

Joanna Piłacik\*

## Raportowanie społecznej odpowiedzialności w kontekście dyrektywy Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych

### Wstęp

Współcześnie raportowanie społeczne jest coraz częściej rekomendowane i uznawane za dobrą praktykę w przedsiębiorstwach. Raportowanie to świadczy o konsekwentnym wdrażaniu i monitorowaniu działań społecznych, ekologicznych i środowiskowych przez firmy. Instytucjonalną odpowiedzią na rosnące oczekiwania interesariuszy na poszerzenie zakresu ujawnień o informacje niefinansowe jest dyrektywa 2014/95/EU, wpisująca się w światowy trend społecznej odpowiedzialności biznesu, zrównoważonego rozwoju i transparentnego ujawniania informacji finansowej [Śniezek, Dębski, 2014].

Głównym celem artykułu jest analiza wpływu regulacji prawnych na raportowanie społecznej odpowiedzialności w Unii Europejskiej (UE). Dla realizacji tego celu podjęto dwa cele szczegółowe. Pierwszym jest przedstawienie wpływu koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw na współczesne wyzwania rachunkowości do raportowania społecznej odpowiedzialności oraz omówienie głównych założeń dyrektywy 2014/95/EU, drugim zaś – analiza regulacji prawnych w wybranych krajach UE dotyczących obowiązku raportowania działań społecznych i środowiskowych oraz prezentacja wyników analizy bazy raportów CSR organizacji Global Reporting Initiative (GRI). Treści prezentowane w artykule przygotowano na bazie studiów literaturowych oraz analizy bazy danych udostępnianej przez GRI.

Publikacja jest finansowana w ramach dotacji na zadania służące rozwojowi młodych naukowców i doktorantów.

### 1. Raportowanie społecznej odpowiedzialności

Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa w XXI wieku to prowadzenie działalności z równoczesną maksymalizacją zysku i uwzględnianiem potrzeb otoczenia społecznego i środowiska naturalnego z zachowaniem zasad etyki biznesu oraz praw człowieka. Wizerunek i reputacja firmy są

---

\* Mgr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź, joanna.pilacik@uni.lodz.pl

współcześnie jednym z czynników determinujących wartość przedsiębiorstw na rynku. Dodatkowo niespotykany dotąd popyt na informacje i transparentność działalności przedsiębiorstw są przejawem wzrostu świadomości społeczeństwa oraz zainteresowaniem społecznym i środowiskowym aspektem prowadzenia biznesu. W kontekście obecnych uwarunkowań gospodarczych na świecie i w Polsce obserwuje się rosnące zainteresowanie ideą społecznej odpowiedzialności biznesu (*Corporate Social Responsibility* – CSR) [Paszkievicz, Szadziwska, 2011, s. 77]. Istotnym impulsem do tego zjawiska jest między innymi wzrost wymagań inwestorów odnośnie do ujawniania informacji finansowych o działalności jednostek, ale również danych niefinansowych dotyczących działań ekologicznych i społecznych. Dobrowolne ujawnianie informacji finansowych i niefinansowych na temat ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektów funkcjonowania firmy w sprawozdaniach, oddzielnych raportach bądź na stronach internetowych jest przejawem procesu dialogu z interesariuszami w przedsiębiorstwie. Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu wiąże się przede wszystkim z założeniem zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa, zachowując dobre praktyki biznesu, ekologii i etyki. W dyskusję nad rolą i znaczeniem koncepcji CSR włączyło się środowisko akademickie i praktycy rachunkowości, głównie w kwestii pomiaru i prezentacji działań społecznie odpowiedzialnych, gdyż prezentowanie danych innych niż zawarte w samych sprawozdaniach finansowych ma obecnie coraz większe znaczenie na rynku światowym oraz prowadzone są dyskusje nad kształtem i przydatnością tzw. raportu biznesowego [Śnieżek, Wiatr, 2014, s. 401].

Rachunkowość jako system dostarczający informacji o wynikach działalności przedsiębiorstwa, także w zakresie zagadnień społecznych i środowiskowych, stoi obecnie przed poważnym wyzwaniem, jakim jest sprostanie informacyjnym potrzebom szeroko rozumianych interesariuszy. Problematyką systemu rachunkowości będącego częścią rozrachunku z odpowiedzialności za wyniki ekonomiczne i społeczne (*social accounting*) zajmują się badacze polscy (m.in.: Samelak, 2013; Szadziwska, 2013; Krasodomska, 2014) i zagraniczni (m.in.: Deegan, 2002; Jenkins, Yakovleva, 2006; O'Dwyer, Owen, 2005; Grey, 2002)<sup>1</sup> już od kilkadziesiąt lat [Macuda i inni, 2015, s. 117]. W kontekście rachunkowości społecznej odpowiedzialności identyfikuje się kilka głównych obszarów badań w tym zakresie. Wśród analizowanych zależności należą korelacje między działalnością CSR a wynikami

<sup>1</sup> Obszerny przegląd literatury w tym zakresie przeprowadziły J. Krasodomska, M. Macuda, H. Waniak-Michalak w publikacji *Corporate Social Responsibility and accounting in Poland: A literature review*. Autorki odkryły, że większość publikacji opracowanych przez polskich badaczy koncentrowała się na treści raportów CSR oraz na temat koncepcji zintegrowanego raportowania [Krasodomska i inni, 2016].

finansowymi [Sikacz, 2016], ujawnianie informacji o aspektach ekologicznych i społecznych, aplikacja określonych metod rachunkowości oraz standaryzacja tych danych a oczekiwania interesariuszy, a także pomiar korzyści i kosztów wynikających z działalności prospołecznej i proekologicznej [Roszkowska, 2011]. Odwołując się do funkcji informacyjnej, kontrolnej i sprawozdawczej rachunkowości, będącej podstawą do rozrachunku jednostki z tytułu odpowiedzialności społecznej, w literaturze przedmiotu coraz częściej poruszana jest problematyka raportowania działań społecznie odpowiedzialnych przez przedsiębiorstwa. W celu podniesienia użyteczności rachunkowości dla podejmowania decyzji i rozliczania zarządzających z powierzonego majątku i zarządzania nim, zwłaszcza w zakresie odpowiedzialności wobec środowiska i społeczeństwa, konieczne jest poszerzenie modelu raportowania biznesowego [Fijałkowska, 2012, s. 147]. Niewątpliwie liczba modeli, podejść i wytycznych do raportowania rośnie [KPMG, 2015, s. 31], a obecnie coraz więcej jednostek publikuje raporty społeczne (*social reports*), raporty zrównoważonego rozwoju (*sustainability reports*), raporty społecznej odpowiedzialności (CSR) lub oddzielnie opracowane raporty środowiskowe (*environmental reports*) [Paszkiwicz, Szadzińska, 2011, s. 78].

Sporządzający raporty społeczne i środowiskowe mogą skorzystać z opracowanych standardów i wytycznych do raportowania danych niefinansowych, a do najważniejszych zalicza się [Dyląg, Puchalska, 2014, s. 23–26; Urbaniec, 2015, s. 233]:

- United Nations Global Compact (UNGC) 10 Principles (inicjatywa ONZ),
- International Federation of Accountants (IFAC) Sustainability Framework,
- European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) ESG Framework,
- Account Ability's AA1000 Standards,
- Global Reporting Initiative (GRI) G4 Framework,
- wytyczne OECD Guidelines for Multinational Enterprises (wytyczne dla przedsiębiorstw wielonarodowych),
- wytyczne zawarte w Normie Międzynarodowej ISO 26000 „Wytyczne w sprawie odpowiedzialności społecznej”.

Standaryzacja raportów CSR jest niewątpliwie procesem wskazanym, zwłaszcza w kontekście jakości, weryfikowalności oraz porównywalności prezentowanych danych. Obecnie, biorąc pod uwagę liczbę proponowanych norm i wytycznych do raportowania, porównywalność informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej jest utrudniona. Według badań Lamenta [2015, s. 508] większość przedsiębiorstw na świecie

sporządza raporty o działalności społecznie odpowiedzialnej z wykorzystaniem wytycznych GRI, których fundamentalnym założeniem jest zwiększenie porównywalności tych sprawozdań w czasie i pomiędzy organizacjami. Jednakże H. Waniak-Michalak [2017], badając raporty CSR 31 spółek dla dwóch kolejnych edycji raportowania, wykazała, że przedsiębiorstwa zmieniają liczbę i rodzaj ujawnianych wskaźników bez wyjaśniania przyczyn dokonywanych zmian, co uniemożliwia porównywanie informacji. Autorka ta dodatkowo przywołuje analizy innych autorów [Waniak-Michalak, 2017, s. 130], których wyniki badań również wskazują, iż oczekiwania twórców wytycznych GRI nie zostały spełnione, gdyż zastosowanie tych standardów nie daje gwarancji porównywalności, stabilności, istotności oraz wiarygodności prezentowanych danych. Pomimo wielu zarzutów stawianych pod adresem jakości raportów CSR, to brak informacji niefinansowych w raportowaniu finansowym tworzy asymetrię informacyjną i utrudnia procesy decyzyjne, a inwestorzy wręcz potrzebują informacji dotyczących niefinansowych miar dokonań [Fijałkowska, 2016, s. 117].

Forma i zakres raportów CSR zależy także od obowiązujących i odmiennych uregulowań występujących w poszczególnych krajach. Raporty te mogą mieć charakter dobrowolnych lub obowiązkowych publikacji (wynikających z regulacji prawnych). Obowiązkowe podejście do raportowania daje większą gwarancję kompletności i porównywalności danych, większej obiektywności (m.in. poprzez prezentację obowiązkowych ujawnień, nawet gdy mają one niekorzystny wpływ na wizerunek przedsiębiorstwa), zapewnienia standaryzacji i podstaw do racjonalnych ocen [Chojnacka, Wiśniewska, 2016, s. 57].

Dotychczas wdrażanie zasad i komunikacja działań CSR było dobrowolnym działaniem jednostek. Opracowanie dyrektywy 2014/95/UE zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE to zmiana w podejściu Unii Europejskiej do polityki w zakresie społecznej odpowiedzialności i efekt wieloletniej debaty nad ujawnianiem informacji niefinansowych, której głównym celem jest poprawa przejrzystości i wiarygodności komunikacji przedsiębiorstw z interesariuszami. W dalszej części opracowania zostaną omówione główne założenia dyrektywy i wpływ na rozwiązania krajowe.

## **2. Dyrektywa 2013/34/UE – cele i zakres regulacji**

Od stycznia 2017 r. wybrane spółki będące jednostkami zainteresowania publicznego mają obowiązkowo przedstawiać w sprawozdaniu z działalności oświadczenia na temat informacji niefinansowych w zakresie kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Państwa

członkowskie UE miały dwa lata na transpozycję dyrektywy 2014/95/UE do prawa krajowego. Dyrektywa 2014/95/UE wprowadza zmiany powodujące rozszerzenie zakresu ujawniania informacji niefinansowych oraz wprowadzenie nowych ujawnień w zakresie polityki różnorodności. Dokument ten został wprowadzony w celu zwiększenia znaczenia, spójności i porównywalności informacji ujawnianych przez niektóre duże jednostki i grupy na terenie Unii Europejskiej.

Jednostki, do których ma zastosowanie dyrektywa, mają obowiązek ujawniania informacji dotyczących szeregu kwestii niefinansowych, w stopniu umożliwiającym ocenę rozwoju, wyników i kondycji jednostki oraz wpływu działań podejmowanych w tym zakresie. Spółki objęte wymienionymi regulacjami w zakresie informacji niefinansowych oraz informacji o polityce różnorodności będą miały obowiązek zastosowania zasady „stosuj lub wyjaśnij” (*comply or explain*), tj. w przypadku gdy dana jednostka nie prowadzi polityki w zakresie jednego lub kilku wyżej wymienionych zagadnień, będzie ona miała obowiązek ujawnić ten fakt oraz podać przyczyny.

Implementacja przepisów unijnych w Polsce nastąpiła w nowelizacji ustawy o rachunkowości z 15 grudnia 2016 r. [ustawa, 2016], w której m.in. ujednociono i zdefiniowano stosowaną terminologię. Wskazano katalog jednostek zobowiązanych do dołączenia w ramach sprawozdania z działalności odrębnego oświadczenia na temat informacji niefinansowych. Obowiązek taki dotyczy podmiotów, jeżeli w roku obrotowym oraz w roku poprzedzającym przekroczyły następujące wartości: średnioroczne zatrudnienie 500 osób oraz suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego powyżej 85 mln zł lub przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów 170 mln zł. W nowelizacji określono również, że jednostka powinna ująć w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych przede wszystkim:

- 1) zwięzły opis modelu biznesowego jednostki,
- 2) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,
- 3) opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, a także opis rezultatów stosowania tych polityk,
- 4) opis procedur należytej staranności,
- 5) opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki, mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, o których mowa w pkt 3, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami.

Dobłą praktyką powinno być raportowanie danych porównawczych przynajmniej za 1 rok (tj. rok ubiegły), umożliwia to bowiem ocenę tendencji i trendów w danym obszarze oddziaływania jednostki. Rozwiązaniem w odniesieniu do porównywalności i przejrzystości danych niefinansowych jest możliwość wykorzystania w procesie raportowania zaleceń opracowanych przez organizacje unijne i międzynarodowe, do których należą między innymi już wyżej wymienione standardy (np. UN Global Compact, ISO 26000, Wytyczne Global Reporting Initiative – GRI – Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza).

Zmiany w regulacjach rachunkowości to spore wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw. Metoda raportowania danych niefinansowych jest odmienna od specyfiki ujawnień informacji finansowych. Przedsiębiorstwa są zobligowane do ujawniania informacji na temat miejsc pracy, środowiska naturalnego, zaangażowania społecznego, przestrzegania praw człowieka czy przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, co dla większości spółek będzie nową praktyką. Zalecenia dyrektywy 2014/95/UE nie rozwiązują zagadnień związanych z przejrzystością, porównywalnością oraz wiarygodnością raportowania informacji niefinansowych. Istotną kwestią jest możliwość decydowania przedsiębiorstw o zakresie ujawnień z tego obszaru, ich weryfikacji i sposobie prezentacji. Dodatkowo istnieje w regulacji przyzwolenie na zatajanie wybranych informacji niefinansowych, w przypadku gdy jednostka uzna je za dane wrażliwe naruszające tajemnicę handlową, a same sprawozdania nie podlegają badaniu przez biegłych rewidentów [Szadzińska, 2015, s. 147–148].

Choć istnieje wiele problemów i niejasności związanych z nową regulacją unijną [Kamela-Sowińska, 2014; Fijałkowska, 2016] to należy zwrócić uwagę, że chodzi przede wszystkim o korzyści związane z procesem raportowania, a nie tylko z samym raportem, ma to bowiem wspomóc procesy zarządzania przedsiębiorstwem, ale również podnieść wartość przedsiębiorstwa nie tylko w oczach zarządu i analityków, ale także interesariuszy i całego społeczeństwa.

### **3. Regulacje prawne a praktyka raportowania społecznej odpowiedzialności w UE**

Zgodnie z Komunikatem Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Odnowiona strategia UE na lata 2011–2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”, jednostki gospodarcze muszą mieć swobodę działania stymulującą do innowacyjności oraz do wypracowania podejścia do CSR, które jest właściwe do ich warunków. Unia Europejska uznaje wielowymiarowy charakter idei społecznej odpowiedzialności, a organy

publiczne powinny odgrywać rolę pomocniczą, poprzez dobrowolne rozwiązania strategiczne oraz uzupełniające regulacje.

Niektóre kraje należące do Wspólnoty UE jeszcze przed wprowadzeniem zaleceń dyrektywy 2014/95/UE posiadały wewnętrzne regulacje i wytyczne dotyczące raportowania kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstw. Francja jako pierwsza zobowiązała spółki publiczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Już w latach 70. XX wieku wszystkie przedsiębiorstwa zatrudniające powyżej 300 pracowników musiały publikować przegląd społeczny zawierający ponad 100 wskaźników. W 2001 r. ustawa o nowych regulacjach gospodarczych nałożyła na firmy obowiązek raportowania wpływu środowiskowego i społecznego. Ponadto wprowadzono ustawę Grenelle II (uchwaloną w 2012 r.), wymagającą od firm zawierania w rocznym sprawozdaniu z działalności informacji na temat szczegółowych wyników środowiskowych i społecznych odnoszących się zarówno do spółki głównej, jak i wszystkich spółek zależnych. Ustawa Grenelle II wymaga również zewnętrznego audytu procesu raportowania informacji pozafinansowych [Kowalczyk, Kowalczyk, 2014, s. 111–112].

W Szwecji w 2007 r. opublikowano wytyczne do zewnętrznego raportowania przez przedsiębiorstwa państwowe, które zobowiązane są do sporządzania raportu zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami GRI. W celu zapewnienia wysokiej jakości wprowadzono konieczność niezależnej weryfikacji treści raportów oraz publikacji w tym samym czasie co sprawozdań rocznych. Od 2009 r. ujawnianie informacji środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego jest obowiązkowe także w Danii i dotyczy dużych spółek, spółek giełdowych, spółek skarbu państwa z ograniczoną odpowiedzialnością, a także spółek sektora finansowego zatrudniających powyżej 250 pracowników. Warto dodać, że Dania jako pierwsza przyjęła nową unijną dyrektywę dotyczącą informacji niefinansowych (21 maja 2015 r.). Dodatkowo rząd duński rozszerzył zakres wszystkich dużych przedsiębiorstw, poszerzył zakres i wprowadził przepis dotyczący zgodności dla przedsiębiorstw składających raporty sporządzone zgodnie z wytycznymi GRI.

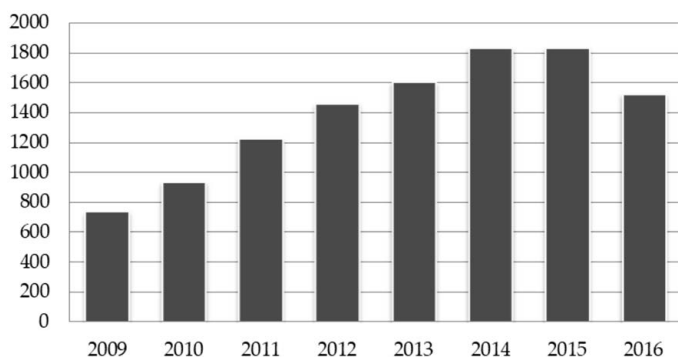
W Wielkiej Brytanii wymóg ujęcia w raporcie rocznym raportu strategicznego został uchwalony przez parlament brytyjski w lipcu 2013 r., nakładając obowiązek sporządzania sprawozdań na temat strategii na wszystkie brytyjskie spółki, z wyjątkiem małych jednostek. Komitet ds. Sprawozdawczości Finansowej (Financial Reporting Committee – FRC) w 2014 r. wydał „Wytyczne w sprawie raportu strategicznego”. Raport strategiczny musi zawierać opis głównych ryzyk, przed jakimi stoi organizacja, jak również kluczowych wskaźników efektywności (KPI) w odniesieniu do kwestii

środowiskowych i pracowniczych. Ponadto wszystkie spółki giełdowe muszą ujawniać informacje dotyczące wpływu prowadzonej działalności na środowisko, kwestii społecznych oraz spraw pracowniczych, jak również stosowanej polityki i jej skuteczności [Michalak, 2016, s. 191]. Z kolei od 2012 r. także w Hiszpanii przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 1000 pracowników są zobowiązane do sporządzania raportów zrównoważonego rozwoju.

Niewątpliwie Dania, Francja, Wielka Brytania, Szwecja oraz Hiszpania wyróżniają się w Europie najsilniejszymi regulacjami w zakresie raportowania zintegrowanego. Rządy Danii i Francji utworzyły specjalny komitet, nazywany „Przyjaciółmi Paragrafu 47”, w celu okazania poparcia dla integrowania kwestii finansowych i pozafinansowych w raportach rocznych.

Liczba raportów CSR w Unii Europejskiej od kilku lat rośnie, na rysunku 1 zaprezentowano ogólną liczbę raportów CSR zgłoszonych do GRI Reports – List w latach 2009–2016. Ta baza danych zawiera informacje o typach sprawozdań dotyczących zrównoważonego rozwoju lub społecznej odpowiedzialności, niezależnie od tego, czy są one oparte na wytycznych GRI, czy też nie, a także wybrane informacje dotyczące organizacji raportujących. W badanym okresie liczba raportów w UE rosła z roku na rok, w 2009 r. zarejestrowano 735 raportów, a w 2015 r. już 1831. W 2016 r. odnotowano spadek liczby raportów (1522) w porównaniu do roku poprzedniego. Należy podkreślić, iż baza GRI Reports – List jest na bieżąco aktualizowana, część raportów CSR za 2016 rok najprawdopodobniej nie została jeszcze zarejestrowana, stąd badania opierane jedynie na danych udostępnianych przez GRI mogą się nieznacznie od siebie różnić, a spadek liczby raportów w 2016 r. można uznać za nieistotny w momencie publikowania wyników analizy.

**Rysunek 1. Liczba raportów CSR ogółem w Unii Europejskiej w latach 2009–2016**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [GRI Reports – List – 1999–2017, aktualizacja na 3.04.2017 r.].



Dla zrealizowania głównego celu opracowania w tablicy 1 zestawiono liczbę raportów CSR w państwach członkowskich UE w latach 2009–2016. To zestawienie pozwoli na wstępną ocenę raportowania CSR w poszczególnych państwach UE.

**Tablica 1. Liczba raportów CSR ogółem w Unii Europejskiej w latach 2009–2016**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Austria	19	44	61	65	90	86	86	56
Belgia	20	24	35	44	45	95	81	61
Bułgaria	2	1	2	3	2	4	3	4
Chorwacja	5	6	9	10	11	12	8	9
Cypr	0	0	0	0	0	0	2	0
Czechy	4	6	4	7	15	19	18	16
Dania	11	31	43	45	50	58	63	54
Estonia	0	1	2	3	2	3	4	2
Finlandia	29	39	43	123	129	120	132	131
Francja	36	44	55	67	83	142	168	128
Grecja	27	32	45	52	46	56	46	46
Hiszpania	163	184	216	219	197	200	186	154
Holandia	54	77	107	109	132	144	141	118
Irlandia	3	6	8	11	8	14	9	7
Litwa	1	1	1	1	1	1	1	2
Luksemburg	3	5	6	7	10	13	11	14
Łotwa	0	2	1	2	4	8	3	2
Malta	0	0	0	0	0	0	1	0
Niemcy	59	76	123	156	174	192	192	174
Polska	9	14	23	26	43	36	41	25
Portugalia	38	42	52	60	54	50	43	40
Rumunia	9	4	9	9	12	11	11	3
Słowacja	5	7	7	6	8	4	7	0
Słowenia	0	1	2	5	8	5	4	6
Szwecja	76	89	139	141	149	160	165	161
Węgry	31	33	40	42	30	30	23	16
Wlk. Brytania	73	96	115	160	207	262	273	200
Włochy	58	69	75	86	93	102	109	93

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [GRI Reports – List – 1999–2017, aktualizacja na 3.04.2017 r.].

Najwięcej raportów publikuje się: w krajach skandynawskich (Dania, Szwecja, Finlandia) oraz w państwach założycielskich UE (Niemcy, Francja, Holandia, Włochy) i Wielkiej Brytanii. W tych krajach regulacje prawne już

od kilku lat nakładały na niektóre podmioty obowiązki publikacji danych niefinansowych dotyczących wpływu na środowisko i społeczeństwo.

Zdecydowanie mniej raportów publikuje się w państwach, które są członkami UE od 1 maja 2004 r. W niektórych państwach obowiązek publikowania raportów CSR nakłada dopiero transpozycja przepisów unijnych do prawa krajowego. W Chorwacji ustawa o rachunkowości (OG 109/07; 54/13) zobowiązuje wszystkie spółki notowane na giełdzie do ujawnienia informacji o środowisku (art. 18) od początku 2017 r. Jednakże chorwackie spółki posiadają doświadczenie w zakresie sprawozdawczości segmentowej (finansowej), dotychczas szeroko stosowanej i opartej na wykorzystaniu Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 8, co może być atutem przy modyfikacji dotychczasowych systemów rachunkowości chorwackich przedsiębiorstw [Peršić i inni, 2015]. Rumuńskie Ministerstwo Finansów Publicznych wydało w dniu 17 sierpnia 2016 r. rozporządzenie nr 1938/2016 w odniesieniu do modyfikacji niektórych regulacji księgowych dotyczących między innymi wprowadzenia założeń dyrektywy 2014/95/UE, które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Do tej pory w Rumunii nie było regulacji nakładających obowiązek do publikowania danych niefinansowych, stąd zmiany te są określane jako „nowy początek dla CSR” w tym kraju [Ogrean, 2017]<sup>2</sup>.

Warto dodać, iż założenia idei społecznej odpowiedzialności w krajach Europy Wschodniej i Środkowej nabrały znaczenia dopiero w XXI wieku. Do głównych przyczyn takiego stanu należy przede wszystkim głęboka zmiana ustrojowa, polityczna i gospodarcza, która miała miejsce w tych państwach na przełomie lat 80. i 90. XX wieku. Transformacja od gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej, liberalizacja prawa oraz restrukturyzacja i prywatyzacja sektorów gospodarki trwały kilka lat. Początek XXI wieku dla tych krajów (m.in.: Czechy, Estonia, Litwa, Łotwa, Polska, Słowacja, Słowenia, Węgry) to rozpoczęcie starań o przyjęcie do Wspólnoty Europejskiej, rozwój gospodarczy i społeczny. Choć w chwili obecnej państwa te uznaje się jako wysoko lub bardzo wysoko rozwinięte, zarówno pod względem gospodarczym jak i społecznym [*Human Development Index*, dostęp 15.04.2017 r.], to jednak nadal widoczne są dysproporcje w ramach UE [Steurer i inni, 2012]. W większości krajów Europy Wschodniej termin CSR jest stosunkowo nowy. Siłą napędową CSR w tym regionie są prawdopodobnie organizacje naukowe, instytucje finansowe i niektóre międzynarodowe korporacje. Najbardziej znaczącym wyzwaniem w Europie Wschodniej jest osiągnięcie skoordynowanego, współdziałającego i partycypacyjnego podejścia CSR. Różne badania wykazały

<sup>2</sup> Podobna sytuacja prawna występuje w Estonii [Gross i inni, 2017] oraz w Słowenii [Djokic, 2015].

jednak, że firmy i społeczeństwo uważają, że kwestie CSR mają duże znaczenie [Fifka i inni, 2015].

Autorka ma świadomość ograniczeń przeprowadzonej analizy, sformułowane wnioski nie powinny stanowić wniosków ogólnych, gdyż różnice w liczbie raportów w krajach Unii Europejskiej są determinowane wieloma czynnikami, takimi jak odmienne uwarunkowania społeczne, kulturowe, ekonomiczne czy też polityczne danego państwa. Niewątpliwie wymogi prawne w danym systemie legislacyjnym państwa służą rozwojowi raportowania CSR, choć o jakości i transparentności tych raportów obecnie trudno jest rozważać. Dlatego przed środowiskiem naukowym bardzo interesujący okres, czyli obserwacja skutków nałożonych obowiązków na firmy z 28 państwami, które będą możliwe w 2018 r.

## Zakończenie

Każda zmiana w dziedzinie rachunkowości wywołana uzupełnieniem lub przyjęciem nowego dokumentu prawnego prowokuje do dyskusji teoretycznych i praktycznych wśród profesjonalistów. Wprowadzanie dyrektywy o ujawnianiu informacji niefinansowych jest uznawane za odpowiedź na oczekiwania otoczenia i przyjmowana jest za pozytywną zmianę w kierunku zrównoważonego rozwoju i transparentnego ujawniania informacji przez przedsiębiorstwa. Niewątpliwie o skutkach tych zmian przekonamy się dopiero za kilka lat. Pewne jest, iż liczba raportów CSR zwiększy się w UE, jednakże środowisko naukowców i praktyków rachunkowości powinni bacznie obserwować i poddawać analizie jakość tych raportów w najbliższych latach.

## Literatura

- Chojnacka E., Wiśniewska J. (2016), *Raportowanie danych CSR w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 436, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Djokic D. (2015), *Transparency of the Non-Financial Reports in the Republic of Slovenia*, „Management”, Vol. 10, No. 4.
- Dyląg R., Puchalska E. (2014), *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 75 (131), SKwP, Warszawa.
- 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.
- Fifka M.S., Idowu S.I., Schmidpeter R. (2015), *Corporate Social Responsibility in Europe United in Sustainable Diversity*, Springer International Publishing, Switzerland.
- Fijałkowska J. (2012), *Spółeczna odpowiedzialność wyzwaniem dla rachunkowości*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 13(1).

- Fijałkowska J. (2016), *Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową Dyrektywą EU 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 436, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- GRI Reports List 1999–2017, aktualizacja na 3.04.2015 r. (udostępnione przez GRI).
- Gross M., Haldma T., Lääts K. (2017), *Sustainability Reporting in Estonia: Patterns of Sustainability Information Disclosure in Estonian Companies*, w: P. Horváth, J.M. Pütte (eds.), *Sustainability Reporting in Central and Eastern European Companies International Empirical Insights*.
- Human Development Index*, [http://hdr.undp.org/sites/default/files/2016\\_human\\_development\\_report.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/2016_human_development_report.pdf), dostęp: 15.04.2017.
- Kamela-Sowińska A. (2014), *Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnieniu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, Vol. 2, No. 4(265), Poznań.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów (2011), *Odnowiona strategia UE na lata 2011–2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, Komisja Europejska, KOM(2011) 681, Bruksela.
- Kowalczyk B.J., Kowalczyk W. (2015), *Raportowanie kwestii zrównoważonego rozwoju oraz integrowanie danych finansowych i pozafinansowych – Prawne uwarunkowania w Polsce i na Świecie*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, rok LXXVII, vol. 77, nr 4, Poznań.
- Krasodomska J., Macuda M., Waniak-Michalak H. (2016), *Corporate Social Responsibility and accounting in Poland: A literature review*, „Accounting and Management Information Systems”, Vol. 15, No. 2, Bucharest University of Economic Studies, Romania.
- KPMG (2015), *Currents of change: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015*, <http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015-o-201511.aspx>, dostęp: 15.06.2017.
- Lament M. (2015), *Trends in Corporate Social Responsibility (CSR) Reporting*, „International Journal of Economic Practices and Theories”, Vol. 5.
- Macuda M., Matuszak Ł., Różańska E. (2015), *The concept of CSR in accounting theory and practice in Poland: an empirical study*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 84 (140), SKwP, Warszawa.
- Margula S., Martinuzzi A., Steurer R. (2012), *Public policies on CSR in Europe: Themes, instruments, and regional differences*, Institute of Forest, Environmental and Nature Resource Policy, Discussion Paper 2.
- Michalak J. (2016), *Raport strategiczny jako źródło informacji dla inwestorów społecznie odpowiedzialnych w Wielkiej Brytanii*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 436, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Ogrea C. (2017), *The Directive 2014/95/EU – is there a „new” beginning for CSR in Romania?*, „Studies in Business and Economics”, Vol. 12, No. 1.

- Paszkiewicz A., Szadziwska A. (2011), *Przejawy społecznej odpowiedzialności w działalności przedsiębiorstw*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, t. 1, Sopot.
- Peršić M., Bakija K., Vlašić D. (2015), *Framework for improving quality and comparability of non-financial reporting system*, „Copernican Journal of Finance & Accounting”, Vol. 4, No. 2, Toruń.
- Roszkowska P. (2011), *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa.
- Sikacz H. (2016), *Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw-przegląd badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 436, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Szadziwska A. (2015), *Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 369, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Szadziwska A. (2013), *Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR*, „Zarządzanie i Finanse”, nr 4, cz. 4.
- Śnieżek E., Dębski J. (2014), *Niektóre konsekwencje zmian w sprawozdawczości finansowej w Polsce według nowej Dyrektywy UE – głos w dyskusji*, w: H. Lelusz, R. Burchard (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo UMW, Olsztyn.
- Śnieżek E., Wiatr M. (2014), *Zintegrowane raportowanie biznesowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w dobie zrównoważonego rozwoju*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. XCI, nr 2, Łódzkie Wydawnictwo Naukowe, Łódź.
- Urbaniec M., (2015), *Raportowanie CSR jako narzędzie doskonalenia działalności biznesowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 378.
- Ustawa z 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. poz. 61.
- Waniak-Michalak H. (2017), *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 91(147), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

## Streszczenie

Głównym celem artykułu jest analiza wpływu regulacji prawnych na raportowanie społecznej odpowiedzialności w Unii Europejskiej (UE). Dla realizacji tego celu podjęto dwa cele szczegółowe. Pierwszym jest przedstawienie wpływu koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw na współczesne wyzwania rachunkowości do raportowania społecznej odpowiedzialności oraz omówienie głównych założeń dyrektywy 2014/95/EU, drugim zaś – analiza regulacji prawnych w wybranych krajach UE dotyczących obowiązku raportowania działań społecznych i środowiskowych oraz prezentacja wyników analizy bazy raportów CSR organizacji Global Reporting Initiative. Analiza wykazała, iż wymogi prawne w danym systemie legislacyjnym państwa służą rozwojowi raportowania CSR. Treści prezentowane w artykule przygotowano na bazie studiów literaturowych oraz analizy bazy danych udostępnianej przez GRI.

**Słowa kluczowe**

społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, raport CSR, raporty niefinansowe, dyrektywa 2014/95/UE

**Reporting of social responsibility in the context of the EU Directive on the disclosure of non-financial information (Summary)**

The main aim of the paper is to analyze the impact of legal regulations on reporting on social responsibility in the European Union (EU). For the realization of this goal was taken two specific objectives. The first is to present the impact of CSR on today's accounting challenges and to discuss the main assumptions of Directive 2014/95 / EU, the second is an analysis of legislation in selected EU countries concerning the reporting of social and environmental activities and the presentation of the results of the analysis of the CSR report database of the Global Reporting Initiative. The analysis showed that the legal requirements in the state legislative system serve the development of CSR reporting. The content presented in the article was prepared on the basis of literature studies and database analysis provided by GRI.

**Keywords**

Corporate Social Responsibility, CSR reports, non-financial reports, Directive 2014/95/UE