

Barbara Kryk

Uniwersytet Szczeciński

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA UKIERUNKOWANA NA OCHRONĘ ŚRODOWISKA JAKO PRZEJAW SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: W obecnych czasach, gdy odpowiedzialność przedsiębiorstw za środowisko przyrodnicze staje się imperatywem społecznym, nie powinno się zadawać pytania, czy to robić czy nie, tylko jak najlepiej sprostać temu obowiązkowi. Stąd ciągle poszukuje się zarówno sposobów, jak i narzędzi mających pomagać w tym przedsiębiorstwom. Doskonaleniu odpowiedzialności ekologicznej służy m.in. rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska. W artykule podjęto próbę odpowiedzi na pytania, czy rzeczywiście konieczne jest ukierunkowanie rachunkowości na ochronę środowiska i w jakim stopniu obligują/zachęcają do tego uregulowania prawne?

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska, uregulowania prawne, społeczna odpowiedzialność.

DOI: 10.15611/nof.2014.1.06

1. Wstęp

Rosnące oczekiwania i wyzwania proekologiczne stawiane przedsiębiorstwom – wynikające m.in. z koncepcji społecznej odpowiedzialności podmiotów, zrównoważonego rozwoju, konkurencji rynkowej oraz przepisów prawa – sprawiają, iż podejmują one działania mające na celu racjonalne gospodarowanie zasobami naturalnymi oraz zmniejszenie ich negatywnego oddziaływania na środowisko przyrodnicze. To wymaga dostarczenia wszystkim interesariuszom odpowiednich informacji ekologicznych, m.in. z systemu rachunkowości. Informacje te powinny być tak przetworzone, aby na ich podstawie można było podejmować decyzje uzasadnione i przy ograniczonym ryzyku. Świadoma kadra zarządzająca wie, że uwarunkowania i działania ekologiczne są ściśle związane z innymi aspektami działalności przedsiębiorstwa i mogą przyczynić się zarówno do sukcesu, jak i do porażki. Z tego powodu od początku lat 80. XX wieku rośnie zainteresowanie doskonaleniem rachunkowości ukierunkowanej na ochronę środowiska.

W rachunkowości finansowej zdarzenia i zjawiska związane z ochroną środowiska są ujęte w postaci zasobów jednostki, źródeł ich finansowania, kosztów, strat oraz innych strumieni kształtujących wynik finansowy, ale nie eksponuje się szczegółowych informacji na ten temat, co niestety jest niewystarczające w warunkach zwiększonego zapotrzebowania na nie. Stąd coraz więcej uwagi poświęca się możliwościom, jakie daje w tym zakresie **rachunkowość zarządcza, w tym ukierunkowana na ochronę środowiska**. Potrzeba ukierunkowania rachunkowości zarządczej na ochronę środowiska powstaje, ponieważ:

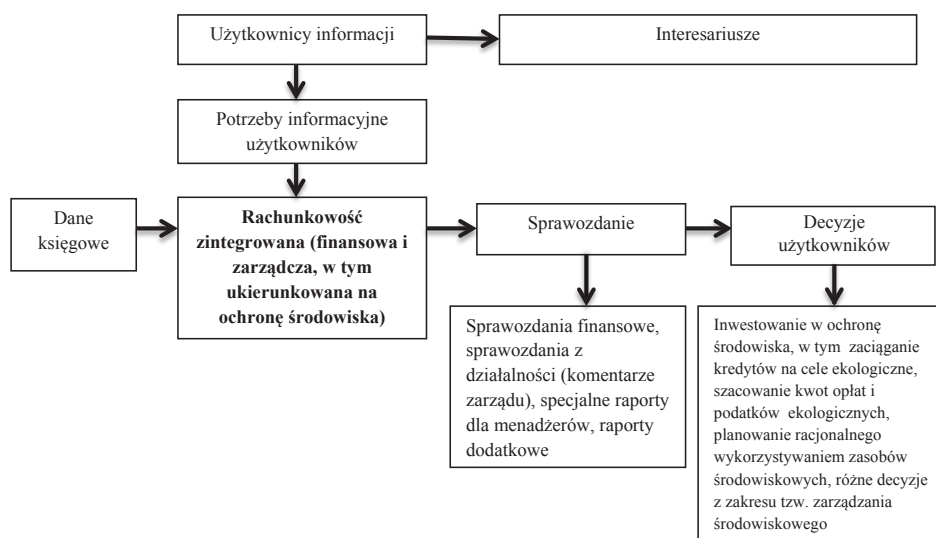
1. Rachunek jednostki powinien odzwierciedlać postawę wobec środowiska i oddziaływanie wydatków środowiskowych, ryzyka i zobowiązań na finansową pozycję jednostki. W określonych sytuacjach wręcz powinien być prowadzony rachunek efektywności ekonomiczno-ekologicznej.

2. Inwestorzy potrzebują informacji dotyczących działań środowiskowych i wydatków, by podejmować decyzje inwestycyjne.

3. Przedsiębiorstwa mają możliwość zdobycia przewagi konkurencyjnej, jeśli są w stanie wykazać, że ich dobra i usługi są przyjazne ekologicznie.

4. Stanowi to klucz dla realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju

5. Jest to pierwszy krok do realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu [Accounting... 2000, s. 13].



Rys. 1. Rachunkowość zintegrowana jako źródło informacji ekologicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz 1996, s. 20].

Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska nie funkcjonuje samodzielnie. Informacje i określone dane do podejmowania decyzji pochodzą bowiem m.in. z obszarów rachunkowości finansowej, ale ich zbieranie, ewidencjo-

nowanie, przetwarzanie czy opracowywanie musi być odpowiednio zaprojektowane zarówno co do sposobów, metod, jak i narzędzi. Można zatem powiedzieć, że rachunkowość finansowa i zarządcza, w tym ukierunkowana na ochronę środowiska, są względem siebie komplementarne i łącznie tworzą zintegrowany system rachunkowości umożliwiający sprostanie wymogom i potrzebom informacyjnym interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych (rys. 1). Nie wszyscy jednak zgadzają się z takim podejściem, uważając, że takie ukierunkowywanie rachunkowości czy to na ochronę środowiska, czy aspekty społeczne jest niepotrzebne. Z tego względu w artykule podjęto próbę odpowiedzi na pytania, czy rzeczywiście konieczne jest ukierunkowanie rachunkowości na ochronę środowiska i w jakim stopniu obligują do tego uregulowania prawne?

2. Metodyka badań

Do realizacji postawionego celu wykorzystano metodę analizy literatury, dokumentów oraz dedukcji. Na tej podstawie skonstruowano model omawianej rachunkowości oraz określono stopień jej uregulowania.

3. Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska

Wyodrębnienie rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska umożliwia dostarczanie informacji z tego zakresu szerokiemu gronu użytkowników oraz prezentowanie ich w różnym ujęciu czasowym i przedmiotowym z uwzględnieniem różnych jednostek pomiaru działalności gospodarczej. Ukierunkowaniu ekologicznemu rachunkowości zarządczej sprzyja dodatkowo krytyka tradycyjnie pojmowanego modelu rachunkowości. Krytyka dotyczy [Baran 2011, s. 15]:

a) braku sprzężenia zwrotnego pomiędzy wyjściem a wejściem, co powoduje, iż tradycyjna rachunkowość nie może być postrzegana/traktowana jako pełny system informacyjny;

b) braku mechanizmów zmian parametrów ekonomicznych i zmiennych, co utrudnia wykorzystywanie informacji pochodzących z tradycyjnej rachunkowości w innych obszarach funkcjonalnych;

c) braku wielu funkcji analityczno-decyzyjnych tradycyjnej rachunkowości, ograniczającej się do ewidencji księgowej, co utrudnia wspomaganie m.in. procesów zarządzania przedsiębiorstwem, w tym zarządzania środowiskowego.

W kontekście powyższych uwag można powiedzieć, że rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska powinna uzupełniać braki i niedociągnięcia informacyjne rachunkowości finansowej. Pomimo to w praktyce wciąż stawia się pytanie – czy przedsiębiorstwo powinno taką prowadzić? Dyskusja na ten temat trwa już od pewnego czasu, wywołując widmo wielu trudnych problemów i wyzwań dla kierownictwa przedsiębiorstw [Kryk 2013].

W literaturze można spotkać różne definicje danej rachunkowości, którą jako pierwszy zdefiniował R. Grey w 1996 r. [Kryk 2013]. W sposób ogólny można ją zdefiniować jako pomiar i publikowanie informacji o wpływie przedsiębiorstwa na środowisko naturalne, a poprzez to na społeczeństwo jako całość oraz o kosztach z tym związanych. Informacje takie mogą być wykorzystywane przez zarządy zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz przedsiębiorstwa (tzw. raportowanie społeczne) i jako takie zyskują szerszy zasięg niż te, które są przygotowywane i przekazywane w sposób tradycyjny (zmodyfikowana definicja rachunkowości społecznie odpowiedzialnej [Gray, Bebbington, Walters 1993]).

Cele i zadania tej rachunkowości przedstawiono w tab. 1. Ich zakres, obejmujący wykorzystywanie danych finansowych i niefinansowych, wyraźnie wskazuje na wykorzystanie rachunkowości zarządczej dla potrzeb ochrony środowiska.

Tabela 1. Cele i zadania rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska

Cele	Zadania
<ul style="list-style-type: none"> – stworzenie systemu informacji finansowej i niefinansowej dla zarządzania oraz monitorowania ochrony środowiska – sformułowanie ogólnie akceptowanych standardów sprawozdawczości ochrony środowiska z podaniem zasad pomiaru, kryteriów porównawczych i zalecanej polityki – podanie sposobów postępowania i systemów kreowania wartości z zarządzania środowiskiem, w tym jego ochrony 	<ul style="list-style-type: none"> – pomiar aktywów, pasywów, kosztów, przychodów oraz zysków i strat nadzwyczajnych dotyczących zdarzeń gospodarczych związanych z ochroną środowiska w przedsiębiorstwie – dokumentowanie i ewidencjonowanie wszystkich operacji gospodarczych dotyczących ochrony środowiska w przedsiębiorstwie – sporządzanie sprawozdawczości, analiza i ocena zdarzeń gospodarczych składających się na działalność określaną mianem ochrony środowiska

Źródło: [Stępień 2008, s. 377].

Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska powinna być dostosowana do potrzeb przedsiębiorstwa, w którym będzie wykorzystywana. O jej efektywności będzie decydować dostosowanie się do zalecanych założeń koncepcyjnych, które odpowiadają również warunkom funkcjonowania systemów uznawanych za efektywne, tj. zdefiniowanym potrzebom informacyjnym zarządzających, określonym procesom tworzenia i dostarczania informacji zarządczej z tego zakresu oraz procedurom kontrolnym systemu informacyjnego rachunkowości. Elementy systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska przedstawiono na rys. 2.

Trudność opracowania właściwego systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska jest – według autorki niniejszego artykułu – związana m.in. z brakiem precyzyjnych uregulowań prawnych w tym zakresie. O ile rachunkowość finansowa jest prowadzona zgodnie ze ściśle wyznaczonymi standardami (Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości – MSR, Międzynarodowymi

dowymi Standardami Sprawozdań Finansowych – MSSF, ustawą o rachunkowości), o tyle w przypadku rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska takich precyzyjnych zasad nie ma. Stworzenie wzorca „podpowiadającego”, jak należałoby prowadzić taką rachunkowość i za pomocą jakich narzędzi, lub wypracowanie tzw. dobrych praktyk/przykładów w tym zakresie mogłoby przyczynić się do pewnej unifikacji ewidencjonowania i przygotowywania sprawozdań ekologicznych.



Rys. 2. Elementy systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska (model)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Baran 2011, s. 23].

4. Odzwierciedlenie ukierunkowania rachunkowości zarządczej na ochronę środowiska

Jak już wspomniano, niewiele jest aktów prawnych, gdzie pojawiają się odwołania do prowadzenia sprawozdawczości finansowej i rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska. W tabeli 2 przedstawiono najważniejsze akty prawne, w których w sposób mniej lub bardziej pośredni nawiązuje się do omawianej rachunkowości.

Tabela 2. Zestawienie aktów prawnych nawiązujących do rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska

Akt prawny	Zakres nawiązania do rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska
1	2
Akty ogólne pośrednio nawiązujące do danej rachunkowości	
Wytyczne Global Reporting Initiative (GRI) do sprawozdawczości na temat wyników gospodarczych, środowiskowych i społecznych (1997 r., 1999 r. i 2006 r.). Podstawowe wytyczne są zawarte w Sustainability Reporting Guidelines (G3)	koncepcja oceny wyników przedsiębiorstw w wymiarze „potrójnego ostatecznego wyniku”; zasady i wskaźniki do raportowania zrównoważonego rozwoju
<ul style="list-style-type: none"> – Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE z 26.07.2011 r. nr 691/2011 w sprawie europejskich rachunków ekonomicznych środowiska (EREŚ); – Wniosek Parlamentu Europejskiego i Rady z 2.05.2013 r. zmieniający ww. rozporządzenie 	<ul style="list-style-type: none"> – ma na celu ustalenie metodyki, wspólnych standardów, definicji, klasyfikacji i zasad rachunkowości, jakie mają być stosowane przy opracowywaniu rachunków ekonomicznych środowiska; dane pierwotne będą pochodzić m.in. z przedsiębiorstw; – wprowadza nowe moduły do (ERES) związane z wyceną zagadnień środowiskowych
Decyzja o utworzeniu Europejskiego Systemu Zbierania Informacji Ekonomicznej o Środowisku (SERIEE) – 1994 r. oraz Europejska Strategia Rachunków Środowiskowych (ESEA) (2008 r.)	– ustanowienie podstaw systemu gromadzenia, zestawiania, przekazywania oraz oceny informacji ekologicznych pod kątem (ERES)
Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 30 maja 2001 r. [DzU Wspólnot Europejskich OJ 156/33 EN z 13.06.2001]	w sprawie ujmowania, wyceny i ujawniania informacji na temat środowiska naturalnego w rocznych sprawozdaniach finansowych i w rocznych raportach firm
Dyrektywa 2004/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21.04.2004 r. w sprawie odpowiedzialności w odniesieniu do zapobiegania i zaradzania szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu	stwarza wspólne ramy umożliwiające zapobieganie i zaradzanie szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu przy uzasadnionych kosztach społecznych, które muszą być odpowiednio kalkulowane

Tabela 2, cd.

1	2
<p>Dokumenty:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Raport Public Accounts and Estamimiatos Committete (Melbeurn) [1999, s. 9] – Decyzja United States Environmental Protection Agency (EPA) [Environmental Accounting... 1995, s. 18] – Oświadczenie IFAC (International Federation of Accountants – Międzynarodowa Federacja Księgowych) [International Guidance...2005]. 	<p>opracowane definicje rachunkowości ekologicznej</p>
<p>Akty specjalistyczne sugerujące potrzebę takiej rachunkowości</p>	
<p>Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR)</p>	<p>nie regulują wprost problemu identyfikacji, pomiaru i prezentacji informacji z zakresu ochrony środowiska. Tylko MSR 1(9) zaleca sporządzanie dodatkowego sprawozdania, jeśli kierownictwo jednostki uzna, że mogą one stanowić podstawę do podejmowania decyzji odbiorcom zewnętrznym. Według MSR 1(9) takie sprawozdania mogłyby objaśniać wpływ jednostki gospodarczej na środowisko naturalne</p>
<p>Dokument Position Paper opracowany przez Międzynarodową Grupę Ekspertów ds. MSR i Sprawozdawczości (ISAR) w 1998 r., dotyczący objęcia sprawozdawczością finansową kosztów i zobowiązań związanych z gospodarowaniem zasobami środowiska naturalnego</p>	<p>propozycja spójnego systemu rachunkowości zasobów środowiska naturalnego, według którego system księgowania i wykazywania w sprawozdaniach finansowych efektów gospodarowania zasobami naturalnymi obejmuje tylko te koszty i zobowiązania przedsiębiorstwa, które są skutkiem operacji i wydarzeń mogących mieć wpływ na jego kondycję finansową i wynik finansowy i jako takie powinny być uwzględniane w sprawozdaniach finansowych i w sprawozdaniach z działalności</p>
<p>Międzynarodowe Standardy Sprawozdań Finansowych (MSSF)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – nie zawierają szczegółowych rozwiązań – uwzględniają tylko tworzenie rezerw środowiskowych na rzecz realizacji działań związanych z oczyszczaniem skażonego terenu, w których z góry wiadomo, że zaistnieje taka potrzeba związana ze zmianą prawa, oraz w drugim przypadku, kiedy jednostka zanieczyściła grunty, a nie podlegają one prawnemu obowiązkowi ich oczyszczenia
<p>IV Dyrektywa Rady Unii Europejskiej z dnia 25.07.1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych i niektórych rodzajów spółek, wydana na podstawie art. 54 ust. 3 pkt 9 Traktatu (78/660/EEC)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – podaje minimalne rozwiązania i obowiązki w kwestii ujmowania zdarzeń w ochronie środowiska – dyrektywa wskazuje na potrzebę uwzględnienia w sprawozdaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej

1	2
Siódma dyrektywa Rady z 13.06.1983 r. w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych	– nawiązująca do uzupełniania sprawozdań finansowych o potrzebne do zarządzania informacje i dane, w tym z zakresu ochrony środowiska naturalnego
Komentarz Zarządu. Założenia dotyczące prezentacji, wydane w grudniu 2010 r., IFRS Foundation	określa niewiązujące założenia dotyczące sposobu prezentacji komentarza zarządu na temat sprawozdań finansowych, które powinny dostarczać zintegrowanych informacji nie tylko o sprawach finansowych, ale poglądy zarządu nt. tego, co się wydarzyło (okoliczności pozytywne i negatywne), przyczyn ich zaistnienia oraz implikacji, które niosą dla przyszłości, w tym zagadnień ekologicznych
Dyrektywa 2013/34/UE w sprawie sprawozdań finansowych	sugeruje, że oprócz sprawozdań finansowych warto sporządzać sprawozdania z działalności, które będą zawierać potrzebne zarządowi informacje
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości ze zmianami, art. 49	Art. 49 Wskazuje, że „kierownik jednostki sporządza, wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym, sprawozdanie z działalności jednostki, które powinno obejmować (...) – o ile jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki – wskaźniki finansowe i niefinansowe, łącznie z informacjami dotyczącymi zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia, a także dodatkowe wyjaśnienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym.”

Źródło: opracowanie własne na podstawie ww. dokumentów [Międzynarodowe... 2002].

Akty te można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią unormowania ogólne sugerujące pośrednio potrzebę prowadzenia takiej rachunkowości. Drugą jest grupa uregulowań specjalistycznych, gdzie pojawiają się odwołania do rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska i sprawozdawczości finansowej. Jednak w żadnym z tych dokumentów nie ma precyzyjnych zasad ani wytycznych do prowadzenia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska, dlatego też większość jednostek gospodarczych nie dokonuje ujawnień w tej sferze. Skoro regulacje prawne nie nakazują im prezentacji tych informacji, a są one coraz częściej potrzebne kadrze zarządzającej i innym interesariuszom, to warto się zastanowić, jak rozwiązać ten problem.

5. Wnioski

Przeprowadzona analiza pozwala odpowiedzieć na pytania postawione we wstępie. Mianowicie ze względu na niedostatki rachunkowości finansowej w zakresie ewidencjonowania zagadnień ekologicznych, wynikające z precyzyjnych uregulowań, a także potrzeby interesariuszy, wymogi rynku i statystyki publicznej wskazane jest ukierunkowanie rachunkowości zarządczej na ochronę środowiska. Z tego względu warto opracować wspólny wzorzec lub tzw. dobre praktyki/przykłady prowadzenia tej rachunkowości. Takie działania są tym bardziej potrzebne, bo dotychczasowe uregulowania prawne, które w pośredni sposób wskazywały na potrzebę prowadzenia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na ochronę środowiska, są ogólnikowe i nieprecyzyjne.

Literatura

- Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities, Workshop Manual*, UNCTAD, November, 2000, www.accaglobal.com.
- Baran W., *Warunki funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej w generowaniu informacji zarządczej*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, seria Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Szczecin 2011.
- Environmental Accounting for Decision Making at Ontario Hydro*, United States Environmental Protection Agency EPA, Washington, June 1995.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 1996.
- Gray R., Bebbington J., Walters D., *Accounting for the Environment*, London 1993.
- International Guidance Dokument, Environmental Management Accounting*, IFAC, New York, August 2005.
- Kryk B., *Narzędzia rachunkowości zarządczej w pomiarze/ocenie działalności ekologicznej przedsiębiorstw*, w druku, 2013.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, IASB, SKwP, Warszawa 2002.
- Public Accounts and Estimates Committee, Interim Report of the Inquiry into Environmental Accounting and Reporting*, Parliament of Victoria, Melbourne, June 1999, p. 9.
- Stępień M., *Przesłanki i kierunki rozwoju „rachunkowości dla środowiska”*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania US, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2008, nr 5.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, ze zmianami, tekst jednolity Dz U2013, poz. 330, 613.

MANAGEMENT ACCOUNTING DIRECTED AT ENVIRONMENTAL PROTECTION AS AN EXPRESSION OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Summary: One of the tools which helps improve environmental responsibility is management accounting directed at environmental protection. For this reason, the article attempts to answer the question whether it is really necessary to direct accounting at environmental protection and to what extent it is obliged/encouraged by the legislation?

Keywords: management accounting directed at environmental protection, legislation.