

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

## Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci  
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-448-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

|  |     |
|--|-----|
| <b>Wstęp</b> .....   | 9   |
| <b>Joanna Antczak:</b> Informacje o środowisku w systemie rachunkowości .....  | 11  |
| <b>Anna Balicka:</b> Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..  | 19  |
| <b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy .....  | 28  |
| <b>Melania Bąk:</b> Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa .....  | 36  |
| <b>Ewa Chojnacka:</b> Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....  | 45  |
| <b>Ewa Chojnacka:</b> Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG .....  | 54  |
| <b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego..... | 62  |
| <b>Justyna Dyduch:</b> Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....  | 73  |
| <b>Renata Dyląg, Ewelina Puchalska:</b> Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce .....  | 82  |
| <b>Paweł Dziekański:</b> Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów .....  | 98  |
| <b>Tomasz Gabrusewicz:</b> Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju .....   | 109 |
| <b>Beata Gostomczyk:</b> Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....  | 118 |
| <b>Piotr Gut:</b> Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....   | 127 |
| <b>Ewa Hellich:</b> Etyczny wymiar rachunkowości.....  | 136 |
| <b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości .....   | 145 |
| <b>Elżbieta Klamut:</b> Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne .....   | 152 |
| <b>Joanna Kogut:</b> Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..  | 161 |
| <b>Tomasz Kondraszuk:</b> Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich .....  | 172 |
| <b>Robert Kowalak:</b> Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....  | 180 |

|   |     |
|---|-----|
| <b>Joanna Krasodomska:</b> Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa .....  | 191 |
| <b>Karolina Kwocińska:</b> Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....  | 198 |
| <b>Magdalena Ligus:</b> Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej   | 206 |
| <b>Adam Lulek:</b> Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....  | 215 |
| <b>Marta Mazurowska:</b> Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju ....  | 225 |
| <b>Anna Nowak:</b> Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu .....  | 232 |
| <b>Edward Nowak:</b> Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności   | 241 |
| <b>Ewa Spigarska:</b> Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami ..... | 250 |
| <b>Arleta Szadziewska:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....   | 261 |
| <b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami .....   | 271 |
| <b>Piotr Szczypa:</b> Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....   | 282 |
| <b>Aldona Uziębło:</b> Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw .....   | 291 |
| <b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności .....                             | 300 |
| <b>Jolanta Wiśniewska:</b> Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....                                    | 308 |
| <b>Aleksander Zawadzki:</b> Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect .....   | 317 |
| <b>Joanna Zuchewicz:</b> Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....   | 326 |
| <b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie .....  | 334 |

## Summaries

|   |    |
|---|----|
| <b>Joanna Antczak:</b> Information on environment in the accounting system.....   | 18 |
| <b>Anna Balicka:</b> Environmental reporting in the automotive industry .....   | 27 |
| <b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Concept of corporate social responsibility in the process of value based management ..... | 35 |

|  |     |
|--|-----|
| <b>Melania Bąk:</b> CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....   | 44  |
| <b>Ewa Chojnacka:</b> Reporting environment and social data in public companies in energy sector .....   | 53  |
| <b>Ewa Chojnacka:</b> Report of the management board on operations as a document used to report ESG data .....   | 61  |
| <b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies ..... | 72  |
| <b>Justyna Dyduch:</b> Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm .....  | 81  |
| <b>Renata Dyląg, Ewelina Puchalska:</b> GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland .....   | 97  |
| <b>Paweł Dziekański:</b> Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats .....   | 108 |
| <b>Tomasz Gabrusewicz:</b> The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....  | 117 |
| <b>Beata Gostomczyk:</b> Environmental costs register by their type and functionality .....  | 126 |
| <b>Piotr Gut:</b> Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....   | 135 |
| <b>Ewa Hellich:</b> Ethical dimension of accounting.....   | 144 |
| <b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Financilisation of economy as challenge for accounting .....  | 151 |
| <b>Elżbieta Klamut:</b> Costs of environment protection vs. farms.....   | 160 |
| <b>Joanna Kogut:</b> Accounting ethics vs. financial reporting quality .....   | 171 |
| <b>Tomasz Kondraszuk:</b> Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households .....  | 179 |
| <b>Robert Kowalak:</b> Key performance indicators for the waste disposal plants. ....  | 190 |
| <b>Joanna Krasodomska:</b> Social accounting – the international and national perspective .....  | 197 |
| <b>Karolina Kwiecińska:</b> Investor relations and intellectual capital reporting ...  | 205 |
| <b>Magdalena Ligus:</b> Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....                              | 214 |
| <b>Adam Lulek:</b> Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....  | 224 |
| <b>Marta Mazurowska:</b> Accounting for sustainable development .....  | 231 |
| <b>Anna Nowak:</b> Issues of measurement of corporate social responsibility .....  | 240 |
| <b>Edward Nowak:</b> Scope of disclosing information in annual activity reports..  | 249 |
| <b>Ewa Spigarska:</b> The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....          | 260 |

---

|  |     |
|--|-----|
| <b>Arleta Szadziewska:</b> Presenting social responsibility information in corporate external reports .....  | 270 |
| <b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....                              | 281 |
| <b>Piotr Szczypa:</b> Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy .....  | 290 |
| <b>Aldona Uziębło:</b> An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....                | 299 |
| <b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise..... | 307 |
| <b>Jolanta Wiśniewska:</b> Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .         | 316 |
| <b>Aleksander Zawadzki:</b> Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....   | 325 |
| <b>Joanna Zuchewicz:</b> CSR in reporting entity's performance .....   | 333 |
| <b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> The essence of managerial social responsibility accounting.....   | 341 |

**Ewa Chojnacka**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

---

## SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI JAKO DOKUMENT SŁUŻĄCY RAPORTOWANIU DANYCH ESG

---

**Streszczenie:** Sprawozdanie z działalności, ze względu m.in. na opisowy i analityczny charakter, może być miejscem prezentacji danych pozafinansowych z obszarów środowiskowego, społecznego oraz ładu korporacyjnego. Istniejące uregulowania prawne zawierają szczegółowe zapisy w zakresie ładu korporacyjnego. Natomiast projekt KSR w odniesieniu do obszarów środowiskowego oraz społecznego zawiera liczne wskazówki i przykłady informacji, jakie mogą być zawarte w sprawozdaniu. W świetle rosnącego znaczenia danych pozafinansowych oraz konieczności dostosowania regulacji do nowej Dyrektywy 2013/34/UE warto rozważyć ujęcie w regulacjach pewnego obowiązkowego zakresu informacji wraz z dobrowolnymi dodatkowymi ujawnieniami.

**Słowa kluczowe:** sprawozdanie z działalności, CSR, ESG.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.06

### 1. Wstęp

Współcześnie coraz większego znaczenia nabierają tzw. dane pozafinansowe dotyczące przedsiębiorstw. Z analiz wynika, że wartość firmy w ponad 80% jest zdeterminowana aktywami niematerialnymi, takimi jak pozycja na rynku, baza klientów, posiadane marki, pracownicy wraz z kadrą kierowniczą, wprowadzone innowacje czy działalność na rzecz społeczeństwa i ochrony środowiska [Irek 2013, s. 15]. Choć informacje te mają coraz większe znaczenie, tradycyjna rachunkowość generalnie nie pozwala na ich ujmowanie w sprawozdaniu finansowym<sup>1</sup>. Natomiast istniejące uregulowania prawne nakładają na wybrane podmioty (zwłaszcza na duże przedsiębiorstwa zorganizowane w określonej formie prawnej) obowiązek dołączania do sprawozdania finansowego tzw. sprawozdania z działalności. Ze względu na brak sztywnych norm prawnych, a także ze względu na swoje cechy, do których można zaliczyć opisowy i analityczny charakter oraz prospektywne ujęcie, sprawozdanie z działalności może być miejscem prezentacji wybranych danych pozafinansowych.

---

<sup>1</sup> To, jakie wartości niematerialne i prawne są prezentowane w bilansie, reguluje art. 3.1 ustawy o rachunkowości.

Celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena sprawozdania z działalności jako raportu, który może zostać wykorzystany w komunikacji firmy z otoczeniem, a w którym mogą zostać przedstawione informacje w obszarach środowiskowym (*environment*), społecznym (*social*) i ładu korporacyjnego (*governance*), czyli tzw. czynniki ESG.

## 2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W artykule wykorzystano metodę analizy aktów prawnych<sup>2</sup> oraz metodę porównań. Analiza obejmuje istniejące, a także projektowane uregulowania prawne oraz nieobligatoryjne wytyczne odnoszące się do sprawozdania z działalności, mające charakter dobrych praktyk. Posłużono się ustawą o rachunkowości, Dyrektywą 2013/34/UE, Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, projektem Krajowego Standardu Rachunkowości „Sprawozdanie z działalności”<sup>3</sup> oraz dokumentem Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości „Komentarz Zarządu: Założenia dotyczące prezentacji. Praktyczne stanowisko”.

## 3. Uregulowania prawne dotyczące sprawozdania z działalności

Sprawozdanie z działalności jest specyficzną formą raportowania. W odniesieniu do najszerszej grupy podmiotów regulacje dotyczące tego sprawozdania zawiera ustawa o rachunkowości (według ustawy obowiązek jego sporządzania mają spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółdzielnie, przedsiębiorstwa państwowe). Artykuł 49 ustawy wskazuje, iż powinno ono obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz informacje o czynnikach ryzyka wraz z opisem zagrożeń. Artykuł ten także zawiera wyliczenie, o jakie informacje w szczególności chodzi. Regulacje te z jednej strony określają zakres informacji, jaki sprawozdanie powinno obejmować, jednak pozostawiają też swobodę podmiotom je sporządzającym, jeżeli uznają one informacje niewymienione w artykule za istotne. Sprawozdanie to bowiem nie ma jednoznacznej, określonej prawem konstrukcji, analogicznie do bilansu czy rachunku zysków i strat, których wzór jest zawarty w ustawie o rachunkowości.

Należy również zauważyć, że sam zakres informacji zawarty w art. 49 podlegał zmianom. Początkowo (od 1994 r.) art. 49 nie zawierał żadnego bezpośredniego od-

---

<sup>2</sup> Warto zauważyć, iż istnieje bogata literatura przedmiotu dotycząca sprawozdawczości finansowej oraz standardów rachunkowości – por. np. [Świdarska, Więclaw (red.) 2012; Micherda 2012], jednak ze względu na ograniczoną objętość artykułu skoncentrowano się na podstawach prawnych dotyczących sprawozdania z działalności.

<sup>3</sup> Pełna nazwa dokumentu brzmi: Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Sprawozdanie z działalności” Projekt, jednak numer został pominięty w artykule, ponieważ w dniu 21 stycznia 2014 r. został uchwalony Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”.



niesienia do rozważanych obszarów środowiskowego, społecznego czy dotyczącego ładu korporacyjnego. W wyniku przeprowadzonych w latach 2004 i 2008 nowelizacji zakres sprawozdania z działalności został rozszerzony m.in. o te trzy obszary.

W dniu 26 czerwca 2013 r. Parlament Europejski oraz Rada uchwaliły Dyrektywę 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą Dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Uchwalona dyrektywa musi zostać implementowana do polskiego prawa do 2016 r., co oznacza konieczność wprowadzenia zmian w istniejącej ustawie o rachunkowości bądź uchwalenia nowej ustawy.

Generalnie nowa dyrektywa utrzymuje wymogi odnośnie do ujawniania danych niefinansowych, dotyczących m.in. społeczeństwa, wpływu na środowisko, lokalnej gospodarki. Dyrektywa wskazuje również na to, że sprawozdanie powinno służyć do przedstawienia rzetelnego przeglądu rozwoju przedsiębiorstwa i jego sytuacji. W sprawozdaniu powinny się znaleźć wszelkie informacje, które są konieczne dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki. Chodzi tutaj o informacje o charakterze zarówno finansowym, jak i niefinansowym, kluczowe wskaźniki wyników związane z konkretnym obszarem działalności, w tym informacje dotyczące kwestii środowiskowych i spraw pracowniczych [Dyrektywa 2013/34/UE, art. 19].

W zakresie rozważanych obszarów środowiskowego oraz społecznego zapisy ustawy o rachunkowości są zgodne z nową dyrektywą. Natomiast różnice wynikają z tego, jakich podmiotów dotyczy obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności. Nowa dyrektywa dąży do zmniejszenia obciążeń publiczno-prawnych w stosunku do małych podmiotów<sup>4</sup>. Ma to odzwierciedlenie m.in. w dopuszczonych przez dyrektywę zwolnieniach, które mogą zostać przyjęte przez państwa członkowskie. Ustawa o rachunkowości natomiast dokładnie wskazuje, jakie podmioty, ze względu na formę prawną, niezależnie od wielkości, są zobowiązane do sporządzenia sprawozdania z działalności [Dyrektywa 2013/34/UE, art. 19]:

- małe jednostki mogą zostać zwolnione z obowiązku sporządzania sprawozdań z działalności, jeżeli zostanie wprowadzony wymóg, aby informacje dotyczące nabycia przez jednostkę akcji lub udziałów własnych były podane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego,
- małe i średnie jednostki mogą zostać zwolnione z publikacji w sprawozdaniu z działalności danych niefinansowych, także tych dotyczących zagadnień środowiskowych i spraw pracowniczych.

Nowa dyrektywa utrzymała w mocy obowiązek umieszczania w sprawozdaniu z działalności oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego (dyrektywa zezwala także na opublikowanie wymaganych informacji w oddzielnym sprawozdaniu ogłoszonym wraz ze sprawozdaniem z działalności, lub w dokumencie publicznie

<sup>4</sup> Dyrektywa wprowadza nowe kryteria klasyfikacji przedsiębiorstw, por. art. 3 dyrektywy.

dostępnym na stronach internetowych jednostki, do którego to dokumentu odniesienie znajduje się w sprawozdaniu z działalności). Obowiązek ten dotyczy jednostek interesu publicznego, czyli jednostek, które są regulowane prawem państwa członkowskiego i których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego. W przypadku, gdy podmiot odstępuje od stosowania kodeksu ładu korporacyjnego lub gdy nie zostało umieszczone odniesienie do postanowień kodeksu ładu korporacyjnego, jednostka musi zawrzeć odpowiednie wyjaśnienia [Dyrektywa 2013/34/UE, art. 20].

Sprawozdanie z działalności sporządzane przez emitentów papierów wartościowych jest objęte dodatkowymi uregulowaniami zawartymi w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 roku. Artykuł 91.5 rozporządzenia wymienia kolejno informacje, które obowiązkowo muszą się znaleźć w sprawozdaniu. W pierwszej kolejności są przywołane informacje określone w przepisach o rachunkowości, a więc m.in. czynniki dotyczące środowiska i społeczeństwa. Natomiast obszar ładu korporacyjnego został w rozporządzeniu uszczegółowiony – wskazano dokładnie, jakie informacje powinno zawierać oświadczenie o stosowaniu ładu korporacyjnego.

#### **4. Wytyczne dotyczące sprawozdania z działalności niemające charakteru przepisów prawnych**

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zawierają wytyczne odnośnie do sprawozdania finansowego. Natomiast sprawozdanie z działalności nie jest częścią sprawozdania finansowego, zatem bezpośrednio nie podlega ono regulacjom MSSF. Jednakże Rada MSSF, uznając, że sprawozdanie z działalności może zostać zaliczone do tzw. pozostałej sprawozdawczości finansowej, definiowanej jako informacje przedstawione poza sprawozdaniem finansowym, które pomagają w interpretacji wszystkich części sprawozdania finansowego [Krasodomska 2011, s. 90], opublikowała 8 grudnia 2010 r. dokument pt. „Komentarz Zarządu: Założenia dotyczące prezentacji. Praktyczne stanowisko” (*IFRS Practice Statement. Management Commentary. A framework for presentation*).

Dokument ten stanowi zbiór nieobligatoryjnych wytycznych dotyczących prezentacji informacji w sprawozdaniu z działalności. Komentarz Zarządu może być zastosowany przez jednostki, które dołączają sprawozdanie z działalności do sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF.

Z punktu widzenia analizowanych w artykule obszarów środowiskowego, społecznego oraz dotyczącego ładu korporacyjnego należy zaznaczyć, że Komentarz Zarządu ani nie zawiera szczegółowych wytycznych w tym zakresie, ani też bezpośrednio nie wymienia tych obszarów jako niezbędnych elementów sprawozdania. Wśród kluczowych informacji został jedynie przedstawiony ogólny punkt, do którego można nawiązać w odniesieniu do czynników ESG. Dotyczy on ujęcia w sprawozdaniu z działalności informacji o najbardziej znaczących zasobach jednostki,

istniejących źródeł ryzyka oraz relacjach z interesariuszami podmiotu [*IFRS Practice...* 2010, s. 11, 13-14, par. 24, 29-33].

W Polsce funkcjonują Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR), które mogą być stosowane w obszarach nieuregulowanych przez ustawę o rachunkowości. Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt KSR „Sprawozdanie z działalności”, który, biorąc pod uwagę części tego dokumentu, jest zbliżony do wytycznych MSSF, jednak bardziej szczegółowy, zawierający wskazówki co do cech, zawartości i struktury tego sprawozdania, stanowiący swego rodzaju dobre praktyki jego sporządzania. Projekt KSR jest skierowany głównie do większych podmiotów [Mućko, Hońko 2013, s. 9], co odpowiada polityce wyrażonej w nowej dyrektywie unijnej o zmniejszeniu obciążeń sprawozdawczych w małych i średnich jednostkach.

Projekt standardu zawiera propozycję, aby w ramach przedstawienia wyników działalności i sytuacji finansowej w niektórych podmiotach zostały zaprezentowane wyniki działalności w poszczególnych sferach zrównoważonego rozwoju: ekonomicznej (finansowej), środowiskowej (wpływu na środowisko naturalne) i społecznej. Informacje mogą dotyczyć m.in. gospodarowania zasobami i składnikami przyrody, wpływu na środowisko naturalne, działań proekologicznych, opłat środowiskowych i innych kosztów ochrony środowiska, działań społecznych, w tym opisu kampanii społecznych i polityki jednostki w tym zakresie [Projekt KSR..., s. 25, par. 117].

Projekt standardu zaleca stosowanie wskaźników, czy też mierników efektów własnych, dopuszcza też stosowanie instrumentów opracowanych przez zewnętrzne instytucje lub organizacje środowiskowe, przy czym w takiej sytuacji jednostka powinna wskazać na źródłowy dokument lub standard regulujący wykorzystane mierniki<sup>5</sup> [Projekt KSR..., s. 29, par. 131, 133].

Projekt KSR zawiera szczegółowe wskazówki i przykłady informacji, jakie mogą być zawarte w sprawozdaniu z działalności. W odniesieniu do zasobów ludzkich (obszar odpowiedzialności społecznej) przykład 3 w standardzie proponuje m.in. informacje o przeciętnym zatrudnieniu w ciągu roku oraz o jego zmianach strukturze zatrudnienia w różnych przekrojach, polityce zarządzania zasobami ludzkimi, ocenie kwalifikacji pracowników oraz działaniach podejmowanych w celu ich podniesienia (w tym o szkoleniach i rozwoju), polityce wynagradzania pracowników, ewentualnych układach zbiorowych, poziomie wynagrodzeń i innych świadczeń pracowniczych, związkach zawodowych, ewentualnych sporach zbiorowych, bezpieczeństwie i higienie pracy, o wypadkach w pracy, satysfakcji i zaangażowaniu pracowników.

W odniesieniu do środowiska projekt standardu proponuje m.in. mierniki niefinansowe, takie jak wielkość emisji substancji szkodliwych, wielkość zużycia określonych zasobów itd., oraz inne mierniki dotyczące np. technologii, reputacji, bezpieczeństwa.

---

<sup>5</sup> Przykładem takiego standardu jest GRI – Global Reporting Initiative.

Projekt standardu wskazuje, że zawarcie w sprawozdaniu informacji o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego jest obowiązkowe w odniesieniu do jednostek, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz stanowi zachętę dla pozostałych jednostek do przyjęcia powyższych zasad. Zakres informacji na temat ładu korporacyjnego generalnie odpowiada wytycznym zawartym w omówionym wyżej rozporządzeniu (szerzej [Projekt KSR..., s. 31-32, par. 140-146]).

## 5. Wnioski

Przeanalizowane regulacje dotyczące sprawozdania z działalności wskazują, że w sprawozdaniu tym mogą zostać ujęte informacje pozafinansowe z obszarów środowiskowego, społecznego oraz ładu korporacyjnego. Należy zwrócić uwagę, iż jedynie w odniesieniu do zagadnienia ładu korporacyjnego przepisy szczegółowo wyliczają zakres obowiązkowej informacji. W rezultacie ten obszar raportowania jest na dobrym poziomie w większości spółek publicznych w Polsce (por. wyniki badania transparentności spółek w obszarze ESG [*Analiza ESG...* 2013]).

Informacje z obszarów środowiskowego oraz społecznego powinny być ujawniane, o ile są one istotne do oceny sytuacji jednostki. Z pewnością częściowo jest to determinowane charakterem działalności. Jednak biorąc pod uwagę, że koncepcja odpowiedzialnego biznesu nie ma jeszcze w Polsce zbyt długiej tradycji raportowania, warto rozważyć wprowadzenie, podobnie jak w przypadku ładu korporacyjnego, swego rodzaju obowiązkowej listy najistotniejszych informacji z obszarów środowiskowego i społecznego. Zestandardyzowanie pewnych obszarów pozwoliłoby na dokonanie porównań między podmiotami. Takie rozwiązanie z pewnością zwiększyłoby liczbę przedsiębiorstw prezentujących informacje we wskazanych obszarach, ponieważ wiele podmiotów ogranicza swoje raportowanie do obowiązkowych elementów wynikających z przepisów prawa.

Wyniki badań wskazują, że MŚP praktykują tzw. nieświadomiony CSR [Gasiński, Piskalski 2009, s. 23]. Konieczność raportowania w określonym, uregulowanym zakresie powinna zatem także zwiększyć świadomość istotności pewnych informacji, szczególnie w kontekście globalnych trendów raportowania danych ESG. Powinno to również ułatwić raportowanie w tych obszarach, zwłaszcza mniejszym podmiotom oraz podmiotom przedstawiającym takie informacje po raz pierwszy.

Z drugiej strony działania w obszarze CSR powinny w pewien sposób wyróżniać przedsiębiorstwo za podjęte inicjatywy i zaangażowanie, zatem oprócz listy obowiązkowych informacji firmy powinny móc przedstawiać dodatkowe informacje z obszaru ESG. Warto wobec tego rozważyć ujęcie w regulacjach pewnego obowiązkowego zakresu wraz z dodatkowymi dobrowolnymi ujawnieniami.

Istniejące oraz planowane regulacje niemające charakteru przepisów prawnych również nie zawierają postulowanej listy informacji. Opracowany przez Radę MSSR Komentarz Zarządu zawiera jedynie ogólne wytyczne. Obecnie w Polsce, w okre-

się popularyzowania koncepcji odpowiedzialnego biznesu wśród przedsiębiorstw, zwłaszcza tych małych i średnich, które zwykle mają mniejsze możliwości zlecenia opracowania takich raportów specjalistom czy doradcom, projektowany KSR wydaje się być potrzebnym uzupełnieniem istniejących uregulowań. Projekt ten zawiera bowiem szeroki zakres wskazówek sporządzania sprawozdania z działalności oraz przykładowy zakres danych obejmujących również dane ESG.

Przyszłe uregulowania prawne, dostosowane do nowej dyrektywy unijnej, mogą zwolnić podmioty mikro i małe ze sporządzania sprawozdania z działalności. Przedsiębiorstwa mikro i małe odgrywają ważną rolę w gospodarce. Zwolnienie ich z obowiązku sporządzania sprawozdania, zgodnie z podejściem zawartym w dyrektywie, może być uzasadnione przede wszystkim dążeniem do zmniejszenia obciążeń administracyjnych tych podmiotów. Spowoduje to zmniejszenie dostępu do informacji, zwłaszcza w rozważanych obszarach środowiskowym i społecznym. Wpływ działalności mikro- i małych przedsiębiorstw na te obszary ma wymiar proporcjonalny do wielkości podmiotów. Dlatego ze względu na skalę działalności zwiększanie obowiązków dużych przedsiębiorstw do raportowania w tym wymiarze jest jak najbardziej uzasadnione. Jednak całkowite zwolnienie małych przedsiębiorstw z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności, zawierającego istotne informacje niefinansowe, może nie być zasadne z punktu widzenia lokalnego otoczenia. Wydaje się też celowe rozważenie opracowania odrębnych, uproszczonych standardów raportowania dla małych podmiotów (szczególnie w obszarze społecznym), tak aby zapewnić dostępność danych pozafinansowych wobec ich rosnącego znaczenia.

## Literatura

- Analiza ESG spółek w Polsce. Transparentność w obszarze ESG jako element przewagi konkurencyjnej spółki giełdowej*, red. R. Sroka, Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, Warszawa 2013, <http://seg.org.pl/pl/publikacja-transparentnosc-w-obszarze-esg-jako-element-przewagi-konkurencyjnej-spolki-gieldowej>.
- Dyrektywa 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą Dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG z dnia 26 czerwca 2013 r.
- Gasiński T., Piskalski G., *Zrównoważony biznes. Podręcznik dla małych i średnich przedsiębiorstw*, Centrum CSR.PL, Det Norse Veritas 2009, <http://www.mg.gov.pl/files/upload/7904/podrecznik.pdf>.
- IFRS Practice Statement. Management Commentary. A framework for presentation*, International Accounting Standards Board 2010, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Pages/IFRS-Practice-Statement.aspx>.
- Irek A., *Sprawozdawczość na New Connect do pilnej poprawy*, „Parkiet” 2013, nr 5080.
- Krasodomska J., *Komentarz zarządu w świetle wytycznych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”* 2011, t. 61 (117).
- Micherda B., *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa 2012.
- Mućko P., Hońko S., *„Sprawozdanie z działalności” – raport z pogranicza rachunkowości*, „Rachunkowość” 2013, nr 10.

Projekt Krajowego Standardu Rachunkowości nr 8 „Sprawozdanie z działalności”, [http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4193305/20130522\\_Projekt+KSR8\\_Sprawozdanie+z+dzia%C5%82alno-sci+do+dyskusji.pdf](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4193305/20130522_Projekt+KSR8_Sprawozdanie+z+dzia%C5%82alno-sci+do+dyskusji.pdf).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, DzU 2009, nr 33, poz. 259. z późn. zm.

Świderska G.K., Więclaw W. (red.), *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, MAC Consulting, Difin, Warszawa 2012.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

## **REPORT OF THE MANAGEMENT BOARD ON OPERATIONS AS A DOCUMENT USED TO REPORT ESG DATA**

**Summary:** The descriptive and analytical character of Report of the Management Board on operations enables companies to present nonfinancial data about environment, social and government issues. Obligatory Polish law contains detailed regulations about government issues whereas the project of KSR contains detailed instructions and examples of information that can be contained in the report. Taking into consideration the significance of nonfinancial data as well as the necessity of adjusting Polish law to the new Directive 2013/34/UE it can be considered to formulate in regulations some obligatory scope of information with the possibility of presenting additional information.

**Keywords:** Report of the Management Board on operations, CSR, ESG.