

Edyta Sidorczuk-Pietraszko

Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Białymstoku

NOWE INSTRUMENTY EKONOMICZNE OCHRONY ŚRODOWISKA JAKO WYZWANIE DLA RACHUNKOWOŚCI I SPRAWOZDAWCZOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

1. Wprowadzenie

W ciągu ostatnich piętnastu lat środowiskowe aspekty funkcjonowania jednostek gospodarczych nabierają w Polsce coraz większego znaczenia, zarówno ze względu na rosnący zakres prawnej reglamentacji korzystania ze środowiska, stosowanie instrumentów ekonomicznych ochrony środowiska, jak też z uwagi na marketingowe znaczenie ekologicznego wizerunku przedsiębiorstwa. Rosnące obciążenia finansowe związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa w środowisku stanowią też istotną przesłankę odrębnego traktowania aspektów środowiskowych w rachunkowości. Koszty redukcji emisji, zarządzania odpadami, monitoringu, sprawozdawczości, opłat ekologicznych i ubezpieczeń ekologicznych stają się elementem ważnych decyzji o charakterze strategicznym i operacyjnym, wobec czego znaczenia nabiera wiarygodna informacja o ich wielkości oraz prawidłowe odzwierciedlenie w rachunkowości finansowej i sprawozdawczości, aby zapewnić zaspokojenie potrzeb użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych.

W roku 2005 w polskim prawie pojawiły się nowe regulacje z zakresu prawa środowiskowego, dotyczące systemu handlu uprawnieniami do emisji oraz zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego. W niniejszym referacie zostaną szczegółowo omówione problemy ujmowania w księgach rachunkowych zdarzeń gospodarczych związanych z funkcjonowaniem instrumentów ekonomicznych przewidzianych tymi przepisami.

2. Ogólne zasady ujmowania informacji ekologicznej w rachunkowości jednostek gospodarczych

Rachunkowość jako system pomiaru, wyceny, ujmowania i przekazywania informacji ekonomicznej dotyczącej przedsiębiorstwa cechuje się elastycznością pozwalającą na dostosowanie zakresu i szczegółowości ewidencji do zmieniających się potrzeb, odnoszących się do warunków zarówno zewnętrznych (nowe regulacje prawne, nowe instrumenty ekonomiczne), jak i wewnętrznych (wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj działalności, struktura organizacyjna). Także potrzeby wynikające ze zmieniających się relacji gospodarka-środowisko powinny być przesłanką do zmian w rachunkowości i sprawozdawczości [*Rachunkowość...* 2003].

Instrumenty ekonomiczne ochrony środowiska funkcjonują dzięki oddziaływaniu na poziom kosztów (wydatków) jednostek korzystających ze środowiska. W efekcie decyzje wiążące się z zakresem oddziaływania na środowisko stają się przedmiotem rachunku ekonomicznego, a wynikające stąd zdarzenia gospodarcze wymagają odzwierciedlenia w ewidencji księgowej przedsiębiorstwa. Problemy dotyczą zarówno rachunkowości finansowej i sprawozdawczości, jak też kwestii rachunku kosztów. Rozstrzygnięcia wymagają, w zależności od sytuacji, następujące kwestie [Schaltegger, Burrit 2000]:

- Jakie wydatki związane ze środowiskowymi aspektami działalności powinny być ujmowane jako koszty, a jakie powinny być kapitalizowane i traktowane jako aktywa?
- W jaki sposób powinny być ujmowane zobowiązania związane z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na środowisko, w tym rezerwy na zobowiązania i zobowiązania warunkowe?
- W jaki sposób powinny być wyceniane aktywa środowiskowe, w tym zbywalne prawa do emisji?
- W jaki sposób powinny być ujmowane koszty ekologiczne – czy należy je wiązać z produktami czy traktować jako koszty ogólne?

Zdarzenia gospodarcze wynikające z oddziaływania instrumentów ekonomicznych ochrony środowiska znajdują, zgodnie z procedurami oraz regulacjami prawa bilansowego (Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694, tekst jednolity), odzwierciedlenie w rachunkowości jednostek gospodarczych, chociaż zazwyczaj nie są eksponowane czy w sposób szczególny wyodrębniane. Są one, podobnie jak pozostałe obszary aktywności przedsiębiorstwa (produkcja, handel, usługi, zarządzanie jednostką), opisywane w wymiarze finansowym w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe jednostek składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz informacji dodatkowej. W żadnym z tych sprawozdań nie wyodrębnia się aktywności w sferze ochrony środowiska, poza nakładami na niefi-

nansowe aktywa trwałe wykazywanymi w informacji dodatkowej [Famielec 2003]. Informacje dotyczące aktywności środowiskowej jednostki gospodarczej mogą znajdować odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym jako następujące kategorie:

1. Aktywa, czyli kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w efekcie przyszłych zdarzeń, które przyczynią się w przyszłości do zwiększenia korzyści ekonomicznych jednostki (np. środki trwałe służące ochronie środowiska, prawa do emisji zanieczyszczeń, należności związane z działalnością ochronną, czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów poniesionych w związku z ochroną środowiska).

2. Pasywa, czyli zobowiązania lub rezerwy na zobowiązania, oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów związane z działalnością ochronną (np. zobowiązania wynikające ze ekologicznych aspektów działalności przedsiębiorstwa, zobowiązania warunkowe, rezerwy na zobowiązania związane z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na środowisko).

3. Koszty, czyli zgodnie z ustawą o rachunkowości uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznej jednostki (koszty wymaganych lub podjętych działań dotyczących zmniejszenia niekorzystnego wpływu przedsiębiorstwa na środowisko oraz koszty wynikające z relacji przedsiębiorstwo–środowisko).

4. Przychody, tj. uprawdopodobnione w danym okresie powstanie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości (przychody z działalności na rzecz ochrony środowiska, dotacje związane z działalnością ochronną).

5. Straty i zyski nadzwyczajne, tzn. skutki zdarzeń losowych niezwiązanych z ryzykiem działalności gospodarczej, a dotyczących środowiskowych efektów działalności jednostki.

Informacje dotyczące środowiskowej aktywności jednostki funkcjonują w ramach sprawozdania finansowego jako kategorie zagregowane. W indywidualnych przypadkach, jeśli jest to istotne z punktu widzenia sytuacji jednostki, mogą one być wyodrębniane. Ogólną zasadą ujmowania i wyodrębniania aspektów ekologicznych i sprawozdawczości jest bowiem fundamentalna dla rachunkowości zasada istotności [Hendriksen, van Breda 2002]. Aspekty ekologiczne powinny być odzwierciedlone w rachunkowości i sprawozdaniach jednostki w stopniu, w jakim są istotne dla wyników i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Zależnie od tego odpowiednie informacje powinny być zawarte w odpowiednich elementach sprawozdania finansowego, notach do nich lub informacji dodatkowej.

3. Regulacje i zalecenia Unii Europejskiej dotyczące ujmowania zagadnień związanych z ochroną środowiska

W ramach organizacji międzynarodowych prowadzone są prace zmierzające do ujednolicenia rozwiązań stosowanych w zakresie ewidencji zdarzeń pozostających

w związku z ochroną środowiska. W dokumentach ONZ [*Environmental financial... 1997*] oraz w zaleceniu Komisji Europejskiej [*Commission recommendation... 2001*] zaproponowano sposoby identyfikacji, pomiaru i ujęcia aspektów ekologicznych w rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw. Rekomendacje dotyczą informacji o wydatkach związanych z ochroną środowiska, zobowiązaniach ekologicznych, ryzyku oraz innych kategoriach powstających w wyniku zdarzeń gospodarczych, a oddziałujących lub mogących oddziaływać na sytuację finansową i wyniki jednostki.

Wydatki na ochronę środowiska są definiowane jako wydatki dotyczące działań podjętych przez przedsiębiorstwo lub w jego imieniu, mających na celu zapobieganie, zmniejszanie lub naprawę szkód w środowisku wynikających z działalności tego przedsiębiorstwa. Koszty te dotyczą m.in. unieszkodliwiania i zapobiegania powstawaniu odpadów, ochrony gleb, wód powierzchniowych i podziemnych, ochrony powietrza i klimatu, a także ochrony bioróżnorodności i krajobrazu.

Tylko dodatkowe, dające się zidentyfikować koszty, mające na celu głównie zapobieganie szkodom, zmniejszenie lub naprawę szkód w środowisku, powinny być uwzględnione jako koszty (wydatki) na ochronę środowiska. Koszty, które mogą mieć korzystny wpływ na środowisko, ale których podstawowe cele nie dotyczą ochrony środowiska, powinny być wyłączone z tej kategorii. Wydatki związane z karami za nieprzestrzeganie regulacji ekologicznych oraz z odszkodowaniami za szkody wywołane zanieczyszczeniem środowiska również nie powinny być traktowane jako wydatki na ochronę środowiska [*Commission recommendation... 2001*].

Należy zwrócić uwagę na zamienne używanie kategorii „wydatek” i „koszt”, które w rachunkowości są zdefiniowane jako odrębne kategorie [Famielec, Stępień 2005]. Do rachunku zysków i strat są włączane koszty, natomiast wydatki, będące kategorią szerszą, mogą być przedmiotem rachunków problemowych. Kategorią wydatków posługują się m.in. agendy Unii Europejskiej (Eurostat) i organizacje międzynarodowe [*Environmental protection... 2002*]. Należy przyjąć, że wydatki związane z ochroną środowiska powinny być włączane do rachunku zysków i strat, jeśli jednocześnie stanowią koszty, czyli zmniejszenie korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw.

O zobowiązaniach ekologicznych można mówić, gdy powstaje obowiązek (lub jego powstanie jest prawdopodobne) określonego świadczenia wynikającego ze środowiskowych aspektów działalności przedsiębiorstwa, a wartość tego świadczenia może zostać wiarygodnie określona [Czachórski 2002]. Zobowiązania ekologiczne mogą mieć charakter długo- lub krótkoterminowy i są w związku z tym zaliczane do odpowiedniej grupy pasywów. Zobowiązania warunkowe powstają zaś, jeśli istnieje możliwość, że w przyszłości wystąpi obowiązek naprawy szkód środowiskowych, lecz obowiązek ten zależy od powstania niepewnych zdarzeń. Zobowiązania warunkowe powinny być uwzględniane w notach do bilansu.

Jeśli przedsiębiorstwo oczekuje zwrotu części lub całości wydatków na ochronę środowiska od podmiotów zewnętrznych, to ich wartość powinna być uwzględniana, jeśli jej uzyskanie jest pewne (po spełnieniu obowiązków w zakresie ochrony środowiska).

Wydatki związane z ochroną środowiska powinny być wykazywane w okresie, w którym zaistniały, chyba że istnieją podstawy do kapitalizacji tych wydatków. Wydatki związane z ochroną środowiska mogą być kapitalizowane, jeśli zostały poniesione w celu zapobieżenia lub redukcji przyszłych szkód lub w celu ochrony zasobów; mogą być zakwalifikowane do aktywów, jeśli będą one służyły działalności przedsiębiorstwa przez dłuższy czas i dodatkowo będzie spełniony jeden z następujących warunków:

- poniesione koszty spowodują powstanie korzyści ekonomicznych przedsiębiorstwa oraz spowodują przedłużenie okresu funkcjonowania, poprawę bezpieczeństwa i zwiększenie wydajności innych aktywów przedsiębiorstwa (w stosunku do ich normalnych cech użytkowych),

- poniesione koszty zmniejszają lub zapobiegają powstaniu zanieczyszczenia środowiska, które może powstać w wyniku przyszłej działalności przedsiębiorstwa.

Jeśli te kryteria są spełnione, koszty ochrony środowiska powinny być kapitalizowane i amortyzowane przez odpowiedni okres [Schaltegger, Burrit 2000]. W przeciwnym razie wydatki na ochronę środowiska powinny być w całości zarachowane jako koszty w roku, w którym powstały.

Wydatki związane z rekultywacją terenu, usuwaniem odpadów, likwidacją środków trwałych, które przedsiębiorstwo jest zobowiązane ponieść w przyszłości, powinny być uwzględnione jako zobowiązania ekologiczne, jeśli spełniają podstawowe kryteria zaliczenia do zobowiązań. Możliwe jest także tworzenie rezerw na tego rodzaju zobowiązania.

Wszelkie prawa oraz aktywa pokrewne nabyte odpłatnie w związku z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na środowisko (patenty, licencje, pozwolenia na emisję i prawa do emisji), spełniające kryteria zaliczenia do aktywów, powinny być kapitalizowane (jako wartości niematerialne i prawne) oraz amortyzowane. W przeciwnym razie powinny zostać potraktowane jako koszty okresu.

Czynniki ekologiczne mogą wpływać na zmniejszenie wartości istniejących aktywów, np. w razie zanieczyszczenia środowiska w określonym miejscu. Aktualizacja wartości powinna być dokonana, jeśli rzeczywista (rynkowa) wartość aktywów jest niższa niż jego wartość księgowa i jeśli taka utrata wartości ma charakter trwały. Zmniejszenie wartości powinno być ujęte w rachunku zysków i strat. Wydatki na przywrócenie przydatności gospodarczej waloru, związane z ochroną środowiska, powinny być traktowane jako ulepszenie i w związku z tym powinny podlegać kapitalizacji.

4. Uprawnienia do emisji zanieczyszczeń do powietrza

Rynek zbywalnych uprawnień do emisji zanieczyszczeń do powietrza powstał w Polsce na mocy przepisów Ustawy z 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami

do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (DzU 2004 nr 281, poz. 2784). Wdraża ona rynkowy mechanizm redukcji emisji gazów cieplarnianych w celu realizacji międzynarodowych zobowiązań dotyczących ochrony klimatu – protokołu z Kioto¹.

Interpretację dotyczącą sposobu ujęcia uprawnień do emisji przedstawił Międzynarodowy Komitet Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (The International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC [*Emission Rights...* 2004]). Przedstawione w tej interpretacji sprawozdania wzbudziły jednak szereg kontrowersji, wobec czego interpretacja została w 2005 r. wycofana, tzn. jednostki mogą stosować także rozwiązania inne niż tam przedstawione, uzasadnione ogólnymi ramami międzynarodowych standardów rachunkowości. W dalszej części zostaną zaprezentowane kwestie ujęcia uprawnień do emisji zgodnie z polskim prawem.

Zgodnie z ustawą instalatorom, czyli podmiotom użytkującym instalacje emitujące do atmosfery gazy cieplarniane, przydzielane są prawa do emisji na kolejne lata okresu rozliczeniowego (Ustawa z 21 kwietnia 2001 r. *Prawo ochrony środowiska*, DzU 2001 nr 62, poz. 627 z późn. zm.). Pierwszy okres rozliczeniowy obejmuje lata 2005-2007, kolejne okresy są pięcioletnie. Instalatorzy za przyznane uprawnienia ponoszą opłatę w pierwszym roku okresu rozliczeniowego. Emisja gazów cieplarnianych powoduje wykorzystanie prawa. Jeśli jednostka w ciągu roku emituje mniej gazów niż ilość, na którą uzyskała prawa do emisji, może te nadwyżkowe prawa sprzedać. Jeśli natomiast prowadzący instalację przewiduje, że posiadane prawa nie pokryją emisji, może brakujące prawa nabyć na rynku. W przeciwnym razie ponosi on karę. Prawa do emisji mogą być wykorzystane w roku, na który zostały przyznane, w latach następnych lub w kolejnym okresie rozliczeniowym. W pierwszym okresie rozliczeniowym zostały przyznane jedynie prawa do emisji CO₂, pozostałe zaś substancje zostaną objęte systemem w okresie 2008-2012.

Przyznanie uprawnień do emisji oraz obrót nimi powodują określone skutki ekonomiczne dla:

- prowadzących instalacje objęte krajowym planem rozdziału uprawnień do emisji oraz systemem handlu uprawnieniami, otrzymujących prawa do emisji na podstawie ustawy od uprawnionych organów państwa oraz od innych uczestników systemu,
- innych jednostek obrotu prawami do emisji (pośredników).

Zdarzenia gospodarcze powstające w związku z uczestnictwem w systemie rozdziału i handlu uprawnieniami do emisji mogą dotyczyć:

- przyznania lub nabycia praw do emisji,
- opłat związanych z uczestnictwem w systemie,
- amortyzacji i umarzania praw do emisji,
- sprzedaży praw.

¹ Protokół z Kioto do Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, ratyfikowany decyzją Sejmu RP z 26 lipca 2002 roku.

Podstawowym problemem związanym z ewidencją uprawnień do emisji jest rozstrzygnięcie, czy nabyte przez instalatora prawa mogą być zaliczone do aktywów, a jeśli tak, to do jakiej grupy [Ignatowski 2006].

Ponieważ posiadanie praw do emisji przyniesie jednostce korzyści w postaci zwolnienia od kary za emisję bez uprawnień, ich wartość zaś daje się wiarygodnie ustalić, to spełnione są przesłanki do uznania uprawnień do emisji za aktywa. Teoretycznie mogą one być zakwalifikowane jako wartości niematerialne i prawne, inwestycje (w wartości niematerialne i prawne), aktywa finansowe (długoterminowe lub krótkoterminowe) lub też specyficzny rodzaj towarów (w przypadku pośredników).

Komitet Standardów Rachunkowości w swojej uchwale [*Stanowisko...* 2005] stwierdził, że zbywalne uprawnienia do emisji nabyte przez jednostkę stanowią wartości niematerialne i prawne zgodnie z przepisami Ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 1994 nr 121, poz. 591), tzn. nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. Komitet zaleca instalatorom zaliczanie uprawnień do emisji do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na sposób wykorzystania (przeznaczone na potrzeby własne jednostki lub na sprzedaż). Opłata związana z wpisem do rejestru powinna być odnoszona w koszty bieżącego okresu sprawozdawczego, chyba że wysokość opłaty uzasadnia jej rozliczenie w czasie.

W ustawie o handlu uprawnieniami do emisji przyjęto, że uprawnienia są przyznawane w pierwszym roku okresu rozliczeniowego odpłatnie, w latach kolejnych zaś nieodpłatnie, co wpływa także na cenę nabycia, według której prawa te są ujmowane w ewidencji. Pojawia się zatem problem, czy prawa do emisji w kolejnych latach okresu rozliczeniowego powinny być ujmowane w cenie nabycia, czy w cenie rynkowej, a także – czy i w jaki sposób uwzględniać w księgach utratę wartości uprawnień [*Rachunkowość...* 2005].

Zgodnie z ustawą o handlu uprawnieniami w pierwszym roku instalatorzy ponoszą opłatę za uprawnienia do emisji. W tym momencie powinny być one ujęte w cenie nabycia, określonej zgodnie z ustawą jako iloczyn liczby uprawnień i jednostkowej stawki opłaty za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza dla danej substancji pomnożonej przez tysiąc (z wyjątkiem ditlenku węgla i metanu, dla których stawka nie jest mnożona). W latach kolejnych natomiast, kiedy uprawnienia są przyznawane nieodpłatnie, wycenę przeprowadza się zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości (art. 28 ust. 2), na podstawie możliwej do uzyskania ceny sprzedaży, a jeśli warunki rynkowe nie pozwalają na wiarygodne ustalenie ceny, to na podstawie jednostkowej opłaty dotyczącej pierwszego roku okresu rozliczeniowego.

W omawianym rozwiązaniu, tzn. ujęciu praw do emisji jako wartości niematerialnych i prawnych, uprawnienia do emisji zanieczyszczeń podlegają amortyzacji, której wartość jest zaliczana do kosztu wytworzenia produktów danego okresu.

W odniesieniu do uprawnień do emisji wartość praw wykorzystanych w poszczególnych miesiącach daje się dokładnie określić, tak więc odpisy amortyzacyjne mogą być ustalane metodą naturalną, tzn. jako iloczyn liczby wykorzystanych uprawnień do emisji i opłaty jednostkowej lub ceny rynkowej. Na koniec roku wykorzystane uprawnienia do emisji, zgodnie z przedstawionym rocznym raportem, są umarzane i wyłączane z ewidencji. Należy jednak zauważyć, że amortyzacja praw do emisji nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b ustawy).

W przypadku prowadzącego instalację sprzedaż uprawnień do emisji wpływa na wynik finansowy okresu, w którym jej dokonano, i jest ujmowana jako pozostałe przychody operacyjne (zysk ze sprzedaży uprawnień) lub pozostałe koszty operacyjne (strata na sprzedaży uprawnień).

Prowadzący instalację ma obowiązek monitorowania wielkości emisji i zapewnienia, by rzeczywista emisja znalazła pokrycie w nabytych prawach do emisji. Jeśli zostały przyznane prawa do emisji w ilości mniejszej niż przewidywana do wykorzystania, to prowadzący instalację musi nabyć brakującą ich ilość, w przeciwnym zaś razie na mocy przepisów ustawy o handlu uprawnieniami jest zobowiązany zapłacić karę o równowartości 40 euro za każdą jednostkę brakujących uprawnień do emisji (od 2008 r. równowartość 100 euro). W takiej sytuacji jednostka powinna utworzyć rezerwę w ciężar kosztów wytworzenia produktów w wysokości odpowiadającej liczbie brakujących praw do emisji, wycenionych według określonej ustawą opłaty za nabycie prawa do emisji, ceny rynkowej lub kary pieniężnej.

Sposób wyceny rezerwy zależy od decyzji jednostki w konkretnej sytuacji – jeśli istnieje możliwość zakupu brakujących praw na rynku, powinna zostać zastosowana cena rynkowa. W razie braku wiarygodności cen rynkowych może być zastosowana opłata ustawowa lub też stawka kary. Sposób wyceny powinien być wyjaśniony w stosownych dokumentach (dokumenty źródłowe, informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego).

Niewykorzystane i niesprzedane prawa do emisji mogą być, za zgodą organu wydającego zezwolenia, przeniesione na następny okres rozliczeniowy. Niewykorzystane prawa, które nie zostały przeniesione na następny okres, podlegają umorzeniu w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

W przypadku pośredników, u których co do zasady uprawnienia do emisji nie mogą być przeznaczone na własne potrzeby, mogą być one zgodnie z zapisami art. 3 ust. 1 pkt 14 i 17 ujmowane jako inwestycje, odpowiednio do czasu, w jakim ma nastąpić sprzedaż, długo- lub krótkoterminowe. Komitet Standardów Rachunkowości zaleca natomiast, by były one ujmowane jako inwestycje krótkoterminowe i wyceniane na podstawie ceny nabycia lub ceny rynkowej, w zależności od tego która jest niższa [*Stanowisko...* 2005].

5. Ujęcie zobowiązań związanych z wprowadzaniem sprzętu elektrycznego i elektronicznego

W kwestii zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego zarówno dyrektywa UE [Dyrektywa... 2003], jak i przyjęta przez Sejm w 2005 r. ustawa (z 29 lipca o zużytym sprzęcie elektrycznym, i elektronicznym – DzU 2005 nr 180, poz. 14,95) zobowiązują wprowadzających na rynek do zapewnienia i sfinansowania zbiórki i odzysku zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego pochodzącego z gospodarstw domowych. Obowiązki dotyczące zagospodarowania tego zużytego sprzętu są specyficzne, bowiem odłożone w czasie. Wprowadzenie na rynek produktów obecnie zobowiązuje do poniesienia kosztów jego zebrania i zagospodarowania w nie dającej się sprecyzować przyszłości.

Dyrektywa przewiduje, że obowiązek zagospodarowania odpadów pochodzących ze sprzętu nowego sprzedanego gospodarstwu domowemu po 13 sierpnia 2005 r. dotyczy ilości faktycznie wprowadzonej na rynek, co do sprzętu zaś wprowadzonego na rynek przed tą datą (tzw. sprzęt historyczny) koszty obciążają producentów sprzętu określonego rodzaju, funkcjonujących na rynku w danym okresie, odpowiednio do udziału w rynku.

Zgodnie z przepisami polskimi sprzęt nowy to sprzęt wprowadzony na rynek po dacie wejścia w życie ustawy, czyli po 21 października 2005 roku. Udział w rynku dotyczący sprzętu starego będzie natomiast ustalony dla okresu rozliczeniowego kończącego się 31 grudnia 2007 roku. Wprowadzenie na rynek polski sprzętu elektrycznego i elektronicznego po dacie wejścia w życie ustawy rodzi dla wprowadzającego obowiązek sfinansowania zbiórki i zagospodarowania sprzętu po jego wycofaniu z użytkowania. Powstaje tu zatem pewne przyszłe zobowiązanie, dla którego nie można określić dokładnego momentu wykonania oraz wartości. W odniesieniu do rachunkowości przedsiębiorców powstaje zatem problem dotyczący sposobu wyceny oraz momentu, w którym zobowiązania z tym związane powinny znaleźć odzwierciedlenie w księgach rachunkowych:

- Czy koszty zbiórki i zagospodarowania WEEE powinny być ujmowane jako koszty bieżące w okresie, w którym faktycznie je poniesiono, czy też decydujący powinien być moment powstania zobowiązania do poniesienia kosztów zbiórki i zagospodarowania, czyli moment wprowadzenia sprzętu na rynek?
- W jaki sposób ująć koszty związane z realizacją obowiązku za pośrednictwem organizacji odzysku?
- W jaki sposób powinny być wycenione zobowiązania dotyczące realizacji ustawowego obowiązku?

Wprowadzenie na rynek sprzętu elektrycznego i elektronicznego obecnie wywołuje obowiązek w przyszłości. Regulacje z zakresu rachunkowości przewidują, że w tego typu sytuacji może powstać uzasadnienie do wykazania rezerwy na przyszłe zobowiązanie. Decyzja co do sposobu ewidencji zdarzeń gospodarczych zwią-

zanych ze zużytym sprzętem elektrycznym i elektronicznym wymaga odniesienia zarówno do regulacji międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR), jak i regulacji wspólnotowych. Zgodnie z nimi [MSR 37... 2007] oraz dyrektywami UE zobowiązania to obecne obowiązki wynikające z przeszłych zdarzeń. Zapisy IV Dyrektywy [1978] stanowią, że dla zobowiązań, których poniesienie jest wysoce prawdopodobne lub pewne, ale dokładna wartość lub data powstania nie jest znana, należy stworzyć rezerwy.

Obowiązki nałożone na wprowadzających na rynek sprzęt elektryczny i elektroniczny, dotyczące zapewnienia jego zbiórki, demontażu, odzysku i recyklingu po wycofaniu z użycia, spełniają przesłanki do tworzenia rezerw z tym związanymi, ponieważ:

a) istnieje prawny obowiązek zapewnienia zbiórki i odzysku zużytego sprzętu, a „przeszłym zdarzeniem” powodującym powstanie tego obowiązku jest wprowadzenie na rynek sprzętu; ponadto obowiązek ten nie jest zależny od bieżącej i przyszłej działalności jednostki i wygasa jedynie w momencie wycofania się z rynku;

b) realizacja obowiązku wiąże się z określonym obciążeniem finansowym, dotyczącym:

- kosztów zbiórki, demontażu, odzysku w przypadku realizacji obowiązku we własnym zakresie,
- kosztów opłaty recyklingowej dla organizacji odzysku,
- ewentualnie kosztu opłaty produktowej w sytuacji nieosiągnięcia wymaganego poziomu odzysku i recyklingu;

c) możliwe jest wiarygodne oszacowanie wysokości przyszłych zobowiązań, na podstawie informacji o ilości i masie sprzętu wprowadzonego na rynek oraz jednostkowego kosztu realizacji obowiązku (opłaty dla organizacji odzysku lub opłaty produktowej).

Tworzenie rezerw jest uzasadnione, jeśli wprowadzający na rynek realizuje obowiązek we własnym zakresie, tzn. sam w przyszłości poniesie koszty zbiórki i zagospodarowania zużytego sprzętu. Natomiast w razie powierzenia obowiązku organizacji odzysku przedsiębiorca ponosi opłatę usługową, ustaloną stosownie do ilości sprzętu wprowadzonego na rynek. W takim przypadku obowiązek przechodzi na organizację odzysku, a w ewidencji księgowej koszty opłat usługowych są ujmowane w okresie, w którym zostały poniesione. Należy też zwrócić uwagę, że w razie ogłoszenia upadłości lub likwidacji organizacji odzysku obowiązek powraca do wprowadzającego, co należy rozważyć jako podstawę do ewidencji zobowiązań warunkowych.

6. Podsumowanie

Rachunkowość jednostek gospodarczych opiera się na pewnych metodach, zasadach i procedurach, z których część ma charakter bezwzględnie obowiązujący,

część natomiast jest dobrowolna. Te ogólne ramy określają sposób ujmowania finansowych skutków zdarzeń pojawiających się w związku z relacjami przedsiębiorstwo-środowisko, w tym także zdarzeń związanych z funkcjonowaniem ekonomicznych instrumentów ochrony środowiska.

Nowe instrumenty pojawiające się w polskim systemie zarządzania środowiskiem wymagają uzgodnienia pewnych jednolitych rozwiązań dotyczących sposobu ujęcia, wyceny i ujawniania informacji. Ich wykazywanie w księgach i sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw odbywa się w ramach istniejących zasad i procedur, jednak w miarę wzrostu znaczenia informacji o oddziaływaniu przedsiębiorstwa na środowisko oraz zainteresowania nią interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych pojawia się potrzeba kompleksowego ujęcia kwestii środowiskowych w ramach rachunkowości ekologicznej.

W ramach zorientowanej ekologicznie rachunkowości możliwe byłoby określenie pewnych obligatoryjnych rozwiązań co do identyfikacji, zbierania, przetwarzania i ujawniania informacji ekologicznej, tak by systematycznie zwiększał się zakres ujawnianej przez przedsiębiorstwa informacji ekologicznej.

Literatura

- Commission recommendation on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual report of companies*, 2001/43/EC.
- Czachórski W., *Zobowiązania*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2002.
- [Czwarta] IV Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych spółek, Dz.Urz. UE L 222 (14.08.1978).
- Dyrektywa 2002/96/WE z 27 stycznia 2003 r. w sprawie zużytego sprzętu elektrycznego i elektro-nicznego, Dz.Urz. UE L 32 2003 (z 13 lutego).
- Emission Rights* – IFRIC 3, IASB 2004.
- Environmental financial accounting and reporting at the corporate level*, UNCTAD, ISAB 1997.
- Environmental Protection Expenditure Accounts – Compilation Guide*, European Communities, SERIEE 2002.
- Famielec J., *Rachunki ekologiczne w przedsiębiorstwie*, [w:] *Zarządzanie środowiskiem – teraz i w przyszłość*, red. B. Poskrobko, CSDEM, Białystok 2003.
- Famielec J., Stępień M., *Informacja ekologiczna w ujęciu finansowym*, Wydawnictwo AE, Kraków 2005.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Ignatowski R., *Księgowe ujęcie praw do emisji gazów cieplarnianych w Polsce*, „Rachunkowość” 2006 nr 1.
- Klimczak K., *Rezerwy na zobowiązania w międzynarodowych i krajowych regulacjach rachunkowości*, „Problemy Rachunkowości” 2005 nr 3(22).
- MSSR-37. Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, red. S. Sojak, Difin, Warszawa 2007.
- Rachunkowość ekologiczna – przesłanki i możliwości jej zastosowania w systemie sprawozdawczości GUS w Polsce*, red. J. Famielec, opracowanie na zlecenie Ministerstwa Środowiska, AE w Krakowie 2003.

- Rachunkowość związana z globalnym ociepleniem klimatu*, „Aktualności MSSF” 2005 nr 28 (marzec), Price Waterhouse Coopers.
- Schaltegger S., Burritt R., *Contemporary Environmental Accounting: Issues Concepts and Practice*, Greenleaf Publishing Ltd., Sheffield 2000.
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji zanieczyszczeń powietrza*. Załącznik do uchwały 4/05 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21 października 2005.
- Zubalewicz A., *Sprawozdawczość ekologiczna w objaśnianiu związków przedsiębiorstwa ze środowiskiem*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Micherda, Wydawnictwo AE, Kraków 2005.
- Zubalewicz A., *Zadania systemu rachunkowości w aspekcie pomiaru zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwach*, [w:] *Uwarunkowania i mechanizmy zrównoważonego rozwoju*, materiały Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok 2004.

NEW ECONOMIC INSTRUMENTS IN ENVIRONMENTAL PROTECTION – A CHALLENGE FOR ENTERPRISES’ FINANCIAL REPORTING

Summary

New instruments of environmental policy being introduced in environment management system in Poland require accounting standardized approaches towards recognition, valuation and disclosure of transactions resulting from their functioning. These transactions are disclosed in books and financial statements of companies within the existing accounting framework. However, due to increasing environmental costs of companies, significance of information related to environmental impact and stakeholders having interest in these issues, comprehensive disclosure of environment-related information becomes more and more important. The paper describes the issues related to recognition and accounting disclosure of transactions resulting from regulations on emission trading system and on waste electrical and electronic equipment, which were introduced in Poland in 2005.