

## Zastosowanie standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach

MARIUSZ KARWOWSKI<sup>\*</sup>, MONIKA RAULINAJTYS-GRZYBEK<sup>\*\*</sup>,  
TOMASZ CHRÓSTNY<sup>\*\*\*</sup>

### Streszczenie

Aspekty zrównoważonego rozwoju coraz częściej są ujmowane w raportach polskich przedsiębiorstw. Zakres informacji prezentowanych przez organizacje wynika z obowiązujących wytycznych, regulacji, jak również przyjętych dobrych praktyk. Najbardziej powszechnymi i kompleksowymi wytycznymi w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju są standardy *Global Reporting Initiative* (GRI), stosowane przez liczne organizacje na całym świecie. Celem artykułu jest przedstawienie standardów GRI z 2016 roku i ich zastosowania w polskich przedsiębiorstwach, które jako pierwsze wdrożyły je w swoich raportach. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza treści raportów wybranych polskich przedsiębiorstw. Jak wynika z przeprowadzonych badań, szczegółowe informacje związane ze zrównoważonym rozwojem nie są powszechnie ujawniane. W badanych raportach ujęto około 30% wymaganych informacji dotyczących aspektów ekonomicznych i społecznych oraz zaledwie 10% informacji na temat aspektów środowiskowych, co oznacza umiarkowany poziom w porównaniu do innych krajów. Badanie przyczyniło się do poznania obecnych praktyk raportowania zrównoważonego rozwoju według standardów GRI z 2016 roku w Polsce. Może pomóc innym organizacjom rozważyć wdrożenie GRI do swojego raportowania oraz być przydatne dla osób zajmujących się tego typu raportowaniem.


**Słowa kluczowe:** zrównoważony rozwój, informacje niefinansowe, GRI.


### Abstract


#### The application of the GRI 2016 standards in Polish enterprises

Aspects of sustainable development are increasingly included in the reports of Polish enterprises. The scope of information presented by organizations results from applicable guidelines, regulations as well as accepted good practices. The most common and comprehensive guidelines in the field of sustainable development reporting are the *Global Reporting Initiative* standards, which used by numerous organisations around the world. The aim of the article is to present the GRI standards 2016 and their application in the first Polish enterprises to implement them in their reports. The research method used is the content

---

<sup>\*</sup> Dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej,  <https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>, mkarwo@sgh.waw.pl

<sup>\*\*</sup> Dr hab. Monika Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH, Kierownik Katedry, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej,  <https://orcid.org/0000-0002-2451-8061>, mrauli@sgh.waw.pl

<sup>\*\*\*</sup> Mgr Tomasz Chrósty, asystent, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej,  <https://orcid.org/0000-0002-0544-0406>, tchros@sgh.waw.pl

analysis of reports of selected Polish enterprises. According to the research, detailed information related to sustainable development is not widely disclosed. Approximately 30% of the required information on economic and social aspects, and only 10% of information on environmental aspects, was included in the reports, which means a moderate level compared to other countries. The study contributes to the understanding of current sustainable development reporting practices according to the GRI standards 2016 in Poland. It can help other organisations consider implementing GRI in their reporting, and it might be relevant for people dealing with this type of reporting.

**Keywords:** sustainable development, non-financial information, GRI.

## Wprowadzenie

Zrównoważony rozwój zyskuje coraz większe zainteresowanie na całym świecie. Istotną rolę w jego kształtowaniu odgrywają przedsiębiorstwa, dlatego w raportowanych przez nie informacjach pojawiają się dane pozwalające ocenić działalność w tym obszarze. Zakres informacji wynika z celów zrównoważonego rozwoju i jest operacjonalizowany w istniejących wytycznych, regulacjach, jak również przyjętych dobrych praktykach.

Najbardziej powszechnymi i kompleksowymi wytycznymi są standardy *Global Reporting Initiative* (GRI), stosowane przez liczne spółki na całym świecie. Według najnowszych danych raportowaniem niefinansowym zajmuje się 14 662 organizacje, które sporządziły 62 035 raportów, z czego 37 080 to raporty opracowane zgodnie ze standardami GRI<sup>1</sup>. Wyznaczają one szereg wymogów raportowania danych dotyczących wpływu przedsiębiorstwa na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo. Choć nie są obowiązkowe dla polskich przedsiębiorstw, marka „GRI” jest coraz bardziej rozpoznawalna przez interesariuszy, odbiorców raportów, dlatego część przedsiębiorstw deklaruje ich stosowanie.

Celem artykułu, którego motywacją było rosnące znaczenie raportowania zintegrowanego rozwoju na świecie według standardów GRI, jest przedstawienie ich wersji z 2016 roku i zastosowania w polskich przedsiębiorstwach, które jako pierwsze wdrożyły je w swoich raportach. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza treści raportów wybranych polskich przedsiębiorstw, w szczególności pod kątem stopnia ujęcia w nich informacji określonych zakresem standardów GRI z 2016 roku<sup>2</sup>. Zaprezentowane wyniki wpisują się w nurt badań deskryptywnych w obszarze CSR, przyczyniając się do poznania praktyk w zakresie zastosowania GRI w danym kraju. Na duże znaczenie tego nurtu badań zwrócili uwagę J. Andrew i M. Baker (2020), w swojej publikacji poświęconej ostatnim 40. latom CSR. Artykuł porusza aktualną problematykę, rzucając światło na praktyki pierwszych podmiotów stosujących GRI z 2016 roku. Pozyskana wiedza

<sup>1</sup> <https://database.globalreporting.org/> (dostęp 8.06.2020).

<sup>2</sup> Badania zostały przeprowadzone w ramach badań statutowych Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie na lata 2019–2021 pt. „Przedsiębiorstwo wobec wymogów zrównoważonego rozwoju”, grupa tematyczna nr 3 „Finansowe i inwestycyjne uwarunkowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw”, zadanie badawcze nr 3 „Rola rachunkowości zarządczej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju”.

może pomóc innym organizacjom rozważyć wdrożenie GRI do swojego raportowania zrównoważonego rozwoju oraz być przydatna dla osób zajmujących się raportowaniem tego typu. Dotychczas w polskiej literaturze występuje niewiele badań empirycznych eksplorujących kompleksowo praktyki sprawozdawcze w zakresie GRI, o których informacje zawiera niniejszy artykuł. Wyniki badań mogą stanowić również punkt wyjścia do dalszych, bardziej pogłębionych, badań w tym zakresie.

Artykuł rozpoczyna się od przedstawienia istniejących regulacji i wytycznych dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju, ze szczególnym uwzględnieniem GRI z 2016 roku, jak również wyników dotychczasowych badań w obszarze GRI, w podziale na literaturę zagraniczną i krajową. Następnie zaprezentowano metodykę badania empirycznego oraz opis próby badawczej, natomiast w ostatniej części – wyniki badań empirycznych w podziale na ujawnienia uniwersalne, ekonomiczne, środowiskowe i społeczne.

## **1. Istniejące regulacje i wytyczne dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju oraz wyniki dotychczasowych badań w obszarze GRI**

### **1.1. Standardy GRI jako wiodące wytyczne dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju**

Niewiele pojęć w ekonomii stanowi oksymoron w stopniu podobnym do pojęcia zrównoważonego rozwoju (Drabik, Sobol, 2019). Rozwój sam w sobie zawiera bowiem zmianę jako element nieodłączny, dynamiczny, właściwy przemianom i postępowi, będący procesem przechodzenia do stanu bardziej złożonego, doskonalszego. Charakter zrównoważony z kolei odnosi się do stabilności, stanu bez ruchu, w którym działające siły znoszą się wzajemnie powodując zachowanie *status quo*. Historia ludzkości wskazuje jednak, że pomiędzy tymi dwoma pojęciami zachodzi symbioza umożliwiająca wzrastanie gatunku ludzkiego wówczas, gdy rozwój postępuje w sposób zapewniający równowagę i racjonalność wykorzystania dostępnych zasobów. Już w czasach starożytnych filozofowie greccy i rzymscy podjęli rozważania nad ideą wzrostu (Burkert, 1997) w kontekście szybkiego zużywania zasobów naturalnych, w szczególności problemu erozji gleby wynikającej z niewłaściwej gospodarki agrarnej, środowiskowego oddziaływania górnictwa, czy dewastacyjnej gospodarki leśnej (Van Zon, 2002; Sadowski, 2016; Du Pisani, 2006).

Często cytowaną definicję zrównoważonego rozwoju zawiera raport pt. *Our Common Future* (1987), przygotowany przez Światową Komisję do spraw Środowiska i Rozwoju ONZ pod przewodnictwem G.H. Brundtland. Zgodnie z tym raportem zrównoważony rozwój to taki, w którym potrzeby obecnego pokolenia mogą być zaspokojone bez zmniejszania szans przyszłych pokoleń na ich zaspokojenie (por. Misztal, 2018). Zrównoważony rozwój stał się istotnym zagadnieniem dla wielu organizacji na

świecie, wśród których należy wspomnieć Unię Europejską. Zgodnie z podejściem UE zrównoważony rozwój, analogicznie jak poprzednio cytowana definicja, ma na celu zaspokajanie potrzeb obecnego pokolenia w taki sposób, aby nie uniemożliwić zaspokojenia swoich potrzeb przyszłym pokoleniom (Podejście UE do wdrażania agendy...). Dodatkowo w UE wprowadzono obowiązek raportowania danych niefinansowych w zakresie kwestii środowiskowych, spraw społecznych i pracowniczych, praw człowieka oraz walki z korupcją i łapownictwem, w ramach sprawozdań z działalności lub w formie odrębnych raportów (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady...). Przyjęcie tej dyrektywy oznaczało konieczność wprowadzenia analogicznych ujawnień do ustawy o rachunkowości, począwszy od sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2017 roku lub po tej dacie (Ustawa o zmianie ustawy..., 2017). Wypełnianie obowiązków raportowania informacji niefinansowych polskim spółkom ułatwia Standard Informacji Niefinansowych, który może być stosowany zarówno przez spółki giełdowe, jak i przez inne organizacje i instytucje (SEG, 2017).

W ramach zrównoważonego rozwoju istnieje konieczność uwzględnienia w nim następujących kwestii (por. Marcinkowska, 2004; Szadziwska, 2013; Karwowski, 2017):

- ekonomicznych, obrazujących wzrost gospodarczy oraz przejawiających się w osiągnięciu dodatnich wyników finansowych, utrzymywaniu odpowiedniej płynności, zaspokajaniu potrzeb klientów, wprowadzaniu innowacji, podnoszeniu jakości produktów;
- środowiskowych, tj. środowiska naturalnego, zakładających ograniczanie zużycia zasobów przyrody, zmniejszanie zanieczyszczenia powietrza oraz podejmowanie działań na rzecz jego ochrony;
- społecznych, związanych z poprawą jakości życia, obejmujących bezpieczeństwo pracy, ochronę zdrowia, zapobieganie dyskryminacji, edukację, podejmowanie inicjatyw na rzecz społeczności lokalnych.

Ze zrównoważonym rozwojem powiązane jest pojęcie społecznej odpowiedzialności biznesu (por. Karwowski, Raulinajtys-Grzybek, 2018; Śnieżek i in., 2018). Zgodnie z definicją Komisji Europejskiej jest ona odpowiedzialnością przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo (Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego). Z kolei w normie PN-ISO 26000 określono, że stanowi ona odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych przez nią decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko, poprzez przejrzyste i etyczne zachowanie w kluczowych obszarach (PKN, 2013).

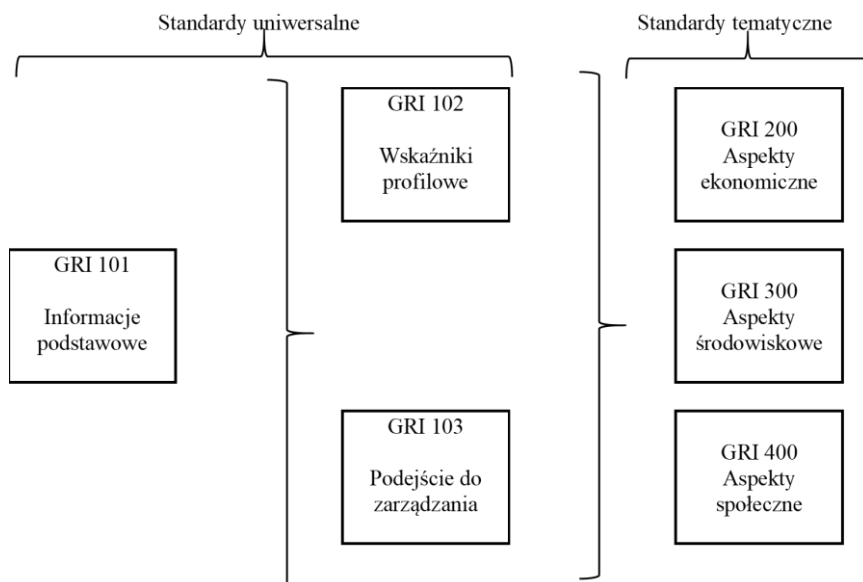
Raportowanie kwestii społecznych i środowiskowych ma miejsce od drugiej połowy XX wieku. Początkowo były one traktowane w sposób dobrowolny, a ich umieszczanie w raportach było decyzją zarządzających. Wraz ze wzrostem znaczenia tych aspektów w debacie publicznej, również ich raportowanie zyskuje coraz większe zainteresowanie różnych krajów i instytucji (por. Kamela-Sowińska, 2009; Michalak i in., 2018). W ostatniej dekadzie obserwuje się wzrost znaczenia tych zagadnień, przekładający się na coraz większą liczbę wytycznych i regulacji. Funkcjonowanie standardów, rozpowszechnionych na poziomie globalnym i krajowym, jest z jednej strony oznaką coraz bardziej różnorodnych i dojrzałych międzynarodowych ram raportowania

zrównoważonego rozwoju, z drugiej rodzi jednak ryzyko nakładających się, a nawet sprzecznych, wytycznych. Dlatego w poszczególnych krajach i rejonach świata pojawiają się przepisy o charakterze normatywnym precyzujące obowiązki organizacji w zakresie raportowania aspektów zrównoważonego rozwoju. Szczegółowy przegląd regulacji dotyczących ujawniania informacji z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju przeprowadził D. Jędrzejka (2016).

Wśród uczonych (np. Dyląg, Puchalska, 2014; Michelon i in., 2015; Jędrzejka, 2016; Bek-Gaik, Krasodomska, 2018) panuje zgodność, że spośród wszystkich międzynarodowych standardów określonych na poziomie globalnym, za najbardziej kompleksowe uważane są standardy GRI, które określają zasady i wskaźniki stosowane do mierzenia i raportowania wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych. Standardy są opracowywane w ramach procesu konsultacyjnego z przedstawicielami organizacji sprawozdających i odbiorcami informacji. Według najnowszych danych raportowaniem niefinansowym zajmuje się 14 662 organizacji, które sporządziły 62 035 raportów, z czego 37 080 to raporty opracowane zgodnie z wytycznymi/standardami GRI<sup>3</sup>.

Obecnie obowiązujące standardy GRI z 2016 roku zostały napisane w strukturze modułowej i składają się z czterech podgrup wytycznych (zob. rys. 1).

**Rysunek 1.** Struktura standardów GRI



Źródło: opracowanie własne na podstawie GRI (2016).

<sup>3</sup> <https://database.globalreporting.org/> (dostęp 8.06.2020).

Trzy uniwersalne standardy (101–103) są stosowane przez każdą organizację, która przygotowuje raport zrównoważonego rozwoju. Organizacje stosują również standardy tematyczne, aby raportować istotne tematy ekonomiczne (200), środowiskowe (300) i społeczne (400) (GRI, 2016).

Niektóre z innych inicjatyw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprost odnoszą się do GRI, np. jedna z zasad ONZ dotyczących odpowiedzialnego inwestowania wspomina o stosowaniu wytycznych GRI w zakresie standaryzowanego raportowania (PRI, 2006). Kolejne przykłady obejmują dokument łączący wytyczne GRI ze standardami UN Global Compact oraz wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, które zachęcają do „terminowego, regularnego, wiarygodnego i odpowiedniego ujawniania informacji na temat wyników finansowych i niefinansowych, w tym kwestii środowiskowych i społecznych”, a które w ostatniej wersji zostały przekonstruowane przy uwzględnieniu uwag GRI (UNGC, GRI, 2013; OECD, 2011). Podobnie, projekt ISO 26 000 zawiera wytyczne dotyczące odpowiedzialności społecznej biznesu. Choć jest to standard zarządzania, a nie standard sprawozdawczy, to GRI wydało dokument wyjaśniający powiązanie między ISO 26 000 a wytycznymi GRI (ISO, OECD, 2017). Podsumowując, standardy GRI w znaczącym stopniu pokrywają swoim obszarem inne stosowane normatywne ramy zrównoważonego rozwoju i CSR. Jednocześnie są najczęściej stosowane i w najbardziej kompleksowy sposób odnoszą się do aspektów zrównoważonego rozwoju.

## **1.2. Wyniki badań dotyczących stosowania GRI w praktyce przez przedsiębiorstwa na świecie i w Polsce**

J. Andrew i M. Baker (2020) wskazali, że w dotychczasowych badaniach odnoszących się bezpośrednio do wytycznych GRI z jednej strony stwierdzono, że ich wdrożenie nie poprawiło porównywalności i precyzji raportowania (por. Michelin i in., 2015). Z drugiej inni badacze stwierdzili znaczną poprawę w stosunku do konkretnych ujawnień, tj. emisje gazów cieplarnianych (Tauringana, Chithambo, 2015), prawa człowieka (McPhail, Adams, 2016) oraz bioróżnorodność (Adler i in., 2018). Wpływ na rozpowszechnianie każdego z tych nowych rodzajów ujawnień miały naciski potężnych grup interesariuszy (O'Brien, Dhanarajan, 2016). J. Andrew i M. Baker (2020), podkreślając, że liczba publikacji na temat CSR jest imponująca, wyróżnili trzy strumienie badań w tym zakresie: deskryptywny, instrumentalny i normatywny. Badania deskryptywne dotyczą zawartości raportów i wpływu różnych uwarunkowań na praktykę i jakość raportowania. Do tego strumienia zaliczyli badania dotyczące GRI. Badania instrumentalne odnoszą się do opłacalności CSR, analizując jego komercyjne i ekonomiczne korzyści oraz wartość informacyjną ujawnień dla inwestorów. Badaniami normatywnymi objęto znaczenie raportowania CSR na poziomie społecznym, odnosząc się do pytania, czy praktyki te poprawiły odpowiedzialność organizacji wobec interesariuszy. Natomiast G. Michelin i in. (2015) wyróżnili trzy różne, ale uzupełniające wymiary badań:

treść ujawnianych informacji (typ i liczba ujawnień), rodzaj informacji wykorzystywanych do opisu kwestii CSR (sposób ich ujawnienia) oraz orientacja zarządcza (korporacyjne podejście do CSR). Stwierdzono, że w przypadku ujawnień związanych z osiągniętymi wynikami w różnych wymiarach istnieją ograniczone dowody wskazujące, że ujawnienia w ramach GRI są bardziej zrównoważone, porównywalne i precyzyjne. V. Tauringana i L. Chithambo (2015) dowiedli, że GRI miały znaczący wpływ na ujawnianie poziomu emisji gazów cieplarnianych, obok mechanizmów ładu korporacyjnego (wielkość zarządu, udział zarządu we własności i jej koncentracja). Ich wyniki potwierdziły również, że nieobowiązkowe wytyczne mogą zwiększyć poziom ujawniania informacji podobnie, jak te obowiązkowe. K. McPhail i C.A. Adams (2016) stwierdzili na podstawie dwóch badanych okresów, że nastąpił znaczny wzrost liczby firm raportujących informacje zgodnie z GRI odnośnie do praw człowieka, rozumianych szeroko jako prawa pracownicze, społeczne i polityczne oraz do zdrowia i czystego środowiska. Uznano, że rola przedsiębiorstwa, jako autonomicznego podmiotu, powinna polegać na promowaniu, realizacji i utrzymywaniu tych praw, niezależnie od władz państwowych. Natomiast R. Adler i in. (2018) stwierdzili, że informacje na temat bioróżnorodności i gatunków zagrożonych były dość ograniczone. Ponadto zauważyli brak spójnego raportowania w tym zakresie, podkreślając znacznie GRI w projektowaniu ram raportowania i podnoszeniu świadomości na temat badanego zagadnienia. Inne badania wspierały dyskurs, zgodnie z którym stosowanie GRI, jak również innych dobrowolnych standardów, może „zaciemniać negatywne” wyniki, a nie poprawiać przejrzystość firmy (Diouf, Boiral, 2017).

M. da Conceição da Costa Tavares (2018) ustaliła, na podstawie badania raportów zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw portugalskich sporządzonych według GRI, że w 2012 roku ujawniono 87% informacji o charakterze ekonomicznym, 81% – środowiskowym oraz 84% – społecznym. Wyniki pokazały zatem, że trzy wymiary zagadnień (*triple bottom line*) są szeroko ujawniane zgodnie z wytycznymi GRI. Jednocześnie ujawnienia są stosunkowo równomiernie rozłożone, pomimo pewnej przewagi ujawnień ekonomicznych. Zwróciła również uwagę, że badane podmioty mają niski poziom zewnętrznej weryfikacji, ponieważ o zewnętrzną weryfikację swojego raportu zwróciło się zaledwie 33% podmiotów. Biorąc pod uwagę ciągły wzrost stosowania wytycznych GRI na całym świecie, badania pozwoliły uzyskać lepszy wgląd w faktyczne ujawnianie informacji według GRI w jednym z krajów UE. Badanie na podstawie raportów sporządzonych zgodnie z wytycznymi GRI przedsiębiorstw belgijskich za 2005 roku przeprowadzili L. Bouten i in. (2011), stwierdzając jednak umiarkowany poziom kompleksowego raportowania. Do najczęściej ujawnianych informacji zaliczyli: bezpośredni wpływ gospodarczy, emisje, ścieki i odpady, zatrudnienie, bezpieczeństwo i higiena pracy, szkolenia. Badanie potwierdziło, że informacje o charakterze ekonomicznym są zazwyczaj objęte wyłącznie ujawnieniami opisującymi przyjęte działania lub praktykę w omawianym obszarze. Szczegółowe badanie tych ujawnień pozwoliło stwierdzić, że obejmują one również wizję leżącą u podstaw darowizn, działania wspierające ważny powód i kwotę pieniężną darowizn. Prawie wszystkie kwestie

środowiskowe i społeczne również były w większości objęte jedynie ujawnieniami opisującymi przyjęte działania lub praktykę. Jednak np. energia, woda, bioróżnorodność i emisje, podobnie jak współpraca ze społecznościami, były często reprezentowane przez kombinację ujawnień (wizja i cele oraz wskaźniki wydajności, tj. rzeczywiste osiągnięcia w zakresie CSR w formie danych ilościowych).

J. Guthrie i F. Farneti (2008) na podstawie badania siedmiu organizacji w Australii także zaobserwowali umiarkowany poziom ujawnień (32%). Pozwoliło to na stwierdzenie, że stosowanie ujawnień według GRI było w badanych podmiotach fragmentaryczne, mimo że każda z badanych organizacji potwierdziła ich przestrzeganie. Ponadto zaobserwowano, że tylko 8% ujawnień dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju miało charakter pieniężny, 46% – niepieniężny, 33% – deklaracyjny, a 11% stanowiło kombinację pieniężnych i niepieniężnych. Jest to zgodne z wcześniejszymi wynikami badań, które potwierdziły niewielkie wykorzystanie wielkości pieniężnych.

Literatura polska obejmuje zazwyczaj badania nad określonym problemem raportowania zrównoważonego rozwoju według wytycznych GRI. A. Paszkiewicz i A. Szadziewska (2011) uznały, że sporządzanie raportów zrównoważonego rozwoju według wytycznych GRI może stanowić jedno z narzędzi pozyskiwania wiarygodnych i użytecznych informacji z tego zakresu. Chociaż funkcjonujące na rynku podmioty gospodarcze coraz częściej prezentują informacje na temat środowiskowych i społecznych aspektów swojej działalności, zarówno sposób, jak i zakres tych ujawnień jest różny. Może to wynikać z braku obligatoryjnych standardów dotyczących ujawniania tego typu informacji, co wpływa zarówno na ich jakość, jak i wiarygodność. Taki stan najczęściej skłania przedsiębiorstwa do ujawniania działań tworzących ich pozytywny wizerunek, natomiast pomijania zachowań, które stawiają je w niekorzystnym świetle. Rozwiązaniem, umożliwiającym zwiększenie porównywalności i wiarygodności informacji, jest raportowanie zrównoważonego rozwoju według wytycznych GRI. Autorki zaobserwowały wzrost liczby przedsiębiorstw wykorzystujących GRI do sporządzania raportów, na co wpływ miały przede wszystkim zgłaszane przez inwestorów, organizacje pozarządowe i społeczne zapotrzebowanie na wiarygodne i użyteczne informacje dotyczące środowiskowych i społecznych aspektów działalności przedsiębiorstw. Zwróciły również uwagę, że największa grupa podmiotów osiągnęła w raportowaniu swoich działań w zakresie zrównoważonego rozwoju najwyższy stopień zaawansowania, potwierdzony dodatkowo zewnętrzną weryfikacją (poziom aplikacji raportu A+). R. Dyłaż i E. Puchalska (2014) stwierdziły, że raportowanie społecznej odpowiedzialności w świetle wytycznych GRI przez firmy polskie nieco odbiega od trendów światowych. Jednocześnie odsetek polskich podmiotów raportujących te zagadnienia jest niższy niż na świecie. Wyniki potwierdziły także, że wytyczne GRI są najczęściej stosowanym przez przedsiębiorstwa standardem raportowania społeczno-środowiskowego. Z kolei J. Dyduch (2018) ustaliła, że zakres ujawnianych informacji środowiskowych według wytycznych GRI przez amerykańską spółkę z branży chemicznej jest obszerny, jednak jakość tych informacji nie jest zadowalająca. W szczególności badana spółka informuje



o wielu aspektach ochrony środowiska i wykorzystuje w raportach CSR wszystkie wskaźniki środowiskowe proponowane przez wytyczne GRI. Charakterystyka ponad połowy tych wskaźników została ujęta w formie opisowej lub zawiera dane ilościowe tylko dla jednego roku, przyczyniając się w ten sposób do małej użyteczności ujawnianych informacji, z uwagi na brak możliwości oceny zmian oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko. Do porównywalności danych odniosła się również H. Waniak-Michalak (2017), która badała, czy firmy prezentują w raportach CSR te same mierniki w kolejnych raportach i czy jest możliwe porównywanie wyników działalności CSR dla kolejnych lat. Badanie wykazało, że firmy zmieniają liczbę i rodzaj ujawnianych miar bez wyjaśniania przyczyn dokonywanych zmian, co uniemożliwia porównywanie informacji.

## 2. Cel, metoda badań i opis próby badawczej

Badanie empiryczne, którego wyniki zaprezentowano w artykule, polega na odpowiedzi na następujące pytanie badawcze:

Jaki jest ogólny stopień ujawnień informacji według wytycznych GRI 2016 w badanych polskich przedsiębiorstwach?

W tym celu 145 ujawnień według wytycznych GRI podzielono na cztery grupy: uniwersalne (60 ujawnień), ekonomiczne (13), środowiskowe (35) i społeczne (40), w sposób przedstawiony na rysunku 2.

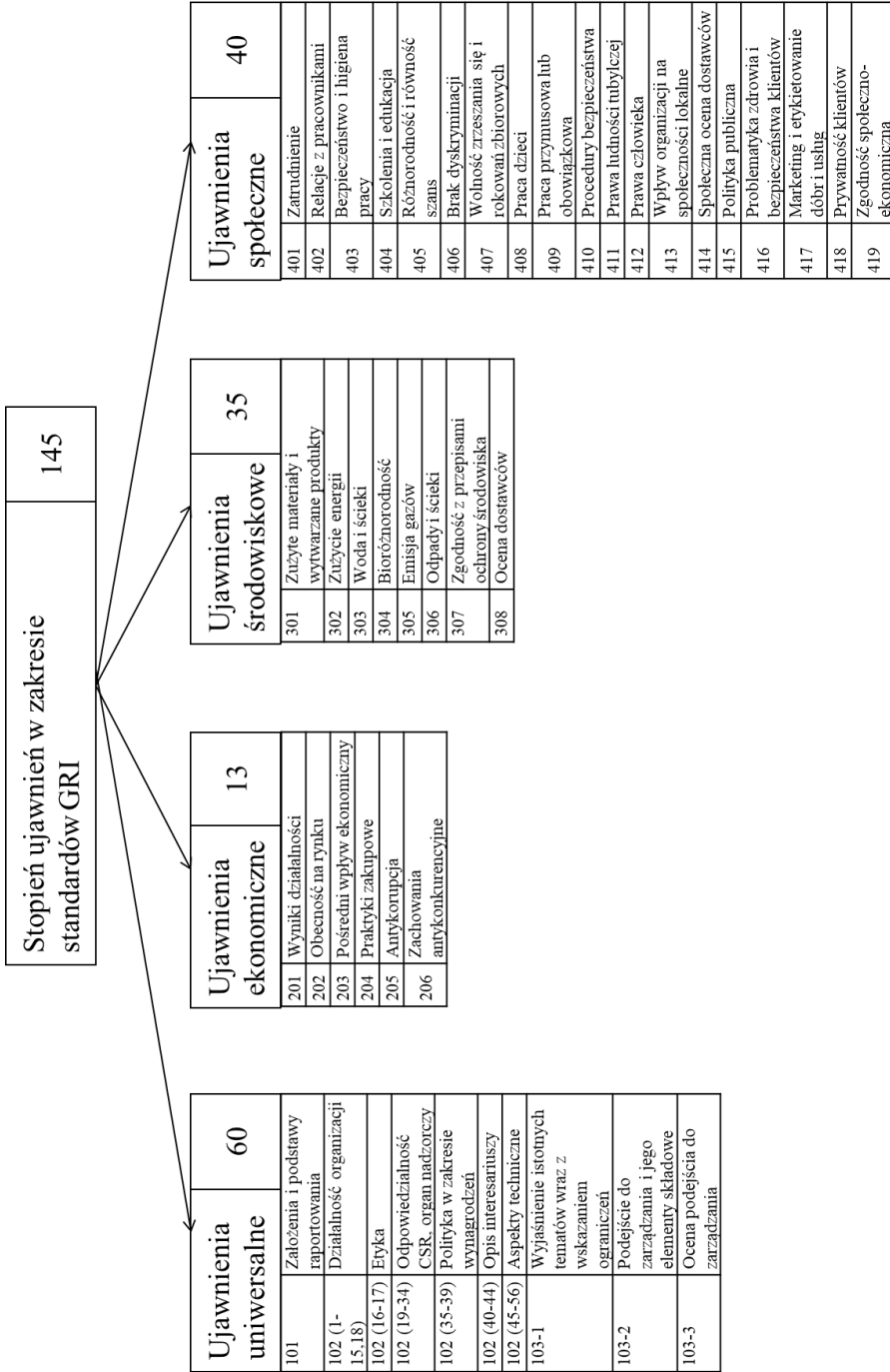
Badaniem empirycznym objęto wszystkie podmioty, które złożyły do bazy GRI raport stworzony w aktualnym formacie na dzień rozpoczęcia tego etapu badania, tj. na 29.10.2019 roku. Takich podmiotów było w sumie sześć, choć warto zauważyć, że baza ulega zwiększeniu<sup>4</sup>. Metodą badawczą jest analiza treści (*content analysis*), która jest często wykorzystywana w rachunkowości w badaniach dotyczących społecznej odpowiedzialności biznesu (por. Deegan, Rankin, 1996; Unerman, 2000; Karwowski, 2018). Badanie raportów zostało przeprowadzone przez zespół trzech ekspertów, którzy dokonali analizy treści wszystkich raportów oceniając, czy w danym raporcie dane ujawnienie zostało ujęte czy nie. Wszystkie pytania były zamknięte, z możliwymi odpowiedziami „tak” lub „nie”. W badaniu oceniano wyłącznie fakt wystąpienia określonego ujawnienia, nie oceniano jego wartości informacyjnej dla odbiorców raportu.

W celu przeprowadzenia badania zbudowano arkusz obserwacji składający się z części ogólnej i 145 pytań właściwych, dotyczących stosowania poszczególnych wytycznych i ujęcia konkretnych ujawnień w badanych raportach. W części ogólnej zgromadzono dane, które zostały przedstawione w tabeli 1.

---

<sup>4</sup> Na początku lutego 2020 r. w bazie znajdowało się już 26 raportów.

Rysunek 2. Podział ujawnień według wytycznych GRI



Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 1.** Zestawienie raportów

Nazwa firmy	Kompania Piwowarska	Grupa Jurajska GOCR	Bank Millennium	ANG Spółdzielnia	Credit Agricole Bank Polska	Fundacja Poszanowania Energii
Rok raportowania	2018	2018	2018	2018	2018	2018
Branża	FMCG	usługowa	usługowa (bank)	usługowa (finanse)	usługowa (bank)	organizacja pożytku publicznego
Forma raportu (interaktywny/PDF)	PDF	PDF	interaktywny/PDF	interaktywny/PDF	PDF	PDF
Typ raportu	Raport zrównoważonego rozwoju	Raport wpływu na społeczeństwo	Raport niefinansowy	Raport zintegrowany	Raport odpowiedzialnego biznesu	Raport zrównoważonego rozwoju
Wersja	<i>Core</i>	<i>Core</i>	<i>Core</i>	<i>Core</i>	<i>Core</i>	<i>Core</i>
Zewnętrzna weryfikacja	nie	nie	nie	nie	nie	nie
Graficzna matryca istotności	analiza istotności	nie	nie	nie	priorytetowe aspekty raportowania	nie
Najbardziej istotne tematy	energia, badania i rozwój (otoczenie) badania i rozwój, BHP (firma)	nie dotyczy	nie dotyczy	nie dotyczy	brak oceny istotności	nie dotyczy
Liczba stron	84	84	92 (wersja PDF)	73 (wersja PDF)	90	34

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie sześć raportów dotyczy roku kalendarzowego 2018, zostały przygotowane według wersji *core* i nie były poddane zewnętrznej weryfikacji. Cztery organizacje działają w branży usługowej – z czego trzy zajmują się bankowością i finansami. Jedno przedsiębiorstwo działa w branży FMCG, a jedno jest organizacją pożytku publicznego.

Wszystkie raporty dostępne były w wersji PDF i takie wersje zostały poddane analizie. Warto jednak zaznaczyć, że dwie spółki – Bank Millennium i ANG Spółdzielnia – dodatkowo publikują wersję interaktywną raportu dostępną na stronie internetowej.

Objętość raportów była w większości podobna, z wyjątkiem raportu Fundacji Poszanowania Energii, który ma jedynie 34 strony. Warto zauważyć, że porównane zostały ze sobą raporty, które mogły mieć różne cele i w związku z tym różny nacisk kłaść na kwestie zrównoważonego rozwoju.

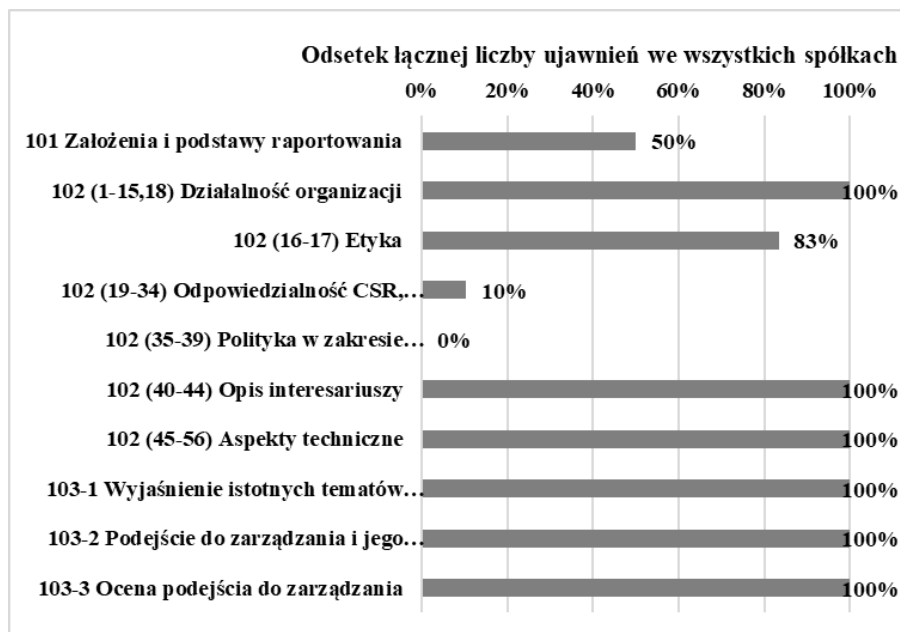
W przypadku Kampanii Piwowskiej i Fundacji Poszanowania Energii opublikowany raport to „Raport zrównoważonego rozwoju”. W raporcie Kampanii Piwowskiej na stronach 6–19 przedstawiona została spółka, a na stronach 20–63 przedstawione zostały kolejne zagadnienia związane ze zrównoważonym rozwojem. Pozostałe strony dotyczą budowy raportu. Na stronie 66 spółka zaprezentowała, w formie graficznej, tematy istotne dla otoczenia i dla firmy, do których zaliczyła przede wszystkim energię, badania i rozwój oraz BHP. W raporcie Fundacji Poszanowania Energii kwestie zrównoważonego rozwoju nie zostały jednoznacznie wyodrębnione w dokumencie. Przeplatają się one z opisem działalności fundacji. Grupa Jurajska GOPR zatytułowała raport „Raport wpływu na społeczeństwo”. W pierwszej części, na stronach 7–20, opisana została działalność grupy. Kolejne części poświęcone są interesariuszom, pracownikom i otoczeniu. Credit Agricole Bank Polska opublikował „Raport odpowiedzialnego biznesu”. W całości dotyczy on aspektów odpowiedzialnego rozwoju. Na stronie 81 bank zaprezentował w formie graficznej priorytetowe aspekty raportowania w podziale na interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych, w stosunku do których nie określono stopnia istotności. Bank Millennium w „Raporcie niefinansowym” zawarł nie tylko elementy dotyczące zrównoważonego rozwoju, ale również szeroko opisuje zagadnienia działalności banku i opis biznesu. Tematyka ta przedstawiona jest na stronach 6–40. Tematyka zrównoważonego rozwoju – dotycząca zagadnień pracowniczych, społeczeństwa i środowiska naturalnego – zaprezentowana jest na stronach 41–78. Ostatni raport, ANG Spółdzielni, to Raport zintegrowany, który ma w zamierzeniu łączyć informacje z różnych obszarów w jeden spójny dokument. Aspekty zrównoważonego rozwoju zaprezentowane są na stronach 38–64. Pozostałe tematy zawierają opis działalności Spółdzielni, jej strategię, wyniki oraz klientów.

## 2. Wyniki badań empirycznych

### 2.1. Zastosowanie standardów uniwersalnych

Pierwsza grupa standardów GRI 101-103 są to standardy uniwersalne, możliwe do zastosowania przez każdą organizację. (zob. rys. 3, załącznik nr 1).

**GRI 101** jest punktem wyjścia do korzystania ze Standardów GRI w celu raportowania o jej skutkach ekonomicznych, środowiskowych i społecznych. Co ciekawe, jedynie trzy spośród badanych spółek zadeklarowały zastosowanie tego standardu. Pozostałe 3 wskazały w swoich raportach, że nie stosują tego standardu, choć należy przypuszczać, że jest to pewne niedopowiedzenie, jako że standard GRI 101 jest niejako punktem wyjścia do stosowania każdego kolejnego standardu.

**Rysunek 3.** Stopień ujawnień w zakresie GRI 102

Źródło: opracowanie własne.

**GRI 102** służy do zgłaszania informacji kontekstowych na temat organizacji i jej praktyk raportowania zrównoważonego rozwoju. Obejmuje informacje o profilu organizacji, strategii, etyce i uczciwości, zarządzaniu, praktykach angażowania interesariuszy oraz procesie raportowania. Ujawnienia w GRI 102 stanowią kontekst dla późniejszych, bardziej szczegółowych, informacji z wykorzystaniem innych standardów GRI. Informacje kontekstowe o organizacji są ważne, aby pomóc interesariuszom zrozumieć charakter organizacji oraz jej wpływ na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo. W ramach tego standardu wyodrębniono łącznie 56 szczegółowych ujawnień, które dla celów badania podzielono na kilka grup.

Ujawnienia 1–15 oraz 18 dotyczą działalności organizacji, jej klientów, dostawców oraz produktów, a także struktury zarządczej w spółkach. To tradycyjne elementy przedstawiane w raportach niefinansowych. Ujęte są tutaj również szanse i zagrożenia w działalności organizacji. W tej części każda ze spółek przedstawiła informacje w zakresie każdego z ujawnień.

Ujawnienia 16 i 17 dotyczą etyki – zarówno stosowanego kodeksu etycznego, jak i mechanizmów gromadzenia i przetwarzania informacji o ewentualnym niedotrzymaniu tego kodeksu. W tej części ujawnienia zostały opublikowane w większości przypadków.

Kolejna grupa ujawnień dotyczy dwóch zagadnień – odpowiedzialności za kwestie zrównoważonego rozwoju oraz działalności organu nadzorczego. Tematy te przeplatają się ze sobą, jako że aspekty zrównoważonego rozwoju mają, w myśl standardów

GRI, stanowić integralną część oceny działalności organizacji, a nie dodatek do tej działalności. Informacje te są zawarte w ramach ujawnień 19–34. Część z ujawnień nie pojawiła się w żadnym raporcie, a część jedynie w jednym, przy czym w zależności od rodzaju ujawnienia były to różne dokumenty. Grupa Jurajska TOPR raportowała informacje o odpowiedzialności kadry wykonawczej za kwestie zrównoważonego rozwoju, co ściśle wynika z charakteru jej działalności. Bank Millenium zaraportował z kolei informacje o procesach zarządzania ryzykiem, sposobie działania w sytuacji konfliktu interesów oraz roli organu nadzorczego w określaniu strategii. Wskazane informacje są szczególnie niewralgiczne dla działalności banku. Warto wskazać, że zagadnienia te są znacznie rzadziej raportowane przez spółki, co może wynikać z braku dostępnych informacji w ich systemach informacyjnych.

Ujawnienia 35–39 dotyczą polityki w zakresie wynagrodzeń. Zagadnienia te nie są również raportowane przez żadną ze spółek. Wydaje się, że przyczyna w tym przypadku może leżeć w braku chęci do ujawniania przedmiotowych informacji. Jednak powinny być one dostępne w każdym przedsiębiorstwie, jako że należą do podstawowych informacji kadrowych.

Ujawnienia 40–44 dotyczą opisu interesariuszy. Każda ze spółek opublikowała komplet informacji na temat tych ujawnień. Bank Credit Agricole Polska podzielił interesariuszy na dwie grupy: interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Stwierdzono również, że do kluczowych interesariuszy banku zalicza się klientów, pracowników, społeczeństwo oraz środowisko naturalne. ANG Spółdzielnia wymieniła grupy interesariuszy będące jej otoczeniem biznesowym. Następnie wskazała na prowadzony dialog z interesariuszami. Prowadzone są badania i analizy dotyczące rynku finansowego, biznesu i społeczeństwa. Każdego roku organizowane są spotkania dialogowe oparte na bazie międzynarodowego standardu dialogu. Grupa Jurajska GOPR wymieniła inicjatywy i programy podejmowane przez Grupę z partnerami mające na celu propagowanie działalności ratowników i zbiórkę funduszy na nowy sprzęt do ratowania.

Ostatnia grupa ujawnień (45–56) dotyczy technicznych aspektów samego raportowania i również jest uwzględniona przez poszczególne spółki. W szczególności dotyczy ona takich zagadnień jak proces definiowania treści raportu, ujęcie istotnych tematów oraz polityka w zakresie zewnętrznej weryfikacji treści raportu.

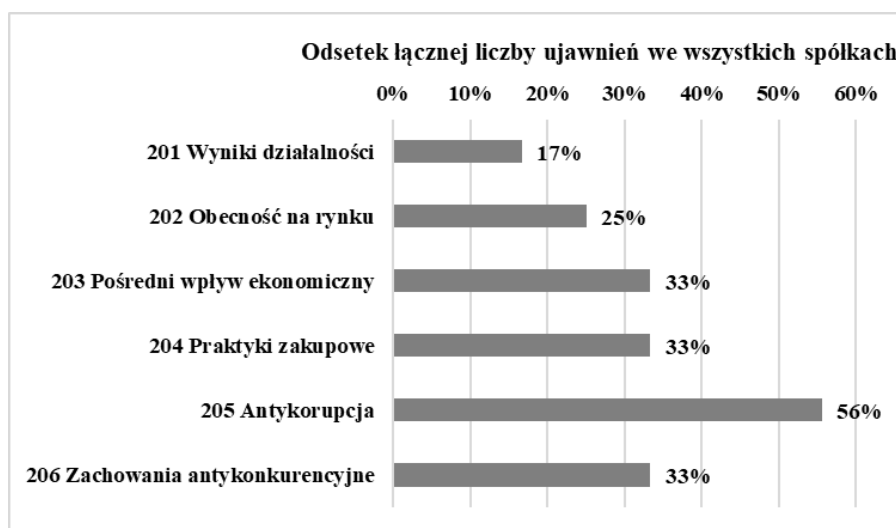
**GRI 103** określa wymagania sprawozdawcze dotyczące podejścia, które organizacja stosuje do zarządzania istotnym tematem. Ujawnienia dotyczące podejścia do zarządzania umożliwiają organizacji wyjaśnienie, w jaki sposób zarządza wpływem gospodarczym, środowiskowym i społecznym związanym z istotnymi tematami. Zapewnia to narracyjne informacje o tym, jak organizacja identyfikuje, analizuje i reaguje na jej rzeczywiste i potencjalne skutki. Ujawnienie informacji na temat podejścia do zarządzania w organizacji zapewnia również kontekst dla informacji zgłaszanych przy użyciu standardów tematycznych (seria 200, 300 i 400). Może być przydatne do wyjaśniania interesariuszom informacji ilościowych. Ujawnienia dotyczące standardu 103 zostały zawarte w każdym z raportów.

Trzy szczegółowe ujawnienia w tym standardzie dotyczą: wyjaśnienia tematów zidentyfikowanych jako istotne wraz ze wskazaniem ograniczeń, podejście do zarządzania i jego elementy, ewaluacja podejścia do zarządzania. Organizacja przygotowująca raport zgodnie ze standardami GRI jest zobowiązana do zgłaszania swojego podejścia do zarządzania każdym istotnym tematem stosującym niniejszy standard. Oznacza to, że raportując przykładowo informacje o zużyciu wody w ramach standardu 303, organizacja zobowiązana jest do ujęcia wyjaśnień w ramach standardu 103. Przykładowo Fundacja Poszanowania Energii wskazała, że bierze aktywny udział w opiniowaniu przepisów, konsultacjach społecznych, śledzi zmiany w przepisach oraz stara się nagłaszać problemy pojawiające się w branży energetycznej.

## 2.1. Zastosowanie standardów dotyczących tematów ekonomicznych

Druga grupa standardów – oznaczona jako GRI 200 – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami ekonomicznymi. Wyodrębniono w ramach niej sześć szczegółowych standardów GRI 201-206, składających się z 13 ujawnień szczegółowych (zob. rys. 4, załącznik nr 1).

**Rysunek 4.** Stopień ujawnień w zakresie GRI 200



Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z badań, dane dotyczące aspektów ekonomicznych są raportowane przez relatywnie niewiele spółek. Najczęściej (w czterech przypadkach) przedstawiane były informacje o bezpośredniej wartości ekonomicznej wytworzonej przez raportującą spółkę – GRI 201-1. Przykładowo, Bank Millennium zamieścił wybrane wyniki ekonomiczne i wskaźniki zestawiając je z liczbami z 2017 roku. Fundacja Poszanowania

Energii zamieściła informacje o przychodach i kosztach oraz kwocie uzyskanej z darowizn 1% podatku dochodowego. Wskazano również, iż Fundacja posiada akcje narodowej Agencji Poszanowania Energii.

Relatywnie często raportowane były informacje o przyjętej polityce antykorupcyjnej i działaniach antykorupcyjnych oraz antykonkurencyjnych (GRI 205 i 206).

Wcale lub sporadycznie raportowane były informacje łączące aspekty ekonomiczne z problematyką społeczną i środowiskową, zawarte w GRI 201–204 (z wyłączeniem wspomnianego GRI 201-1). Dotyczą one działalności ekonomicznej i rynkowej, a także pośredniego wpływu prowadzonej działalności oraz relacji z dostawcami – wszystkich tych aspektów gospodarczych w powiązaniu z problematyką zrównoważonego rozwoju. Wydaje się, że niewielki odsetek publikowanych informacji w tym obszarze może wynikać z faktu oddzielnego traktowania problemów związanych z działalnością gospodarczą i tych związanych z ochroną środowiska lub aspektami społecznymi i pracowniczymi.

Podobnie jak w przypadku ujawnień dotyczących 102-19 i 102-34 może być to związane z brakami dostępnymi informacji w systemach raportujących spółek. Dotyczy to np. takich zagadnień jak skutki finansowe oraz inne zagrożenia i szanse związane ze zmianą klimatu, czy też znaczące pośrednie skutki gospodarcze.

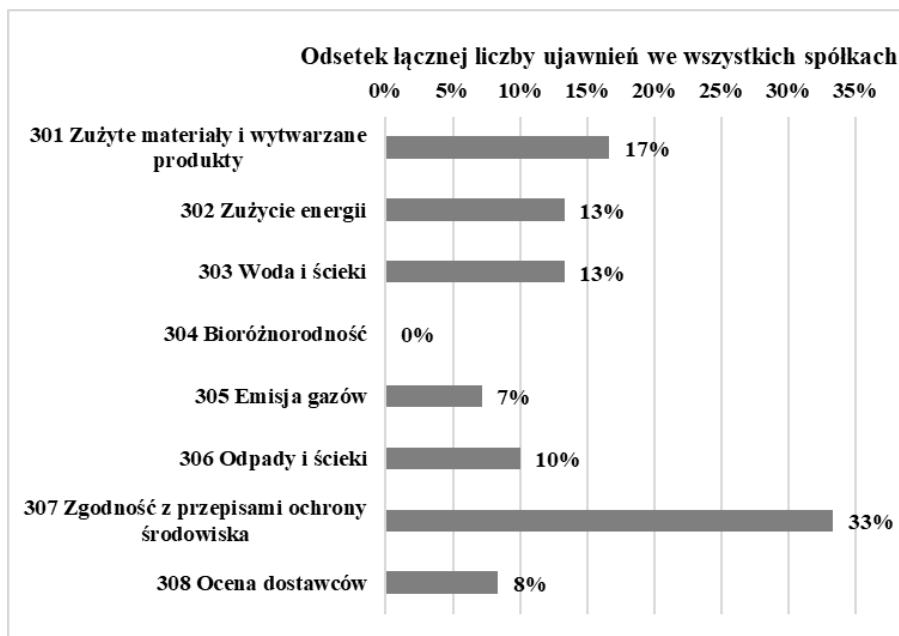
## 2.2. Zastosowanie standardów dotyczących tematów środowiskowych

Trzecia grupa standardów – oznaczona jako GRI 300 – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami środowiskowymi. Wyodrębniono w ramach niej osiem szczegółowych standardów GRI 301-308, składających się z 32 ujawnień szczegółowych (zob. rys. 5, załącznik nr 1).

**GRI 301** dotyczy zużywanych materiałów i wytwarzanych produktów. Informacje te powinny być raportowane w szczególności przez przedsiębiorstwa produkcyjne. W badanej grupie ujawnienia zawarła Kompania Piwowarska, która ujawniła materiały zużyte przy produkcji, podając je w kilogramach. Jednocześnie wykazała ilość odzyskaną w procesie recyklingu. Na podstawie informacji można stwierdzić, że Kompania Piwowarska utrzymuje stały poziom odzyskiwania poszczególnych kategorii materiałów.

**GRI 302** związany jest ze zużyciem energii. Problematyka ta nie jest szeroko uwzględniana w raportach. Jedynie połowa raportujących spółek zawarła dane na temat zużycia energii w organizacji (GRI 301-1), a żadna – poza nią. W drugim przypadku powodem może być brak odpowiednich informacji. Wprawdzie problem w większym stopniu dotyczy energochłonnych branż, niemniej jednak dziwi brak raportowania działań w zakresie zmniejszenia zużycia energii przez większość spółek (z wyjątkiem Banku Millennium). Bank Millennium podzielił swoje działania proekologiczne na cztery kategorie: plastik, papier, energia elektryczna i woda, paliwa. Przedstawiono oszczędność energii w oddziałach banku oraz wymieniono liczbę oddziałów, w których stosowane są rozwiązania energooszczędne. Brakuje jednak wymiernych oszczędności wyrażonych na przykład w kilowatogodzinach (kWh).



**Rysunek 5.** Stopień ujawnień w zakresie GRI 300

Źródło: opracowanie własne.

**GRI 303** dotyczy wody i ścieków. W tej sekcji również nie zawarto szerokich ujawnień – były one publikowane wyłącznie przez dwie analizowane spółki, z których jedna (Kompania Piwowarska) odniosła się do trzech z pięciu ujawnień szczegółowych, a druga (Bank Millennium) – do jednego. Zużycie wody to jeden z podstawowych parametrów w odniesieniu do większości branż produkcyjnych, dlatego zrozumiałe jest szersze potraktowanie tematu przez Kompanię Piwowarską, która wymieniła tzw. kluczowe wskaźniki efektywności:

- zużycie wody do produkcji 1 hl piwa, co stawia ją w gronie liderów wśród producentów piwa;
- całkowite zużycie wody;
- liczba zasobów narażona na ryzyko.

**GRI 304** związany jest z bioróżnorodnością. Temat ten nie został ujęty przez żadną z badanych organizacji.

**GRI 305** dotyczy emisji gazów. Dwie spółki zaraportowały dane na temat emisji gazów cieplarnianych, a jedna (Kompania Piwowarska) podjęte działania w zakresie redukcji tej emisji. Pozostałe organizacje nie odniosły się do tego problemu w swoich raportach. Bank Millennium opisuje szczegółowo wpływ swojej działalności na emisję gazów cieplarnianych. Największa ilość zanieczyszczeń związana jest pośrednio ze zużyciem energii elektrycznej i ciepłej. Wskazano na spadek w ciągu całego 2018 roku emisji CO<sub>2</sub> związanej z działalnością banku. Zamieszczono również informację na temat łącznej emisji gazów cieplarnianych w tonach.

**GRI 306** dotyczy odpadów i również w tym kontekście ścieków. Podobnie jak w przypadku wcześniejszych ujawnień w tej sekcji, również informacje o nich nie są zbyt obszerne. Dwie spółki wyszczególniły odpady według rodzaju i metody ich unieszkodliwiania. Jedna dodatkowo wskazała informacje o ściekach według jakości i przeznaczenia. Kompania Piwowarska wskazała masę produktów ubocznych i odpadów wytworzonych podczas produkcji i wyrażoną w megagramach. Nie wspomniano jednak o metodach ich unieszkodliwiania.

**GRI 307** zawiera ujawnienia na temat zgodności z przepisami w zakresie ochrony środowiska. Do tego problemu odniosły się Kompania Piwowarska i Bank Millennium, np. Bank Millennium zamieścił adnotację, iż nie posiada informacji o jakimkolwiek przypadku nieprzestrzegania przepisów i regulacji w zakresie ochrony środowiska.

W **GRI 308** zawarto ujawnienia związane z oceną dostawców pod kątem wpływu ich działalności na środowisko. Ujawnienie w tej sekcji zawarł Credit Agricole Bank Polska, który ujął informacje na temat kontroli przeprowadzonej wśród nowych dostawców. W szczególności Bank Credit Agricole posiada zasady CSR wdrożone do polityki zakupowej i już na etapie wyboru dostawcy, oferent musi odpowiadać na pytania z obszarów: organizacji, miejsc pracy, rynku i klientów, społeczeństwa i środowiska.

### 2.3. Zastosowanie standardów dotyczących tematów społecznych

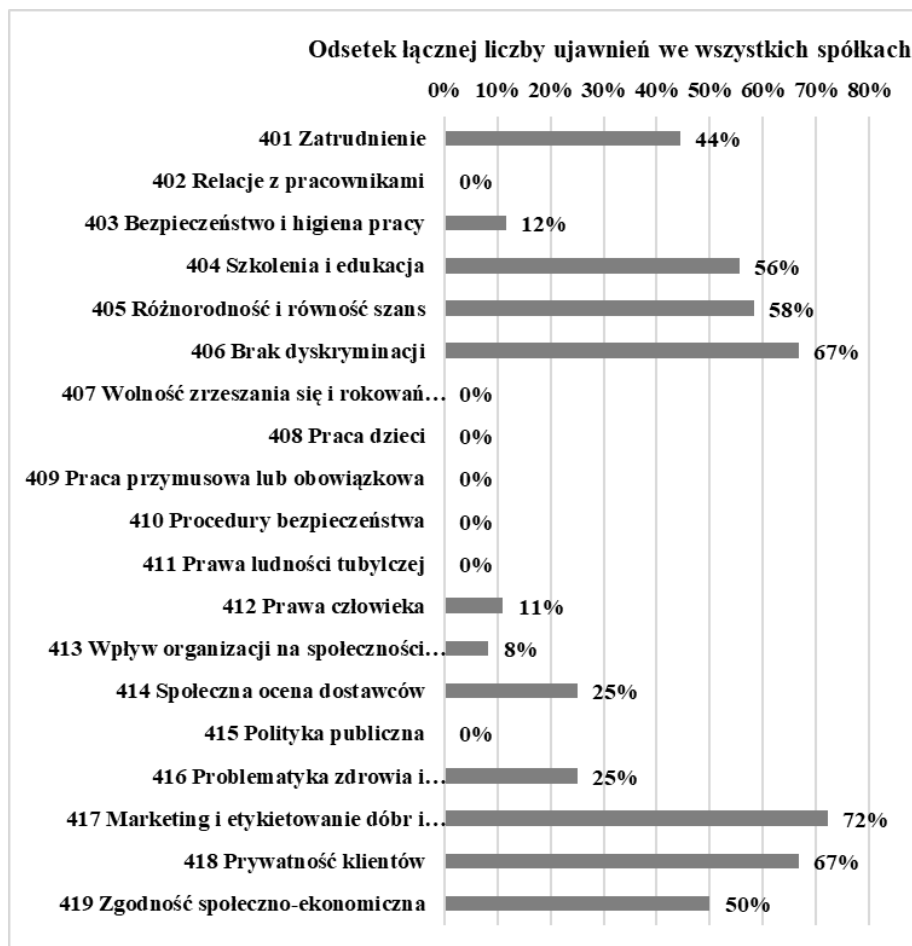
Trzecia grupa standardów – oznaczona jako GRI 400 – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami społecznymi. Wyodrębniono w ramach niej dziewiętnaście szczegółowych standardów GRI 401-419, składające się z 40 ujawnień szczegółowych (zob. rys. 6, załącznik nr 1).

**GRI 401** dotyczy zatrudnienia. Ujmowane są tam informacje na temat nowych pracowników oraz świadczeń zapewnianych pracującym już osobom. Ujawnienia na ten temat były dość powszechne – przykładowo, informacje o zatrudnieniu i rotacji przedstawiły cztery z sześciu badanych spółek. Credit Agricole Bank Polska zaprezentował informacje na temat odejść i nowo zatrudnionych pracowników, np. największa rotacja pracowników występowała w 2018 roku wśród najmłodszych (poniżej 30 roku życia). Podano również założenia, na podstawie których ustalono te odsetki.

**GRI 402** zawiera ujawnienia związane z kształtowaniem relacji z pracownikami – w szczególności w odniesieniu do okresu wypowiedzenia. W badanym zbiorze ujawnienie to nie zostało przedstawione przez żadną z organizacji.

**GRI 403** obejmuje informacje na temat bezpieczeństwa i higieny pracy. Zawiera aż dziesięć ujawnień szczegółowych, w tym dotyczących identyfikacji zagrożeń i oceny ryzyka, szkoleń pracowników w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, a także wypadków w miejscu pracy. W trzech przypadkach raportowano informacje dotyczące zagrożeń, pozostałe ujawnienia pojawiały się w jednym raporcie (Kompanii Piwowarskiej) lub nie były ujmowane wcale. Brak tych informacji wydaje się być poważną luką w zakresie raportowania ujawnień dotyczących kwestii społecznych.

Rysunek 6. Stopień ujawnień w zakresie GRI 400



Źródło: opracowanie własne.

**GRI 404** to zestaw trzech ujawnień związanych ze szkoleniem i edukacją. Był relatywnie często raportowany przez organizacje, np. Bank Credit Agricole przedstawił średnią liczbę godzin szkoleniowych na pracownika odbytych w 2018 roku. Wykazano udział zarówno w szkoleniach stacjonarnych, jak również w e-learningowych.

Równie często raportowano kwestie związane z różnorodnością i równością szans, zawarte w **GRI 405** oraz aspekty związane z brakiem dyskryminacji (GRI 406). Prezentując ujawnienie w ramach 405 Bank Millenium pokazał stosunek podstawowego wynagrodzenia mężczyzn do kobiet, wraz z objaśnieniem metodologii dokonanych wyliczeń.

Kolejne ujawnienia nie pojawiły się w żadnym z raportów. Dotyczą one wolności zrzeszania się i rokowań zbiorowych (GRI 407), pracy dzieci (GRI 408), pracy przymusowej lub obowiązkowej (GRI 409), procedur bezpieczeństwa (GRI 410) oraz praw

ludności tubylczej (GRI 411). Brak tych ujawnień związany jest przede wszystkim z rynkiem, na którym działają badane organizacje i brakiem zasadności ich uwzględnienia.

**GRI 412** dotyczy praw człowieka. Przykładowo, Kompania Piwowarska zamieściła oświadczenie, iż nowo zawierane kontrakty zawierają zobowiązanie do przestrzegania Kodeksu postępowania dostawców, który określa m.in. wymagania w sferze praw człowieka, BHP, etyki biznesu i podejścia do środowiska.

**GRI 413** przedstawia ujawnienia na temat wpływu organizacji na społeczności lokalne. Tu pojawiło się zaledwie jedno ujawnienie – Kompania Piwowarska wspominała o pozytywnym wpływie na społeczności lokalne. Warto zauważyć, że zabrakło wzmianki o czynnikach negatywnych.

**GRI 414** wychodzi poza analizę raportującej organizacji i zawiera informacje o społecznej ocenie dostawców. Bank Credit Agricole deklaruje, którzy dostawcy zostali poddani kontroli przy zastosowaniu kryteriów społecznych. W szczególności już na etapie procesu wyboru dostawców, oferenci odpowiadają na pytania sprawdzające, czy spełniają zasady CSR.

**GRI 415** związane jest z polityką publiczną i nie było raportowane przez żadną ze spółek.

Problematyka zdrowia i bezpieczeństwa klientów jest obszarem zawartym w **GRI 416**, np. Grupa Jurajska GOPR zamieściła informację o liczbie zdarzeń, w których brali udział ratownicy Grupy oraz o liczbie uratowanych osób.

**GRI 417** związane jest z marketingiem i etykietowaniem dóbr i usług. Jest to najczęściej raportowane ujawnienie – cztery a w odniesieniu do niektórych ujawnień nawet pięć spółek zawarło informacje na ten temat w swoich raportach. ANG Spółdzielnia zamieściła adnotację, że nie stwierdzono przypadków niezgodności dotyczących informacji handlowych.

**GRI 418** dotyczy prywatności klientów, a w szczególności skarg związanych z jej naruszeniem. Bank Millenium przedstawił liczbę złożonych reklamacji dotyczących naruszenia prywatności lub utraty danych klientów w latach 2014–2018.

**GRI 419** prezentuje informacje o zgodności społeczno-ekonomicznej i ewentualnych przypadkach naruszenia przepisów w tym zakresie. Informacje na ten temat zostały ujęte przez połowę spółek.

## Podsumowanie

Współcześnie zrównoważony rozwój stał się elementem prowadzonej działalności gospodarczej, z której większe organizacje rozliczają się ze swoimi interesariuszami. Najbardziej powszechnymi i kompleksowymi wytycznymi dotyczącymi raportowania zrównoważonego rozwoju są standardy *Global Reporting Initiative*, stosowane przez liczne spółki na całym świecie. Przeprowadzone badanie pozwoliło na realizację celu artykułu, którym było przedstawienie standardów GRI z 2016 roku i ich zastosowania w polskich przedsiębiorstwach, które jako pierwsze wdrożyły je w swoich raportach.

Wynika z niego, że szczegółowe informacje związane ze zrównoważonym rozwojem nie są powszechnie ujawniane w wybranych polskich organizacjach. W badanych raportach ujęto ok. 30% wymaganych informacji dotyczących aspektów ekonomicznych i społecznych oraz zaledwie 10% – środowiskowych, co oznacza umiarkowany poziom w porównaniu do innych krajów (por. Dyląg, Puchalska, 2014). Z dostępnych danych wynika, że w ramach poprzednio obowiązujących GRI, w Portugalii osiągnięto poziom przekraczający 80% (da Conceição da Costa Tavares, 2018) i był on w miarę równomiernie rozłożony w poszczególnych aspektach, natomiast w Australii – 32% (Guthrie, Farneti, 2008). W tym drugim badaniu nie było informacji na temat stopnia ujawnień w podziale na szczegółowe zagadnienia.

Najbardziej powszechnie raportowane były informacje ogólne. W zakresie GRI 101-103 w badanych raportach pojawiło się 66% ujawnień. Najwyższy stopień ujawnień (100%) wystąpił w zakresie działalności organizacji, opisu interesariuszy, technicznych aspektów samego raportowania, istotnych tematów wraz ze wskazaniem ich ograniczeń oraz podejścia, które organizacja stosuje do zarządzania istotnym tematem. Natomiast dwa ujawnienia nie były prezentowane wcale bądź w bardzo minimalnym stopniu. Były nimi:

- odpowiedzialność za kwestie zrównoważonego rozwoju oraz działalności organu nadzorczego, co może wynikać z braku dostępnych informacji w systemach informacyjnych;
- polityka w zakresie wynagrodzeń, co wydaje się być rezultatem braku chęci do ujawniania przedmiotowych informacji.

Znacznie rzadziej przedstawiane były informacje w odniesieniu do pozostałych grup standardów. Dla GRI 200 (problematyka ekonomiczna) łącznie opublikowano 32% ujawnień. Najwięcej ujawnień (odpowiednio 8 i 7 na 13 możliwych) zawarły Bank Millennium i Kompania Piwowarska. Relatywnie często raportowane były informacje o przyjętej polityce antykorupcyjnej oraz działaniach antykorupcyjnych i antykonkurencyjnych. Wcale lub sporadycznie raportowane były informacje łączące aspekty ekonomiczne z problematyką społeczną i środowiskową, co może wynikać z faktu oddzielnego traktowania problemów związanych z działalnością gospodarczą i tych związanych z ochroną środowiska lub aspektami społecznymi i pracowniczymi.

Kwestie społeczne (GRI 400) były przedstawiane w stopniu zbliżonym do aspektów ekonomicznych – łącznie opublikowano 27%. Najwięcej informacji w tym zakresie prezentowały instytucje finansowe – Bank Millennium i Credit Agricole Bank Polska – oraz Kompania Piwowarska. Najczęściej ujawniane były informacje odnośnie marketingu i etykietowania dóbr i usług, braku dyskryminacji i równości szans (np. stosunek podstawowego wynagrodzenia mężczyzn do kobiet), prywatności klientów (np. skarg związanych z jej naruszeniem), szkoleń i edukacji. Brak informacji dotyczył relacji z pracownikami (np. w odniesieniu do okresu wypowiedzenia), wolności zrzeszania się i rokowań zbiorowych, pracy dzieci, pracy przymusowej lub obowiązkowej, procedur bezpieczeństwa, praw ludności tubylczej i polityki publicznej. Brak niektórych

ujawnień związany jest przede wszystkim z rynkiem, na którym działają badane organizacje i brakiem zasadności ich uwzględnienia. Natomiast poważną luką w zakresie raportowania ujawnień dotyczących kwestii społecznych wydaje się być niski stopień ujawnień w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy (12%). Dla porównania, w badaniu L. Boutena i in. (2011), bezpieczeństwo i higiena pracy były najczęściej ujawnianymi informacjami o charakterze społecznym, obok zatrudnienia i szkoleń.

Najrzadziej prezentowano kwestie środowiskowe, którym poświęcona jest grupa GRI 300. Łącznie zawarto jedynie 10% ujawnień na ten temat. Zdecydowanie najwięcej informacji zawarło jedyne przedsiębiorstwo produkcyjne w tym zakresie – Kompania Piwowarska. Najwyższy stopień ujawnień wystąpił w zakresie zgodności z przepisami w zakresie ochrony środowiska (33%). Pozostałe informacje były ujawniane bardzo rzadko. Powodem mógł być brak odpowiednich informacji. Niemniej należy oczekiwać, że w przyszłości zagadnienia środowiskowe powinny pojawiać się częściej, np. w zakresie podjętych działań w zakresie zmniejszenia zużycia materiałów, energii i wody, jak również recyklingu i ograniczenia emisji gazów cieplarnianych. Dla porównania w badaniu L. Boutena i in. (2011) najczęściej ujawnianymi informacjami o charakterze środowiskowym były emisje, ścieki i odpady.

Warto również odnieść się do badania A. Paszkiewicz i A. Szadziwskiej (2011), które zwróciły uwagę na znaczenie wiarygodnych i użytecznych informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. Niestety żaden z badanych podmiotów nie poddał swojego raportu zewnętrznej weryfikacji, co może stanowić ograniczenie jego wiarygodności dla zainteresowanych podmiotów. Dla porównania w badaniu M. da Conceição da Costa Tavares (2018), o zewnętrzną weryfikację swojego raportu zwróciło się 33% podmiotów.

Przeprowadzone badanie, którego wyniki zaprezentowano w artykule, przyczyniło się do poznania obecnych praktyk raportowania zrównoważonego rozwoju według standardów GRI z 2016 roku w Polsce. Może pomóc innym organizacjom rozważyć wdrożenie GRI do swojego raportowania oraz być przydatne dla osób zajmujących się tego typu raportowaniem. Natomiast ograniczeniem badania jest mała próba badawcza, a tym samym brak uniwersalności wyników.

## Literatura

- Adler R., Mansi M., Pandey R. (2018), *Biodiversity and threatened species reporting by the top fortune global companies*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 31 (3), s. 787–825, doi: 10.1108/AAAJ-03-2016-2490.
- Andrew J., Baker M. (2020), *Corporate social responsibility reporting: the last 40 years and a path to sharing future insight*, „Abacus”, 56 (1), s. 35–65, doi: 10.1111/abac.12181.
- Bek-Gaik B., Krasodomska J. (2018), *Informacje niefinansowe jako obszar współczesnej sprawozdawczości przedsiębiorstw – definicja, źródła i proponowane kierunki badań*, „Zeszyty Naukowe. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie”, 2 (974), s. 25–40, doi: 10.15678/znuek.2018.0974.0202.
- Bouten L., Everaert P., Liedekerke L.V., De Moor L., Christiaens J. (2011), *Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture?*, „Accounting Forum”, 35, s. 187–204, doi:10.1016/j.accfor.2011.06.007.

- Burkert W. (1997), *Impact and limits of the idea of progress in antiquity*, [w:] Burgen A., McLaughlin P., Mittelstrass J., *The idea of progress*, Walter de Gruyter, Berlin.
- Da Conceição da Costa Tavares M. (2018), *Analysis of GRI sustainability reports issued by Portuguese public sector entities*, [w:] Peña-Acuña B. (ed.), *Digital communication management*, IntechOpen, London, doi:10.5772/intechopen.76221.
- Deegan C., Rankin M. (1996), *Do Australian companies report environmental news objectively?* „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (2), s. 50–67, doi:10.1108/09513579610116358.
- Diouf D., Boiral O. (2017), *The quality of sustainability reports and impression management: a stakeholder perspective*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 30 (3), s. 643–667, doi:10.1108/AAAJ-04-2015-2044.
- Drabik L., Sobol E. (2019), *Słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Du Pisani J.A. (2006), *Sustainable development – historical roots of the concept*, „Environmental Sciences”, 3 (2), s. 83–96, doi:10.1080/15693430600688831.
- Dyduch J. (2018), *Raportowanie środowiskowe według wytycznych GRI w przedsiębiorstwie The Dow Chemical Company*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 532, s. 85–95, doi:10.15611/pn.2018.532.08.
- Dyłaż R., Puchalska E. (2014), *Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329, s. 82–97.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz.U. UE, 15.11.2014.
- Guthrie J., Farneti F. (2008), *GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations*, „Public Money and Management”, 28 (6), s. 361–366, doi:10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x.
- Jędrzejka D. (2016), *Rozszerzona sprawozdawczość biznesowa spółek giełdowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
- Kamela-Sowińska A. (2009), *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Karwowski M. (2017), *Identyfikacja informacji o modelu zrównoważonego biznesu na podstawie raportów zintegrowanych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 479, s. 64–73, doi:10.15611/pn.2017.479.06.
- Karwowski M. (2018), *Propozycja struktury opisu modelu biznesu w sprawozdaniu z działalności*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 163, s. 127–142.
- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M. (2018), *Společnie odpowiedzialne zarządzanie bezpieczeństwem ekonomicznym przedsiębiorstwa*, [w:] Kuciński K. (red.), *Samoorganizacja bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstw*, CeDeWu, Warszawa.
- Marcinkowska M. (2004), *Společna odpowiedzialność przedsiębiorstw – wpływ na zawartość raportów rocznych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 181, s. 133–152.
- McPhail K., Adams C.A. (2016), *Corporate respect for human rights: meaning, scope, and the shifting order of discourse*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 29 (4), s. 650–678, doi:10.1108/AAAJ-09-2015-2241.
- Michalak J., Bek-Gaik B., Karwowski M. (2018), *Model biznesu jako wyzwanie dla rachunkowości*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Michelon G., Pilonato S., Ricceri F. (2015), *CSR reporting practices and the quality of disclosure: an empirical analysis*, „Critical Perspectives on Accounting”, 33, s. 59–78, doi:10.1016/j.cpa.2014.10.003.
- Misztal A. (2018), *Zrównoważony rozwój polskich przedsiębiorstw – ewaluacja*, „Handel Wewnętrzny”, 2 (373), s. 27–40.
- O'Brien C.M., Dhanarajan S. (2016), *The corporate responsibility to respect human rights: a status review*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 29 (4), s. 542–567.
- Paskiewicz A., Szadziewska A. (2011), *Raportowanie rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw według wytycznych GRI*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 668 (41), s. 627–643.

- Sadowski R.F. (2016), *The concept of „Nobilis Barbarus” in the light of contemporary ecological challenges*, „Problems of Sustainable Development”, 11 (1), s. 23–30.
- Śniezek E., Krasodomska J., Szadziewska A. (2018), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Szadziewska A. (2013), *Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR*, „Zarządzanie i Finanse”, 4 (4), s. 257–277.
- Tauringana V., Chithambo L. (2015), *The effect of DEFRA guidance on greenhouse gas disclosure*, „The British Accounting Review”, 47 (4), s.425–44, doi:10.1016/j.bar.2014.07.002.
- Unerman J. (2000), *Methodological issues – reflections on quantification in corporate social reporting content analysis*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 13 (5), s. 667–681, doi:10.1108/09513570010353756.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2017 r., poz. 61.
- Van Zon H. (2002), *Geschiedenis und duurzame ontwikkeling. Duurzame ontwikkeling in historisch perspectief: enkele verkenningen*, Netwerk Duurzaam Hoger Onderwijs, Nijmegen.
- Waniak-Michalak H. (2016), *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 91 (147), s. 129–143, doi:10.5604/01.3001.0009.8027.

### Źródła internetowe

- GRI (2016), *The GRI sustainability reporting standards*, Global Reporting Initiative, <https://www.globalreporting.org> (dostęp 4.02.2020).
- <https://database.globalreporting.org/> (dostęp 8.06.2020).
- ISO, OECD (2017), *Practical overview of the linkages between ISO 26000:2010, Guidance on social responsibility and OECD guidelines for multinational enterprises* (2017), The International Organization for Standardization, Organisation for Economic Co-operation and Development, [http://iso26000.info/wp-content/uploads/2017/02/ISO-26000\\_and\\_OECD\\_Guidelines\\_MNE\\_PPO\\_v1.pdf](http://iso26000.info/wp-content/uploads/2017/02/ISO-26000_and_OECD_Guidelines_MNE_PPO_v1.pdf) (dostęp 15.06.2020).
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów. Odnowiona strategia UE na lata 2011-2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/PL/1-2011-681-PL-F1-1.Pdf> (dostęp 03.02.2020).
- OECD (2011), *Wytoczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych*, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/wytoczne-oecd> (dostęp 15.06.2020).
- PKN (2013), *ISO 26000. Społeczna odpowiedzialność*, Polski Komitet Normalizacyjny, <https://www.pkn.pl/informacje/2013/09/iso-26000> (dostęp 15.06.2020).
- Podejście UE do wdrażania agendy ONZ na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 wspólnie z jej państwami członkowskimi, [https://ec.europa.eu/info/strategy/international-strategies/sustainable-development-goals/eu-approach-sustainable-development\\_pl](https://ec.europa.eu/info/strategy/international-strategies/sustainable-development-goals/eu-approach-sustainable-development_pl) (dostęp 03.02.2020).
- PRI (2006), *What are the principles for responsible investment?*, PRI Association, <https://www.unpri.org/pri/an-introduction-to-responsible-investment/what-are-the-principles-for-responsible-investment> (dostęp 15.06.2020).
- SEG (2017), *Standard informacji niefinansowej*, Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, <https://seg.org.-pl/pl/standard-informacji-niefinansowych-sin> (dostęp 10.06.2020).
- UNGC, GRI (2013), *Making the connection: using the GRI G4 guidelines to communicate progress on the UN Global Compact Principles*, United Nations Global Compact, Stichting Global Reporting Initiative, <https://www.unglobalcompact.org/library/306>, (dostęp 15.06.2020).



## Załącznik 1. Stopień ujawnień w zakresie standardów GRI

Nr ujawnienia	Typ ujawnień	Liczba ujawnień							Odsetek	
		szczegółowych	Kompania Płowa warska	Grupa Jurajska GOPR	Bank Millennium	ANG Spółdzielnia	Credit Agricole Bank Polska	Fundacja Poszanowania Energii		przeciętna
101	Założenia i podstawy raportowania	1	1	1	1	0	0	0	0,50	50
102 (1–15,18)	Działalność organizacji	16	16	16	16	16	16	16	16,00	100
102 (16–17)	Etyka	2	1	1	2	2	2	2	1,67	83
102 (19–34)	Odpowiedzialność CSR, organ nadzorczy	16	0	4	4	2	0	0	1,67	10
102 (35–39)	Polityka w zakresie wynagrodzeń	5	0	0	0	0	0	0	0,00	0
102 (40–44)	Opis interesariuszy	5	5	5	5	5	5	5	5,00	100
102 (45–56)	Aspekty techniczne	12	12	12	12	12	12	12	12,00	100
103-1	Wyjaśnienie istotnych tematów wraz z wskazaniem ograniczeń	1	1	1	1	1	1	1	1,00	100
103-2	Podjęcie do zarządzania i jego elementy składowe	1	1	1	1	1	1	1	1,00	100
103-3	Ocena podjęcia do zarządzania	1	1	1	1	1	1	1	1,00	100
<b>Suma IXX</b>	<b>Ujawnienia uniwersalne</b>	<b>60</b>	<b>38</b>	<b>42</b>	<b>42</b>	<b>40</b>	<b>38</b>	<b>38</b>	<b>39,83</b>	<b>66</b>
201	Wyniki działalności	4	0	0	1	1	1	1	0,67	17
202	Obecność na rynku	2	1	0	1	0	1	0	0,50	25
203	Pośredni wpływ ekonomiczny	2	1	1	1	1	0	0	0,67	33
204	Praktyki zakupowe	1	1	0	1	0	0	0	0,33	33
205	Antykorupcja	3	3	0	3	3	1	0	1,67	56
206	Zachowania antykonkurencyjne	1	1	0	1	0	0	0	0,33	33
<b>Suma 2XX</b>	<b>Ujawnienia ekonomiczne</b>	<b>13</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>4,17</b>	<b>32</b>



Nr ujawnienia	Typ ujawnień	Liczba ujawnień							Odsetek	
		szczegółowych	Kompania Piwowarska	Grupa Jurajska GOPR	Bank Millennium	ANG Spółdzielnia	Credit Agricole Bank Polska	Fundacja Poszanowania Energii		przeciętna
411	Prawa ludności tubylczej	1	0	0	0	0	0	0	0,00	0
412	Prawa człowieka	3	1	0	1	0	0	0	0,33	11
413	Wpływ organizacji na społeczności lokalne	2	1	0	0	0	0	0	0,17	8
414	Społeczna ocena dostawców	2	0	1	0	0	2	0	0,50	25
415	Polityka publiczna	1	0	0	0	0	0	0	0,00	0
416	Problematyka zdrowia i bezpieczeństwa klientów	2	1	2	0	0	0	0	0,50	25
417	Marketing i etykietowanie dóbr i usług	3	3	3	2	3	2	0	2,17	72
418	Prywatność klientów	1	0	1	1	1	1	0	0,67	67
419	Zgodność społeczno-ekonomiczna	1	0	0	1	1	1	0	0,50	50
<b>Suma 4XX</b>	<b>Ujawnienia społeczne</b>	<b>40</b>	<b>17</b>	<b>10</b>	<b>15</b>	<b>8</b>	<b>15</b>	<b>0</b>	<b>10,83</b>	<b>27</b>
<b>Razem</b>		<b>145</b>	<b>73</b>	<b>53</b>	<b>73</b>	<b>53</b>	<b>58</b>	<b>39</b>	<b>58,17</b>	<b>40</b>

Źródło: opracowanie własne.

