

Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej. Analiza krytyczna regulacji prawnych

Report on payments to governments. A critical analysis of related legal regulations

RADOSŁAW IGNATOWSKI*

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest analiza i ocena jakości, w tym jasności oraz właściwego rozumienia i zastosowania przepisów prawnych w zakresie obowiązku sporządzania sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej.


Metodyka/podejście badawcze: W badaniu zastosowano metody jakościowe, w tym dedukcyjną, krytyczną analizę tekstów w podejściu interpretacyjnym, odnoszącym się zasadniczo do regulacji w zakresie sporządzania przedmiotowych sprawozdań, określonych w dyrektywie Unii Europejskiej o sprawozdawczości finansowej oraz ustawie o rachunkowości.

Wyniki: Z analizy wynika, że zarówno unijne, jak i powstałe w drodze ich implementacji polskie regulacje w zakresie sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, są niejasne, nieczytelne i trudne do zrozumienia, przez co ich praktyczne zastosowanie może powodować trudności w wypełnieniu obowiązków sprawozdawczych, w tym trudnej do uzyskania porównywalności prezentowanych sprawozdań, co potwierdzają wyniki dostępnych, choć wciąż rzadkich, badań empirycznych.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Wnikliwa analiza regulacji w zakresie sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznych, zawarta w artykule, pozwala na jakościowo wyższym poziomie wypełnić w praktyce przedmiotowe regulacje, a dla usunięcia niedoskonałości regulacji niezbędne jest podjęcie działań prawnych, które precyzują odnośne regulacje, lub działań interpretacyjnych, polegających na wydaniu stosowanych wytycznych.

Oryginalność/wartość: Artykuł stanowi kompleksową analizę krytyczną regulacji prawnych w zakresie sporządzania sprawozdań z płatności na rzecz administracji publicznej, która nie była jak dotąd w przedmiotowym zakresie poddana pogłębionej analizie w opracowaniach innych autorów, polskich lub polskojęzycznych.

Słowa kluczowe: sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej, sprawozdawczość środowiskowa, *country-by-country reporting*, dyrektywa 2013/34/EC o sprawozdawczości finansowej, ustawa o rachunkowości.

* Dr hab. Radosław Ignatowski, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0003-4349-8956>, radoslaw.ignatowski@uni.lodz.pl

Abstract

Purpose: The aim of this article is to analyse and assess the quality, including the clarity and understanding of legal regulations on preparing and presenting the report on payments to governments, which is crucial in the practical application of such requirements.

Methodology/approach: The methods used include studies of legal acts on reports, including related EU Directives and Polish Accounting Act with deductive critical and interpretative analyses of those regulations.

Findings: The study demonstrates that both European Union and Polish regulations on reports on payments to governments are unclear, difficult to understand, and can cause difficulties and a lack of comparability in practical application of provisions constructed in this way, which is confirmed by quite rare empirical studies.

Research limitations/implications: The article points out the difficulties in understanding and the practical application of the related regulations. To avoid inconsistencies and improper application, legal action should be taken (e.g., it is necessary to improve regulations or give additional official guidance).

Originality/value: The article provides a thorough analysis of legal regulations for preparing and presenting reports on payments to governments, not done by other Polish authors or in Polish previously.

Keywords: reports on payments to governments, green and environmental reporting, country-by-country reporting, EC Directive on financial reporting, act on accounting.

Wstęp

Unia Europejska, w nurcie ukierunkowanym na dbałość o środowisko naturalne, przyjmując w 2013 roku dyrektywę o sprawozdawczości finansowej (Dyrektywa 2013/34/UE), zwróciła baczniejszą niż dotąd uwagę na kwestie środowiskowe. Przyjęte wcześniej, ale wyrażane dość lakonicznie, regulacje o ujawnianiu informacji o kwestiach środowiska naturalnego w sprawozdaniach z działalności spółek zostały mocno zaakcentowane w odniesieniu do niektórych spółek (i ich grup kapitałowych), które prowadzą działalność wydobywczą lub są zaangażowane w działalność przemysłu pozyskującego drewno¹. Zagadnieniu ujawniania właściwych informacji poświęcono odrębny, 10 rozdział dyrektywy (art. 41–47), w którym wskazano na obowiązek sporządzania odrębnego sprawozdania o płatnościach na rzecz administracji publicznej (dalej: sprawozdanie z płatności) w przekroju krajów, w których przedmiotowe działalności są prowadzone. Problem w tym, że wskazane przepisy dyrektywy oraz ich implementacja w przepisach ustawy o rachunkowości (UoR), jaka miała miejsce w 2014 roku, co do ich przedmiotowego zakresu, szczególnie co do rozumienia wyrębu lasów pierwotnych oraz tytułów płatności, są niejasne i przez to budzące wiele problemów aplikacyjnych.

Celem artykułu jest analiza i ocena jakości, w tym jasności oraz możliwości właściwego rozumienia i przez to zastosowania się do przepisów o ujawnianiu informacji w sprawozdaniach z płatności, w szczególności w odniesieniu do pojęcia lasów pierwotnych oraz tytułów płatności, które wymagają kwotowego wykazania.

¹ Szerzej o działaniach Unii Europejskiej w kontekście środowiska naturalnego i sprawozdawczości środowiskowej: R. Ignatowski i in. (2020, podrozdz. 3.4).

W badaniu zastosowano metody jakościowe, w tym dedukcyjną, krytyczną analizę tekstów w podejściu interpretacyjnym, odnoszącą się zasadniczo do regulacji w zakresie sporządzania przedmiotowych sprawozdań, określonych w dyrektywie oraz UoR. Inspiracją do podjęcia tego celu badawczego były (1) wyniki nielicznych badań empirycznych oraz (2) raport Komisji Europejskiej (EU Review, 2018), które wskazały m.in. na brak porównywalności (jakościowej) sporządzanych sprawozdań z płatności (ad 1), u podstaw których leżą przede wszystkim trudności interpretacyjne przepisów prawnych (ad 2).

W polskojęzycznej literaturze, jak dotąd, niewiele miejsca poświęcono sprawozdaniu z płatności. Autorem jednego z nielicznych opracowań jest P. Mućko (2016), który – poza m.in. opisem wymogów prawnych, analizą standardu EITI (o którym w dalszej części artykułu) oraz studiami zagranicznych dwu przypadków: Rio Tinto i Royal Dutch Shell – także zwraca uwagę na problematyczny wymiar wymogów dyrektywy 2013/34/UE wydanej w języku polskim, w kwestii podania informacji o „należnościach z tytułu produkcji”. Wskazuje przy tym, powołując się na brytyjskie dokumenty prawnego procesu implementacyjnego dyrektywy, że odpowiednik *production entitlements* „odnosi się do obowiązku przekazywania rządowi kraju wydobywania części wydobywania wynikającej z kontraktu” (WWW1)². Stwierdza ponadto, że chodzi przy tym o płatności dokonane, a nie należne (Mućko, 2016, s. 487). Innym opracowaniem, jak się wydaje kluczowym w kontekście postawionego tu celu badawczego, jest badanie empiryczne (Ignatowski i in., 2020), przeprowadzone na grupie polskich podmiotów, sporządzających sprawozdania z płatności. Badanie to wskazuje na dalece szeroką dowolność aplikacyjną przepisów w zakresie tytułów płatności, wymaganych do ujawnienia, przez co sporządzane sprawozdania nie są spójne i przez to nieporównywalne. W innych przypadkach autorzy opracowań zwykle opisują zakres podmiotowy i przedmiotowy sprawozdania, nie przyczyniając się przez to do lepszego, właściwego rozumienia zakresu przedmiotowego i istoty pozycji, które mają być wykazane w sprawozdaniu (zob. Żukowska, 2016; Poniatowska, 2017³).

1. Unijne i krajowe regulacje prawne w zakresie sporządzania sprawozdania z płatności

W tej części artykułu zawarto syntetyczny opis przepisów prawnych w zakresie sporządzania sprawozdania z płatności, którego źródłem są wybrane, związane z tym zagadnieniem punkty preambuły oraz właściwe przepisy przyjętej dyrektywy

² *Implementation of Chapter 10 of EU Accounting Directive (2013/34/EU): impact assessment* (2014), Department of Business, Innovation & Skills, http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341986/bis-14-1024-implementation-chapter-10-eu-accounting-directive-impact.pdf (dostęp 10.12.2021).

³ Por. *Wytyczne dla spółek z udziałem Skarbu Państwa sporządzających sprawozdanie finansowe* [...]: (WWW2, WWW3, WWW4).

2013/34/UE (dalej: dyrektywa), a także znajduje się tutaj odniesienie do implementacji tych przepisów do polskiego porządku prawnego.

W celu zapewnienia większej przejrzystości płatności na rzecz administracji rządowej duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyрубem lasów pierwotnych powinny, w odrębnym sprawozdaniu, ujawniać corocznie istotne płatności na rzecz administracji publicznej dokonywane w krajach, w których prowadzą one działalność eksploatacyjną, zwykle posiadających bogate zasoby naturalne, zwłaszcza minerały, ropę, gaz ziemny, jak również lasy pierwotne. W przypadku, gdy działalność taką prowadzi jednostka zależna od spółki dominującej, to na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania z płatności uznaje się, że czyni tak spółka dominująca (art. 44 ust. 1). Sprawozdanie powinno zawierać rodzaje płatności porównywalne z płatnościami ujawnianymi przez jednostkę uczestniczącą w Inicjatywie Przejrzystości w Branżach Wydobywczych (EITI)⁴. Inicjatywa ta jest także uzupełnieniem planu działania Unii Europejskiej na rzecz egzekwowania prawa, zarządzania i handlu w dziedzinie leśnictwa (UE FLEGT) oraz przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 995/2010 ustanawiającego obowiązki podmiotów wprowadzających do obrotu drewno i produkty z drewna, które nakładają na podmioty zajmujące się handlem produktami z drewna wymóg dokładania należytej staranności, aby zapobiec wprowadzaniu nielegalnego drewna na unijny rynek (art. 42 ust. 1 i art. 44 ust. 1 dyrektywy).

Zgodnie z dyrektywą, sprawozdanie powinno służyć ułatwieniu rządów krajów bogatych w zasoby naturalne wdrażania zasad i kryteriów EITI, a także rozliczania się przed swoimi obywatelami z płatności, które rządy te otrzymują od jednostek prowadzących działalność w przemyśle wydobywczym lub zajmujących się wyрубem lasów pierwotnych i działających w ramach jurysdykcji tych krajów. Sprawozdanie powinno zawierać informacje w podziale na kraje i projekty (pkt 44 preambuły i art. 42 ust. 1 dyrektywy). Projekt definiuje się jako działalność operacyjną regulowaną jedną umową, licencją, najmem lub dzierżawą, koncesją lub podobnymi umowami prawnymi i stanowiącymi podstawę zobowiązań płatniczych wobec administracji rządowej. Jeśli zaś kilka takich umów jest ze sobą znacząco powiązanych, to powinny być one uznawane za projekt. Takie umowy mogą być regulowane przepisami jednej umowy, umowy spółki *joint venture*, przepisami porozumienia o podziale produkcji lub inną ogólną umową prawną (pkt 45 preambuły, art. 41 pkt 4 dyrektywy).

Obowiązek sprawozdawczy dotyczy płatności (w formie pieniężnej lub rzeczowej), dokonanej jako pojedyncza płatność lub seria powiązanych płatności, o ile jest co najmniej równa 100 000 EUR w roku obrotowym. Oznacza to, że w przypadku jakiegokolwiek umowy przewidującej okresowe płatności lub raty (np. czynsz z tytułu najmu), spółka musi uwzględnić zagregowaną kwotę powiązanych okresowych lub ratałnych płatności w celu określenia, czy osiągnięto próg dla tych

⁴ Extractive Industries Transparency Initiative (EITI). Więcej o inicjatywie na stronie internetowej: <https://eiti.org/> (WWW5).

serii płatności, oraz czy w związku z tym wymagane jest ujawnienie informacji (pkt 46 preambuły, art. 43 ust. 1 dyrektywy). Wskazanie na płatności w formie pieniężnej lub rzeczowej nadaje im wymiar kasowy, choć lista ujawnianych płatności (np. należności z tytułu produkcji) mogłaby wskazywać na ich memoriałowy charakter.

W zakresie przedmiotowym sprawozdanie z płatności obejmuje ujawnienie informacji o wniesionych płatnościach w formie (art. 41 pkt 5 dyrektywy):

- a) należności z tytułu produkcji;
- b) podatków pobieranych od dochodu, produkcji lub zysków spółek, z wyłączeniem podatków od konsumpcji, takich jak podatki od wartości dodanej, podatki dochodowe od osób fizycznych lub podatków od sprzedaży;
- c) tantiem;
- d) dywidend;
- e) premii za podpis, odkrycie i produkcję;
- f) opłat licencyjnych, opłat za rozpoczęcie działalności oraz innych świadczeń z tytułu przyznania licencji lub koncesji oraz
- g) płatności za ulepszenia w zakresie infrastruktury.

Spółki objęte obowiązkiem sprawozdawczym nie powinny mieć obowiązku dezagregowania ani alokowania płatności na projekty w przypadku płatności, które dokonywane są na poczet zobowiązań nałożonych na jednostki na poziomie podmiotu, a nie na poziomie projektu. Na przykład, jeżeli jednostka prowadzi więcej niż jeden projekt w państwie przyjmującym, a administracja rządowa tego państwa nakłada na tę jednostkę podatki od osób prawnych w odniesieniu do całości dochodów tej jednostki w tym państwie, a nie w odniesieniu do określonego projektu lub określonej operacji na terytorium tego państwa, dopuszcza się, by jednostka ujawniała odnośną płatność lub odnośne płatności z tytułu podatku dochodowego bez wyszczególnienia określonego projektu związanego z tymi płatnościami (pkt 47 preambuły, art. 43 ust. 2 dyrektywy).

Spółka objęta obowiązkiem zasadniczo nie musi ujawniać dywidend, które wypłaca na rzecz administracji publicznej jako akcjonariuszowi zwyklemu tej jednostki, o ile dywidendy te są wypłacane administracji publicznej na tych samych zasadach, co innym akcjonariuszom. Spółka ta będzie jednak musi ujawniać wszelkie wypłacane dywidendy zamiast należności z tytułu produkcji lub tantiem (pkt 48 preambuły dyrektywy).

Aby przeciwdziałać potencjalnemu obchodzeniu wymogów dotyczących ujawniania informacji, w dyrektywie określono, że płatności mają być ujawniane w związku z istotą danej działalności lub płatności. Z tego powodu regulacje dyrektywy nie pozwalają na to, by raportująca spółka miała możliwość uniknięcia ujawniania informacji przez, na przykład, zmianę opisu działalności, która w innym przypadku wchodziłaby w zakres nałożonych dyrektywą obowiązków sprawozdawczych. Ponadto płatności lub rodzaje działalności prowadzonej przez daną spółkę (jej grupę) nie powinny być sztucznie dzielone lub agregowane, aby uchylić się od takich wymogów dotyczących ujawniania informacji (pkt 49 preambuły, art. 43 ust. 4 dyrektywy).

Przepisy dyrektywy o obowiązkach sprawozdawczych w zakresie płatności na rzecz administracji publicznych dotyczą:

- 1) jednostek działających w przemyśle wydobywczym;
- 2) jednostek zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych.

Zgodnie z art. 41 pkt 1 dyrektywy, przez jednostkę działającą w przemyśle wydobywczym rozumie się „jednostkę prowadzącą jakąkolwiek działalność polegającą na eksploracji, poszukiwaniu, odkrywaniu, eksploatacji i wydobyciu złóż minerałów, ropy i gazu ziemnego lub innych materiałów, w ramach rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w sekcji B działy 05–08 załącznika I do rozporządzenia (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2”. Z kolei przez jednostkę zajmującą się wyrobem lasów pierwotnych rozumie się „jednostkę prowadzącą działalność, o której mowa w sekcji A dział 02, grupa 02.2 załącznika I do rozporządzenia (WE) nr 1893/2006, na obszarach lasów pierwotnych” (art. 41 pkt 2 dyrektywy). Problemem zasadniczym jest jednak to, że dyrektywa nie określa – poprzez lakoniczność przyjętej definicji – w sposób jednoznaczny, czym jest las pierwotny? Do tego problemu powrócimy w dalszej części artykułu.

Warto podkreślić, że mówiąc o jednostce, w dyrektywie w art. 1 ust. 1 podmiotowo w Polsce obejmuje się zasadniczo tylko spółki prawa handlowego.

W zakresie obowiązków sprawozdawczych związanych z płatnościami na rzecz administracji publicznej przepisy dyrektywy nie pozwalają krajom członkowskim praktycznie na ustanowienie żadnych odstępstw podmiotowych lub przedmiotowych. Oznacza to, że sprawozdania takie powinny sporządzać wszystkie jednostki o formie prawnej, wskazanej w dyrektywie, które kwalifikowane są do spółek dużych (kryteria ilościowe są określone w art. 3 ust. 4) lub są spółkami interesu publicznego⁵.

Implementując dyrektywę 2013/34/UE, ustawodawca polski wyraził w złotych określone w dyrektywie progi ilościowe (art. 63f ust. 1 pkt 2 UoR) oraz określił, które jednostki zainteresowania publicznego są objęte obowiązkiem sprawozdawczym (art. 63f ust. 1 pkt 1 UoR). Ustawodawca polski nie zdecydował się na rozszerzenie zakresu podmiotowego obowiązku sporządzania sprawozdania z płatności poza jednostki objęte dyrektywą o sprawozdawczości finansowej (spółki prawa handlowego). Z tego powodu nie podlega obowiązkowi sporządzania przedmiotowego sprawozdania Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Działa ono z mocy ustawy o lasach, według której „Lasy Państwowe są państwową jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, reprezentującą Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia” (art. 32 ust. 1 ustawy o lasach) i prowadzą rachunkowość według zasad określonych w ustawie o rachunkowości (art. 50 ust. 3

⁵ Przez spółki interesu publicznego należy rozumieć spółki giełdowe, banki i im podobne instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeniowe oraz te spółki, które są wyznaczone przez państwa członkowskie jako jednostki interesu publicznego, np. jednostki o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników (art. 2 ust. 1 dyrektywy).

ustawy o lasach). Ustawodawca polski określił obowiązek sprawozdawczy do jednostek prowadzących działalność o której mowa w sekcji A w dziale 02 w grupie 02.2 Polskiej Klasyfikacji Działalności, na obszarach lasów pierwotnych: sektor leśny lub wymienionych w sekcji B w działach 05–08 Polskiej Klasyfikacji Działalności: sektor wydobywczy (Art. 63e pkt. 1 i 2 UoR).

W zakresie przedmiotowym sprawozdania, polski ustawodawca powieilił prawie dokładnie zakres niezbędnych do ujawniania informacji, określony w dyrektywie o sprawozdawczości finansowej, zastępując jedynie informację o „premier za podpis” opłatami koncesyjnymi (art. 63e pkt 6 UoR).

2. Problemy interpretacyjne przepisów o sporządzaniu sprawozdania z płatności

2.1. Kontekst i zakres problemów terminologicznych

Na tle niejednoznaczności stosowanych pojęć w dyrektywie o sprawozdawczości finansowej i ustawie o rachunkowości pojawia się dość poważny problem interpretacyjny użytych pojęć, w szczególności: „należności z tytułu produkcji”, „premia za podpis”, „premia za odkrycie i produkcję”. Niestety ani dyrektywa, ani ustawa w żadnym miejscu lub w dokumentach, stanowiących podstawę procesu legislacyjnego, nie daje wyjaśnień, co do właściwego rozumienia tytułów tych płatności. Pomocne w ich rozwikłaniu mogą być jedynie dokumenty branżowe, w tym przywołane w preambule dyrektywy standardy Inicjatywy Przejrzystości w Branżach Wydobywczych (EITI), wspomnianej wcześniej. Zastąpienie tych pojęć (wskazanych w poprzednim punkcie) być może wynika stąd, że premii (raczej opłaty) za podpis nie przewiduje polskie prawodawstwo. Jednostki zainteresowane już na etapie zgłoszenia zamiaru poszukiwań i rozpoznawania złóż muszą uzyskać koncesję, więc muszą wnieść opłatę koncesyjną (*Koncesja na poszukiwanie*, 2020, WWW6). Uzyskanie koncesji jest z kolei warunkiem ustanowienia użytkownika górniczego, które następuje na mocy zawartej umowy z właściwymi organami państwa, reprezentującymi Skarb Państwa, jako że tylko ten może korzystać z przedmiotu własności górniczej albo rozporządzać swoim prawem wyłącznie przez ustanowienie użytkownika górniczego (art. 12 i 13 ust. 1 i 1a *Prawa geologicznego i górniczego*). W umowie o ustanowienie użytkownika górniczego określa się opłatę z tytułu ustanowienia użytkownika górniczego i sposób jej zapłaty (art. 13 ust. 3 *Prawa geologicznego i górniczego*).

W przepisach ustawy brak jest jednak dość istotnych przepisów o zasadach ujawnień informacji o dywidendach, które są ujęte w źródłowej dyrektywie o sprawozdawczości finansowej. Przy braku ograniczeń w tym zakresie (była o tym mowa wcześniej) praktycznie każda ze spółek zarejestrowanych w Polsce z udziałem Skarbu Państwa podlega tym wymogom.

2.2. Krytyczny raport Komisji Europejskiej o jakości przepisów o sprawozdaniach z płatności

Niepewność co do właściwego rozumienia przedmiotowych pozycji do ujawnienia w sprawozdaniu z płatności, wynikająca z niejasności i niejednoznaczności używanych w przepisach dyrektywy 2013/34/UE oraz inne problemy związane z wprowadzonym obowiązkiem sprawozdawczym artykułuje wyraźnie specjalny raport Komisji Europejskiej z 2018 r. (EC Review). W przedmiotowym raporcie, dla celów jego sporządzenia, w badaniu przeprowadzono dogłębną analizę 83 sprawozdań (81 sprawozdań spółek wydobywczych i dwu firm działających w przemyśle drzewnym) z płatności na rzecz administracji publicznej, zarejestrowanych w UE w dziewięciu państwach członkowskich UE i działających w 12 krajach (głównie w Afryce, ale także w Azji i Ameryce Południowej). Badanie nie objęło żadnej spółki zarejestrowanej w Polsce. Wnioski z przeprowadzonego badania zostały opracowane ponadto na podstawie (EC Review, 2018):

- 1) obszernych badań źródeł wtórnych i przeglądzie ponad 248 źródeł, zarówno na poziomie UE/międzynarodowym, jak i krajowym;
- 2) 37 częściowo ustrukturyzowanych wywiadach z organizacjami pozarządowymi, stowarzyszeniami branżowymi, przedsiębiorstwami, władzami krajowymi i środowiskiem akademickim;
- 3) dwu studiach przypadków, które oceniają potencjał wprowadzenia obowiązkowego audytu raportu i dodatkowych wymagań sprawozdawczych;
- 4) warsztatach z przedstawicielami branży i użytkownikami raportów w celu omówienia wstępnych wyników badania.

Jednym z głównych wniosków, jaki wyciągnęli autorzy z przeprowadzonego badania, istotnym z perspektywy celu niniejszego artykułu, jest następujący (EC Review, 2018):

W próbie zbadanych raportów większość spółek dostarczyła wymaganych informacji: płatności na rzecz każdego rządu według projektów i rodzaju płatności. Główne błędy i niespójności zidentyfikowane w sprawozdaniach dotyczyły niejasnych definicji szczegółowych wymagań, takich jak definicja projektów, rodzaje płatności i podejście do wspólnych przedsięwzięć. Z powodu braku wytycznych wdrożeniowych, spółki przyjęły różne interpretacje. Na przykład, spółki przyjęły różne podejścia do zgłaszania płatności w ramach wspólnych przedsięwzięć: niektóre zgłaszają płatności tylko wtedy, gdy są stroną kontrolującą, a inne zgłaszają płatności, nawet jeśli nie są stroną kontrolującą; niektóre spółki zgłaszają płatności administracjom publicznym w całości, proporcjonalnie lub nie zgłaszają takich płatności w ogóle. Wobec tych różnych interpretacji, znaczące sumy mogą być całkowicie wyłączone z raportowania lub mogą być zgłaszane kilka razy w raportach różnych spółek⁶.

⁶ Podobne wnioski, szczególnie w zakresie terminologii (tytułów płatności) oraz problemów z ujawnieniem płatności z działalności wydobywczej we wspólnych przedsięwzięciach, wyciągnęli w swym badaniu empirycznym E. Chatzivgeri i in. (2017), obejmującym analizę sprawozdań z płatności sporządzanych przez 50 spółek, zarejestrowanych w Wielkiej Brytanii.

Autorzy przedmiotowego raportu formułują także postulaty i rekomendacje, u postaw których leżały wyniki przeprowadzonych badań. Można je ogólnie sprowadzić do pięciu zasadniczych grup (EC Review, 2018):

- 1) Zmiana niejasno wyrażonych aspektów wymagań oraz podjęcie dodatkowych kroków w celu zapewnienia większej zgodności w ich realizacji.
- 2) Dążenie do rozszerzenia wymogów sprawozdawczych na inne sektory gospodarki.
- 3) Poddanie sprawozdań badaniu lub innym usługom atestacyjnym.
- 4) Rozszerzenie rodzajów i zakresu ujawnianych informacji.
- 5) Stworzenie centralnego (w skali EOG i państw członkowskich) rejestru sprawozdań oraz wytycznych i rekomendacji.

W odniesieniu do celu artykułu warto przybliżyć pierwszy punkt rekomendacji. Autorzy raportu stwierdzają, że przemysł i organizacje pozarządowe zgadzają się, że brak jasności niektórych definicji wymagań sprawozdawczych może prowadzić do różnych interpretacji. Głównymi kwestiami interpretacyjnymi są definicje projektów i tytułów płatności, a także podejście do wspólnych przedsięwzięć. Istnieją zatem rozbieżności w sposobie zgłaszania przez spółki płatności za podobne operacje. Podobnie w sektorze pozyskiwania drewna definicja lasu pierwotnego jest często interpretowana w sposób zawężający. Jedną z konsekwencji jest to, że bardzo niewiele spółek pozyskujących drewno uważa się za objęte wymogiem sprawozdawczym. Autorzy raportu stwierdzają ponadto, że wobec braku wytycznych UE spółki wydobywcze zastosowały kilka strategii: niektóre określiły własne interpretacje, a inne omawiały swoje interpretacje z innymi firmami w nieformalnych grupach roboczych. Biorąc pod uwagę tę mnogość interpretacji, większość zainteresowanych stron z zadowoleniem przyjąłaby następujące środki (EC Review, 2018):

- wytyczne na szczeblu unijnym lub krajowym w celu wyjaśnienia w szczególności definicji projektów, rodzajów płatności, podejścia do wspólnych przedsięwzięć i zakresu działań związanych z pozyskiwaniem drewna;
- obowiązek włączenia przez firmy sekcji „podstawa przygotowania” w celu wyjaśnienia przyjętych interpretacji co do wymogów sprawozdawczych;
- lepszy nadzór władz krajowych i skuteczniejsze sankcje w celu poprawy zapewnienia zgodności z określonymi w przepisach wymogami;
- podnoszenie świadomości wymagań sprawozdawczych w sektorze pozyskiwania drewna przez stowarzyszenia leśne i przedsiębiorstwa w tym zakresie.

Na tle formułowanych wniosków z raportu, w tym zawartych w nim rekomendacji, które autor podziela, biorąc także pod uwagę nieobjęcie przedmiotowym badaniem polskich podmiotów, a tym samym jakości przepisów unijnych, implemmentowanych do polskiego prawa, za właściwe wydaje się ich przeanalizowanie, czemu poświęcone są dalsze części artykułu. Znajdują się w nim autorskie obserwacje, które rozszerzają także przedmiotowo zakres wniosków z raportu, w szczególności tych, które dotyczą działalności związanej z wyrębem lasów pierwotnych.

2.3. Problemy związane z pojęciem lasu pierwotnego

Na gruncie wymogów prawnych, wątpliwości w stopniu znaczącym budzi pojęcie wyrębu lasów pierwotnych. Przed tym warto przytoczyć prawną definicję lasu, którym, według art. 3 ustawy o lasach jest „grunt:

- 1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony:
 - a) przeznaczony do produkcji leśnej lub
 - b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo
 - c) wpisany do rejestru zabytków;
- 2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne”.

Definicja ta nieco różni się od powszechnie stosowanej w wymiarze międzynarodowym, którą wyznacza The Food and Agriculture Organization of United Nations (FAO). Według tej organizacji przez las należy rozumieć „grunty o powierzchni ponad 0,5 hektara z drzewami o wysokości powyżej 5 metrów i pokryciem powierzchni baldachimu wynoszącym ponad 10 procent lub drzewami zdolnymi do osiągnięcia tych progów *in situ*. Nie obejmuje gruntów, które są głównie użytkowane rolniczo lub miejsko” (FRA 2015, s. 3, FRA 2020, s. 4).

Zgodnie z powszechnie przyjętymi w naukach biologicznych klasyfikacjami, lasy dzieli się na:

- 1) lasy pierwotne;
- 2) lasy naturalne;
- 3) lasy gospodarcze, zwane także produkcyjnymi lub użytkowymi.

Lasem gospodarczym jest las, którego głównym celem jest produkcja drewna, czyli powierzchnie leśne, na których prowadzi się planową produkcję drewna (WWW7).

Lasem naturalnym jest las powstały bez udziału człowieka, trwający w wyniku naturalnych procesów przyrodniczych – odnowienia, dojrzewania, starzenia i rozpadu; ingerencja człowieka w takim lesie ogranicza się wyłącznie do pozyskania użytków leśnych (drewna, żywicy, kory garbarskiej itp.), nie powodując przy tym niekorzystnych zmian w tym ekosystemie. Las pierwotny to las, który nie został poddany bezpośrednim ani też pośrednim modyfikacjom ze strony człowieka (WWW8).

Lasem pierwotnym jest las ukształtowany na zasadach doboru naturalnego, rozwijający się bez ingerencji człowieka, podlegający wyłącznie prawom przyrody.

Człowiek może z niego korzystać (np. czerpać drewno) tylko w takim stopniu, aby nie spowodować niekorzystnych zmian, szczególnie w składzie gatunkowym organizmów (WWW9).

Las pierwotny to puszcza sprzed tysięcy lat lub istniejące jeszcze gdzieś na świecie lasy dziewicze. Lasy takie zachowały się w tajdze syberyjskiej i kanadyjskiej oraz w równikowych strefach Afryki, Ameryki Południowej i Australii. Rozproszone resztki lasów pierwotnych przetrwały w odosobnionych regionach Europy, głównie na terenach górskich i bagiennych (zwłaszcza na Bałkanach, w Alpach i Karpatach). Według ostatnich szacunków stwierdzono tu istnienie około 0,3 mln ha lasów pierwotnych (0,4% ogólnej powierzchni lasów Europy), rosnących w rezerwach ochrony ścisłej i na innych powierzchniach chronionych strefy umiarkowanej Europy.

Do krajów o największym udziale powierzchni ściśle chronionych należą: Słowacja, Bułgaria, Albania, Słowenia i Czechy. W Polsce lasy o charakterze pierwotnym znajdują się m.in. w Puszczy Białowieskiej, w rezerwach ścisłych na Babiej Górze, w Gorcach i w Bieszczadach; należą do nich także niektóre górnoregłowe bory świerkowe w Tatrach⁷. Las pierwotny jest kategorią, w której mieszczą się lasy pozostałych kategorii. Ponieważ na kuli ziemskiej nie ma praktycznie miejsca, na które człowiek nie wywarłby swego wpływu (choćby przez emisje przemysłowe krążące w atmosferze i opady docierające niemal wszędzie), to las pierwotny odpowiadający podanej na początku definicji, ściśle biorąc nigdzie już nie istnieje. Jeżeli pominiemy oddziaływanie pośrednie, można przyjąć, że mamy raczej do czynienia z lasami „o charakterze pierwotnym” (Jaworski, 2011).

W przedstawionym kontekście definicja lasu pierwotnego, użyta w dyrektywie o sprawozdawczości finansowej i transponowana w ustawie o rachunkowości, według której przez las pierwotny „rozumie się przez to las z gatunkami rodzimymi, gdzie nie istnieją wyraźnie widoczne ślady działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie zostały w istotny sposób zaburzone” (Dyrektywa 2013/34/UE, pkt 44 preambuły; UoR, art. 63e pkt 3), może dać podstawy do dość swobodnej interpretacji miejsca pozyskiwania drewna, a przez to wątpliwości co do obowiązku sporządzania sprawozdania z płatności lub przynajmniej zakresu ujawnianych w nich danych.

Za właściwe rozwiązanie należałoby przyjąć dwubiegunową podstawową klasyfikację lasów, czyli:

- 1) lasy pierwotne (*primary forests*);
- 2) lasy wtórne (*secondary forests*).

⁷ Według przedstawicieli Lasów Państwowych, wszystkie lasy naturalne Puszczy Białowieskiej o charakterze pierwotnym są chronione w Białowieskim Parku Narodowym oraz w 21 rezerwach na obszarze zarządzanym przez Lasy Państwowe, które wyłączone są z gospodarki leśnej (*Lasy w Polsce 2017*, s. 29–36).

Taką klasyfikację można znaleźć np. w typologii i definicjach inicjatywy Green Facts⁸, która przywołuje definicje FAO. Według tej inicjatywy (WWW10)⁹:

- 1) lasy pierwotne to lasy rodzimych gatunków drzew, w których nie ma wyraźnie widocznych oznak działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie są znacząco zakłócone;
- 2) lasy wtórne regenerują się w lasach rodzimych, które zostały oczyszczone z przyczyn naturalnych lub spowodowanych przez człowieka, takich jak rolnictwo lub zakładanie i prowadzenie rancz. Wykazują one zasadniczą różnicę w strukturze lasu lub składzie gatunkowym w stosunku do lasów pierwotnych. Wtórna roślinność jest zasadniczo niestabilna i reprezentuje kolejne etapy.

Podobną, podstawową, wyjściową, dwubiegunową klasyfikację lasów przyjmuje International Union of Forest Research Organisations (IUFRO), ale ta na spotkaniu Second Expert Meeting on Harmonizing Forest-related Definitions for Use by Various Stakeholders, odbyłym w Rzymie w 2002 roku – określiła las pierwotny jako „podzbiór lasu naturalnego, będący lasem niezakłóconym (bezpośrednio) przez ludzi”, przy czym lasy naturalne to „lasy złożone z autochtonicznych drzew regenerowanych naturalnie. Może ona obejmować zarówno spontaniczną, jak i wspomaganą naturalną regenerację”. W uzgodnieniach podjętych podczas obrad ekspertów IUFRO w Rzymie przyjęto także, że termin „las pierwotny” (używany przez Konwencję różnorodności biologicznej, CBD)¹⁰ jest w pełni zgodny z terminem „las niezakłócony” (*undisturbed forest*), stosowanym przez FAO/FRA (WWW12).

FAO/FRA 2015 podaje także pewne wskazówki, pozwalające uznać las za pierwotny, wskazując na kluczowe jego cechy (FRA 2015, s. 7):

- a) wykazuje naturalną dynamikę rozwoju, taką jak naturalny skład gatunków drzew, występowanie martwego drewna, naturalna struktura wiekowa i naturalne procesy regeneracji;
- b) obszar lasu jest wystarczająco duży, aby zachować swoje naturalne cechy;
- c) nie jest znana znacząca interwencja człowieka lub ostatnia znacząca interwencja człowieka była wystarczająco dawno temu, aby umożliwić przywrócenie naturalnego składu gatunkowego i procesów biologicznych.

⁸ Inicjatywa GreenFacts to projekt non-profit założony w 2001 r. Jego misją jest dostarczanie niespecjalistom jasnych i ściśle faktycznych streszczeń złożonych raportów naukowych na temat zdrowia, środowiska i zrównoważonego rozwoju.

⁹ Zob. także FRA 2015, s. 7. Obecnie FAO (FRA 2020) klasyfikuje lasy na: lasy naturalnie regenerujące się (*naturally regenerating forests*) i lasy nasadzone (*planted forests*). Las pierwotny jest jedyną subkategorią lasów naturalnie regenerujących się, a jego definicja jest zasadniczo taka sama, jak wcześniej przyjęta: „las rodzimych gatunków drzew, w którym nie ma widocznych oznak działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie są znacząco zakłócone” (WWW11).

¹⁰ Międzynarodowa *Konwencja o różnorodności biologicznej (Convention of Biological Diversity, CBD)* z 1992 r. określa zasady ochrony, pomnażania oraz korzystania z zasobów różnorodności biologicznej. Każda ze stron konwencji zobowiązuje się opracować krajowe strategie, plany lub programy dotyczące ochrony, identyfikować i monitorować elementy różnorodności biologicznej, a także identyfikować procesy i kategorie działań, które mają lub mogą mieć znaczny negatywny wpływ na ochronę i zrównoważone użytkowanie różnorodności biologicznej oraz monitorować ich skutki. Konwencja została ratyfikowana przez Polskę w roku 1995, a weszła w życie z początkiem 1996 r.

Za takim rozumieniem lasu pierwotnego i wyróżnieniem go od innych lasów w dyrektywie o sprawozdawczości finansowej może przemawiać powołanie się na definicję lasu pierwotnego z dyrektywy o promocji wytwarzania energii z zasobów odnawialnych (pkt 44 preambuły i art. 17 ust. 3 lit. a dyrektywy o promocji zielonej energii). Zatem, dla celów wypełnienia obowiązków sprawozdawczych związanych z płatnościami na rzecz administracji publicznej należałoby przyjąć, że dotyczy to płatności związanych z eksploatacją innych lasów niż lasy gospodarcze, polegającą na pozyskiwaniu drewna. Nie sposób bowiem znaleźć państwo, w którym formalnie możliwe byłoby eksploatowanie lasów pierwotnych w innych celach. Smutne, wręcz zatrważające są przy tym informacje o łupieżczej dewastacji Amazonii, na którą zezwalają władze Brazylii¹¹.

W drugim obszarze przedmiotowym sprawozdania z płatności leżą działania spółek (i ich grup kapitałowych) w dziedzinie eksploatacji surowców naturalnych (przemysł wydobywczy). Problemy, jakie są tu dostrzegane, leżą przede wszystkim (poza niejednoznacznością w zasadach raportowania takiej działalności w formie wspólnych przedsięwzięć, które nie są przedmiotem analiz autora) w obszarze określenia przedmiotowych, niezbędnych do ujawnienia płatności. Chodzi o: należności z tytułu produkcji, premie za podpis, premie za odkrycie i produkcję. W przepisach dyrektywy 2013/34/UE, w tym jej preambule, jak również w dokumentach towarzyszących dyrektywie na etapie procesu jej przygotowywania i przyjmowania nie znajdują się żadne wskazówki lub wyjaśnienia wskazanych pozycji.

2.4. Problemy związane z tytułami płatności z działalności wydobywczej

Jak wskazano wcześniej, Unia Europejska, przyjmując w dyrektywie 2013/34/UE przepisy o sprawozdaniach z płatności odwoływała się do standardów i zasad wydawanych przez EITI. Punkt 45 preambuły dyrektywy stanowi: „Sprawozdanie powinno służyć ułatwieniu rządów krajów bogatych w zasoby naturalne wdrażania zasad i kryteriów EITI, a także rozliczania się przed swoimi obywatelami z płatności, które rządy te otrzymują od jednostek prowadzących działalność w przemyśle wydobywczym lub zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych i działających w ramach jurysdykcji tych krajów [...]”. Faktycznie, w wydawanym przez EITI standardzie (EITI Standard 2019, WWW14), punkt 4.1 *Kompleksowe ujawnienia informacji o dochodach i podatkach* zawiera wykaz pozycji, które przedsiębiorstwo, działające w przemyśle wydobywczym powinno ujawnić (EITI Standard 2019, s. 24 i n., WWW14):

¹¹ „»W pierwszych ośmiu miesiącach tego roku (2019) w brazylijskim regionie Amazonii wycięto już 6404 km² lasów tropikalnych, poinformował brazylijski Narodowy Instytut Badań Kosmicznych (INPE). [...] Skrajnie prawicowy prezydent Bolsonaro, który utrzymuje ściśle związki z lobby rolniczym, rozluźnił przepisy dotyczące ochrony środowiska. Doprowadziło to do osłabienia urzędów, które mają przeciwdziałać nielegalnemu wyrębowi puszczy amazońskiej. W efekcie na potrzeby rolnictwa i hodowli bydła wycinane są coraz większe połacie lasu«. Ekspertki wychodzą z założenia, że w 2019 r. zniknie w Brazylii z powierzchni ziemi 20 tys. km² lasów tropikalnych” (WWW13).

- 1) płatności za uprawnienia do produkcji na rzecz rządu przyjmującego (takie jak z tytułu nadwyżkowej ropy naftowej lub gazu ziemnego: *profit oil*);
- 2) płatności za uprawnienie do produkcji przedsiębiorstwa własności państwowej;
- 3) podatki od zysków;
- 4) tantiemy;
- 5) dywidendy;
- 6) premie, takie jak premie za podpis, odkrycie i produkcję;
- 7) opłaty licencyjne, opłaty za wynajem, opłaty za wstęp i inne płatności dotyczące licencji lub koncesji;
- 8) wszelkie inne znaczące płatności i korzyści materialne na rzecz rządu.

Lista pozycji do ujawnienia w raportach według standardu EITI pokrywa się z wymogami dyrektywy. Ale sam standard EITI nie zawiera ani definicji, ani wyjaśnień o zakresie przedmiotowym poszczególnych pozycji. Jednakże Sekretariat EITI opracował dość ogólny słownik pojęć, które pojawiają się w standardzie. Pojęcia i ich definicje, które wiążą się z zakresem wymaganych do ujawnienia informacji w sprawozdaniu z płatności, a objęte słownikiem EITI przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Pojęcia i definicje dla celów wypełnienia standardu EITI

Pojęcie oryginalne	Odpowiednik pojęcia użytego w dyrektywie/UoR	Znaczenie
<i>Profit oil</i>	Production entitlements (UE) Należności z tytułu produkcji	Ilość ropy/gazu, która pozostaje do podziału między rząd a kontrahenta po odzyskaniu kosztów, poprzez koszt ropy/gazu (<i>cost oil</i>) oraz zapłatę należności licencyjnych i innych podatków (jeżeli to dotyczy) na podstawie umowy o podziale produkcji
<i>Cost oil</i>	Production entitlements (UE) Należności z tytułu produkcji	Wyprodukowana ropa (lub gaz), która jest dzielona z wykonawcą, ustalona według określonej formuły, zgodnie ze wzorem określonym w odpowiedniej umowie o podziale produkcji. Umożliwia to wykonawcy odzyskanie kosztów poniesionych przez niego na projekt
<i>Royalties</i>	Tantiemy	Odnoszą się w szczególności do indywidualnych metod, za pomocą których pieniądze trafiają do firmy, organizacji lub rządu. Na przykład podatek jest strumieniem dochodów, a premia to inny strumień dochodów
<i>Signature bonus</i>	Premie za podpis (UE) Opłaty koncesyjne (UoR)	Płatność wymagana przez władze w niektórych krajach przyjmujących, wnoszona przed podjęciem działań poszukiwawczych za prawa do zajęcia obszaru poszukiwawczego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: dyrektywa 2013/34/UE, UoR, EITI (WWW15).

Zgodnie jednak ze standardem EITI, przedsiębiorstwo ujawniające owe informacje w stosownym raporcie (sprawozdaniu) powinno wyjaśnić znaczenie poszczególnych pozycji, co w pewnym sensie rozwiązuje problem, jako że w poszczególnych krajach tytuły płatności mogą być różne i różnie nazywane. Można zatem oczekiwać, że podobną praktyką powinny się kierować spółki, sporządzające sprawozdania z płatności, co rekomenduje autor.

Zgodnie ze standardem EITI, takiego samego ujawnienia informacji wymaga się od państwa, które owe dochody uzyskuje z działalności przedsiębiorstw na jego terytorium, dokonujących płatności na jego rzecz. W tym kontekście należy wyciągnąć wniosek, że niejednoznaczne pojęcia: należności i premii widziane są z perspektywy państwa, a nie płatności czynionych na jego rzecz przez spółki. Stąd np. pozycja „należności z tytułu produkcji” (*production entitlements*) powinna być widziana jako płatność na rzecz danego państwa z tytułu uzyskanego przydziału produkcji (eksploatacji) danych zasobów naturalnych (ropy naftowej, gazu ziemnego, kopaliny). Z kolei „premia za odkrycie” (*discovery bonus*) powinna oznaczać płatność spółki na rzecz państwa z tytułu odkrycia złóż surowców mineralnych, o ile taka płatność w danym państwie jest przewidziana.

Wnioski

Przeprowadzona w artykule analiza interpretacyjna przepisów w zakresie sporządzania sprawozdania z płatności wskazuje, że zarówno unijne, jak i powstałe w drodze ich implementacji regulacje krajowe są niejasne, nieczytelne i trudne do zrozumienia, przez co ich praktyczne zastosowanie może – i jak wskazują na to nieliczne jeszcze badania empiryczne – powodować trudności w wypełnieniu obowiązków sprawozdawczych, w tym trudnej do uzyskania porównywalności prezentowanych sprawozdań. Wnikliwa analiza regulacji w zakresie sprawozdania z płatności, zawarta w artykule, wnioski z niej płynące i poczynione na ich podstawie rekomendacje, zarówno te, które są zawarte w raporcie Komisji Europejskiej (EC Review, 2018), jak i spójne z nimi obserwacje i wnioski autora artykułu, pozwolą na jakościowo wyższym poziomie wypełnić w praktyce przedmiotowe regulacje, a dla usunięcia ich niedoskonałości niezbędne – zdaniem autora – jest podjęcie działań prawnych, polegających na doprecyzowaniu odnośnych regulacji lub działań interpretacyjnych, polegających na wydaniu stosowanych wytycznych (w formie komunikatu rządowego, np. ministra finansów lub stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości), szczególnie w zakresie tytułów płatności, które należy wykazać w sprawozdaniu.

Literatura

- FRA 2015. *Terms and Definitions* (2015), Food and Agriculture Organization of The United Nations, Roma.
- Ignatowski R., Sadowska B., Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Oblicza raportowania w perspektywie środowiskowej*, Wydawnictwo IUS PUBLICUM, Katowice.
- Jaworski A. (2011), *Hodowla lasu, t.: Sposoby zagospodarowania, odnawianie lasu, przebudowa i przemiana drzewostanów*, Powszechnie Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.

- Lasy w Polsce 2017* (2017), Centrum Informacyjne Lasów Państwowych, Warszawa.
- 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), s. 481–491.
- Poniatowska L. (2017), *Zmiany w sprawozdawczości finansowej jednostek dużych i grup kapitałowych w krajowych regulacjach rachunkowości*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 88/1, s. 365–373.
- Żukowska H. (2016), *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw niefinansowych według znowelizowanej do 2015 roku Ustawy o rachunkowości*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania”, 1, s. 7–58.

Akty prawne

- 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, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.Urz. UE z 29.06.2013, L 182/19).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (wersja przekształcona), Dz.Urz. UE z 21.12.2018, L 328/82.
- Konwencja o różnorodności biologicznej, sporządzona w Rio de Janeiro dnia 5 czerwca 1992 r. (Dz.U. 2002, nr 184, poz. 1532).
- Rozporządzenie (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 (Dz.Urz. UE z 30.12.2006, L 393/1).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1221/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekozarządzania i audytu we Wspólnocie (EMAS), uchylające rozporządzenie (WE) nr 761/2001 oraz decyzje Komisji 2001/681/WE 2006/193/WE (Dz.Urz. UE z 22.12.2009, L 341/1).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 995/2010 z dnia 20 października 2010 r. ustanawiające obowiązki podmiotów wprowadzających do obrotu drewno i produkty z drewna (Dz.Urz. UE z 12.11.2010, L 295/23).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. 2020 poz. 6, 148).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2021 poz. 217 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. *Prawo geologiczne i górnicze* (Dz.U. 2019 poz. 868 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2017 poz. 61).

Źródła internetowe

- Chatzivgeri E., Chew L., Crawford L., Gordon M., Haslam J. (2017), *Reports on Payments to Governments: A Critical Review of Early Developments and Experiences*, Robert Gordon University, Open Access, https://eprints.ncl.ac.uk/file_store/production/255159/FE71579E-0478-4EAD-B883-6B5645696720.pdf (dostęp 9.01.2022).
- Global Forest Resources Assessment. FRA 2020. Terms and Definitions* (2020), Food and Agriculture Organization of The United Nations, Rzym, <https://www.fao.org/3/I8661EN/i8661en.pdf> (dostęp 10.01.2022).
- Review of country-by-country reporting requirements for extractive and logging industries*, (2018), https://ec.europa.eu/info/publications/181126-country-by-country-reporting-extractive-logging-industries-study_en (dostęp 12.12.2021).

- WWW1: *Implementation of Chapter 10 of EU Accounting Directive (2013/34/EU): impact assessment* (2014), Department of Business, Innovation & Skills, http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341986/bis-14-1024-implementation-chapter-10-eu-accounting-directive-impact.pdf (dostęp 10.12.2021).
- WWW2: *Wytyczne dla spółek z udziałem Skarbu Państwa sporządzających sprawozdanie finansowe za 2017 rok*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa, 2018, <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-kancelarii-prezesa/nadzor-wlascicielski/7885,Nadzor-wlascicielski.html> (dostęp 10.12.2021).
- WWW3: *Wytyczne dla spółek z udziałem Skarbu Państwa sporządzających sprawozdanie finansowe za 2019 rok*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa, 2020, <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-kancelarii-prezesa/nadzor-wlascicielski/7885,Nadzor-wlascicielski.html> (dostęp 10.12.2021).
- WWW4: *Wytyczne dla spółek z udziałem Skarbu Państwa sporządzających sprawozdanie finansowe za 2020 rok*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa, 2020, <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-kancelarii-prezesa/nadzor-wlascicielski/7885,Nadzor-wlascicielski.html> (dostęp 10.12.2021).
- WWW5: <https://eiti.org/> (dostęp 10.12.2021).
- WWW6: *Koncesja na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż węglowodorów oraz wydobywanie węglowodorów ze złóż*, https://www.biznes.gov.pl/pl/firma/zezwozenia-koncesje-wpisy-do-rejestru/chce-uzyskac-zezwozenie-koncesje-wpis-do-rejestru-dzialalnosci-regulowanej54/proc_1619-koncesja-na-poszukiwanie-i-wydobywanie-weglowodorow (dostęp 10.12.2021).
- WWW7: <https://www.lasy.gov.pl/pl/edukacja/slownik/l/las-produkcyjny-las-uzytkowy> (dostęp 10.12.2021).
- WWW8: <https://www.lasy.gov.pl/pl/edukacja/slownik/l/las-naturalny> (dostęp 10.12.2021).
- WWW9: <https://www.lasy.gov.pl/pl/edukacja/slownik/l/las-pierwotny> (dostęp 10.12.2021).
- WWW10: <https://www.greenfacts.org/glossary/def/forest.htm> (dostęp 10.12.2021).
- WWW11: <http://www.fao.org/forest-resources-assessment/2020> (dostęp 10.12.2021).
- WWW12: <https://www.iufro.org/science/special/silvavoc/harmonization/rome-2002/> (dostęp 10.12.2021).
- WWW13: *Wyrąb Amazonii trwa. Szokujące liczby*, 9.09.2019, <https://www.dw.com/pl/wyr%C4%85b-amazonii-trwa-szokuj%C4%85ce-liczby/a-50352231> (dostęp 12.12.2021).
- WWW14: *EITI Standard 2019. The global standard for the good governance of oil, gas and mineral resources*, EITI, Oslo, 2019, <https://eiti.org/document/eiti-principles> (dostęp 12.12.2021).
- WWW15: <https://eiti.org/glossary> (dostęp 12.12.2021).

