

# 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 Dylağ, 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

**Anna Doś, Joanna Błach**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

---

## **ROLA PRZEDSIĘBIORSTWA W MAKROSYSTEMIE SPOŁECZEŃSTWO – GOSPODARKA – ŚRODOWISKO W ŚWIETLE ANALIZY RAPORTÓW ROCZNYCH NA PRZYKŁADZIE WYBRANYCH SPÓŁEK SEKTORA PALIWOWEGO\***

---

**Streszczenie:** Rzeczywistość społeczno-gospodarcza, w tym wdrażanie innowacji dotyczących zarządzania finansami przedsiębiorstwa, kreowana i rekreowana jest przez instytucje (w znaczeniu norm, zasad). Współcześnie występuje konkurencja pomiędzy instytucjami w domenie funkcji, jaką pełnią przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko. Paradygmat współczesnej teorii finansów i paradygmat zrównoważonego rozwoju częstokroć zakładają aplikację odmiennych modeli decyzyjnych. Celem artykułu jest rozpoznanie skali oddziaływania wymienionych paradygmatów na rozumienie i prezentację roli, jaką odgrywają przedsiębiorstwa w makrosystemie, która rzutuje na model zarządzania przedsiębiorstwem. Analizę przeprowadzono na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego w Polsce.

**Słowa kluczowe:** zrównoważony rozwój, analiza treści, raport roczny.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.07

### **1. Wstęp**

Powszechnie uznane jest, że rzeczywistość społeczno-gospodarcza jest kreowana i re-kreowana przez instytucje [Meyer, Rowan 1977; Powell, DiMaggio 1991]. W sytuacji, gdy instytucje są ugruntowane i stabilne, subiektywny sąd podmiotu nie odgrywa znaczącej roli w kształtowaniu rzeczywistości. Należy jednak zauważyć, że współcześnie nasila się konkurencja pomiędzy heterogenicznymi instytucjami w domenie paradygmatu funkcji, jaką pełnią przedsiębiorstwa [Gray i in. 1995; Degryse, Pochet 2009; Schaper 2010; Doś 2011]. Paradygmat współczesnej teorii finansów, w myśl której głównym celem przedsiębiorstwa jest kreowanie wartości dla właścicieli, i paradygmat zrównoważonego rozwoju, według którego przedsiębior-

---

\* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/03/D/HS4/01924.

stwa powinny wносить wkład w równowagę pomiędzy elementami makrosystemu społeczeństwo – gospodarka – środowisko, zakładając dobór odmiennych koncepcji zarządczych. Zastosowanie innowacji w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa, które mogą przełożyć się na zmniejszenie negatywnego oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko, jest warunkowane więc w pierwszej kolejności instytucją inkorporowaną przez przedsiębiorstwo.

Celem artykułu jest rozpoznanie skali i dynamiki oddziaływania wymienionych paradygmatów na rozumienie i prezentację roli, jaką odgrywają przedsiębiorstwa w makrosystemie w odniesieniu do potrzeby ochrony środowiska. W artykule przyjęto hipotezę, że paradygmat rozwoju zrównoważonego poszerza obszar oddziaływania na przedsiębiorstwa. Tym samym tworzą się warunki sprzyjające wdrażaniu innowacyjnych koncepcji zarządczych. W artykule przyjęto, że przejawem zmiany rozumienia roli przedsiębiorstwa będzie zmiana informacji prezentowanej w raportach rocznych. Analizie poddano trzy wiodące przedsiębiorstwa sektora paliwowego w Polsce. Artykuł ma charakter przyczynkowy, jego wyniki mogą być pomocne w programowaniu szerszych badań nad faktycznym wpływem konkurujących instytucji współczesnej teorii finansów i ekonomii zrównoważonego rozwoju na rzeczywistość gospodarczą.

## 2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W rocznym sprawozdaniu z działalności jednostki (zwanym raportem rocznym) organizacje sygnalizują – poza informacjami obowiązkowymi – to, co uznają za istotne (te kwestie są opisane i dyskutowane), a kwestie nieistotne są pomijane [Gibson, Guthrie 1996; Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 49, pkt 3]. Dlatego też sposób, w jaki przedsiębiorstwo rozumie swoją rolę w makrosystemie, można rozpoznawać poprzez analizę informacji (ilościowych i jakościowych) prezentowanych w tych raportach. Analiza informacji jest możliwa z wykorzystaniem metody analizy treści [Weber 1990; Hsieh, Shannon 2005; Schreier 2012, s. 2] i analizy morfologicznej [Antoszkiewicz 1982, s. 184-185; Ritchey 2009]. Metoda analizy treści jest stosowana w naukach społecznych i polega na wnioskowaniu na podstawie obiektywnego, systematycznego i ilościowego opisu jawnej zawartości przekazu informacyjnego<sup>1</sup>. Dla zwiększenia przejrzystości prezentowanych wyników wykorzystano również analizę morfologiczną polegającą na wyodrębnieniu istotnych perspektyw i kontekstów prezentowania informacji dotyczących relacji przedsiębiorstwa ze śro-

---

<sup>1</sup> Właściwie przeprowadzona analiza treści wymaga przygotowania struktury kodowania, która uwzględni wspólne znaczenie różnych wyrazów oraz zakłada powtarzalność danych podlegających analizie [Gray, Kouhy, Lavers 1995, s. 78]. W kontekście podjętego tematu należy zauważyć, że relacje przedsiębiorstwa ze środowiskiem komunikowane są z wykorzystaniem przede wszystkim trzech wyrażań i ich odmian: środowisko, ekologia i rozwój zrównoważony (w niektórych przypadkach także: „odpowiedzialny”). To, iż w raportach nadaje się im częstokroć wspólne znaczenie, uzasadnia uznanie ich na potrzeby przeprowadzonej analizy za jednoznaczne.



dowiskiem. Badanie przeprowadzono na raportach rocznych wybranych spółek sektora paliwowego (PKN Orlen SA, Grupa Lotos SA, PGNiG SA).

### **3. Perspektywy i konteksty oraz zakres informacji poddanych analizie treści**

Analiza treści raportów rocznych na pierwszym poziomie zakłada wykrycie komunikatów dotyczących relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem. Zapewnienie przejrzystości rozważań wymaga wprowadzenia elementu metody analizy morfologicznej. W niniejszym artykule oznacza to uporządkowanie informacji pod względem perspektyw i kontekstów, w jakich są podawane. Perspektywa mechaniczna ukazuje te relacje jako nakłady i efekty, ukazuje bieżącą sytuację i ułatwia precyzyjne ustalanie celów [Bennett, Bouma, Wolters 2002, s. 86 i n.]. Jest ona jednak relatywnie mało przydatna dla rozpoznania instytucji kierujących postawami i działaniami przedsiębiorstwa. Jedyne analiza porównawcza (między podmiotami i między okresami) liczby podawanych informacji może sygnalizować o percepcji istotności problemu relacji ze środowiskiem przez przedsiębiorstwo. Drugą perspektywą jest perspektywa funkcjonalna, w ramach której można wyróżnić konteksty odwołujące się do rozumienia głównych płaszczyzn relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem<sup>2</sup>. Kontekstami tymi mogą być: kontekst celu (głównego lub celów częściowych), ryzyka, otoczenia oraz regulacji.

Ze względu na to, że paradygmaty współczesnej teorii finansów i rozwoju zrównoważonego są konkurencyjne zwłaszcza w obszarze celu, informacja o relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem w kontekście celu głównego (także: misji, strategii, głównych wartości) przedsiębiorstwa sygnalizuje siłę paradygmatu zrównoważonego rozwoju.

Prezentacja informacji o relacjach ze środowiskiem w kontekście celów częściowych wskazuje, że przedsiębiorstwo realizuje strategię funkcjonalną w tym obszarze. Realizacja takiej strategii – gdy relacje ze środowiskiem nie są rozważane w obszarze celu głównego przedsiębiorstwa – może być skutkiem rozpoznania istotnego wpływu relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem na wartość tworzoną dla właścicieli. Oznacza to, że celem głównym pozostaje wartość, natomiast przedsiębiorstwo rozpoznaje, że jej maksymalizacja jest uzależniona od jakości zarządzania środowiskiem, co stymuluje wdrażanie innowacji w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa.

Detekcja informacji o relacjach ze środowiskiem w kontekście otoczenia nie pozwala na jednoznaczną identyfikację instytucji, która kieruje działaniami i po-

---

<sup>2</sup> Pomiar dokonań przedsiębiorstwa w odniesieniu do jego racjonalności, skuteczności i efektywności środowiskowej jest przedmiotem zainteresowania rachunkowości odpowiedzialnej społecznie i jej podsystemu – rachunkowości ekologicznej (środowiskowej). Szerzej w: [Borys 2001; Fleischman, Schuele 2006].

stawami przedsiębiorstwa. Kontekst ten wiąże się bowiem z percepcją szans i zagrożeń dla przedsiębiorstwa, które mogą być rozpoznawane i uznawane za istotne jako determinanty wartości przedsiębiorstwa (co oznacza dominację paradygmatu współczesnej teorii finansów) lub też rozpoznawane i uznawane za istotne jako m.in. efekty zewnętrzne (dominacja paradygmatu zrównoważonego rozwoju). Informacja w kontekście ryzyka w praktyce wiąże się z rozpoznaniem zagrożeń dla wartości przedsiębiorstwa.

Ostatnim wybranym kontekstem jest kontekst regulacji. Za nieprzestrzeganie przepisów prawa grożą sankcje, które zazwyczaj uszczuplają wartość przedsiębiorstwa. Zatem w przypadku, gdy informacje dotyczące środowiska prezentowane są zwłaszcza w kontekście regulacji, można domniemywać, że instytucją dominującą jest współczesna teoria finansów.

Istotne jest też rozpoznanie charakteru informacji: jakościowego lub ilościowego. Publikowanie informacji ilościowej dotyczącej relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem – jeżeli ich liczba zbliża się do liczby ilościowych informacji finansowych – wskazuje, że przedsiębiorstwo rozpoznaje duże znaczenie relacji ze środowiskiem.

#### 4. Wyniki analizy treści i analizy morfologicznej

Analizę zakresu informacji w obranych perspektywach i kontekstach przeprowadzono na podstawie raportów rocznych trzech spółek sektora paliwowego: PKN Orlen SA (Orlen), Grupy Lotos SA (Lotos) i PGNiG SA (PGNiG) w latach 2007-2012. W tym okresie Orlen i PGNiG od roku 2009 publikują osobny raport CSR, a Lotos od roku 2011 publikuje raport zintegrowany (wszystkie raporty są zgodne z wytycznymi Global Reporting Initiative)<sup>3</sup>. Zakres informacji prezentowanych przez Lotos przedstawia tab. 1, przez Orlen tab. 2, a przez PGNiG tab. 3.

**Tabela 1.** Informacje o relacjach ze środowiskiem w raportach rocznych Grupy Lotos SA w latach 2007-2012

Grupa Lotos SA	2007				2008			
	JAK*	% JAK	IL**	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Zużycie materiałów	3	3,23%	2	6,45%	5	3,68%	6	10,91%
Generowane odpady	19	20,43%	24	77,42%	38	27,94%	28	50,91%

<sup>3</sup> Choć raport taki z założenia skierowany jest do interesariuszy poszukujących informacji na temat relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem, jego publikowanie nie oznacza wyłączenia danych na ten temat z raportu rocznego. Raport roczny powinien być w dalszym ciągu uznawany za główny kanał komunikacji, a informacje w nim zawarte za takie, które przedsiębiorstwo uznaje jako szczególnie istotne.

Tabela 1, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Cel główny	10	10,75%	0	0%	14	10,29%	0	0%
Cele cząstkowe	12	12,90%	0	0%	13	9,56%	0	0%
Otoczenie	29	31,18%	5	16,13%	36	26,47%	6	10,91%
Ryzyko	8	8,60%	0	0%	14	10,29%	5	9,09%
Regulacje	12	12,90%	0	0%	16	11,76%	10	18,18%
Razem	93	100%	31	100%	136	100%	55	100%
Grupa Lotos SA	2009				2010			
Kontekst	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
Zużycie materiałów	12	5,58%	51	14,21%	1	0,42%	42	8,66%
Generowane odpady	32	14,88%	269	74,93%	38	15,83%	326	67,22%
Cel główny	25	11,63%	0	0%	38	15,83%	0	0%
Cele cząstkowe	24	11,16%	0	0%	25	10,42%	1	0,21%
Otoczenie	93	43,26%	16	4,46%	98	40,83%	43	8,87%
Ryzyko	16	7,44%	1	0,28%	16	6,67%	3	0,62%
Regulacje	13	6,05%	22	6,13%	24	10,00%	70	14,43%
Razem	215	100%	359	100%	240	100%	485	100%
Grupa Lotos SA	2011				2012			
Kontekst	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
Zużycie materiałów	22	4,87%	72	24,00%	20	4,15%	270	47,20%
Generowane odpady	120	26,55%	162	54,00%	127	26,35%	201	35,14%
Cel główny	39	8,63%	1	0,33%	55	11,41%	1	0,17%
Cele cząstkowe	36	7,96%	0	0%	25	5,19%	17	2,97%
Otoczenie	144	31,86%	28	9,33%	132	27,39%	18	3,15%
Ryzyko	57	12,61%	4	1,33%	52	10,79%	18	3,15%
Regulacje	34	7,52%	33	11,00%	71	14,73%	47	8,22%
Razem	452	100%	300	100%	482	100%	572	100%

\* JAK – liczba informacji jakościowych; \*\* IL – liczba informacji ilościowych.

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela. 2.** Informacje o relacjach ze środowiskiem w raportach rocznych PKN Orlen SA w latach 2007-2012

PKN Orlen SA	2007				2008			
	Kontekst	JAK*	% JAK	IL**	%IL	JAK	% JAK	IL
Zużycie materiałów	3	5,88%	2	2,53%	2	3,77%	3	3,23%
Generowane odpady	8	15,69%	29	36,71%	11	20,75%	39	41,94%
Cel główny	4	7,84%	0	0%	3	5,66%	0	0%
Cele cząstkowe	5	9,80%	0	0%	8	15,09%	8	8,60%
Otoczenie	12	23,53%	11	13,92%	21	39,62%	10	10,75%
Ryzyko	6	11,76%	28	35,44%	6	11,32%	28	30,11%
Regulacje	13	25,49%	9	11,39%	2	3,77%	5	5,38%
Razem	51	100%	79	100%	53	100,00%	93	100%
PKN Orlen SA	2009				2010			
	Kontekst	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL
Zużycie materiałów	2	3,33%	5	5,56%	6	9,52%	6	8,33%
Generowane odpady	9	15%	34	37,78%	9	14,29%	27	37,5%
Cel główny	1	1,67%	0	0%	3	4,76%	0	0%
Cele cząstkowe	10	16,67%	0	0%	15	23,81%	1	1,39%
Otoczenie	19	31,67%	11	12,22%	13	20,63%	8	11,11%
Ryzyko	6	10%	34	37,78%	7	11,11%	23	31,94%
Regulacje	13	21,67%	6	6,67%	10	15,87%	7	9,72%
Razem	60	100%	90	100%	63	100%	72	100%
PKN Orlen SA	2011				2012			
	Kontekst	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL
Zużycie materiałów	10	11,76%	1	1,69%	9	7,14%	3	3%
Generowane odpady	13	15,29%	13	22,03%	33	26,19%	56	56%
Cel główny	6	7,06%	0	0%	10	7,94%	0	0%
Cele cząstkowe	7	8,24%	1	1,69%	11	8,73%	2	2%
Otoczenie	27	31,76%	6	10,17%	28	22,22%	2	2%
Ryzyko	10	11,76%	35	59,32%	14	11,11%	35	35%
Regulacje	12	14,12%	3	5,08%	21	16,67%	2	2%
Razem	85	100%	59	100%	126	100%	100	100%

\*JAK – liczba informacji jakościowych; \*\*IL – liczba informacji ilościowych.

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 3.** Informacje o relacjach ze środowiskiem w raportach rocznych PGNiG SA w latach 2007-2012

PGNiG SA Kontekst	2007				2008			
	JAK*	% JAK	IL**	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
Zużycie materiałów	1	2,56%	0	0,00%	1	5,56%	0	0,00%
Generowane odpady	7	17,95%	9	100,00%	6	33,33%	0	0,00%
Cel główny	0	0,00%	0	0,00%	3	16,67%	0	0,00%
Cele cząstkowe	5	12,82%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Otoczenie	16	41,03%	0	0,00%	2	11,11%	0	0,00%
Ryzyko	2	5,13%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Regulacje	8	20,51%	0	0,00%	6	33,33%	0	0,00%
Razem	39	100,00%	9	100,00%	18	100,00%	0	0,00%
PGNiG SA Kontekst	2009				2010			
	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
Zużycie materiałów	2	6,90%	0	0%	2	6,25%	0	0%
Generowane odpady	9	31,03%	0	0%	9	28,13%	2	100%
Cel główny	2	6,90%	0	0%	1	3,13%	0	0%
Cele cząstkowe	5	17,24%	0	0%	2	6,25%	0	0%
Otoczenie	7	24,14%	0	0%	13	40,63%	0	0%
Ryzyko	0	0,00%	0	0%	0	0,00%	0	0%
Regulacje	4	13,79%	0	0%	5	15,63%	0	0%
Razem	29	100,00%	0	0%	32	100,00%	2	100%
PGNiG SA Kontekst	2011				2012			
	JAK	% JAK	IL	%IL	JAK	% JAK	IL	%IL
Zużycie materiałów	1	1,82%	2	40,00%	1	1,56%	2	5,26%
Generowane odpady	16	29,09%	3	60,00%	26	40,63%	36	94,74%
Cel główny	1	1,82%	0	0%	1	1,56%	0	0%
Cele cząstkowe	3	5,45%	0	0%	4	6,25%	0	0%
Otoczenie	17	30,91%	0	0%	15	23,44%	0	0%
Ryzyko	2	3,64%	0	0%	2	3,13%	0	0%
Regulacje	15	27,27%	0	0%	15	23,44%	0	0%
Razem	55	100,00%	5	100%	64	100,00%	38	100,00%

\* JAK – liczba informacji jakościowych; \*\* IL – liczba informacji ilościowych.

Źródło: opracowanie własne.

W badanym okresie wszystkie trzy spółki prezentują rosnącą liczbę informacji – zarówno jakościowych, jak i ilościowych – na temat relacji ze środowiskiem. Sugeruje to rosnące znaczenie paradygmatu zrównoważonego rozwoju. Przy tym w przypadku Lotosu liczba informacji o relacjach ze środowiskiem jest kilkakrotnie większa niż w przypadku Orlenu i PGNiG, a trend rosnący – dużo bardziej wyraźny. Można też zaobserwować znaczny wzrost liczby informacji o relacjach ze środowiskiem publikowanych przez Lotos w kontekście celu głównego (misji, strategii, głównych wartości). W przypadku Orlenu wzrost ten następuje w ostatnim roku badanego okresu, natomiast w przypadku PGNiG takiego wzrostu nie zaobserwowano.

Analiza struktury prezentowanych informacji jakościowych o relacjach ze środowiskiem wskazuje, że w przypadku każdej spółki dominują informacje prezentowane w kontekście otoczenia, co nie pozwala na jednoznaczną identyfikację instytucji determinującej postawy przedsiębiorstwa. Jednocześnie w przypadku Orlenu i PGNiG znaczący udział – średnio dwukrotnie większy niż w przypadku Lotosu – mają informacje prezentowane w kontekście regulacji. Informacje jakościowe podawane są przez Orlen i PGNiG kilkakrotnie częściej w kontekście regulacji niż w kontekście celu głównego. To sugeruje, iż instytucją posiadającą przeważający wpływ na postawy tych przedsiębiorstw jest współczesna teoria finansów. Z kolei Lotos podaje informacje jakościowe o relacjach ze środowiskiem częściej w kontekście celu głównego niż w kontekście regulacji – dlatego też można wnioskować, że instytucją posiadającą znaczny wpływ na to, jak to przedsiębiorstwo rozumie swoją rolę w makrosystemie, jest paradygmat zrównoważonego rozwoju.

Istotną obserwacją jest, że wszystkie trzy przedsiębiorstwa prezentują zauważalną liczbę informacji o relacjach ze środowiskiem w kontekście celów częściowych. Zatem prawdopodobnie realizują strategie funkcjonalne w obszarze relacji ze środowiskiem zorientowane na maksymalizację wartości dla właścicieli. Udział kontekstu celu częściowego w ogóle informacji jakościowych publikowanych przez Orlen i Lotos w ostatnich badanych dwóch latach spada. Przy tym, skoro jednocześnie w przypadku tych spółek udział kontekstu celu głównego rośnie, można przypuszczać, że następuje interesujące przesunięcie: koncentracja na środowisku wynika w coraz mniejszym stopniu z dążenia do maksymalizowania wartości dla właścicieli, a w większym stopniu z dążenia do zrównoważenia rezultatów działalności przedsiębiorstw w obszarze środowiska z rezultatami ekonomicznymi.

Odnosząc się do perspektywy mechanicznej, można zauważyć brak zrównoważenia w liczbie prezentowanych informacji przez badane spółki – każda z nich publikuje kilkakrotnie więcej informacji na temat generowanych odpadów niż na temat zużycia materiałów. To uniemożliwia zewnętrzne rozpoznanie faktycznego wpływu, jaki przedsiębiorstwa te wywierają na środowisko.

Analiza struktury informacji ilościowych ukazuje kilka prawidłowości. Po pierwsze, przeważający udział mają informacje podawane w perspektywie mechanicznej. W raportach rocznych Lotosu można zaobserwować rosnące zrównoważenie struktury informacji ilościowych, co wskazuje na kompleksowość systemu infor-

macji środowiskowej tego przedsiębiorstwa oraz kompleksowe podejście względem prezentacji relacji ze środowiskiem (możliwe, iż wynika ono z nadawania przez to przedsiębiorstwo wysokiej rangi kwestiom środowiskowym). Z kolei Orlen upublicznia relatywnie dużą liczbę informacji ilościowych na temat relacji ze środowiskiem w kontekście ryzyka, co wskazuje na skoncentrowanie tego przedsiębiorstwa na kwestii zagrożeń związanych z relacjami ze środowiskiem dla wartości przedsiębiorstwa.

Podjęto również syntetyczną analizę stosunku liczby informacji o relacjach przedsiębiorstwa ze środowiskiem względem liczby informacji finansowych. W przypadku każdego z badanych przedsiębiorstw liczba informacji o relacjach ze środowiskiem jest kilkakrotnie niższa niż liczba informacji finansowych. Dotyczy to zwłaszcza informacji ilościowych. Oznacza to, że współczesna teoria finansów w dalszym ciągu w dominujący sposób determinuje to, jak swoją rolę rozumieją badane przedsiębiorstwa. Dlatego też, mimo że w przypadku jednej z badanych spółek, Lotosu, można zaobserwować wzrost znaczenia paradygmatu zrównoważonego rozwoju, zasadne wydaje się sformułowanie wniosku, że paradygmat ten w mniejszym stopniu oddziałuje na dobór koncepcji zarządczych niż współczesna teoria finansów.

## 5. Wnioski

Analiza zmian treści raportów rocznych za lata 2007-2012 trzech spółek sektora paliwowego, połączona z analizą morfologiczną, pozwala na wyciągnięcie szeregu wniosków dotyczących skali oddziaływania konkurujących paradygmatów: zrównoważonego rozwoju oraz współczesnej teorii finansów na funkcjonowanie tych przedsiębiorstw. Wnioski te można uznać za wiążące dla rozpoznania fundamentu wdrażania innowacyjnych koncepcji zarządczych. W wyniku badania stwierdzono, że w przypadku analizowanych spółek dominujące znaczenie należy przypisać współczesnej teorii finansów, która generalnie nie stymuluje do innowacyjności w podejściu do zarządzania środowiskiem w przedsiębiorstwie. Jednakże w przypadku Lotosu znaczenie paradygmatu zrównoważonego rozwoju systematycznie wzrasta i osiąga dużo wyższą rangę niż w przypadku PGNiG oraz Orlenu. Wzrost znaczenia tego paradygmatu można też zaobserwować w przypadku Orlenu w ostatnim z badanych okresów. Znaczenie tego paradygmatu jest najmniejsze w przypadku PGNiG. Uwzględniając silne powiązania sektorowe tych spółek oraz pozostałe podobieństwa, można stwierdzić, że znaczenie paradygmatu jest silniej zdeterminowane indywidualnym wyborem niż ogólnymi trendami gospodarczymi. Jednocześnie można domniemywać o skłonności badanych przedsiębiorstw do wdrażania innowacyjnych koncepcji zarządczych zorientowanych na poprawę rezultatów środowiskowych, jeżeli wiążą się one z korzyściami dla właścicieli przedsiębiorstwa.

## Literatura

- Antoszkiewicz J., *Metody heurystyczne*, PWE, Warszawa 1982.
- Bennett M., Bouma J., Wolters T., *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments*, Springer, Dordrecht 2000.
- Borys G., *Tradycyjna rachunkowość przedsiębiorstwa a rachunkowość ekologiczna*, [w:] *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, red. B. Micherda, Wydawnictwo AE, Kraków 2001.
- Degryse Ch., Pochet P., *Paradigm shift: social justice as a prerequisite for sustainable development*, European Trade Union Institute, Working Paper 2009.
- Doś A., *Współczesne koncepcje celu przedsiębiorstwa w aspekcie implementacji zasad zrównoważonego rozwoju*, [w:] *Kontrowersje wokół finansów*, red. T. Famulska, J. Nowakowski, Difin, Warszawa 2011, s. 303-318.
- Fleischman R.K., Schuele K., *Green accounting: A primer*, "Journal of Accounting Education" 2006, vol. 24, issue 1.
- Gibson R., Guthrie J., *The greening of public sector annual reports: Towards a benchmark*, Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1994-95, Public Sector Accounting Centre for Excellence, Australian Society of CPAs, Melbourne 1996.
- Gray R., Kouhy R., Lavers S., *Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies: A methodological note*, "Accounting, Auditing and Accountability Journal" 1995, vol. 8, no. 2.
- Gray R., Walters D., Bebbington J., Thompson I., *The greening of enterprise: An exploration of the (NON) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change*, "Critical Perspectives on Accounting", June 1995, vol. 6, issue 3, s. 211-239.
- Hsieh H., Shannon S.E., *Three approaches to qualitative content analysis*, „Qualitative Health Research”, October 2005.
- Meyer J., Rowan B., *Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony*, "American Journal of Sociology" 1977, vol. 83, no. 2, s. 340-363.
- Powell W., DiMaggio P., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago University Press, Chicago 1991.
- Ritchey T., *Developing Scenario Laboratories with Computer-Aided Morphological Analysis*, 2009, [http://www.dodccr.org/events/14th\\_iccrts\\_2009/papers/003.pdf](http://www.dodccr.org/events/14th_iccrts_2009/papers/003.pdf) (dostęp: 15122013).
- Schaper M., *Making Ecopreneurs: Developing Sustainable Entrepreneurship*, Gower/Ashgate Publishing, Farnham/Burlington 2010.
- Schreier M., *Qualitative Content Analysis in Practice*, SAGE, London, Thousand Oaks, New Delhi, Singapore 2012.
- Weber R.P., *Basic Content Analysis*, "Sage University Paper Series on Quantitative Applications in the Social Sciences", Series no. 07-049, 1990.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, nr 0, poz. 330, 613, z późn. zm.



---

**THE ROLE OF ENTERPRISE IN MACROSYSTEM SOCIETY –  
ECONOMY – ENVIRONMENT IN THE LIGHT  
OF THE ANNUAL REPORTS CONTENT ANALYSIS  
CASE STUDY OF SELECTED POLISH COMPANIES**

**Summary:** Nowadays, there is a competition between the modern theory of finance and the paradigm of sustainable development in shaping economic decision of enterprises. The incorporation of sustainable development paradigm by an enterprise creates favorable conditions for the application of innovative financial management concepts, which can improve the environmental results. We assume that changes in the number and the context of information about firm relations with the environment presented in its annual reports manifest changes in the way in which the firm perceives its role in the macrosystem. The results of content analysis of annual reports of chosen Polish fuel companies demonstrate that the paradigm of sustainable development is less important than the modern theory of finance. Additionally it can be stated, that the paradigm shift depends more on individual choice of a firm than on a trend within the sector.

**Keywords:** sustainable development, content analysis, annual report.