

Hanna CZAJA-CIESZYŃSKA*

RAPORTOWANIE INFORMACJI NIEFINANSOWYCH W ORGANIZACJACH POZARZĄDOWYCH W POLSCE

(Streszczenie)

Zaufanie do podmiotów trzeciego sektora można budować na różne sposoby, jednym z nich jest dostęp do wiarygodnej i rzetelnej informacji. Przejawem dbałości w tym aspekcie jest informowanie opinii publicznej nie tylko o działalności ekonomicznej, ale również o podjętych działaniach środowiskowych i społecznych. Raportowanie informacji niefinansowych może bowiem wzmocnić wizerunek organizacji pozarządowych, stanowić czynnik przewagi konkurencyjnej w procesie fund-raisingu oraz służyć legitymizacji ich działalności. Celem artykułu jest ocena poziomu raportowania informacji niefinansowych w organizacjach pozarządowych w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązujących ram prawnych w tym zakresie. W artykule sformułowano hipotezę badawczą o następującej treści: raportowanie niefinansowe w organizacjach pozarządowych w Polsce znajduje się we wstępnej fazie rozwoju. Aby ocenić stan faktyczny przeprowadzono ilościową i jakościową analizę raportów niefinansowych opublikowanych przez polskie organizacje pozarządowe w międzynarodowym rejestrze prowadzonym przez organizację Global Reporting Initiative oraz w polskim Rejestrze Raportów prowadzonym przez firmę CSRinfo. Z analizy ilościowej wynika, że do dnia 01.09.2018 r. trud opracowania raportu niefinansowego podjęło do tej pory tylko siedem organizacji pozarządowych. Analiza jakościowa z kolei wykazała, że wszystkie poddane badaniu raporty w głównej mierze ujawniają informacje o charakterze społecznym, co związane jest niejako ze specyfiką działalności organizacji pozarządowych. W pozostałych aspektach, tj. ekonomicznym i środowiskowym, większość podmiotów ujawnia jedynie znikomą ilość informacji lub nie publikuje ich w ogóle. Przeprowadzone badania empiryczne jednoznacznie potwierdzają wstępną fazę rozwoju raportowania niefinansowego w organizacjach pozarządowych w Polsce.

Zastosowane metody badawcze: studia literaturowe, analiza regulacji prawnych związanych z raportowaniem na rzecz zrównoważonego rozwoju, analiza danych wtórnych w postaci raportów niefinansowych oraz metoda indukcji i syntezy użyte podczas formułowania wniosków.

Słowa kluczowe: trzeci sektor; organizacje pozarządowe; raportowanie niefinansowe; standardy GRI
Klasyfikacja JEL: L31, M14, M41, M48

* Dr, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług; e-mail: hanna.czaja@wzieu.pl

1. Wstęp

Ostatnie lata to dynamiczny wzrost zainteresowania raportowaniem niefinansowym, będący naturalną konsekwencją wzrostu znaczenia idei zrównoważonego rozwoju oraz powstałej na jej fundamentach koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu. Publikowanie ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów działalności może mieć charakter fakultatywny lub obligatoryjny. Ustawowy obowiązek raportowania rozszerzonych informacji niefinansowych dotyczy dzisiaj w Polsce dużych jednostek zaufania publicznego. Organizacje pozarządowe są natomiast przykładem podmiotów raportujących informacje niefinansowe dobrowolnie, głównie z powodów wizerunkowych. Jako podmioty zaufania publicznego coraz częściej widzą bowiem konieczność udowodnienia, iż funkcjonują zgodnie z wyznawanymi wartościami.

Celem artykułu jest ocena poziomu raportowania informacji niefinansowych w organizacjach pozarządowych w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązujących ram prawnych w tym zakresie. Realizacja tak postawionego zadania badawczego wymusiła podział artykułu na trzy części. W części pierwszej wskazano na podmiotowy i przedmiotowy obowiązek raportowania niefinansowego w Polsce oraz dokonano przeglądu regulacji prawnych w tym zakresie. W części drugiej omówiono specyfikę funkcjonowania organizacji pozarządowych jako podmiotów zaufania publicznego. Z kolei przedmiotem trzeciej, ostatniej części była ilościowa i jakościowa analiza raportów niefinansowych opublikowanych przez organizacje pozarządowe w Polsce (badaniem objęte zostały raporty niefinansowe sporządzone do 2017 r. według stanu na 01.09.2018 r.).

Niniejsze rozważania są głosem w dyskusji, a podczas ich przeprowadzania sformułowano hipotezę badawczą o następującej treści: raportowanie niefinansowe w organizacjach pozarządowych w Polsce znajduje się we wstępnej fazie rozwoju. Na potrzeby niniejszego opracowania zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analizę regulacji prawnych i danych wtórnych oraz metodę wnioskowania indukcyjnego i syntezę.

2. Ramy prawne dla raportowania niefinansowego w Polsce

Za sprawą przyjęcia przez Unię Europejską w 2014 r. dyrektywy ws. ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności¹, problema-

¹ 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.

tyka raportowania danych niefinansowych przeżywa w Polsce renesans. W różnych kontekstach badawczych na temat informacji niefinansowych piszą m.in. Krasodomska², Kamela-Sowińska³, Walińska⁴, Zyznarska-Dworczak⁵, Waniak-Michalak⁶ i inni.

W Polsce obowiązek raportowania rozszerzonych informacji niefinansowych dotyczy wybranej grupy podmiotów. Są to tzw. jednostki zaufania publicznego, czyli podmioty, w których przez dwa kolejne lata średnioroczne zatrudnienie wynosi powyżej 500 osób, oraz przekroczone zostało jedno z dwóch kryteriów finansowych – suma bilansowa powyżej 85 mln zł lub przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów powyżej 170 mln zł⁷. Obowiązek raportowania informacji niefinansowych dotyczy sprawozdań za rok obrotowy 2017 i wynika z nowelizacji ustawy o rachunkowości z dnia 15 grudnia 2016 r. Nowelizacja ta jest następstwem dostosowywania się Polski do przepisów unijnych, które już w 2014 r. wskazały na potrzebę zwiększenia przejrzystości informacji społecznych i środowiskowych przekazywanych przez jednostki ze wszystkich sektorów do podobnie wysokiego poziomu we wszystkich państwach członkowskich⁸.

Raportowanie rozszerzonych informacji niefinansowych może odbywać się na dwa sposoby – w postaci oświadczenia będącego wyodrębnioną częścią sprawozdania z działalności lub jako odrębne sprawozdanie w dowolnej formie (np. raport CRS, raport społeczny). W obu przypadkach musi zawierać co najmniej⁹:

- zwięzły opis modelu biznesowego jednostki,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,

² **J. Krasodomska**, *Informacje niefinansowe jako element rocznego raportu*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie 2010/816, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 45–57.

³ **A. Kamela-Sowińska**, *Sprawozdanie finansowe to także dane niefinansowe*, Rachunkowość 2016/2, s. 15–21.

⁴ **E. Walińska**, *Sprawozdanie finansowe a raport biznesowy – głos w dyskusji*, Przegląd Organizacji 2013/10, Warszawa, s. 40–45.

⁵ **B. Zyznarska-Dworczak**, *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2016/436, Wrocław, s. 307–315.

⁶ **H. Waniak-Michalak**, *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2017/91 (147), Warszawa, s. 129–143.

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm., art. 49b ust. 1.

⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE, pkt 1.

⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 49b ust. 2.

- opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji oraz opis rezultatów stosowania tych praktyk,
- opis procedur należytej staranności,
- opis istotnych ryzyk mogących wywierać niekorzystny wpływ na działalność jednostki, w tym opis zarządzania tymi ryzykami.

Udostępniając te informacje, jednostki objęte obowiązkiem raportowania niefinansowego mogą opierać się na krajowych, unijnych lub międzynarodowych zasadach ramowych. Co ważne, ustawodawca nie narzucił konkretnych regulacji, pozostawiając jednostce możliwość wyboru. Za przykład mogą posłużyć m.in. standardy GRI, Międzynarodowe Ramy Raportowania Zintegrowanego (IR), inicjatywa ONZ Global Compact, wytyczne Organizacji Współpracy Regionalnej i Rozwoju (OECD) dla przedsiębiorstw wielonarodowych czy norma Międzynarodowej Organizacji Normalizacyjnej ISO 2600.

Zestawienie najważniejszych ram prawnych dotyczących raportowania niefinansowego jednocześnie w trzech aspektach: ekonomicznym, społecznym jak i środowiskowym przedstawiono w tabeli 1.

TABELA 1: Podstawowe ramy prawne dotyczące raportowania niefinansowego

Lp.	Instytucja	Wytyczne	Zakres podmiotowy
1	2	3	4
1	Global Reporting Initiative (GRI)	GRI Sustainability Reporting Guidelines	Przedsiębiorstwa, agendy rządowe, miasta, organizacje społeczne, edukacyjne, niezależnie od wielkości i branży
2	UN Global Compact	Communication on Progress (COP)	Sygnatariusze 10 Zasad Global Compact – organizacje zatrudniające co najmniej 10 pracowników, reprezentujące różne sektory, przedsiębiorstwa, samorząd, organizacje społeczne
3	International Integrated Reporting Council (IIRC)	International Integrated Reporting Framework (IR)	Przedsiębiorstwa

1	2	3	4
4	UNCTAD – Konferencja Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju	Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports	Przedsiębiorstwa
5	European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) oraz DVFA Society of Investment Professionals in Germany	KPIs for ESG	Przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem spółek notowanych na giełdach lub emitujących obligacje
6	Wytyczne zostały opracowane w ramach Human Rights Reporting and Assurance Frameworks Initiative (RAFI) będącej wspólną inicjatywą organizacji międzynarodowej Shift i firmy doradczej Mazars	Ramy sprawozdawczości zgodnej z Wytycznymi ONZ dotyczącymi biznesu i praw człowieka	Przedsiębiorstwa bez względu na ich wielkość, lokalizację, sektor, rodzaj działalności
7	UN PRI	Principles for Responsible Investment	Inwestorzy instytucjonalni, sygnatariusze inicjatywy UN PRI
8	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)	Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych	Przedsiębiorstwa wielonarodowe, w tym spółki lub inne podmioty utworzone w kilku państwach, umożliwiające im koordynację działań
9	Międzynarodowy Komitet Normalizacyjny (ISO)	PN-ISO 6000:2012 dotyczące społecznej odpowiedzialności	Przedsiębiorstwa, organizacje non-profit, administracja, organizacje pracodawców, związki zawodowe
10	Fundacja Standardów Raportowania	Standard Informacji Niefinansowej (SIN)	Spółki giełdowe oraz inne przedsiębiorstwa

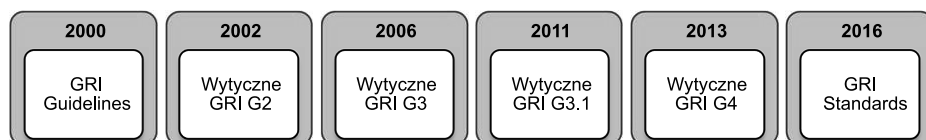
Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących*, 2017, wyd. II poprawione, Ministerstwo Rozwoju, s. 12–17.

Najbardziej znanym i najczęściej wykorzystywanym dokumentem, pomagającym przygotować raporty niefinansowe podmiotom na całym świecie, również w Polsce, są standardy raportowania GRI. GRI, czyli Global Repor-

ting Initiative jest niezależną międzynarodową organizacją non-profit z siedzibą w Holandii, której misją jest zapewnienie ram prawnych na rzecz raportowania zrównoważonego rozwoju. Według ramowych zasad raportowania celem GRI jest stworzenie ogólnie przyjętych ram dla raportowania ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji; ram mających na celu zwiększenie globalnej porównywalności i jakości, stanowiących wyważoną i rozsądną reprezentację pozytywnych i negatywnych działań organizacji w kierunku zrównoważonego rozwoju¹⁰.

Początki GRI sięgają lat 90-tych, kiedy jej głównym celem było stworzenie systemu odpowiedzialności wyłącznie za środowisko. Pierwsze wytyczne stanowiące globalne ramy dla raportowania na rzecz zrównoważonego rozwoju GRI opublikowała w 2000 r. (tzw. GRI Guidelines). Ponieważ działania prowadzone przez GRI były przedmiotem ciągłego doskonalenia, w latach 2002–2013 weszły w życie kolejne wersje wytycznych – odpowiednio G2, G3, G3.1 oraz G4. W listopadzie 2016 r. GRI ogłosiła najnowszą wersję wytycznych – tzw. GRI Standards. Rozwój globalnych ram dla raportowania publikowanych przez GRI przedstawiono na rysunku 1.

RYSUNEK 1: *Rozwój globalnych ram dla raportowania publikowanych przez GRI*



Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji dostępnych na <https://www.globalreporting.org>; stan na 01.03.2018 r.

Według najnowszych danych trud raportowania niefinansowego podjęło do tej pory 12 784 podmiotów na całym świecie, które opublikowały 49 560 raportów, z czego 30 768 to raporty opracowane zgodnie ze standardami GRI¹¹. Popularność wytycznych GRI wynika przede wszystkim z dwóch powodów. Po pierwsze, są one spójne z innymi ważnymi standardami i inicjatywami na rzecz zrównoważonego rozwoju, takimi jak UN Global Compact, norma ISO26000 czy International Integrated Reporting Framework. Po drugie, ze względu na swój uniwersalny charakter oraz suplementy sektorowe GRI Standards umożliwiają elastyczne dostosowanie do potrzeb raportującej jednostki (bez względu

¹⁰ GRI 101: Foundation, Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards, GRI 2016, s. 3.

¹¹ <http://database.globalreporting.org>; stan na 01.09.2018 r.

na wielkość, lokalizację czy profil działalności). W chwili obecnej funkcjonuje aż dziesięć suplementów sektorowych i są to m.in.: media, usługi finansowe, organizacje pozarządowe, branża gazowo-olejowa, przetwórstwa spożywczego oraz energetyczna.

Najistotniejszy z punktu widzenia prowadzonych rozważań jest suplement adresowany do podmiotów trzeciego sektora. Pierwsze wytyczne w tym zakresie GRI opublikowało w 2010 r. W proces tworzenia tzw. Suplementu GRI dla NGO zaangażowana była zróżnicowana pod względem geograficznym i językowym grupa robocza, reprezentowana przez wolontariuszy, inwestorów, pracowników oraz organizacje badawcze z całego świata. Obecnie ujawnienia sektorowe GRI dla NGO liczą 48 stron i składają się z czterech części: wprowadzenia, wskaźników profilowych, które mają zastosowanie do wszystkich podmiotów przygotowujących raporty zrównoważonego rozwoju, wskaźników szczegółowych, charakterystycznych dla sektora NGO oraz aneksu. Szczegółową strukturę omawianego dokumentu przedstawiono w tabeli 2.

TABELA 2: *Ujawnienia sektorowe GRI dla NGO – struktura dokumentu*

Struktura		Charakterystyka		
Część 1:	Wprowadzenie	Ogólne informacje na temat budowy dokumentu i specyfiki raportowania w sektorze NGO		
Część 2:	Wskaźniki profilowe (ogólne)	<ul style="list-style-type: none"> • Strategia i analiza • Profil organizacji • Zidentyfikowane istotne aspekty oraz odpowiadające im granice • Zaangażowanie interesariuszy • Profil raportu • Ład organizacyjny • Etyka 		
Część 3:	Wskaźniki szczegółowe (charakterystyczne dla sektora NGO)	Kategoria: Ekonomiczna	Kategoria: Środowiskowa	Kategoria: Społeczna
Część 4:	Aneksy	Aneks I: Tabela powiązań z Suplementem sektorowym		Aneks II: Skład grupy roboczej zaangażowanej w opracowanie dokumentu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *GRI G4: The NGO Sector Disclosures*, <https://www.globalreporting.org>; stan na 01.03.2018 r.

Ujawnienia sektorowe GRI dla NGO adresowane są do każdej organizacji pozarządowej, bez względu na wielkość, zasięg działania czy formę prawną. Podkreśla się jednak, że GRI Standards zostały przygotowane głównie z myślą o międzynarodowych organizacjach pozarządowych oraz średnich i dużych podmiotach krajowych.

3. Organizacje pozarządowe jako podmioty zaufania publicznego

Immanentną cechą każdej rozwiniętej gospodarki i społeczeństwa obywatelskiego jest funkcjonowanie organizacji pozarządowych. Organizacje pozarządowe to lokalne, krajowe lub międzynarodowe stowarzyszenia obywateli, które nie są częścią struktur rządowych i których działalność nie jest nastawiona na zysk¹². Mają na celu służyć przede wszystkim społecznym interesom, koncentrując się na wspieraniu i/lub działaniu z zamiarem osiągnięcia społecznego, politycznego czy ekonomicznego celu¹³. Charakteryzuje je sformalizowany charakter, strukturalna niezależność od władz publicznych, niekomercyjny charakter, samorządność i dobrowolność członkostwa¹⁴.

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady funkcjonowania organizacji pozarządowych w Polsce jest uchwalona 24 kwietnia 2003 r. ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹⁵. Zgodnie z art. 3 ust. 2 tej ustawy organizacją pozarządową jest niebędąca jednostką sektora finansów publicznych i niedziałająca w celu osiągnięcia zysku osoba prawna lub jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, utworzona na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia.

Kluczowe z punktu widzenia przeprowadzanych rozważań jest zaufanie Polaków do organizacji pozarządowych. Zaufanie to ogromny kapitał, którego roli nie sposób przecenić. Pracuje się na nie przez wiele lat, a raz utracone czasami okazuje się niemożliwe do odbudowania. Z najnowszego raportu Edelman Trust Barometer 2018, którego przedmiotem jest międzynarodowe badanie zaufania społeczeństwa do różnych instytucji z ich otoczenia (rządu, mediów,

¹² J. Rydzkowski, *Słownik Organizacji Narodów Zjednoczonych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 2000, s. 51.

¹³ D. Moroń, *Organizacje pozarządowe – fundament społeczeństwa obywatelskiego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2012, s. 16.

¹⁴ E. Leś, *Leksykon polityki społecznej*, red. B. Rysz-Kowalczyk, Oficyna Wydawnicza ASPRA-JR, Warszawa 2001, s. 104.

¹⁵ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. z 2018 r., poz. 450 ze zm.

biznesu i organizacji pozarządowych), wynika, że w 20 na 28 badanych krajów, w tym w Polsce, wskaźnik zaufania ogółem jest na bardzo niskim poziomie¹⁶. Szczegółowe zestawienie danych pokazujących zaufanie Polaków do różnych instytucji na przestrzeni kilku ostatnich lat zaprezentowano w tabeli 3.

TABELA 3: *Zaufanie społeczeństwa do różnych instytucji w Polsce w latach 2012–2018 (w %)*

Lp.	Instytucja	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	Rząd	27	19	17	23	19	20	25
2	Media	40	38	35	38	34	31	34
3	Biznes	37	34	33	36	38	40	43
4	Organizacje pozarządowe	48	43	43	47	50	48	54
TRUST INDEX (*)		38	34	32	36	35	35	39

O b j a s n i e n i e: * gdzie Trust Index na poziomie: 1–49 oznacza brak zaufania, 50–59 wartość neutralna, 60–100 zaufanie.

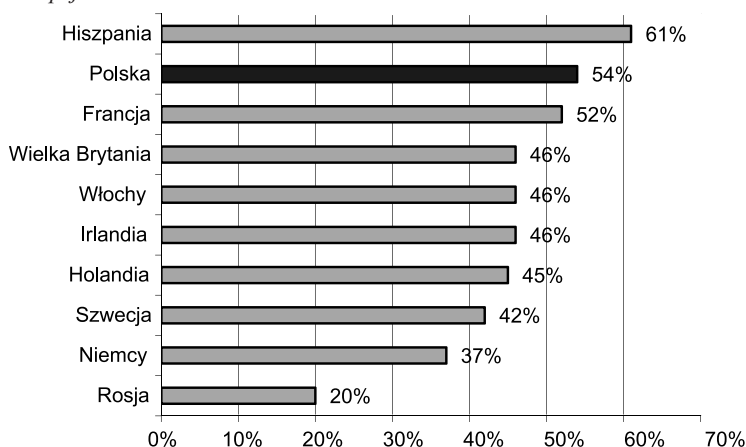
Ź r ó d ł o: *Edelman Trust Barometer 2018. Global Report*, <https://www.edelman.com/trust-barometer>; stan na 01.03.2018 r., s. 41.

W 2018 r. zaufanie Polaków do różnych instytucji w Polsce wyniosło aż 54%. Wynik ten oznacza 6 punktowy wzrost w porównaniu do danych z 2017 r. i jest najwyższy na przestrzeni kilku ostatnich lat. Na świecie najwyższy poziom zaufania do trzeciego sektora odnotowano w Meksyku, gdzie organizacjom pozarządowym ufa aż 71% społeczeństwa, natomiast w Europie liderem w tej dziedzinie jest Hiszpania z 61% zaufaniem. Zaufanie społeczeństwa do organizacji pozarządowych w pozostałych krajach europejskich zaprezentowano na wykresie 1.

Wysokie, drugie miejsce Polski pod względem zaufania do organizacji pozarządowych wśród badanych krajów europejskich świadczy o pozytywnych zmianach w postrzeganiu roli trzeciego sektora. Nie do przecenienia w tym zakresie wydaje się polityka informacyjna prowadzona przez organizacje pozarządowe, która z jednej strony uwrażliwia na potrzeby różnych grup społecznych oraz buduje i wzmacnia poczucie działania na rzecz dobra wspólnego. Z drugiej zaś potwierdza transparentność prowadzonych działań i wzmacnia wizerunek organizacji.

¹⁶ *Edelman Trust Barometer 2018. Global Report*, <https://www.edelman.com/trust-barometer>; stan na 01.03.2018 r.

WYKRES 1: *Zaufanie do organizacji pozarządowych w wybranych krajach europejskich w 2018 r.*



Źródło: opracowanie własne na podstawie *Edelman Trust Barometer 2018...*, s. 37.

4. Raportowanie niefinansowe w organizacjach pozarządowych w Polsce

W literaturze przedmiotu raportowanie informacji niefinansowych w podmiotach trzeciego sektora jest dobrze rozpoznane. Piszą o nim m.in. Back¹⁷, Adams i Simnett¹⁸, Krasodomska i Zieniuk¹⁹, Dyczkowski²⁰. Jak wygląda to w praktyce gospodarczej? Aby ocenić stan faktyczny w tym zakresie oraz zweryfikować postawioną hipotezę badawczą, w świetle której raportowanie niefinansowe w organizacjach pozarządowych w Polsce znajduje się we wstępnej fazie rozwoju, przeprowadzono ilościową i jakościową analizę raportów niefinansowych

¹⁷ L. Back, *Four reasons why NGOs and non profits should publish sustainability reports*, <http://www.triplepundit.com>; stan na 01.09.2018 r.

¹⁸ S. Adams, R. Simnett, *Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector*, *Australian Accounting Review* 2011/21 (3), s. 292–301.

¹⁹ J. Krasodomska, P. Zieniuk, *Regulacyjne uwarunkowania polityki informacyjnej organizacji pożytku publicznego w świetle koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu*, w: M. Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa jednostek zainteresowania publicznego: kierunki zmian*, Difin, Warszawa 2016, s. 106–124.

²⁰ T. Dyczkowski, *Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2015/389, pod. red. E. Nowak, R. Kowalak, M. Chmielowiec-Lewczuk, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 84–96.

opublikowanych przez polskie organizacje pozarządowe. Badaniem zostały objęte raporty niefinansowe zarejestrowane w międzynarodowym rejestrze prowadzonym przez organizację GRI oraz w polskim Rejestrze Raportów prowadzonym przez firmę CSRinfo, według stanu na 01.09.2018 r.

Z przeprowadzonych badań wynika, że w Polsce trud opracowania raportu niefinansowego podjęło do tej pory siedem organizacji pozarządowych. Były to: Fundacja Polsat, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Fundacja Lotto, Fundacja Medicover, Fundacja Media 3.0, Fundacja Zaradni oraz Fundacja im. Doktora Piotra Janaszka PODAJ DALEJ. Ilościowe zestawienie raportów niefinansowych opublikowanych przez polskie organizacje pozarządowe w latach 2012–2017 r. przedstawiono w tabeli 4. Warto w tym miejscu podkreślić, że do końca 2011 r. żadna organizacja pozarządowa w Polsce nie opublikowała raportu tego typu.

TABELA 4: Liczba raportów niefinansowych zarejestrowanych przez polskie organizacje pozarządowe w latach 2012–2017

Rok publikacji	Raporty zarejestrowane w bazie GRI		Raporty zarejestrowane w bazie CSRinfo	
	Liczba	Nazwa organizacji pozarządowej	Liczba	Nazwa organizacji pozarządowej
2012	1	• Fundacja Polsat	1	• Fundacja Polsat
2013	2	• Forum Odpowiedzialnego Biznesu, • Fundacja Lotto	2	• Forum Odpowiedzialnego Biznesu, • Fundacja Lotto
2014	0	–	0	–
2015	1	• Forum Odpowiedzialnego Biznesu	1	• Forum Odpowiedzialnego Biznesu
2016	2	• Fundacja Lotto, • Fundacja Medicover	3	• Fundacja Lotto, • Fundacja Medicover, • Fundacja Media 3.0
2017	2	• Fundacja Lotto, • Fundacja Medicover	3	• Fundacja Medicover, • Fundacja Zaradni, • Fundacja im. Doktora Piotra Janaszka PODAJ DALEJ

Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://database.globalreporting.org> oraz www.rejestraportow.pl; stan na 01.09.2018 r.

Jako pierwsza w Polsce raport niefinansowy w 2012 r. opublikowała Fundacja Polsat. Trzeba jednak zaznaczyć, iż raport ten był podsumowaniem działalności za lata 1996–2011 i dotyczył jedynie kwestii społecznych. W 2013 r. raporty opublikowały Fundacja Lotto oraz Forum Odpowiedzialnego Biznesu. Oba podmioty sporządziły raporty za lata 2011–2012 i zdecydowały się na zastosowanie wytycznych GRI. W 2015 r. trud opracowania raportu na rzecz zrównoważonego rozwoju podjęło tylko Forum Odpowiedzialności Biznesu. W kolejnym 2016 r. do bazy danych GRI zgłoszone zostały dwa raporty opracowane przez Fundację Lotto oraz Fundację Medicover. Natomiast w polskim Rejestrze Raportów umieszczono jeszcze jeden dodatkowy raport sporządzony przez Fundację Media 3.0. Za wyjątkiem raportu Fundacji Lotto, który został sporządzony w oparciu o wytyczne GRI, pozostałe dwie organizacje nie zdecydowały o ich zastosowaniu. W 2017 r. raport niefinansowy opublikowały trzy podmioty: Fundacja Medicover, Fundacja Zaradni oraz Fundacja im. Doktora Piotra Janaszka PODAJ DALEJ. Raporty dwóch pierwszych fundacji mają charakter sprawozdania z działalności z elementami CSR, natomiast raport Fundacji PODAJ DALEJ jest raportem zrównoważonego rozwoju opracowanym na podstawie wybranych fragmentów GRI. Analizę jakościową raportów niefinansowych opublikowanych przez poszczególne organizacje pozarządowe przedstawiono w tabeli 5.

TABELA 5: Analiza jakościowa raportów niefinansowych opublikowanych przez polskie organizacje pozarządowe

Lp.	Nazwa organizacji pozarządowej	Rok publikacji raportu	Wytyczne	Liczba stron w raporcie	Jakościowa ocena prezentowanych treści			Zewnętrzna weryfikacja
					aspekty społeczne	aspekty ekonomiczne	aspekty środowiskowe	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Fundacja Polsat	2012	nieokreślone	113	a	c	c	nie
2	Fundacja Lotto	2013	GRI G3	24	a	b	c	nie
		2016	wybrane wytyczne GRI	24	a	b	c	nie
		2017	GRI G4	50	a	b	c	nie

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3	Forum Odpowiedzialnego Biznesu	2013	GRI G3	90	a	a	a	nie
		2015	GRI G4 wraz z G4 NGO Sector	brak danych – wersja html	a	a	a	nie
		2017	GRI G4 wraz z G4 NGO Sector	brak danych – wersja html	a	a	a	nie
4	Fundacja Medicover	2016	nieokreślone	32	a	c	c	nie
		2017	nieokreślone	34	a	c	c	nie
5	Fundacja Media 3.0	2016	nieokreślone	30	a	b	c	nie
6	Fundacja Zaradni	2017	nieokreślone	49	a	c	c	nie
7	Fundacja im. Doktora Piotra Janaszka PODAJ DALEJ	2017	wybrane wytyczne GRI	50	a	b	c	nie

O b j a ś n i e n i e: gdzie (a) oznacza wysoki poziom ujawnień, (b) oznacza średni poziom ujawnień, (c) oznacza bardzo niski poziom ujawnień lub brak informacji.

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie <http://database.globalreporting.org> oraz www.rejestraportow.pl; stan na 01.09.2018 r.

Z przeprowadzonej analizy jakościowej jednoznacznie wynika, że wszystkie poddane badaniu podmioty chętnie dzielą się z otoczeniem informacjami o charakterze społecznym, co związane jest niejako ze specyfiką działalności organizacji pozarządowych. Niestety większość z nich w pozostałych aspektach, tj. ekonomicznym i środowiskowym otrzymała ocenę (c), co oznacza, że ujawnia jedynie znikomą ilość informacji w tym zakresie lub w ogóle ich nie

publikuje. Wyjątek stanowi tutaj Forum Odpowiedzialnego Biznesu, które mając szczególne znaczenie dla rozwoju CSR w Polsce, dokłada wszelkiej staranności, aby publikowane raporty spełniały najwyższe standardy jakości.

5. Zakończenie

Znikomy odsetek organizacji pozarządowych publikujących informacje niefinansowe skłania do następujących wniosków. Po pierwsze, dla organizacji pozarządowych w Polsce raportowanie informacji niefinansowych stanowi wciąż nowe zjawisko, które dopiero krystalizuje się w praktyce. Do dzisiaj trud opracowania raportu niefinansowego podjęło zaledwie siedem podmiotów, co jednoznacznie wskazuje na wstępną fazę rozwoju i potwierdza postawioną we wstępie hipotezę badawczą. Należy jednak podkreślić, iż przeprowadzone badania empiryczne zostały ograniczone do analizy raportów opublikowanych w międzynarodowym rejestrze GRI oraz w polskim Rejestrze Raportów. Po drugie, opracowanie raportu niefinansowego jest dla organizacji pozarządowych ogromnym wyzwaniem technicznym, finansowym i organizacyjnym. Ponadto obowiązek raportowania rozszerzonych informacji niefinansowych dotyczy w Polsce tylko dużych jednostek zaufania publicznego, więc dla podmiotów trzeciego sektora ma on zupełnie fakultatywny charakter. Po trzecie, publikowanie rozszerzonych informacji niefinansowych może przynieść organizacjom pozarządowym szereg korzyści. Są to m.in. budowanie kapitału społecznego rozumianego jako zaufanie do instytucji publicznych, poprawa relacji z otoczeniem, czynnik przewagi w procesie fundraisingu czy wzmocnienie wizerunku organizacji jako partnera do działań społecznych. To powoduje, że w przyszłości ustawowy obowiązek raportowania informacji niefinansowych należy rozszerzyć na kolejne grupy podmiotów, zwłaszcza duże organizacje pozarządowe.

Bibliografia

Akty prawne

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.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.).

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2018 r., poz. 450 ze zm.).

Opracowania

Adams Sarah, Simnett Roger, *Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector*, *Australian Accounting Review* 2011/21 (3), s. 292–301.

Back Leslie, *Four reasons why NGOs and non profits should publish sustainability reports*, <http://www.triplepundit.com>; stan na 01.09.2018 r.

Dyczkowski Tomasz, *Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2015/389, pod. red. E. Nowak, R. Kowalak, M. Chmielowiec-Lewczuk, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 84–96.

Edelman Trust Barometer 2018. Global Report, <https://www.edelman.com/trust-barometer>; stan na 01.03.2018 r.

GRI 101: Foundation, Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards, GRI 2016, <https://www.globalreporting.org>; stan na 01.03.2018 r.

GRI G4: The NGO Sector Disclosures, <https://www.globalreporting.org>; stan na 01.03.2018 r.

Kamela-Sowińska Aldona, *Sprawozdanie finansowe to także dane niefinansowe*, *Rachunkowość* 2016/2.

Krasodomska Joanna, *Informacje niefinansowe jako element rocznego raportu*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie* 2010/816, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

Krasodomska Joanna, Ziemiuk Paweł, *Regulacyjne uwarunkowania polityki informacyjnej organizacji pożytku publicznego w świetle koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu*, w: Mariusz Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa jednostek zainteresowania publicznego: kierunki zmian*, Difin, Warszawa 2016.

Leś Ewa, *Leksykon polityki społecznej*, red. B. Rysz-Kowalczyk, Oficyna Wydawnicza ASPRA-JR, Warszawa 2001.

Moroń Dorota, *Organizacje pozarządowe – fundament społeczeństwa obywatelskiego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2012.

Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących, 2017, wyd. II poprawione, Ministerstwo Rozwoju.

Rydzkowski Janusz, *Słownik Organizacji Narodów Zjednoczonych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 2000.

Walińska Ewa, *Sprawozdanie finansowe a raport biznesowy – głos w dyskusji*, *Przegląd Organizacji* 2013/10, Warszawa.

Waniak-Michalak Halina, *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 2017/91 (147), Warszawa.

Zyznarska-Dworczak Beata, *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2016/436, Wrocław.

Strony internetowe

<https://www.globalreporting.org>; stan na 01.09.2018 r.

www.rejestrportow.pl; stan na 01.09.2018 r.

Hanna CZAJA-CIESZYŃSKA

REPORTING OF NON-FINANCIAL INFORMATION IN NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS IN POLAND

(Summary)

Confidence in third sector entities can be built in various ways, one of them being access to reliable and reliable information. A manifestation of care in this aspect is informing the public not only about economic activity, but also about the environmental and social activities undertaken. Reporting of non-financial information may strengthen the image of non-governmental organizations, constitute a factor of competitive advantage in the fundraising process and serve to legitimize their activities. The aim of the article is to evaluate the level of non-financial reporting in non-governmental organizations in Poland, with particular emphasis on the obligatory legal framework in this area. In the article a research hypothesis has been formulated with the following content: non-financial reporting in non-governmental organizations in Poland is at an early stage of development. To assess the actual state, a quantitative and qualitative analysis was carried out of non-financial reports published by Polish NGOs in the international register maintained by the GRI organization and in the Polish Register of Reports kept by the CSRinfo company. From the quantitative analysis, it appears that by 01/09/2018, only seven non-governmental organizations have made the effort to make a non-financial report so far. Qualitative analysis, on the other hand, showed that all of the reports subjected to the survey reveal social information, which is related to the specificity of the activities of non-governmental organizations. In other aspects, i.e. economic and environmental, most entities disclose only a small amount of information or do not publish them at all. The conducted empirical studies unambiguously confirm the initial phase of development of non-financial reporting in non-governmental organizations in Poland.

Applied research methods: literature studies, analysis of legal regulations related to reporting for sustainable development, analysis of secondary data in the form of non-financial reports and the method of induction and synthesis used in the formulation of applications.

Keywords: third sector; non-governmental organizations; non-financial reporting; GRI standards