

Stanisław Hońko

SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI O ODDZIAŁYWANIU JEDNOSTKI NA ŚRODOWISKO

Stanisław Hońko, dr – Uniwersytet Szczeciński

adres korespondencyjny:

Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania

ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin

e-mail: honko@wneiz.pl

MANAGEMENT COMMENTARY AS A SOURCE OF INFORMATION ON ENTITY' INFLUENCE ON THE ENVIRONMENT

SUMMARY: The purpose of this article is to analyze the environmental information in the management commentary selected entities listed on the Stock Exchange in Warsaw. The empirical part is preceded by a short characterization of management commentary and the integrated annual report. The main conclusion in empirical part is the lack of comparability of information on the impact of economic activity on the environment and prevailing descriptive information.

KEY WORDS: management commentary, exploitation of the environment, non-financial information

Wstęp

Rachunkowość jest systemem pomiaru rzeczywistości gospodarczej i komunikacji dla szerokiego grona użytkowników¹. Komunikacja nie ogranicza się do prezentacji informacji finansowych w sformalizowanych sprawozdaniach. Dodatkowym kanałem komunikacji jednostki z interesariuszami są noty objaśniające informacje finansowe oraz raporty opisowe. Obecnie w podmiotach zainteresowania publicznego można zaobserwować tendencje do publikowania wielu raportów opisowych, zawierających przede wszystkim informacje niefinansowe, na przykład dotyczące ochrony środowiska. Takie raporty są wyraźnym przejawem integracji dwóch głównych podsystemów rachunkowości, a mianowicie rachunkowości finansowej i zarządczej. Podsystemy te są zorientowane na różnych odbiorców informacji. Za głównych odbiorców sprawozdań finansowych (rachunkowość finansowa) uznaje się użytkowników zewnętrznych, a w szczególności dostawców kapitału. Adresatem informacji emitowanych przez rachunkowość zarządczą jest przede wszystkim kierownictwo jednostki. Raporty opisowe czerpią informacje zarówno z rachunkowości finansowej, jak i z zarządczej. Mają one jednak odmienny charakter, głównie ze względu na niewielki stopień sformalizowania oraz dominację informacji niefinansowych. Przykładem takiego raportu jest sprawozdanie zarządu z działalności, zawierające informacje kluczowe dla rozwoju jednostki, prezentowane z perspektywy jej kierownictwa. Do tych informacji zalicza się również konsekwencje korzystania jednostki z zasobów naturalnych, zagrożenia związane z wpływem jednostki na środowisko i inwestycje o charakterze proekologicznym.

Celem artykułu jest analiza zakresu opisowych raportów o wpływie jednostki na środowisko naturalne. Osiągnięcie zamierzonego celu wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- jaką funkcję pełni sprawozdanie z działalności?
- jakie regulacje określają zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu z działalności?
- jakie informacje w sprawozdaniach z działalności ujawniają jednostki o potencjalnie silnym wpływie na środowisko naturalne?
- czy sposób prezentacji informacji o wpływie jednostki na środowisko naturalne w sprawozdaniach z działalności sprzyja ich porównywalności międzypodmiotowej?

Odpowiedzi na te pytania znajdują się w kolejnych częściach opracowania. Metody badawcze stosowane w niniejszym tekście są dostosowane do jego struktury. W części wprowadzającej, poświęconej charakterystyce sprawozdania z działalności i przepisom, posłużono się przede wszystkim metodą studiów lite-

¹ E. Walińska, *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2014 nr 66, s. 509.

raturowych oraz metodą analizy aktów prawnych. W części empirycznej zastosowano podejście indukcyjne, przejawiające się w tym przypadku uogólnieniem wniosków dotyczących informacji środowiskowych na podstawie sprawozdań z działalności wybranych jednostek.

Istota sprawozdania z działalności

Sprawozdanie z działalności jest opisowym dokumentem uzupełniającym roczne sprawozdanie finansowe jednostki. W tradycyjnym ujęciu są to dwa odrębne dokumenty o odmiennym charakterze². Sprawozdanie finansowe jest przygotowywane według sformalizowanych zasad określonych w prawie bilansowym i koncentruje się przede wszystkim na informacjach o charakterze finansowym. Jest podpisywane przez zarząd jednostki oraz osobą odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych. W większych jednostkach podlega ono procedurze badania przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie z działalności koncentruje się na informacjach niefinansowych, opisuje zakres działalności podmiotu oraz perspektywy jego rozwoju. Nie musi być podpisywane przez osoby prowadzące księgi rachunkowe, a badanie przez biegłego rewidenta ogranicza się do sprawdzenia kompletności informacji wymaganych przez przepisy. Weryfikacja prawdziwości informacji w tym dokumencie przez biegłego rewidenta nie jest wymagana. Sprawozdanie z działalności powinno³:

- być dopełnieniem i wyjaśnieniem sprawozdania finansowego, zawierającym dodatkowe informacje, w tym odnoszące się do przyszłości, niezbędne interesariuszom do oceny jednostki;
- prezentować jednostkę tak, jak jest widziana przez kierownictwo;
- umożliwić przewidywanie trendów i istotnych wydarzeń, mogących wpłynąć na sytuację jednostki w przyszłości.

W ostatnich latach można zaobserwować połączenie sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności, określanego jako raportowanie zintegrowane⁴. Zgodnie z Ramami Konceptualnymi Zintegrowanego Ra-

² Szerzej: P. Mućko, *Atrybuty sprawozdania z działalności na tle sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012 nr 66(122), s. 143-152; E. Szczepankiewicz, *Management commentary jako nowe źródło informacji o działalności jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012 nr 66(122), s. 191-203.

³ P. Mućko, *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Szczecin 2008, s. 142.

⁴ W Polsce pionierem zintegrowanego raportowania jest Grupa Kapitałowa Lotos, która w 2010 roku sporządziła taki raport za 2009 rok. Obecnie raport zintegrowany jest sporządzany wyłącznie w wersji elektronicznej i obejmuje następujące elementy: organizacja i jej raport, zarządzanie ryzykiem, realizacja strategii, zrównoważony rozwój, ład korporacyjny, dane finansowe oraz użyteczne informacje. Raport jest dostępny na stronie: www.raportrocny.lotos.pl [22-04-2014]. Niektórzy autorzy uznają raportowanie zintegrowane za przyszłość rachunkowości, na przykład M. Anioł, *Raport zintegrowany jako przedmiot badania niezależnego biegłego*

portowania, opublikowanymi w grudniu 2013 roku przez *International Integrated Reporting Council* (IIRC), celem raportowania zintegrowanego jest⁵:

- poprawa jakości informacji dla dostawców kapitału, co umożliwi bardziej efektywną i produktywną alokację kapitału na rynkach finansowych;
- promowanie spójnego i skutecznego podejścia do raportowania korporacyjnego, opartego na różnych strumieniach informacji oraz komunikacji pełnej gamy czynników wpływających istotnie na zdolność jednostki sprawozdawczej do tworzenia wartości w danym okresie;
- zwiększenie odpowiedzialności i efektywności gospodarowania kapitałem (w tym: finansowym, intelektualnym, społecznym, naturalnym) oraz promowanie współzależności między nimi;
- wsparcie zintegrowanego myślenia, podejmowania decyzji i działań, które koncentrują się na tworzeniu wartości w perspektywie krótkoterminowej, średnioterminowej i długoterminowej.

Przedstawiony zakres raportu zintegrowanego jest w dużym stopniu zbieżny z zawartością sprawozdania z działalności. Ze względu na fakt, że niewiele jednostek funkcjonujących na polskim rynku udostępnia raporty zintegrowane, w niniejszym artykule skoncentrowano się na informacjach o oddziaływaniu jednostki na środowisko zamieszczanych w sprawozdaniach z działalności⁶.

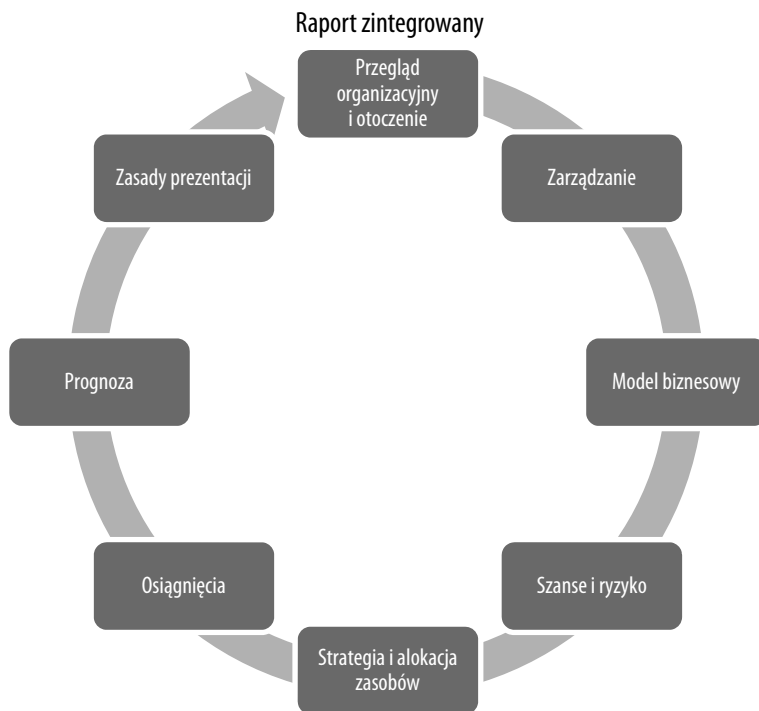
Prospektywna orientacja sprawozdania z działalności, wyższy poziom subiektywizmu towarzyszący przygotowaniu oraz niższy poziom sformalizowania są podstawowymi cechami odróżniającymi opisywany raport od sprawozdań finansowych. Jednak to rachunkowość jest głównym, choć nie jedynym, źródłem informacji niezbędnych do przygotowania sprawozdania z działalności. Dlatego uregulowania odnoszące się do opisywanego raportu zostały zawarte, przede wszystkim, w przepisach i wytycznych z zakresu rachunkowości. Strukturę raportu zintegrowanego przedstawiono na rysunku 1.

rewidenta, „BDO Podatki i Rachunkowość” 2013 nr 10(72), www.biuletyn.bdo.pl [22-04-2014].

⁵ *The International <IR> Framework, The international integrated reporting council*, s. 2, Ramy konceptualne są dostępne pod adresem: www.theiirc.org [22-04-2014].

⁶ J. Samelak proponuje informowanie o środowiskowych aspektach działalności w odrębnej części zintegrowanego raportu „Wskaźniki wyników” i wyróżnia następujące wskaźniki: Surowce/Materiały, Energia, Woda, Bioróżnorodność, Emisja, ścieki i odpady, Produkty i usługi, Zgodność z regulacjami. Por. J. Samelak, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Poznań 2013, s. 183.

Rysunek 1
Struktura raportu zintegrowanego



Źródło: *The International <IR> Framework, The International Integrated Reporting Council, s. 5.*

Sprawozdanie z działalności w regulacjach prawnych

Regulacje dotyczące sprawozdania z działalności, w tym w szczególności dotyczące jego przedmiotowego i podmiotowego zakresu, można podzielić na dwie grupy, a mianowicie: przepisy (regulacje obligatoryjne) i wytyczne o charakterze fakultatywnym. Do pierwszej grupy należą regulacje:

- ustawy o rachunkowości⁷;
- rozporządzenia w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych⁸;

⁷ Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.), dalej uor.

⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 lutego 2009 roku w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, (Dz. U. z 2014 r., poz. 133).

Tabela 1
Regulacje prawne w zakresie sprawozdania z działalności podmiotów
niebędących emitentami papierów wartościowych

Podmioty	Regulacje prawne	
	ustawa o rachunkowości	inne przepisy
Spółki z o.o.	art. 49 ust. 1	ustawa – Kodeks spółek handlowych (art. 203 §3, 228, 231 §2, art. 505 §1, art. 5167 §1)
Spółki akcyjne	art. 49 ust. 1	ustawa – Kodeks spółek handlowych (art. 370 §3, 393, 395 §2 i §4, art. 505 §1, art. 5167 §1)
Spółki komandytowo-akcyjne	art. 49 ust. 1	ustawa – Kodeks spółek handlowych (art. 146, §1, art. 505 §1, art. 5167 §1)
Spółdzielnie	art. 49 ust. 1	ustawa – Prawo spółdzielcze (art. 38 §1 ust. 2)
Przedsiębiorstwa państwowe	art. 49 ust. 1	-
Grupy kapitałowe	art. 55 ust. 2	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie: ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.), ustawy z 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych, (Dz. U. z 2013 r. poz. 1030, z późn. zm.), ustawa z 16 września 1982 roku Prawo spółdzielcze, (Dz. U. z 2013 r. poz. 1443, z późn. zm.).

- dyrektywy w sprawie rocznych sprawozdań finansowych⁹.
Druga grupa, obejmująca wytyczne dotyczące sprawozdania z działalności zawiera:

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9¹⁰,
- Praktyczne Stanowisko Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości „Komentarz Zarządu”.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy sprawozdania z działalności został określony w art. 49 ustawy o rachunkowości. Obowiązek sporządzenia tego raportu dotyczy spółek kapitałowych, spółek kapitałowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych. Sprawozdanie z działalności zgodnie z polskim prawem obowiązkowo przygotowują jednostki prowadzące działalność gospodarczą w określonej formie prawnej, bez względu na wielkość przychodów czy poziom zatrudnienia. Zestawienie podmiotów zobligowanych do sporządzania sprawozdania z działalności zawiera tabela 1.

Zakres przedmiotowy opisywanego sprawozdania ulegał stopniowemu zwiększeniu (tabela 2).

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, (Dz.U. Unii Europejskiej, L 182/19).

¹⁰ Do 22 kwietnia 2014 roku KSR nr 9 nie został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

Tabela 2

Zmiany zakresu przedmiotowego sprawozdania z działalności w ustawie o rachunkowości

Podstawa prawna	Ustawa o rachunkowości – tekst jednolity (Dz. U. z 2002 nr 76, poz. 694)	Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 30 kwietnia 2004 r. (Dz. U. z 2004 nr 145, poz. 1535)	Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 18 marca 2008 r. (Dz. U. nr 63, poz. 393)
[Zakres sprawozdania z działalności] Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o:	<ol style="list-style-type: none"> 1) zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego, 2) przewidywanym rozwoju jednostki, 3) ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju, 4) aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej 	<p>Dodano:</p> <ol style="list-style-type: none"> 5) nabyciu udziałów (akcji) własnych, a w szczególności celu ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia oraz cenie sprzedaży tych udziałów (akcji) w przypadku ich zbycia, 6) posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach), 7) instrumentach finansowych [...]. 	<p>Dodano:</p> <ol style="list-style-type: none"> 8) stosowaniu zasad ładu korporacyjnego w przypadku jednostek, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego

Źródło: opracowanie na podstawie ustawy o rachunkowości.

Poza punktami wymienionymi w tabeli 2, od 2004 roku wymaga się również zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności istotnych wskaźników finansowych i niefinansowych, włącznie z informacjami o zatrudnieniu i wpływie jednostki na środowisko naturalne oraz dodatkowych wyjaśnień do części liczbowej sprawozdania finansowego. Kierując się celem artykułu, przeanalizowano przepisy i wytyczne rachunkowości, poszukując odpowiedzi na pytanie: czy wymienione regulacje precyzują zakres informacji o oddziaływaniu jednostki na środowisko naturalne? Rezultat tego przeglądu zawiera tabela 3.

Podsumowując część artykułu dotyczącą analizy obowiązujących uregulowań rachunkowości w zakresie sprawozdań z działalności należy stwierdzić, że najbardziej obszerne wytyczne w zakresie ujawnień środowiskowych zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”¹¹. Należy jednak dodać, że Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) nie są obowiązkowe. Zgodnie z art. 10, ust. 3 ustawy o rachunkowości zarząd jednostki może podjąć decyzję o zastosowaniu KSR, gdy dane zagadnienie nie jest uregulowane w obligatoryjnych przepisach. Przy założeniu, że kierownictwo jednostki zdecyduje się na dobrowolne stosowanie KSR nr 9, jego wytyczne wpłyną na sprawozdania z działalności za 2014 rok, publikowane

¹¹ Szerzej o nowym standardzie: P. Mućko, S. Hońko, „Sprawozdanie z działalności” – raport z pogranicza rachunkowości, „Rachunkowość” 2013 nr 10, s. 2-13.

Tabela 3

Wytyczne w zakresie informacji o wpływie jednostki na środowisko naturalne w sprawozdaniu z działalności w regulacjach rachunkowości

Regulacja	Zakres obowiązkowych ujawnień o wpływie na środowisko
Ustawa o rachunkowości	Brak szczegółowych wytycznych. Art. 49, ust. 1 obliguje jednostki do prezentacji zagadnień dotyczących środowiska naturalnego, jeżeli jest to istotne dla oceny sytuacji tego podmiotu.
Dyrektywa w sprawie rocznych sprawozdań	Brak szczegółowych wytycznych. Jeżeli jest to konieczne dla zrozumienia sytuacji, wyników lub rozwoju jednostki, zgodnie z art. 18, należy zamieścić informacje o wskaźnikach finansowych i niefinansowych, w tym dotyczące kwestii środowiskowych.
Rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych	Brak obowiązku zamieszczania informacji o wpływie jednostki na środowisko naturalne.
Krajowy Standard Rachunkowości nr 9	Stwierdza się, że jednostki publikują różne raporty opisowe, w tym raporty na temat wpływu jednostki na środowisko naturalne. W sprawozdaniu z działalności nie należy zamieszczać odesłania do innego raportu z jednoczesnym pominięciem treści wymaganych przez przepisy. Należy szczegółowo przedstawić czynniki zewnętrzne, w tym uwarunkowania środowiskowe, jeżeli są istotne dla działalności i rozwoju jednostki. W pkt. 117 stwierdza się, użytkownicy sprawozdań niektórych jednostek mogą być zainteresowani wynikami działalności w poszczególnych sferach zrównoważonego rozwoju: ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Za szczególnie istotne w KSR 9 uznano prezentację informacji o: gospodarowaniu zasobami i składnikami przyrody, wpływie jednostki na środowisko naturalne, działaniach proekologicznych, opłatach środowiskowych i innych kosztach ochrony środowiska (KSR nr 9, pkt 117). Jednostka może skorzystać z zewnętrznych standardów i rekomendacji opracowanych przez organizacje środowiskowe. W takiej sytuacji należy odwołać się do stosowanych dokumentów, na przykład do GRI (Global Reporting Initiative) (KSR nr 9, pkt 133). Sprawozdanie z działalności zawiera mierniki finansowe i niefinansowe. Wśród mierników niefinansowych wymienia się mierniki oceniające wpływ jednostki na środowisko naturalne, w tym: poziom emisji szkodliwych substancji (KSR nr 9, Przykład 8). Zaprezentowano przykładową tabelę dotyczącą danych z systemu monitorowania emisji.
Praktyczne stanowisko RMSR „Komentarz zarządu”	Brak szczegółowych wytycznych. Dość ogólnie stwierdza się, że komentarz zarządu powinien zawierać jasny opis najważniejszych źródeł, mogących wpływać na wartość podmiotu (par. 29).

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyszczególnionych przepisów.

zazwyczaj na początku drugiego kwartału kolejnego roku. W kolejnej części artykułu poddano badaniu sprawozdania z działalności wybranych podmiotów, poszukując odpowiedzi na pytania: czy zakres i sposób prezentacji informacji o oddziaływaniu na środowisko w różnych jednostkach umożliwiają ich porównywalność?

Przegląd informacji o wpływie na środowisko naturalne w sprawozdaniach z działalności spółek giełdowych objętych indeksami WIG-Chemia i WIG-Surowce

Dobór próby objętej badaniem miał charakter celowy. Ze względu na dostępność sprawozdań z działalności, analizie poddano jednostki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Wzięto pod uwagę najnowsze sprawozdania z działalności, dostępne na 24 kwietnia 2014 roku. W wypadku, gdy spółka nie opublikowała sprawozdania z działalności za 2013 rok, analizie poddano dokumenty za 2012 rok. Wybór spółek objętych indeksami WIG-Chemia i WIG-Surowce można uzasadnić hipotezą, że podmioty działające w branży chemicznej i kopalnie szczególnie intensywnie korzystają z zasobów naturalnych, a ich działalność może silnie oddziaływać na otoczenie¹². Listę podmiotów objętych badaniem zawiera tabela 4, a zakres informacji „środowiskowych” przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 4

Spółki objęte indeksami WIG-Chemia i WIG-Surowce na 22 kwietnia 2014 roku

Skrót	Nazwa spółki/grupy kapitałowej	Indeks
ATT	GRUPA AZOTY SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Chemia
CIE	CIECH SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Chemia
CLE	COAL ENERGY S.A.	WIG-Surowce
JSW	JASTRZĘBSKA SPÓŁKA WĘGLOWA SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Surowce
KGH	KGHM POLSKA MIEDŹ SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Surowce
LWB	LUBELSKI WĘGIEL BOGDANKA SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Surowce
MRC	MERCATOR MEDICAL SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Chemia
NWR	NEW WORLD RESOURCES PLC	WIG-Surowce
PCE	GRUPA AZOTY ZAKŁADY CHEMICZNE POLICE SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Chemia
SGR	SADOVAYA GROUP S.A.	WIG-Surowce
SNS	SYNTHOS SPÓŁKA AKCYJNA	WIG-Chemia

Źródło: opracowanie własne.

¹² Do grupy spółek o potencjalnie silnym wpływie na środowisko naturalne można zaliczyć również podmioty objęte indeksami WIG-Energia i WIG-Paliwa. Wyniki analiz ujawnień środowiskowych w spółkach branży paliwowej zawiera artykuł: S. Hońko, *Zakres informacji o działaniach proekologicznych w raportach finansowych spółek branży paliwowej notowanych na giełdzie papierów wartościowych w Warszawie*, „Handel Wewnętrzny” 2012, lipiec-sierpień t.3.

Tabela 5

Przegląd informacji dotyczących wpływu jednostek objętych badaniem na środowisko naturalne

Skrót/rok objęty sprawozdaniem	Liczba stron	Odrębna część raportu dotycząca kwestii środowiskowych	Wybrane ujawnienia środowiskowe
ATT/2013	121	tak (pkt 4.9)	Punkt „Informacje dotyczące zagadnień środowiska naturalnego” został podzielony na następujące części: bezpieczeństwo, reach, spot, odpowiedzialny rozwój, inwestycje proekologiczne, gospodarka wodno-ściekowa, gospodarka odpadami, emisje, hałas. Przeważają informacje o charakterze opisowym. Zarząd zapewnia o zgodności stosowanych rozwiązań z przepisami. Grupa kapitałowa jest inicjatorem i członkiem Stowarzyszenia Pomocy w Transporcie Materiałów Niebezpiecznych (SPOT). Jednostka prowadzi prace badawczo-rozwojowe ukierunkowane na ochronę środowiska naturalnego (na przykład optymalizacja wytwarzania Kaprolaktamu oraz katalizatora żelazowo-chromowego). Wymienia się również inwestycje proekologiczne, jednak bez podania ich wartości. Informacje dotyczące gospodarki wodnej sprowadzają się do podania źródeł poboru wody oraz stwierdzenia, że „pozwolenia wodno-prawne regulują wielkość poboru wody” (s. 46).
CIE/2012	12	nie	Brak ujawnień. Podaje się jedynie informacje o pokryciu przez Grupę kosztów usuwania szkód w środowisku naturalnym przez ZACHEM S.A. do maksymalnej kwoty 29,3 mln zł.
CLE/2013	73 ¹³	nie	Ogólne informacje o respektowaniu ukraińskiego prawa ochrony środowiska. Opłaty środowiskowe wyniosły 200 tys. USD.
JSW/2012	101	tak	Opracowano Strategię Społecznej Odpowiedzialności Biznesu na lata 2013-2015. Raport obejmuje opis: ochrony wód powierzchniowych przed zasoleniem i zanieczyszczeniem, gospodarki odpadami, ograniczenia emisji zanieczyszczeń do powietrza, oddziaływania eksploatacji górniczej na powierzchnię terenu oraz edukacji ekologicznej. Przeważają informacje opisowe. Jednostka deklaruje, że dzięki technologii odsalania odwadnianie kopalni nie oddziałuje na środowisko naturalne. Wszystkie odpady zostały objęte rekultywacją techniczną i są sprzedawane jako materiały budowlane. Gaz powstały w trakcie odmetanowania jest wykorzystywany do wytwarzania energii elektrycznej.
KGHM/2013	85	tak (pkt 4.7)	W 2013 roku spółka wydała na realizację inwestycji proekologicznych 181 mln zł. Największe wydatki w wysokości 139 mln zł poniesiono na kontynuację budowy dwóch bloków gazowo – parowych, w Głogowie i Polkowicach. Opłaty za gospodarcze wykorzystanie środowiska wyniosły 30 mln zł. Grupa jest członkiem sześciu międzynarodowych konsorcjów utworzonych dla spełnienia wymogów unijnego rozporządzenia REACH. Środki zgromadzone na likwidację zakładów górniczych i rekultywację składowisk odpadów na 31 grudnia 2013 roku wynosiły 179 mln zł.

¹³ Łącznie ze sprawozdaniem finansowym.

Skrót/rok objęty sprawozdaniem	Liczba stron	Odrębna część raportu dotycząca kwestii środowiskowych	Wybrane ujawnienia środowiskowe
LWB/2013	93	tak	Opis rozpoczyna się od stwierdzenia, że kopalnia nie stanowi ekologicznego zagrożenia. Struktura ujawnień środowiskowych jest następująca: ochrona powietrza atmosferycznego, gospodarka wodno-ściekowa, ochrona powierzchni, rekultywacja, gospodarka odpadami, sankcje i opłaty środowiskowe. Głównym kosztem związanym z ochroną środowiska naturalnego były koszty zagospodarowania odpadów pogórnictw (40,5 mld zł w 2012 roku, 26,9 mld zł w 2013 roku). W 2013 roku powstało ponad 5 mln ton odpadów górniczych, z czego odzyskowi i zagospodarowaniu poddano 37%. Poza stwierdzeniem o posiadanym pozwoleniu wodno-prawnym podano limity zrzutów wody.
MRC/2013	46	nie	Grupa nie informuje o oddziaływaniu na środowisko naturalne. W części dotyczącej ryzyka wskazuje się, że zmiany prawa o ochronie środowiska mogą być źródłem „dodatkových kosztów”.
NWR/2013	192	nie (informacje są zamieszczone w części „Sustainability”)	Jednostka ujawnia poziom emisji gazów cieplarnianych z wyodrębnieniem: spalania paliw, działalności i zasobów oraz nabytej energii, ciepła i pary.
PCE/2013	55	tak (pkt 4.9)	Grupa informuje o posiadanych pozwoleniach zintegrowanych oraz o kontrolach środowiskowych, przeprowadzonych w 2013 roku. Jedną z kontroli dotyczyła podejrzenia o zanieczyszczenie Morza Bałtyckiego odciekami ze składowisk fosfogipsu. Przeprowadzone testy hałasu nie wykazały żadnych uchybień. Grupa kapitałowa nie płaciła żadnych kar z tytułu korzystania ze środowiska. Nie odnotowano również żadnych skarg związanych z zanieczyszczeniem środowiska. Nie podano informacji liczbowych o wykorzystaniu zasobów naturalnych ani o emisji gazów.
SGR/2012	88 ¹⁴	nie	Nie można odszukać szczegółowych informacji o wpływie na środowisko naturalne. Na jednej stronie (Waste recovery) znajduje się opis odzyskiwania węgla ze składowisk. Projekt jest częściowo finansowany ze środków Europejskiego Banku Odbudowy i Rozwoju
SNS/2013	66	nie	W części poświęconej analizie ryzyka jest mowa o możliwym zwiększeniu kosztów kar i opłat związanych z wykorzystaniem środowiska.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z działalności lub raportów rocznych badanych podmiotów.

Z tabeli 5 można wyciągnąć następujące wnioski:

- ujawnienia dotyczące wpływu jednostki na środowisko naturalne nie są eksponowane w sprawozdaniach z działalności;
- zawartość informacyjna sprawozdań z działalności w zakresie wpływu jednostki na środowisko jest zróżnicowana, co utrudnia porównywalność między podmiotową;
- dominują informacje o charakterze opisowym, a informacje liczbowe występują w ograniczonym zakresie;

¹⁴ Łącznie ze sprawozdaniem finansowym.

- bardziej wyczerpujące informacje o wpływie działalności na środowisko naturalne zawierają sprawozdania z działalności grup kapitałowych z branży „surowce”;
- w grupie podmiotów należących do indeksu WIG-Chemia pozytywnie wyróżniają się podmioty Grupy Azoty (ATT i PCE).

Podsumowanie

Zamieszczanie informacji o wpływie działalności na środowisko naturalne w sprawozdaniu z działalności jest obowiązkowe. Głównym wnioskiem z części empirycznej jest brak porównywalności informacji o wpływie działalności gospodarczej na środowisko oraz przewaga informacji opisowych. Upoważnia to do stwierdzenia, że część jednostek nie jest zainteresowana komunikowaniem wyczerpujących informacji i ogranicza się do spełnienia wymagań formalnych. Tymczasem sprawozdanie z działalności można postrzegać jako kanał komunikacji z interesariuszami, umożliwiający budowę wizerunku jednostki proekologicznej. Poprawę tej sytuacji może spowodować wprowadzenie Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”. Warto postulować poszerzenie informacji w zakresie ochrony środowiska według układu zaproponowanego w tym standardzie.

Sprawozdania z działalności są bogatym źródłem informacji do wielokierunkowych badań. Jednym z obszarów badań tych raportów mogą być informacje o wpływie działalności na środowisko naturalne. Zaprezentowane w artykule rozważania są jedynie przyczynkiem do pogłębionych i poszerzonych badań w szerszej grupie podmiotów albo do badań panelowych.