

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice	19
Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego	30
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców	42
Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach	57
Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw	70
Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie	81
Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	101
Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa	114
Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna	122
Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających	132
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek	145
Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu	154
Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów	162
Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła	172

Summaries

Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council	18
---	----

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences	29
Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework	41
Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors	56
Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity	80
Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting	90
Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures	100
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants....	113
Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems	121
Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis	131
Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities	152
Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin	161
Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses	170
Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system	190

Anna Balicka

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: anna.balicka@ue.wroc.pl

SPRAWOZDAWCZOŚĆ ŚRODOWISKOWA W ŚWIETLE NOWEJ DYREKTYWY PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY

Streszczenie: W artykule przedstawiono rozważania na temat nowej Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącej ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności. Analizie poddane zostały regulacje dotyczące ujawniania informacji środowiskowych. Zaprezentowano istotę sprawozdawczości środowiskowej i przedstawiono obowiązujące regulacje prawne dotyczące tej kwestii. Wskazano zmiany, jakie wprowadza Dyrektywa 2014/95/UE w aspekcie ujawnień informacji środowiskowych dokonywanych przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Celem artykułu jest ukazanie zakresu informacji środowiskowych wprowadzonego nową Dyrektywą 2014/95/UE w sprawozdawczości niektórych jednostek. Przy pisaniu artykułu zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analizę i wnioskowanie. Niezbędna była szczegółowa analiza przepisów Dyrektywy 2014/95/UE, regulacji z zakresu sprawozdawczości środowiskowej oraz literatury poświęconej tej tematyce.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość środowiskowa, ujawnianie informacji środowiskowych, dyrektywy dotyczące sprawozdawczości.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.01

1. Wstęp

Głównym celem artykułu jest ukazanie zakresu informacji środowiskowych wprowadzonego nową Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawozdawczości niektórych jednostek. Ze względu na duży wpływ działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze na środowisko naturalne ważne jest, aby interesariuszom zewnętrznym była dostarczana określona informacja o wpływie działalności gospodarczej na otoczenie zewnętrzne.

Dlatego też aby osiągnąć zamierzony cel główny artykułu, wyznaczono następujące cele cząstkowe:

- przedstawienie istoty sprawozdawczości środowiskowej,
- przeprowadzenie analizy obowiązujących regulacji prawnych dotyczących ujawniania informacji środowiskowych,

- określenie zmian, jakie wprowadza Dyrektywa 2014/95/UE w aspekcie ujawnień informacji środowiskowych dokonywanych przez niektóre duże jednostki oraz grupy.
Dążąc do osiągnięcia wymienionych celów, sformułowano również następującą tezę: wzrost obowiązków sprawozdawczych, obejmujących informacje środowiskowe, świadczy o wzroście świadomości ekologicznej interesariuszy zewnętrznych oraz znacznym oddziaływaniu działalności gospodarczej na środowisko naturalne. Niniejszy artykuł został poświęcony Dyrektywie 2014/95/UE, przy czym rozważania dotyczą tylko tematu informacji środowiskowych ujętych w tym akcie, natomiast nie zostały przeanalizowane wymogi dotyczące pozostałych informacji niefinansowych i różnorodności.

2. Istota sprawozdawczości środowiskowej

Według M. Stępień i A.K. Pramanika „sprawozdawczość środowiskowa oznacza ujmowanie problemów środowiskowych w dorocznych sprawozdaniach organizacji gospodarczych, a zatem dobrowolne i niedobrowolne ujawnienia o wpływie ich działalności na środowisko” [Stępień, Pramanik 2006, s. 97]. H. Kurki oraz C.P. Yuen i D. Yip określają sprawozdawczość środowiskową jako narzędzie zarządzania środowiskowego [Koskela, Vehmas 2012, s. 546]. B.M. Lassaad i H. Khamoussi definiują sprawozdawczość środowiskową jako pojęcie opisujące różne sposoby, za pomocą których firmy przekazują informacje na temat wpływu swojej działalności na aspekty środowiskowe [Lassaad i Khamoussi 2013, s. 173]. H.K. Arndt i O. Günther określają tradycyjną sprawozdawczość środowiskową organizacji jako dobrowolną metodę przekazywania informacji interesariuszom organizacji o oddziaływaniu jednostki na środowisko [Arndt, Günther 2006]. Według UNCTAD sprawozdawczość środowiskowa jest terminem powszechnie wykorzystywanym do opisu ujawniania przez podmiot danych związanych ze środowiskiem, zweryfikowanych (badanych) lub też nie, w zakresie ryzyka środowiskowego, wpływu na środowisko, polityk, strategii, celów, kosztów, zobowiązań lub efektywności środowiskowej dla tych, którzy są zainteresowani takimi informacjami [Adams i in. 2002, s. 39].

Sprawozdawczość środowiskowa jest nazywana również sprawozdawczością ekologiczną. W latach 70. i 80. XX w. pojawiły się pierwsze raporty środowiskowe, które prezentowały głównie informacje jakościowe ze względu na niewielki zakres informacji środowiskowych pozyskiwanych z posiadanych przez przedsiębiorstwa systemów informacyjnych. Sprawozdawczość środowiskowa rozwinęła się znacznie w latach 90. XX w., gdy podmioty zaczęły stosować standardy raportowania, wskaźniki opisujące podejmowane działania oraz omawiać i analizować osiągnięte wyniki. Początek XXI w. charakteryzuje się znaczną liczbą raportów o wysokiej jakości, nadal brak jednak porównywalności działań środowiskowych pomiędzy podmiotami [Paszkievicz, Szadziewska 2011, s. 299].

Typowymi celami sprawozdawczości środowiskowej są [Arndt, Günther 2006]:

- wspieranie pracowników poprzez dostarczanie im informacji potrzebnych do prowadzenia odpowiedzialnej organizacji,

- umożliwianie organizacjom i ich interesariuszom oceny zgodności prowadzonej polityki ochrony środowiska z zadeklarowaną,
- określanie czynników mających znaczący wpływ na środowisko i ich wiarygodność, natężenie i częstotliwość,
- ustanawianie nowych celów i zadań środowiskowych.

Sprawozdawczość środowiskowa zawiera informacje obejmujące dwa aspekty: oddziaływanie podmiotów gospodarczych na środowisko oraz finansowy obraz aktywności jednostek na rzecz ochrony środowiska [Węgrzyńska 2013, s. 118].

Informacje o działalności przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska prezentowane w sprawozdaniach środowiskowych powinny być wyselekcjonowane i dostosowane do potrzeb odbiorców. Tworzenie raportów środowiskowych wymaga korzystania z wiarygodnych, aktualnych, obiektywnych informacji pochodzących z rzetelnych źródeł. Sprawozdawczość środowiskowa powinna być komunikatywna oraz zrozumiała dla wszystkich jej użytkowników. Układ sprawozdań powinien charakteryzować się stabilnością oraz właściwym sposobem prezentacji. Raporty środowiskowe należy sporządzać systematycznie, a dla zapewnienia właściwej interpretacji informacji przedsiębiorstwo powinno zadbać o ich porównywalność [Szczypa 2012, s. 187].

3. Regulacje prawne dotyczące ujawniania informacji środowiskowych przez przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwa dokonują ujawnień informacji środowiskowych w ramach obligatoryjnego sprawozdania finansowego (może to być również odrębna część dołączona do informacji dodatkowej lub sprawozdania z działalności) oraz dodatkowych, nieobligatoryjnych raportów. Regulacje prawne dotyczące obligatoryjnych ujawnień informacji środowiskowych w sprawozdawczości przedsiębiorstw zostały przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Zakres ujawniania informacji środowiskowych w sprawozdawczości przedsiębiorstw

Jednostka stanowiąca	Dokument	Zakres ujawnień informacji środowiskowych
1	2	3
Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej	Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 ¹	Sprawozdanie z działalności – powinno uwzględniać analizę aspektów środowiskowych działalności jednostki, stosownie do jej rozmiarów i poziomu złożoności. W celu pełnego zaprezentowania rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki powinno również zawierać finansowe i w stosownych przypadkach niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związanych z konkretnym obszarem działalności, w tym informacje dotyczące kwestii środowiskowych.

Tabela 1, cd.

1	2	3
Instytut Biegłych Rewidentów w Anglii i Walii	Zagadnienia środowiskowe w sprawozdawczości finansowej 1996	<p>Sprawozdanie finansowe – informacje środowiskowe należy ujawniać w podmiotach, w których ich nieujawnienie może znacząco wpłynąć na decyzje ich użytkowników (istotne).</p> <p>Informacje dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pozycji kosztów środowiskowych, • kwot kosztów środowiskowych kapitalizowanych, • kwot kosztów środowiskowych z lat ubiegłych obciążających rachunek zysków i strat okresu bieżącego, • warunkowych zobowiązań środowiskowych (gdy nie można ich oszacować, należy ujawnić ich rodzaj i istnienie), • zasad rachunkowości odnośnie do ujawnianych znaczących kosztów i zobowiązań środowiskowych. <p>Sprawozdanie zarządu – ujawnianie wszelkich istotnych kwestii środowiskowych, które wpływają lub w przyszłości mogą wpłynąć na prowadzoną w nich działalność gospodarczą.</p>
Międzyrządowa Grupa Robocza Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ISAR) działająca w ramach Konferencji ds. Handlu i Rozwoju Narodów Zjednoczonych (UNCTAD)	Stanowisko dotyczące ujęcia w rachunkowości kosztów i zobowiązań środowiskowych 1998 oraz ujęcie w rachunkowości kosztów i zobowiązań środowiskowych – wskazówki 2000	<p>Sprawozdanie finansowe, informacja dodatkowa (w notach), bilans, odrębne sekcje raportu poza samym sprawozdaniem.</p> <p>Należy ujawniać:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rodzaje pozycji określone jako koszty środowiskowe, • kwoty kosztów środowiskowych obciążających przychód (w podziale na operacyjne i pozaoperacyjne), • kwoty kosztów środowiskowych kapitalizowanych w trakcie okresu, • oddzielnie koszty środowiskowe ewidencjonowane jako grzywny lub kary za nieprzestrzeganie przepisów środowiskowych i/lub odszkodowania dla osób trzecich w wyniku utraty lub uszkodzenia z tytułu zanieczyszczeń środowiskowych z przeszłości – nieprzynoszące korzyści lub niedające zwrotu przedsiębiorstwu, • oddzielnie kwoty kosztów środowiskowych stanowiące pozycje nadzwyczajne. <p>Dla każdej istotnej grupy zobowiązań środowiskowych należy ujawnić:</p> <ul style="list-style-type: none"> • opis ich rodzaju,

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • wskazanie terminów i warunków ich rozliczenia, • wszelką znaczną niepewność co do kwoty zobowiązań lub terminu spłacenia i zakresu możliwych rezultatów. <p>W celu umożliwienia użytkownikom oceny obecnego i przyszłego wpływu jednostki na środowisko naturalne proponowane jest dokonywanie ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rodzaju kosztów i zobowiązań środowiskowych ujętych w sprawozdaniu finansowym (w tym opis szkód środowiskowych, obowiązujące uregulowania prawne stanowiące podstawę działań naprawczych, przewidywane zmiany w ustawodawstwie oraz technologii, które są odzwierciedlone w przewidywanych kwotach), • kwestii środowiskowych istotnych dla podmiotu i przemysłu, do którego on należy (formalna polityka i przyjęte programy bądź ich brak, poprawa w kluczowych obszarach dokonana od momentu wprowadzenia polityki bądź w ciągu ostatnich 5 lat, w zależności od tego, co jest krótsze, stopień dostosowania się do obowiązujących uregulowań prawnych dotyczących ochrony środowiska). <p>Zalecane jest również ujawnianie zachęt rządowych mających na celu ochronę środowiska (np. dotacje, ulgi podatkowe).</p>
Komisja Europejska	Zalecenia Komisji Europejskiej 2001/453/EC z dnia 30 maja 2001	<p>W celu przedstawienia rzetelnego obrazu rozwoju działalności przedsiębiorstwa, z uwzględnieniem kwestii ochrony środowiska, zaleca się dokonywanie następujących ujawnień w raporcie rocznym jednostki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • polityka oraz programy z zakresu ochrony środowiska przyjęte i stosowane przez jednostkę, • poprawa osiągnięta w kluczowych obszarach ochrony środowiska, • działania jednostki podjęte na rzecz ochrony środowiska, które wynikają ze zmian regulacji prawnych posiadających moc prawną lub tych, które w przyszłości będą obowiązywać, • informacje o zużyciu energii, materiałów, wody, generowanej emisji oraz składowiskach odpadów – adekwatnie do rodzaju i rozmiaru działalności oraz spraw środowiskowych właściwych dla danego przedsiębiorstwa,

Tabela 1, cd.

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • informacje o publikowaniu odrębnego raportu środowiskowego oraz sposobie jego weryfikacji (tylko w przypadku tworzenia przez podmiot tego typu sprawozdań). <p>Bilans – rezerwy należy wykazać w grupie „Pozostałe rezerwy”.</p> <p>Informacja dodatkowa – powinna uwzględniać m.in. następujące informacje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rodzaj, termin i warunki uregulowania każdego istotnego zobowiązania środowiskowego, • przy wycenie w wartości bieżącej – niedyskontowaną kwotę zobowiązania oraz stopy dyskontowe, • politykę rachunkowości w stosunku do rozbiórki, demontażu i odnowy siedlisk długookresowych, • kwoty kosztów środowiskowych obciążających rachunek zysków i strat wraz ze sposobem ustalenia, • wiarygodnie oszacowane kwoty kosztów środowiskowych aktywowanych w ciągu okresu sprawozdawczego, • istotne kwoty kosztów poniesione z tytułu opłat i kar za nieprzestrzeganie regulacji środowiskowych oraz odszkodowania wypłacone stronom trzecim za wyrządzone szkody i straty środowiskowe, • rządowe formy zachęty związane z ochroną środowiska, które są należne lub zostały otrzymane.

¹ Regulacje obowiązujące przed wprowadzeniem nowej Dyrektywy 2014/95/UE, zmieniającej Dyrektywę 2014/34/UE.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Commission Recommendation of 30 May... 2001; Szadzewska 2013, s. 199-202; Dyrektywa z 26 czerwca 2013; Adams i in. 2002].

W tabeli 1 został dokonany przegląd regulacji prawnych odnoszących się do ujawniania informacji środowiskowych, które są zupełnie niespójne. Stanowią one szereg zaleceń i wytycznych, które powinny być stosowane w celu uzyskania przez użytkowników wiarygodnych i porównywalnych informacji o oddziaływaniu przedsiębiorstwa na środowisko. W zaprezentowanych regulacjach proponuje się nie tylko różny zakres ujawnianych informacji, ale również sugeruje się ich umieszczenie w odmiennych częściach raportu rocznego. W istniejących aktach prawnych istnieje duża dowolność w interpretacji wpływu oddziaływania jednostki na środowisko,

zakresu oraz formy sprawozdawczości środowiskowej. Zauważalna jest potrzeba unormowania regulacji dotyczących ujawniania informacji środowiskowych.

4. Dyrektywa 2014/95/UE w odniesieniu do informacji środowiskowych

Dyrektywa 2014/95/UE została wprowadzona w celu zwiększenia znaczenia, spójności i porównywalności informacji ujawnianych przez niektóre duże jednostki i grupy na terenie Unii Europejskiej. Nowe regulacje prawa europejskiego zobowiązują do ujawniania informacji niefinansowych jedynie duże jednostki, które są jednostkami interesu publicznego, a ich średnia liczba pracowników na dzień bilansowy przekracza 500 osób [Dyrektywa z 22 października 2014]. Ze względu na wprowadzone kryterium liczba jednostek objętych nowymi obowiązkami sprawozdawczymi stanowi ok. 6 tys. europejskich podmiotów gospodarczych [Krukowska 2014].

Sprawozdanie z działalności jest elementem, w którym powinny pojawić się informacje na temat kwestii środowiskowych. Ogólnie zakres ujawnianych informacji środowiskowych został określony jako [Dyrektywa z 22 października 2014]:

- krótki opis modelu biznesowego jednostki lub grupy,
- opis polityk stosowanych przez jednostkę lub grupę w odniesieniu do kwestii środowiskowych, w tym do wdrożonych procesów należytej staranności,
- wynik tych polityk,
- główne rodzaje ryzyka związane z kwestiami środowiskowymi, powiązane z operacjami jednostki lub grupy, w tym – w stosownych przypadkach i na zasadzie proporcjonalności – jej stosunkami gospodarczymi, produktami lub usługami, które mogą wywierać niekorzystny wpływ w tych dziedzinach, oraz sposób zarządzania tymi rodzajami ryzyka przez jednostkę lub grupę,
- niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z daną działalnością.

W odniesieniu do kwestii środowiskowych dyrektywa określa minimum obowiązkowych ujawnień: szczegółowe informacje na temat obecnego i przewidywanego wpływu działalności jednostki na środowisko oraz na zdrowie i bezpieczeństwo, wykorzystywanie energii odnawialnej lub nieodnawialnej, emisję gazów cieplarnianych, zużycie wody i zanieczyszczenie powietrza.

W przypadku gdy jednostka lub grupa nie stosuje żadnej polityki odnośnie do kwestii środowiskowych, w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych podaje się dokładne wyjaśnienie uzasadniające taką decyzję. Oświadczenie na temat informacji niefinansowych w odpowiednich przypadkach zawiera również odniesienia do kwot wykazanych w rocznych sprawozdaniach finansowych oraz dodatkowe objaśnienia z nimi związane. Państwa członkowskie mogą pozwolić na pominięcie, w wyjątkowych przypadkach, informacji dotyczących oczekiwanych wydarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji, jeżeli ujawnienie takich informacji miałooby poważnie szkodliwy wpływ na sytuację handlową jednostki, pod warunkiem

że takie pominięcie nie uniemożliwia prawidłowego i obiektywnego zrozumienia rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności. Państwa członkowskie mogą wymagać, aby informacje zawarte w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych lub w odrębnym sprawozdaniu zostały zweryfikowane przez niezależny podmiot świadczący usługi atestacyjne [Dyrektywa z 22 października 2014].

W nowym akcie prawnym planowane jest przygotowanie wytycznych dotyczących ujawnień informacji niefinansowych, w tym ogólnych i sektorowych niefinansowych kluczowych wskaźników wyników. Dla aspektów środowiskowych pod uwagę brane będzie co najmniej: użytkowanie gruntów, zużycie wody, emisja gazów cieplarnianych oraz zużycie materiałów.

Dyrektywa nie ma na celu wyeliminowania fakultatywnych, odrębnych sprawozdań środowiskowych, tworzonych przez wiele dużych jednostek. W przypadku gdy jednostka sporządza odrębne sprawozdanie obejmujące ten sam rok obrotowy i zawierające informacje wymagane niniejszą dyrektywą, jednostka może zostać zwolniona z obowiązku sporządzania dodatkowego oświadczenia na temat informacji środowiskowych, o ile takie odrębne sprawozdanie jest publikowane wraz ze sprawozdaniem z działalności lub jest podawane do publicznej wiadomości w rozsądnym terminie, nieprzekraczającym sześciu miesięcy po dniu bilansowym, na stronie internetowej jednostki i odniesienie do niego znajduje się w sprawozdaniu z działalności.

5. Zakończenie

Nowa Dyrektywa 2014/95/UE jest niewątpliwie krokiem w kierunku dostosowania sprawozdawczości przedsiębiorstw do potrzeb informacyjnych interesariuszy oraz sprostania nowym wyzwaniom zmieniającego się otoczenia gospodarczego. Warto zauważyć, iż jest to dopiero początek wprowadzanych zmian, co zostało zasygnalizowane już w obecnej regulacji prawnej.

Wejście w życie uregulowań Dyrektywy 2014/95/UE będzie wymagało nie tylko zmiany uregulowań prawnych w poszczególnych państwach Unii Europejskiej, ale spowoduje również wiele problemów natury praktycznej. Raportowanie informacji środowiskowych jest nowym zagadnieniem i staje się powodem wielu dylematów oraz rodzi wiele pytań. Czy informacje prezentowane według wymagań Dyrektywy zaspokoją potrzeby wszystkich użytkowników tych sprawozdań? Czy koszty poniesione na tworzenie raportów środowiskowych będą proporcjonalne do korzyści, jakie uzyska jednostka z tego tytułu? Kto będzie sporządzał tego typu raporty w jednostkach, w których nie ma działu społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa? Kto będzie odpowiednią osobą do weryfikowania informacji środowiskowych? Czy tradycyjny audyt sprawozdania z działalności będzie wystarczający do potwierdzania autentyczności prezentowanych informacji?

Sama idea wprowadzanych do sprawozdań informacji jest słuszna i świadczy o wzroście zainteresowania kwestiami środowiskowymi interesariuszy oraz

negatywnym oddziaływaniem przedsiębiorstw na środowisko, jednak w praktyce może nie być stosowana. W dyrektywie nie przewidziano żadnych sankcji dla przedsiębiorstw, jednostki mogą zatajać informacje, uznając, że ich ujawnienie narusza tajemnicę handlową i zagraża tworzeniu przewagi konkurencyjnej lub może wywołać kontrowersje z racji nierównego traktowania [Kamela-Sowińska 2014]. Przed sprawozdawczością i samą rachunkowością stoi jeszcze wiele problemów do rozwiązania w związku z właściwym ujawnianiem informacji środowiskowych.

Literatura

- Adams R., Coulson A., Mueller K., Sturm A., Bartel C., 2002, *Accounting and financial reporting for environmental costs and liabilities*, United Nations Conference on Trade and Development, Geneva.
- Arndt H.K., Günther O., 2006, *Environmental Reporting of Organizations – Extending the XML-based Standardization Using Topic Maps*, [http://bauhaus.cs.uni-magdeburg.de:8080/miscms.nsf/4e5cefa594537df5c125743e00705200/2dc8d6f4d32b1a15c12574d50028dfc2/\\$FILE/IFU04.pdf](http://bauhaus.cs.uni-magdeburg.de:8080/miscms.nsf/4e5cefa594537df5c125743e00705200/2dc8d6f4d32b1a15c12574d50028dfc2/$FILE/IFU04.pdf), dostęp: 10.12.2014.
- Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies*, 2001/453/EC, Official Journal of the European Communities L 156/33.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek z dnia 26 czerwca 2013 r., DzU L 182 z 29.06.2013.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy z dnia 22 października 2014 r., DzU L 330 z 15.11.2014.
- Kamela-Sowińska A., 2014, *Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnieniu informacji niefinansowych - nowe wyzwanie dla rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 2, no. 4 (265), s. 70.
- Koskela M., Vehmas J., 2012, *Defining eco-efficiency: a case study on the finnish forest industry*, *Business Strategy and the Environment*, vol. 21, s. 546.
- Krukowska M., 2014, *CSR obowiązkowy (tylko) w raportach*, <http://csr.forbes.pl/czy-firmy-rzeczywiscie-beda-rozliczane-za-csr-artykuly,174996,1,1.html>, dostęp: 12.12.2014.
- Lassaad B.M., Khamoussi H., 2013, *Communication about environmental information: what drives the effect on income smoothing as proxy of earnings quality?*, "Journal of Behavioral and Applied Management", s. 173.
- Paszkiwicz A., Szadziewska A., 2011, *Raportowanie ekologicznych aspektów działalności w przedsiębiorstwach energetycznych i chemicznych*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 32*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s.299.
- Stępień M., Pramanik A.K., 2006, *Sprawozdawczość środowiskowa – przegląd rozwiązań w różnych krajach*, *Zeszyty Naukowe nr 702 Akademii Ekonomicznej w Krakowie* s. 97.
- Szadziewska A., 2013, *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szczypa P., 2012, *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2012.
- Węgrzyńska M., 2013, *Zielona rachunkowość*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań s. 118.

ENVIRONMENTAL REPORTING IN THE LIGHT OF THE NEW DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND COUNCIL

Summary: The article presents a reflection on the new Directive of the European Parliament and Council concerning the disclosure of non-financial information and information concerning diversity. Regulations on disclosure of environmental information have been analyzed. The article shows the essence of environmental reporting and presents legal regulations on this matter. It indicates the changes introduced by Directive 2014/95/EU in terms of environmental disclosures made by some large entities and groups. The aim of the paper is to show the scope of environmental information which is entered by new Directive 2014/95/EU of the reporting of certain entities. When writing the article, the following research methods were used: literature studies, analysis and inference. A detailed analysis of the provisions of Directive 2014/95/EU regulations regarding environmental reporting and the literature about this subject was required.

Keywords: environmental reporting, disclosure of environmental information, directives of reporting.