefinansowe, należy podkreślić, że te drugie powinny mieć charakter niepieniężny, skutek niefinansowy, co *de facto* jest możliwe tylko w krótkim okresie czasu i mogą być zawarte w sprawozdaniu niefinansowym.

Szczególne zainteresowanie definicją i klasyfikacją informacji niefinansowych na gruncie badawczym wykazała J. Krasodomska, dając temu wyraz w rozprawie habilitacyjnej i finalnie w książce *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek* (2014). Jako że jest to dzieło stanowiące wkład w rozwój rachunkowości jako nauki ze szczególnym znaczeniem

¹ Zob. więcej o etapach procesu sprawozdawczości niefinansowej w: Anam, Kacprzak (2015, s. 16–17).

dla praktyki gospodarczej, zainspirowało autora niniejszego artykułu do poszukiwań definicji informacji niefinansowej.

J. Krasodomska wskazuje, że informacji niefinansowych nie należy rozumieć jako niemających związku z finansami lub niewyrażonych w jednostkach monetarnych. Zwraca też uwagę, że choć wielu autorów nawiązuje w swoich publikacjach do informacji niefinansowych, to nie przedstawia ich definicji ani konkretnych przykładów (Krasodomska, 2014, s. 26). W jej pracy pojęcie informacji niefinansowych obejmuje wszelkie informacje – opisowe lub liczbowe, niekoniecznie wyrażone w mierniku pieniężnym – publikowane (obowiązkowo lub dobrowolnie) w ramach rocznego raportu przedsiębiorstwa, poza sprawozdaniem finansowym oraz opinią i raportem biegłego rewidenta (Krasodomska, 2014, s. 28). Przytoczone ujęcie jest spójne z następującą interpretacją informacji niefinansowej:

- rachunkowcy rozumieją informację niefinansową jako zawartą w raporcie rocznym dołączanym do sprawozdania finansowego,
- pozostali uczestnicy rynku wiążą informację niefinansową ze zrównoważonym rozwojem, odpowiedzialnością przedsiębiorstwa, czynnikami ESG (środowiskiem naturalnym, społeczną odpowiedzialnością i ładem korporacyjnym), etyką, kapitałem ludzkim, EH&S (ochroną środowiska, zdrowia i bezpieczeństwa w miejscu pracy),
- zarządzający przedsiębiorstwami i interesariusze zewnętrzni - włącznie z inwestorami i klientami - uważają, że informacja niefinansowa wyjaśnia różnicę między wartością aktywów materialnych i niematerialnych, a jej wykorzystanie w procesie decyzyjnym zapewnia kontynuację wzrostu przedsiębiorstwa,
- pomimo określenia „niefinansowe”, informacje te są pośrednio skorelowane z wynikiem (dokonania) finansowym, zwłaszcza w długim horyzoncie czasu (EYGM Limited, 2016, s. 4).

Sztywny podział na informacje o charakterze wyłącznie finansowym bądź tylko niefinansowym nie jest możliwy. W związku z tym rozgraniczenie sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości niefinansowej bez dostrzegania obszarów wspólnych nie jest właściwe. W sprawozdaniu finansowym brakuje informacji niepieniężnych i niemierzalnych. Dopiero w sprawozdaniu niefinansowym można ujawnić wszystkie informacje i zachodzące między nimi relacje tak, aby tworzyły pełny obraz przedsiębiorstwa.

Na podstawie przedstawionych rozważań informację finansową *IF* należy rozumieć jako relację informacyjną o charakterze finansowym, zachodzącą między elementami komunikatu *K* o wartościach pieniężnych x określonych cech *X* obiektu *O* w czasie t (t należy do przeszłości), a informację niefinansową *INF* – jako relację informacyjną o charakterze finansowym i niefinansowym zachodzącą między elementami komunikatu *K* o wartościach pieniężnych i niepieniężnych x oraz nieprzyjmujących wartości określonych cech *X* obiektu *O* przyjmowanych w czasie t (t należy do przeszłości, terażniejszości i przyszłości).

Organizacja FEE zwraca uwagę, że prace nad definicją informacji niefinansowych wspólną dla środowiska rachunkowości nadal trwają. Konsensus w tym zakresie jest o tyle ważny, iż zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE praktyki z zakresu sprawozdawczości mają być ujednolicone (FEE, 2016, s. 7).

3. Podstawa prawna, możliwości i implikacje wyboru zakresu ujawnień niefinansowych

Przedsiębiorstwa niezobligowane prawnie do ujawnień o charakterze niefinansowym mają swobodę co do ich zakresu, formy i terminu. Mogą też nie dokonywać takich ujawnień.

Duże jednostki interesu publicznego na mocy Dyrektywy 2014/95/UE są zobowiązane do spełnienia minimalnych wymagań informacyjnych w zakresie ujawnień niefinansowych przewidzianych w UoR. W obu tych aktach prawnych nie zdefiniowano jednak informacji niefinansowej. Te same przepisy regulują wybór zakresu ujawnień niefinansowych. Dokonując ujawnień na temat informacji niefinansowych, jednostka „przedstawia informacje niefinansowe w zakresie, w jakim są one niezbędne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na zagadnienia, o których mowa w ust. 2 pkt 3” (Ustawa, 1994, art. 49b).

W Dyrektywie 2014/95/UE zawarto także otwarty katalog ramowych zasad sprawozdawczości niefinansowej, zgodnie z którymi taką sprawozdawczość można prowadzić. Większość z tych zasad odnosi się do wybranego zakresu tematycznego, stąd według FEE „jeden standard nie stanowi pełnej odpowiedzi na wymogi dyrektywy w sprawie ujawniania informacji niefinansowych” (FEE, 2016, s. 10). Najszerze ujawnienia zapewnia zastosowanie Wytycznych GRI (autorstwa Globalnej Inicjatywy Sprawozdawczej). Szeroka gama różnych tematycznie zasad powoduje zróżnicowanie ujawnień. Zasady, a wskutek tego sprawozdania, dotyczą różnych celów informacyjnych, traktując o dokonaniach wobec pracowników, wobec środowiska naturalnego, z zakresu społecznej odpowiedzialności, o ładzie korporacyjnym. Są też przeznaczone dla różnych grup odbiorców (organizacji, które mają sporządzać sprawozdania) ze względu na rodzaj prowadzonej przez nie działalności (np. różne branże), wskazują odmienny zakres ujawnień i poziom szczegółowości sprawozdań. Z tego powodu nie jest możliwe uzyskanie od każdego przedsiębiorstwa sprawozdań z informacjami o takim samym zakresie, formie i czasie, choć w swoim założeniu Dyrektywa 2014/95/UE miała przyczynić się do uzyskania porównywalności ujawnień pozafinansowych.

P. Rumniak zwraca też uwagę na fakt, że raporty powinny być tworzone na podstawie uprzednio zidentyfikowanych i określonych potrzeb informacyjnych, ale często są pochodną możliwości technicznych i organizacyjnych, a ich zakres merytoryczny jest podyktowany zakresem gromadzonych przez przedsiębiorstwo danych oraz stosowanymi standardami polityki informacyjnej (Rumniak, 2013, s. 258). Wobec tego potrzeby informacyjne interesariuszy przedsiębiorstw wyznaczają zakres informacyjny sprawozdań niefinansowych, determinując przy tym wybór zasad ramowych sprawozdawczości niefinansowej. Nie można więc oczekiwać pełnej jednorodności ujawnień niefinansowych, lecz jedynie określonego podobieństwa (spójności) ujawnień przedsiębiorstw z tej samej branży.

Uwagi końcowe

Analiza zakresu pojęciowego terminu „informacja niefinansowa” na gruncie teoretyczno-prawnym pozwoliła na sformułowanie następujących wniosków:

1. W zakresie ujawniania należy operować pojęciem „informacja niefinansowa”, ponieważ menedżerowie oraz inni interesariusze przedsiębiorstwa zgłaszają zapotrzebowanie na informacje o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu. Informacje powstają na podstawie danych, są produktem wyjściowym procesu przetwarzania.
2. Sprawozdawczość niefinansowa, ze względu na charakter pieniężny zawartych w niej informacji, częściowo pokrywa się ze sprawozdawczością finansową, ale jednocześnie może daleko poza nią wykraczać. Jej celem jest bowiem redukcja luki informacyjnej (Dziawgo, 2016, s. 105) pomiędzy potrzebami informacyjnymi interesariuszy a informacjami dostarczonymi przez sprawozdawczość finansową.
3. Nie można z góry zakładać, że w wyniku wdrożenia Dyrektywy 2014/95/UE:
 - a) wszystkie objęte tą dyrektywą przedsiębiorstwa będą ujawniać pełne informacje niefinansowe, ponieważ umożliwiono „pominięcie w wyjątkowych przypadkach informacji dotyczących oczekiwanych wydarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji, jeżeli [...] ujawnienie takich informacji miałoby poważnie szkodliwy wpływ na sytuację handlową jednostki” (Dyrektywa, art. 19a), przy czym J. Fijałkowska stawia pytanie, „czy ten zapis nie będzie wykorzystywany przez spółki w szerszym zakresie, np. w celu zatajenia pewnych informacji” (Fijałkowska, 2016, s. 120);
 - b) ujawnienia będą porównywalne między przedsiębiorstwami, ponieważ na mocy prawa dopuszcza się różny ich zakres i formę ujawnień. Potrzeby informacyjne interesariuszy wyznaczają priorytet informacyjny przedsiębiorstwa, według którego następuje wybór zasady ramowej sprawozdawczości niefinansowej i zakres odpowiadających jej ujawnień. Możliwa jest także zmiana zakresu i formy przez przedsiębiorstwo z okresu na okres, co nie zapewnia porównywalności w czasie ani w przestrzeni.

Podsumowując rozważania, należy podkreślić, że w zakresie ujawnień niefinansowych priorytetem nie jest porównywalność, lecz jakość tych ujawnień.

Literatura

- Anam, L., Kacprzak, J. (red.) (2015). *Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących*. Warszawa: Ministerstwo Gospodarki.
- Bek-Gaik, B. (2015). Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 873. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 479–491.
- 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. L330/1, 15.11.2014.

- Dziawgo, D. (2011). „Nowe” sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62 (118), 83–98.
- Dziawgo, D. (2016). Znaczenie raportowania pozafinansowego w opinii inwestorów indywidualnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436, 105–114.
- EYGM Limited (2016). *The Road to Reliable Nonfinancial Reporting*. Pobrano z: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sYvwCyjIqCJ:www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ccass-road-to-reliable-nonfinancial-reporting/%24FILE/EY-ccass-road-to-reliable-nonfinancial-reporting.pdf&cd=4&hl=pl&ct=clnk&gl=pl> (5.02.2017).
- FEE (2016). EU Directive on Disclosure of Non-financial and Diversity Information. Achieving Good Quality and Consistent Reporting. Position Paper. Tłumaczenie Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Pobrano z: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/fee-issues-views-development-consistent-high-quality-non-financial-reporting-europe/> (1.02.2017).
- Fijałkowska, J. (2016). Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/EU jako wyzwanie dla przedsiębiorstw. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436, 115–122.
- Grabowski, M., Zajac, A. (2009). Dane, informacja, wiedza – próba definicji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 798, 99–116.
- Kiziukiewicz, T. (2009). Rachunkowość zarządcza – istota i zakres. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość zarządcza* (s. 7–16). Wrocław: Ekspert.
- Krasodomska, J. (2014). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Rumniak, P. (2013). Kierunki zmian raportowania w przedsiębiorstwach. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 760. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 59, 249–260.
- Stefanowicz, B. (2013). *Informacja. Wiedza. Mądrość*. Warszawa: GUS.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 1994 nr 121, poz. 591, z późn. zm.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016). Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwości jej zewnętrznej weryfikacji. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 285, 218–227.

THE CONCEPTUAL SCOPE OF THE TERM “NON-FINANCIAL INFORMATION” AS A SOURCE OF DIVERSITY OF NON-FINANCIAL DISCLOSURE OF ENTERPRISES

Abstract: *Purpose* – The aim of this paper is to present the conclusions of the analysis of the conceptual scope of the term “non-financial information”.

Design/methodology/approach – The study was based on the thesis of diversity of non-financial reporting resulting from different definitions of non-financial information. Applied critical analysis of the relevant legal regulations and scientific literature, as well as deductive and inductive reasoning.

Findings – Conducted analysis and inference led to the definition of non-financial information and distinguish it from the non-financial data, and to an indication that the lack of definition in the relevant legal regulations and the ability to choose one of the international frameworks of non-financial disclosure implies diversity scope of these disclosures.

Originality/value – It is assumed that the determination and the conclusions can help in the proper handling the term “non-financial information” and may help choosing the scope of the disclosure corresponding to the information priorities of the reporting unit.

Keywords: data, information, non-financial information, non-financial disclosures

Cytowanie

Sobczyk, M. (2017). Zakres pojęciowy terminu „informacja niefinansowa” jako źródło zróżnicowania ujawnień niefinansowych przedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 395–401. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-38.