

Analiza regulacji i kontekstu wprowadzenia sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej jako przykład sprawozdawczości finansowej dla interesariuszy niefinansowych

Przemysław Mućko*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest analiza kontekstu wprowadzenia i regulacji dotyczących sprawozdania z płatności na rzecz administracji, która ma wyjaśnić jego istotę oraz przeznaczenie. *Metodologia badania* – przegląd literatury, analiza odpowiednich aktów prawnych oraz innej dokumentacji. Wnioski zilustrowano dwoma przykładami. *Wynik* – sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej, jakkolwiek dostarcza informacji o charakterze finansowym, realizuje cele interesariuszy niefinansowych przedsiębiorstw. Obowiązek jego wprowadzenia wynika z troski o zrównoważony rozwój, wymagający poszanowania zasobów naturalnych. *Oryginalność/Wartość* – sprawozdanie z płatności na rzecz administracji nie było do tej pory przedmiotem analizy w literaturze polskiej, a i badania światowe na ten temat nie są liczne.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, sprawozdawczość przedsiębiorstw, zrównoważony rozwój, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw

Wprowadzenie

Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest dostarczanie informacji o sytuacji finansowej i wynikach finansowych różnym grupom inwestorów i wierzycieli w celu podejmowania przez nich decyzji o powierzeniu jednostce zasobów („ZK MSSF”, 2011, sekc. § OB2). Tak sformułowany cel sprawozdawczości finansowej zawęża spektrum jej docelowych odbiorców wyłącznie do interesariuszy finansowych. Na gruncie teoretycznym takie ujęcie jest zgodne z teoriami przedsiębiorstwa, podkreślającymi separację własności i zarządzania oraz rolę rachunkowości w przełamywaniu bariery asymetrii informacji między właścicielami, wierzycielami a menadżerami (Dobija, 2010; por. Gruszecki, 2002, s. 179). Jednak wśród alternatywnych teorii objaśniających funkcjonowanie przedsiębiorstw, a w szczególności dużych korporacji, popularne są teorie oparte na roli interesariuszy (Deegan, Unerman, 2006, s. 284–291; por. Gruszecki, 2002, s. 248–249). Wobec rosnącego znaczenia społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw istotna jest również teoria legitymizacji (Deegan, Unerman, 2006, s. 271–276; Godfrey, Hodgson, Holmes, Tarca, 2006, s. 638–639). Obie teorie podkreślają inne niż finansowe cele funkcjonowania przedsiębiorstw oraz konieczność ich raportowania. Zasadniczo sprawozdawczość przeznaczona dla interesariuszy innych niż finansowi, w szczególności sprawozdaw-

* dr Przemysław Mućko, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, ul. A. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin, e-mail: mucko@wneiz.pl, tel.: 91 444 1944.

czość w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, nie jest szczegółowo uregulowana. Istotnym wyjątkiem są nowe regulacje dotyczące sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej. Interesującym aspektem tego sprawozdania jest to, że choć ma ono charakter finansowy, przekazując wprost informacji o pewnych przepływach pieniężnych, jego podstawowymi odbiorcami nie są właściciele ani wierzyciele.

Celem artykułu jest analiza kontekstu wprowadzenia i regulacji dotyczących sprawozdania z płatności na rzecz administracji, która ma wyjaśnić jego istotę oraz przeznaczenie. Dla realizacji celu dokonano przeglądu i analizy literatury, odpowiednich regulacji oraz innych dokumentów. Artykuł kończą dwa studia przypadku, ilustrujące istotę tego sprawozdania.

1. Kontekst wprowadzenia obowiązku ujawniania informacji o płatnościach na rzecz administracji publicznej

Regulacje wymagające tworzenia sprawozdań z płatności na rzecz administracji powstały na skutek działania wielu zainteresowanych stron. Wśród nich należy wymienić organizacje pozarządowe, zainteresowane przejrzystością działania agend państwowych, oraz przedsiębiorstwa działające w sektorze wydobywczym. Zaangażowane były również organy Unii Europejskiej. Działaniom każdego z tych aktorów przyświecały różne cele.

1.1. Inicjatywa na rzecz Przejrzystości Sektorów Wydobywczych (EITI)

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na organizację o nazwie Inicjatywa na rzecz Przejrzystości Sektorów Wydobywczych (ang. *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI)). EITI to międzynarodowa organizacja zajmująca się promocją przejrzystości, odpowiedzialności i dobrego zarządzania w odniesieniu do zasobów naturalnych. Określa samą siebie jako koalicję wielu interesariuszy złożoną z (*Stakeholders*, 2016):

- rządów krajów (17 krajów, w tym większość najbardziej rozwiniętych),
- przedsiębiorstw (86 największych przedsiębiorstw z branży wydobywczej)
- inwestorów instytucjonalnych (95 instytucji, zarządzających łącznie aktywami o wartości ponad 18 bln USD),
- społeczeństwa obywatelskiego – 9 organizacji zajmujących się pomocą krajom ubogim (m.in. Caritas, Oxfam) oraz przejrzystością informacji (m.in. Transparency International),
- organizacji partnerskich (21 organizacji), wśród których można wymienić grupę G7, Europejski Bank Inwestycyjny, Komisję Europejską, Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Unię Afrykańską, Afrykański Bank Rozwoju, OECD.

Pełna lista zaangażowanych interesariuszy świadczy o dużym potencjalnym znaczeniu tej organizacji.

EITI wydaje standardy, których wdrażaniem mają zajmować się rządy krajów bogatych w zasoby naturalne. Standardy EITI mają na celu realizację 12 podstawowych zasad, które koncentrują się wokół informacji o zasobach naturalnych, ich wykorzystaniu oraz przepływie środków pieniężnych związanych z ich wydobywaniem i sprzedażą. Informacje te mają być dostarczane wszystkim zainteresowanym stronom, w tym przede wszystkim obywatelom państw dysponujących surowcami naturalnymi oraz organizacjom społecznym. Z informacji mogą również korzystać inwestorzy oraz same przedsiębiorstwa, ponieważ wśród zasad EITI zapisano konieczność uzgadniania płatności przedsiębiorstw wydobywczych

z wpływami administracji państwowych. Ponadto państwa, które zadeklarowały wprowadzenie standardów EITI, są zobowiązane do ujawniania kierunków wykorzystania środków z płatności od sektorów wydobywczych, jeżeli mają one specjalne przeznaczenie. Przejrzystość informacji ma prowadzić do osiągnięcia zasadniczego celu działania tej organizacji, jakim jest ostrożne wykorzystanie zasobów naturalnych (EITI, 2016).

1.2. UE FLEGT

Drugą inicjatywą ważną dla zrozumienia istoty nowego sprawozdania jest unijny „Plan działania w zakresie przestrzegania prawa leśnego, zarządzania i handlu” (ang. *Forest Law Enforcement, Governance and Trade (FLEGT)*). Ma on na celu ograniczenie nielegalnego pozyskiwania i handlu drewnem, jednak łączy się również ze zrównoważoną gospodarką leśną. Mimo że jest to inicjatywa unijna, zasadniczo jest ukierunkowana na państwa spoza Unii, w których często dochodzi do rabunkowej gospodarki zasobami leśnymi. Państwa Unii zobowiązane są do zapewniania, aby przedsiębiorstwa przetwarzające drewno korzystały z surowców o potwierdzonej legalności pochodzenia (EFI, 2015).

Podsumowując, obie inicjatywy – choć powstały w państwach rozwiniętych – deklarują troskę o państwa rozwijające się i bogate w zasoby naturalne, w szczególności o ich dostęp do informacji oraz dobrobyt ich obywateli, a także o środowisko naturalne. Jak zostanie dalej wykazane, sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej realizuje zasady EITI, a cele FLEGT wypełniane są pośrednio.

2. Regulacje międzynarodowe raportowania z płatności na rzecz administracji publicznej

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego nowego sprawozdania wynika wprost z realizacji prawa Unii Europejskiej, z dyrektywy w sprawie rocznych sprawozdań finansowych (Dyrektywa 2013/34/UE, 2013). Nie jest to jednak jedyna regulacja w obszarze raportowania na rzecz administracji publicznej. W pkt. 44 i 45 preambuły dyrektywy odwołano się wprost do standardów wydawanych przez EITI. Ponadto zgodnie z art. 46, wskazane przez Komisję Europejską zagraniczne akty prawne można uznać za równoważne europejskim, a zatem jednostki sporządzające sprawozdania z płatności na rzecz administracji zgodnie z nimi będą zwalniane z obowiązku stosowania przepisów obowiązujących w UE. Za podobne przepisy innego państwa można uznać przede wszystkim północnoamerykańskie regulacje wydane na mocy ustawy Dodda-Franka, ale regulacje w tym zakresie wydano też w Kanadzie i planuje się wydać je również w Australii.

2.1. Dyrektywa UE

Dyrektywa 2013/34/UE jest nową dyrektywą o rachunkowości, która zastąpiła Czwartą i Siódmą Dyrektywę. Zagadnienia związane z raportowaniem informacji o płatnościach na rzecz administracji regulowane są w rozdziale 10, w artykułach od 41 do 48. Nie będzie ona opisywana szczegółowo, ponieważ polskie przepisy dość wiernie transponują zapisy dyrektywy. Warto jednak zwrócić uwagę na uzasadnienie zamieszczone w preambule dyrektywy 2013/34/UE, w punktach od 44 do 53. Wskazuje się tam na konieczność zapewnienia przejrzystości płatności na rzecz administracji publicznej przez jednostki duże oraz jednostki zainteresowania publicznego, działające w sektorze wydobywczym i zajmujące

się wyrębem lasów pierwotnych. Ich sprawozdania powinny zawierać informacje porównywalne do informacji ujawnianych zgodnie ze standardami EITI. Jednostki te działają przede wszystkim w krajach bogatych w zasoby naturalne (takie jak minerały, ropę, gaz ziemny i lasy pierwotne), zatem na raportowaniu skorzystają przede wszystkim rządy tych państw. Wdrożenie dyrektywy ułatwi bowiem wdrożenie standardów EITI oraz zapewni lepszy dostęp do informacji ich obywatelom. Autorzy dyrektywy zachęcają ponadto do kontynuowania prac nad odpowiednim międzynarodowym standardem rachunkowości. Warto dodać, że obecnie żaden projekt w tym zakresie nie jest prowadzony.

2.2. Ustawa amerykańska

Obowiązująca w Stanach Zjednoczonych ustawa Dodda-Franka jest kompleksowym aktem prawnym. Jego zasadniczym celem było zapobieżenie nieprawidłowościom, które przyczyniły się do kryzysu finansowego w latach 2007–2009 (Szymańska, 2014). Zapisy dotyczące raportowania płatności na rzecz administracji publicznej ograniczono do zobowiązania wszystkich emitentów papierów wartościowych, notowanych na tamtejszych rynkach i prowadzących wydobywanie ropy, gazu lub innych zasobów mineralnych, do sporządzania sprawozdania z dokonanych płatności na rzecz rządów. Uprawnienie do szczegółowego uregulowania tego sprawozdania otrzymała amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC), która po pewnych problemach prawych wydała rozporządzenie w grudniu 2015 roku (E&Y, 2016).

2.3. Standardy EITI

Standardy EITI mają specyficzną formułę. Ich pierwszą część rozpoczyna 12 podstawowych zasad, stanowiących raczej deklarację wartości i postaw. Na przykład druga zasada głosi: „Afirmujemy pogląd, że korzystne dla obywateli państw zarządzanie zasobami naturalnymi jest zadaniem suwerennych rządów, wykonywanym w interesie rozwoju narodowego” (EITI, 2016, s. 11). Natomiast zasada szósta brzmi: „Uznajemy, że osiągnięcie większej przejrzystości musi być realizowane z uwzględnieniem poszanowania umów i prawa” (EITI, 2016, s. 11). Przytoczone fragmenty można oceniać jako bardzo ogólne, jednak zostały sformułowane w konkretnym kontekście. Na przykład druga z nich odpowiada na zarzuty przedsiębiorstw wydobywczych o zmuszanie ich do ujawniania informacji zabronionych prawem państw, w których dokonują wydobywania.

2.4. Porównanie regulacji

Pełne porównanie regulacji w zakresie sprawozdania z płatności na rzecz administracji zasadniczo wykracza poza ramy artykułu, jednak zestawienie najważniejszych rozstrzygnięć dokonane przez Ernst & Young pozwala na stwierdzenie ich wysokiego podobieństwa (E&Y, 2016). Różnice wynikają na przykład z objęcia raportowaniem również jednostek zajmujących się lasami pierwotnymi w europejskiej dyrektywie (inne regulacje dotyczą wyłącznie sektora wydobywczego). Znaczne podobieństwo regulacji ma związek z ich ukierunkowaniem na duże, ponadnarodowe koncerny wydobywcze, eksploatujące zasoby naturalne w krajach rozwijających się. Niezależnie od tego, czy koncerny te mają siedzibę w Stanach Zjednoczonych, w Kanadzie czy na obszarze Unii Europejskiej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji powinno obejmować te same informacje.

3. Rozdział 6a ustawy o rachunkowości

Przepisy rozdziału 6a ustawy o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, 2013) są bardzo wierną transpozycją dyrektywy 2013/34/UE. Omówienia wymagają zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz układ sprawozdań zgodny z zapisami ustawy (por. Kiziukiewicz, Mućko, 2016).

3.1. Zakres podmiotowy

Zgodnie z dyrektywą, do sporządzania sprawozdań z płatności na rzecz administracji publicznej zobowiązane są jednostki spełniające łącznie dwie grupy warunków: 1) dotyczące rodzaju prowadzonej działalności oraz 2) rozmiaru albo znaczenia w gospodarce.

Sprawozdanie sporządzają jednostki prowadzące działalność w sektorze wydobywczym oraz eksploatację lasów pierwotnych (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63f). Działalność w sektorze wydobywczym została zdefiniowana w ustawie przez podanie działów od 05 do 08 Polskiej Klasyfikacji Działalności (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63e, pkt 1). Działy te obejmują między innymi działalność w zakresie:

- wydobywania węgla kamiennego i brunatnego (lignitu),
- górnictwa ropy naftowej i gazu ziemnego,
- górnictwa rud żelaza i pozostałych rud metali nieżelaznych,
- wydobywania kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków,
- wydobywania żwiru i piasku, gliny i kaolinu,
- wydobywania minerałów dla przemysłu chemicznego oraz do produkcji nawozów,
- wydobywanie torfu,
- wydobywanie soli.

Natomiast eksploatacja lasów pierwotnych jest działalnością bardzo rzadko prowadzoną, co wynika z ich definicji. Jako lasy pierwotne w ustawie zdefiniowano „las z gatunkami rodzimymi, gdzie nie istnieją wyraźnie widoczne ślady działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie zostały w istotny sposób zaburzone” (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63e, pkt 3). W rządowym dokumencie „Ocena skutków regulacji” dotyczących projektu wprowadzenia m.in. omawianych zmian przytoczono opinię Ministerstwa Środowiska, zgodnie z którą lasy wykorzystywane gospodarczo w Polsce nie stanowią lasów pierwotnych. Za takie uznać można lasy w granicach niektórych parków narodowych lub rezerwatów – te jednak nie są eksploatowane w celu pozyskania drewna (*Ocena skutków...*, 2014, s. 6). Dlatego – zdaniem Ministerstwa – żadna jednostka w Polsce nie będzie sporządzać sprawozdania w zakresie eksploatacji lasów pierwotnych.

Druga grupa kryteriów ma na celu obciążenie obowiązkiem przygotowania nowego sprawozdania jedynie podmiotów dużych lub w inny sposób znaczących. Dlatego będą je sporządzać jednostki (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63f, ust.1): 1) zainteresowania publicznego, wymienione w art. 3 ust. 1e pkt 1-6 UOR, a określne mianem jednostek zainteresowania publicznego w ustawie o biegłych rewidentach; 2) duże.

Należy dodać, że obie grupy jednostek są zobowiązane do sporządzania sprawozdania, jeżeli prowadzą działalność w określonych formach prawnych. W ustawie wskazano formy prawne, w których odpowiedzialność za zobowiązania jednostki jest ograniczona do jej majątku.

Jednostki zainteresowania publicznego zostały zdefiniowane w tej samej dyrektywie 2013/34/UE, w art. 1. W polskich przepisach ich zakres określono w art. 2, pkt 4 ustawy

o biegłych rewidentach (Ustawa o biegłych rewidentach..., 2009). O ile zobowiązanie do sporządzania sprawozdania z płatności nałożone na emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynkach regulowanych nie powinno dziwić, to rozszerzenie tego obowiązku na m.in. banki i zakłady ubezpieczeniowe wymaga wyjaśnienia. Zgodnie z 63g Ustawa o rachunkowości jednostki dominujące są zobowiązane sporządzać skonsolidowane sprawozdania z płatności, jeżeli którakolwiek z jej jednostek zależnych spełnia kryterium rodzaju działalności. Jest zatem możliwa sytuacja, w której instytucja finansowa sprawuje kontrolę nad kopalnią i z tego powodu raportuje informacje o płatnościach na rzecz administracji publicznej.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje dużych jednostek, jednak takie określenie zostało wprowadzone w dyrektywie 2013/34/UE (art. 3, ust. 4). Ustawa posługuje się zbliżonymi kryteriami, bez określenia 'duża jednostka'. Zgodnie z dyrektywą jednostkami dużymi są takie, które przekraczają dwie z trzech wielkości:

- a) suma bilansowa – 20 mln EUR (w UOR 85 mln zł);
- b) przychody netto ze sprzedaży – 40 mln EUR (w UOR 170 mln zł);
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym – 250.

Wspomniano już, że Ministerstwo Środowiska szacuje, że żadna jednostka w Polsce nie prowadzi eksploatacji lasów pierwotnych. Interesujące są również szacunki Ministerstwa Finansów odnośnie do liczby jednostek prowadzących działalność wydobywczą i zobowiązanych do sporządzania sprawozdania z płatności. Oszacowano, że w Polsce zaledwie 18 spółek akcyjnych przekracza, a żadna spółka komandytowo-akcyjna nie przekracza, kryteriów odnoszących się do rozmiarów. Liczba spółek z ograniczoną odpowiedzialnością nie została podana z uwagi na tajemnicę statystyczną, jednak na podstawie dostępnych danych można oceniać, że jest ona porównywalna, ponieważ zgodnie z danymi GUS liczba spółek z o.o. prowadzących działalność w działach od 05 do 08 i zatrudniających ponad 250 pracowników w 2015 roku wynosiła 10 (GUS, 2015), a spełnić należy jeszcze drugie kryterium. Dla porównania można sięgnąć do oceny skutków analogicznej regulacji brytyjskiej, która również wynikała z transpozycji dyrektywy. Brytyjski rząd oszacował, że przedsiębiorstw zobowiązanych do raportowania informacji o płatnościach na rzecz administracji było 251, z czego jedynie 49 miało status ostatecznej jednostki dominującej, nieposiadającej jednostki wyższego szczebla, i z tego powodu zobowiązanych do sporządzania sprawozdania z płatności. Warto dodać, że niektóre z brytyjskich przedsiębiorstw zobowiązanych do raportowania mają w grupie kapitałowej nawet 250 jednostek zależnych wymagających uwzględnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu z płatności (BIS, 2014a, s. 21–22).

Podsumowując omówienie zakresu podmiotowego sprawozdania z płatności na rzecz administracji, można ocenić, że nie jest ono ukierunkowane na potrzeby informacyjne podmiotów krajowych, ponieważ dotyczy naprawdę znikomej liczby jednostek, jakkolwiek wszelkie szacunki mogą być zaniżone z uwagi na konieczność sporządzania sprawozdań skonsolidowanych. Na przykład Grupa Azoty Zakłady Chemiczne „Police” SA prowadzi działalność w dziale 20 PKD, jednak jest dominującym właścicielem senegalskiej spółki dysponującej złożami fosforytów. W związku z tym należy się spodziewać, że spółka ta przedstawi skonsolidowane sprawozdanie z płatności na rzecz administracji za 2016 rok. Takich jednostek może być więcej.

3.2. Zakres przedmiotowy

W analizowanym raporcie należy przedstawić informacje o płatnościach dokonanych w formie pieniężnej lub w naturze na rzecz administracji publicznych. Ustawa o rachunkowości – za dyrektywą – określa minimalną wartość płatności podlegających ujęciu w sprawozdaniu (odpowiednio 424,7 tys. zł i 100 tys. €). Przez administrację publiczną natomiast rozumie się (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63e, pkt 4):

- a) w Polsce: organy administracji rządowej oraz samorządowej;
- b) w pozostałych państwach: organy administracji rządowej, regionalnej oraz lokalnej;
- c) a ponadto: jednostki nadzorowane lub kontrolowane przez te organy (w tym przedsiębiorstwa państwowe).

W zakresie sprawozdania mieszczą się tylko zrealizowane transakcje. Jest ono zatem sporządzane zgodnie z zasadą kasową, z zastrzeżeniem płatności dokonywanych w naturze. Rządy niektórych państw udzielają koncesji na wydobycie pod warunkiem przekazywania określonego udziału w wydobyciu w naturze, a nie w pieniądzu. Zatem płatności przekazane w naturze także podlegają ujęciu w sprawozdaniu.

Tytuły płatności podlegających raportowaniu obejmują kompletną listę możliwych płatności przedsiębiorstw wydobywających surowce mineralne (Ustawa o rachunkowości, 2013, sekc. 63e, pkt 6):

- a) należności z tytułu produkcji;
- b) podatków pobieranych od dochodu, produkcji lub zysków spółek, z wyłączeniem podatku od konsumpcji, takiego jak podatek od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku od sprzedaży;
- c) tantiem;
- d) dywidend;
- e) opłat koncesyjnych oraz premii za odkrycie i produkcję;
- f) opłat licencyjnych, opłat dzierżawnych, opłat za rozpoczęcie działalności oraz innych świadczeń z tytułu przyznania licencji lub koncesji;
- g) płatności za ulepszenia w zakresie infrastruktury.

Sformułowanie pierwszego z tytułów może wprowadzać w błąd. Wynika z przetłumaczenia w dyrektywie „*production entitlement*”, które odnosi się do obowiązku przekazywania rządowi kraju wydobycia części wydobycia wynikającej z kontraktu. Takie udziały w wydobyciu można ujmować w momencie wydobycia (czyli gdy są należne) lub przekazania (BIS, 2014b, s. 18–19), niemniej faktyczne przekazanie wydaje się momentem bardziej odpowiadającym zasadzie kasowej stosowanej do płatności pieniężnych.

3.3. Układ sprawozdania

Z art. 63f, ust. 2 ustawa o rachunkowości wynika, że w sprawozdaniu powinny znaleźć się informacje o płatnościach w trzech przekrojach klasyfikacyjnych: 1) tytułów, wymienionych wcześniej; 2) krajów, a w danym kraju w przekroju poszczególnych szczebli administracji; 3) projektów, jeżeli płatności są przypisane do projektów.

Jednak ustawa nakazuje przedstawiać te dane w dwóch nałożonych na siebie przekrojach, tzn. przedstawić kwoty płatności na rzecz szczebli administracji kolejnych państw w podziale na tytuły oraz w przekroju tytułów i projektów. Zatem sprawozdanie powinno mieć postać co najmniej dwóch tabel.

Przedstawione dość obszerne objaśnienie charakteru i zawartości sprawozdania z płatności wynika z jego nowości w polskim systemie prawnym.

4. Studia przypadków

Jakkolwiek w systemie prawnym Unii Europejskiej i Polski sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej jest nowością, w praktyce przedsiębiorstwa zagraniczne przedstawiały już podobne raporty dobrowolnie, na przykład na podstawie standardów EITI. Ponadto Wielka Brytania zdecydowała się na wdrożenie dyrektywy rok wcześniej, wskutek czego pierwsze sprawozdania z płatności spółek notowanych na giełdzie londyńskiej ukazały się za rok 2015. Umożliwia to przedstawienie dwóch sprawozdań.

4.1. Rio Tinto

Rio Tinto plc jest największą spółką zajmującą się wydobywaniem surowców mineralnych (z wyjątkiem ropy i gazu) notowaną na London Stock Exchange, o kapitalizacji przekraczającej 26 mld £. Jest brytyjsko-australijską wielonarodową korporacją wydobywającą i produkującą aluminium, rudy żelaza, miedzi, uranu oraz węgiel i diamenty. Jej kopalnie znajdują się na całym świecie, ale najważniejsze zlokalizowane są w Australii i Kanadzie (Market Line, 2016a). Poza londyńską, notowana jest również na giełdach w Australii i Nowym Jorku.

Spółka publikuje sprawozdania o zapłaconych podatkach od 2010 roku. Jej ostatnie opublikowane sprawozdanie z płatności nie podlegało jeszcze przepisom brytyjskiej ustawy, ale – według deklaracji zarządu – kolejne zostanie sporządzone w tym samym układzie. Sprawozdanie za 2014 rok zatytułowane jest „*Taxes paid in 2014*” z ciekawym podtytułem „Raport na temat gospodarczego wkładu Rio Tinto w finanse publiczne”, podkreślającym wkład przedsiębiorstwa w gospodarkę krajów wydobywania. Liczy łącznie 22 strony i ma charakter raportu odrębnego od innych sprawozdań. Rozpoczyna się listem dyrektora ds. finansowych, w którym podkreślono znaczący wkład przedsiębiorstwa w budżety publiczne państw na całym świecie, z podaniem sumarycznych kwot zapłaconych podatków. W dalszej części zamieszczono grafikę przedstawiającą podział całkowitej sumy przychodów grupy kapitałowej na ogólne kategorie wydatków według ich beneficjentów. Wynika z niej, że zobowiązania wobec administracji publicznych pochłonęły w 2014 roku 14% globalnych przychodów, co powoduje, że sektor publiczny jest trzecim w kolejności beneficjentem działalności przedsiębiorstwa (po dostawcach oraz kwotach reinwestowanych, ale już pracownicy otrzymali mniej niż administracje).

W raporcie dominuje opis słowny na temat m.in. strategii podatkowych, nadzoru nad podatkami, pozytywnego stosunku do standardów EITI, zasad przygotowania sprawozdania, słowniczek terminów. Informacje liczbowe przedstawiono w paru tabelach. W najważniejszej zaprezentowano kwoty zapłaconych podatków w dwóch przekrojach: krajów, ze wskazaniem każdej odrębnej administracji regionalnej lub lokalnej, oraz tytułów płatności. Tytuły określono nieco inaczej niż w dyrektywie. Są to:

- a) podatek dochodowy;
- b) tantiemy, obejmujące opłaty licencyjne i inne opłaty za rozpoczęcie i prowadzenie wydobywania;
- c) podatki od wynagrodzeń obciążające pracodawcę;
- d) inne podatki i opłaty, w tym od nieruchomości, podatek od dywidend, cła i opłaty skarbowe, podatki pośrednie niepodlegające zwrotowi (np. VAT), opłaty środowiskowe oraz (z ujemnym znakiem) otrzymane dotacje;
- e) podatki od wynagrodzeń obciążające pracowników.

Wybrane kwoty z tabeli są omawiane obok niej. Przedstawiono również osobną analizę struktury płatności według tytułów, z której wynika na przykład, że największy udział w płatnościach na rzecz administracji publicznych miał podatek dochodowy (CIT – 44%), a kolejną pozycję zajmowały tantiemy (25%).

W innej tabeli przedstawiono uzgodnienie kwot wykazanych w raporcie i w sprawozdaniu finansowym. Osobny rozdział poświęcono wyjaśnieniu zależności między płatnościami a cyklem życia projektu. Raport obejmuje też sprawozdanie niezależnego audytora (Price-waterhouseCoopers), który potwierdza, że przygotowano je zgodnie z przedstawionymi w raporcie zasadami.

Warto zauważyć, że całym raporcie nie przedstawiono osobnej informacji o projektach, być może uznając, że są tożsame z informacjami o płatnościach na rzecz administracji regionalnych i lokalnych.

4.2. Royal Dutch Shell

Royal Dutch Shell (określany w skrócie jako Shell) jest znanym angielsko-holenderskim międzynarodowym koncernem zajmującym się wydobywaniem, przetwórstwem i sprzedażą ropy i gazu. Jest to największa na świecie korporacja w tym sektorze (Market Line, 2016b).

Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej za rok 2015 było po raz pierwszy sporządzane obowiązkowo zgodnie z regulacjami brytyjskimi, chociaż we wcześniejszych latach dobrowolnie raportowano podobne informacje. Sprawozdanie Shell liczy 32 strony i ma zasadniczo odmienny charakter od sprawozdania Rio Tinto. Zawiera zaledwie jeden akapit wprowadzenia, z przywołaniem podstawy prawnej, oraz ok. 3 strony objaśnień zasad sporządzenia sprawozdania. Pozostałą część raportu zajmują tabele w układzie przewidzianym w dyrektywie. W odniesieniu do każdego kraju przedstawiono dwie tabele w przekrojach:

- szczeble administracji/tytuły płatności,
- projekty/tytuły płatności.

Informacja o szczeblach administracji obejmuje wskazanie nazwy ministerstwa, administracji regionalnych lub lokalnych, przedsiębiorstw kontrolowanych przez administracje. W przypisach podano ewentualne informacje uzupełniające, jeżeli płatności przekazane były w naturze: ilość i podstawa wyceny (najczęściej cena rynkowa). Brak jest jakiegokolwiek komentarza lub analizy przedstawionych danych, co pozwala na stwierdzenie, że raport realizuje wyłącznie zapisy dyrektywy w stopniu minimalnym, dostarczając wyłącznie nakazane informacje.

Uwagi końcowe

Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji dostarcza informacji o kwotach pieniężnych i wartości surowców przekazanych władzom kraju wydobywania. Jego zasadniczym celem nie wydaje się jednak prezentacja tych informacji. Zapewnienie przejrzystości informacji o płatnościach służy przedsiębiorstwom do ograniczenia ryzyka utraty reputacji. Uważa się bowiem, że działalność w biednych krajach rozwijających się, które są bogate w zasoby naturalne, obarczona jest wysokim ryzykiem korupcji, która ujawniona prowadzi do realnych strat dla przedsiębiorstwa (Bleischwitz, 2014). Korzyści ze sporządzania raportów odnoszą jednak przede wszystkim państwa, w których działalność wydobywcza jest prowadzona. W niektórych z nich w wyniku wprowadzenia obowiązku ujawniania płatno-

ści przychody administracji publicznych z tego tytułu wzrosły kilkukrotnie (Bleichwitz, 2014). Ponadto transparentna polityka gospodarowania zasobami naturalnymi w tych krajach przyczynia się do większego ich poszanowania. Zatem sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznych, jakkolwiek w treści przedstawia informacje o charakterze finansowym, realizuje postulaty interesariuszy niefinansowych, przede wszystkim organizacji pozarządowych dbających o zrównoważony rozwój.

Literatura

- BIS. (2014a). *Implementation of Chapter 10 of EU Accounting Directive (2013/34/EU): impact assessment*. Department of Business, Innovation & Skills. Pobrano z: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341986/bis-14-1024-implementation-chapter-10-eu-accounting-directive-impact.pdf.
- BIS. (2014b). *Draft guidance 'The Reports on Payments to Government Regulations 2014 – Industry Guidance'*. Department of Business, Innovation & Skills. Pobrano z: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/378081/bis-14-1228-the-reports-on-payments-to-government-regulations-2014-industry-guidance-draft.pdf.
- Bleichwitz, R. (2014). Transparency in the Extractive Industries: Time to Ask for More. *Global Environmental Politics*, 14(4), 1–9. Pobrano z: http://doi.org/10.1162/GLEP_e_00254.
- Deegan, C.M., Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*. Berkshire: McGraw-Hill.
- Dobija, D. (2010). Dylematy standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyceny i pomiaru ryzyka. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 57, 5–14.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. 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 dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz.U. L 182, 29.6.2013.
- EFI, E. F. I. (2015). *Introduction to FLEGT. EU FLEGT Facility [Briefing]*. Pobrano z: www.euflegt.efi.int/publications/introduction-to-flegt (5.04.2016).
- EITI. (2016). *The EITI Standard 2016. Extractive Industries Transparency Initiative*. Pobrano z: http://eiti.org/files/english_eiti_standard_0.pdf.
- E&Y. (2016). *Disclosing payments to governments. Mining and metals in an era of transparency*. Ernst & Young. Pobrano z: <https://eiti.org/files/ey-mining-and-metals-in-an-era-of-transparency.pdf>
- Godfrey, J., Hodgson, A., Holmes, S., Tarca, A. (2006). *Accounting theory* (6. ed). Sydney: Wiley.
- Gruszecki, T. (2002). *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- GUS. (2015). *Kwartalna informacja o podmiotach gospodarki narodowej w rejestrze REGON deklarujących prowadzenie działalności*. Pobrano z: <http://bip.stat.gov.pl/dzialalnosc-statystyki-publicznej/rejestr-region/liczba-podmiotow-w-rejestrze-region-tablice/kwartalna-informacja-o-podmiotach-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-region-deklarujacych-prowadzenie-dzialalnosci/> (19.04.2016).
- Kiziukiewicz, T., Mućko, P. (2016). Rozdział 6a. Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej. W T. Kiziukiewicz (Red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz* (s. w druku). Warszawa: LexisNexis Polska.
- Market Line. (2016a). *Rio Tinto* (Company Profile) (s. 1–10). Pobrano z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=113301985&lang=pl&site=bsi-live>
- Market Line. (2016b). *Royal Dutch Shell plc* (Company Profile) (s. 1–11). Pobrano z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=112326555&lang=pl&site=eds-live>.
- Ocena skutków regulacji: Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. (2014). Ministerstwo Finansów. Pobrano z: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/246200/246203/246204/dokument129478.pdf>.
- Stakeholders. (2016). Pobrano z: <https://eiti.org/supporters/institutionalinvestors> (26.04.2016).
- Szymańska, J. (2014). Regulacje prawne w Europie i w Stanach Zjednoczonych po globalnym kryzysie finansowym 2007–2009. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (369, cz. 2), 203–211.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Dz.U. 2015, poz. 1011.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, ze późn. zm.
- Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej. (2011). W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej: według stanu na dzień 1 stycznia 2011 r.* (T. A, s. A23–A56). London; Warszawa: IFRS Foundation; Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

THE ANALYSIS OF REGULATIONS AND THE CONTEXT OF THEIR ISSUANCE CONCERNING REPORTING ON PAYMENTS TO GOVERNMENTS AS THE EXAMPLE OF FINANCIAL REPORTING FOR NON-FINANCIAL STAKEHOLDERS

Abstract: *Purpose* – to analyze the context and the regulations on the reporting of payments to governments with the ultimate aim to explain the essence and applications of these reports. *Design/Methodology/Approach* – literature review, analysis of regulations and other appropriate documents. For illustrative purposes two case studies of reports are also presented. *Findings* – the reports on payments to governments, though provide financial information, above all fulfil the goals of non-financial stakeholders. The report enforcement comes from sustainability issues and preservation of natural resources. *Originality/Value* – reports on payments to government have not been the subject of the analysis in Polish literature, and international research on this topic is also scarce.

Keywords: financial reporting, corporate reporting, sustainability, corporate social responsibility

Cytowanie

Mućko, P. (2016). Analiza regulacji i kontekstu wprowadzenia sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej jako przykład sprawozdawczości finansowej dla interesariuszy niefinansowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 481–491. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-51; www.wneiz.pl/frfu.