

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

## **Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko**

Redaktorzy naukowci  
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-448-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Joanna Antczak:</b> Informacje o środowisku w systemie rachunkowości .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy .....	28
<b>Melania Bąk:</b> Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa .....	36
<b>Ewa Chojnacka:</b> Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
<b>Ewa Chojnacka:</b> Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG .....	54
<b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
<b>Justyna Dyduch:</b> Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
<b>Renata Dyląg, Ewelina Puchalska:</b> Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce .....	82
<b>Paweł Dziekański:</b> Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów .....	98
<b>Tomasz Gabrusewicz:</b> Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju .....	109
<b>Beata Gostomczyk:</b> Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
<b>Piotr Gut:</b> Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
<b>Ewa Hellich:</b> Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości .....	145
<b>Elżbieta Klamut:</b> Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne .....	152
<b>Joanna Kogut:</b> Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich .....	172
<b>Robert Kowalak:</b> Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

<b>Joanna Krasodomska:</b> Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa .....	191
<b>Karolina Kwocińska:</b> Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
<b>Magdalena Ligus:</b> Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
<b>Adam Lulek:</b> Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
<b>Marta Mazurowska:</b> Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju ....	225
<b>Anna Nowak:</b> Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu .....	232
<b>Edward Nowak:</b> Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
<b>Ewa Spigarska:</b> Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami .....	250
<b>Arleta Szadziewska:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami .....	271
<b>Piotr Szczypa:</b> Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
<b>Aldona Uziębło:</b> Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw .....	291
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności .....	300
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
<b>Aleksander Zawadzki:</b> Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect .....	317
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie .....	334

## Summaries

<b>Joanna Antczak:</b> Information on environment in the accounting system.....	18
<b>Anna Balicka:</b> Environmental reporting in the automotive industry .....	27
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Concept of corporate social responsibility in the process of value based management .....	35

<b>Melania Bąk:</b> CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
<b>Ewa Chojnacka:</b> Reporting environment and social data in public companies in energy sector .....	53
<b>Ewa Chojnacka:</b> Report of the management board on operations as a document used to report ESG data .....	61
<b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies .....	72
<b>Justyna Dyduch:</b> Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm .....	81
<b>Renata Dylağ, Ewelina Puchalska:</b> GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland .....	97
<b>Paweł Dziekański:</b> Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats .....	108
<b>Tomasz Gabrusewicz:</b> The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
<b>Beata Gostomczyk:</b> Environmental costs register by their type and functionality .....	126
<b>Piotr Gut:</b> Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
<b>Ewa Hellich:</b> Ethical dimension of accounting.....	144
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Financilisation of economy as challenge for accounting .....	151
<b>Elżbieta Klamut:</b> Costs of environment protection vs. farms.....	160
<b>Joanna Kogut:</b> Accounting ethics vs. financial reporting quality .....	171
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households .....	179
<b>Robert Kowalak:</b> Key performance indicators for the waste disposal plants. ....	190
<b>Joanna Krasodomska:</b> Social accounting – the international and national perspective .....	197
<b>Karolina Kwiecińska:</b> Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
<b>Magdalena Ligus:</b> Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
<b>Adam Lulek:</b> Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
<b>Marta Mazurowska:</b> Accounting for sustainable development .....	231
<b>Anna Nowak:</b> Issues of measurement of corporate social responsibility .....	240
<b>Edward Nowak:</b> Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
<b>Ewa Spigarska:</b> The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

---

<b>Arleta Szadziewska:</b> Presenting social responsibility information in corporate external reports .....	270
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
<b>Piotr Szczypa:</b> Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy .....	290
<b>Aldona Uziębło:</b> An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
<b>Aleksander Zawadzki:</b> Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
<b>Joanna Zuchewicz:</b> CSR in reporting entity's performance .....	333
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

**Elżbieta Klamut**

Spółeczna Akademia Nauk w Łodzi

---

## KOSZTY OCHRONY ŚRODOWISKA A GOSPODARSTWA ROLNE

---

**Streszczenie:** Gospodarstwa rolne, jak większość jednostek gospodarczych, w trakcie swojej działalności emitują zanieczyszczenia środowiska. Oplata środowiskowa jest obowiązkiem tylko części podmiotów gospodarczych. Nie wszyscy, którzy zanieczyszczają środowisko, są zobowiązani do uiszczania tych opłat. Czy tak powinno być? Jaka jest rola biur rachunkowych związana z tym obowiązkiem?

**Słowa kluczowe:** oplata środowiskowa, rolnictwo, rachunkowość.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.16

*Nasza wyobraźnia jest jedyną granicą tego,  
co mamy nadzieję mieć w przyszłości*  
Charles F. Kettering

### 1. Wstęp

Obowiązek ochrony, dbania o środowisko ma każdy człowiek, bez względu na to, czy prowadzi działalność gospodarczą, czy nie. Szczególnych starań powinni z jednej strony dokładać ci, którzy prowadząc swoją działalność zarobkową, mogą przyczynić się do zwiększania zanieczyszczeń środowiska, z drugiej zaś odpowiednie instytucje kontrolujące i egzekwujące przestrzeganie przepisów.

Gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa, gospodarstwa rolne emitują zanieczyszczenia środowiska, jednak nie wszystkie z tych grup są zobowiązane do partycypowania w kosztach ochrony środowiska, mimo że w znacznym stopniu je zanieczyszczają. Jedną z tych grup „uprzywilejowanych” są właśnie indywidualne gospodarstwa rolne. Jako osoby fizyczne nie ponoszą one żadnych kosztów korzystania ze środowiska. Wielu z nich jednak coraz częściej dostrzega skutki swojej działalności w środowisku i widzi potrzebę stosowania działań zmniejszających emisję zanieczyszczeń.

## 2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

Problem kosztów ochrony środowiska w rolnictwie jest elementem rozpoczętych badań związanych z proponowanymi zmianami opodatkowania działalności gospodarstw rolnych i prowadzeniem przez nich rachunkowości. Inny aspekt badań to traktowanie rozliczania opłaty środowiskowej jako usługi na rynku usług finansowo-księgowych, zwłaszcza w kontekście zmieniającego się zakresu i jakości świadczonych usług na przestrzeni ostatnich 5 lat, a tym samym sprawdzenie możliwości określenia kosztów ochrony środowiska w indywidualnych gospodarstwach rolnych. Pierwsza z zastosowanych metod to analiza stanu prawnego, druga natomiast jest analizą danych statystycznych i wyników badań ankietowych.

## 3. Opłaty środowiskowe a rolnictwo

Opłata środowiskowa, podobnie jak wszelkie obciążenia podatkowe, to obowiązek dotyczący każdego podmiotu korzystającego ze środowiska. Do tych podmiotów zalicza się przedsiębiorcę, osoby prowadzące działalność wytwórczą w rolnictwie w zakresie chowu lub hodowli zwierząt, upraw rolnych, ogrodnictwa, leśnictwa, warzywnictwa, rybactwa śródlądowego, a także jednostki organizacyjne niebędące przedsiębiorcami według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz osoby fizyczne korzystające ze środowiska w zakresie wymagającym pozwolenia z jego korzystania [Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. ...].

Czego dotyczy opłata środowiskowa? Jest to opłata za emisję gazów i pyłów do powietrza, za wprowadzanie ścieków do ziemi lub wód, za składowanie odpadów oraz za pobór wód – czy to podziemnych, czy powierzchniowych wód wewnętrznych śródlądowych i morskich. Wymienione zdarzenia powodują obowiązek rozliczenia należnych opłat środowiskowych. Obowiązek tej opłaty i jej uiszczenie powstaje w momencie, gdy jednostka gospodarcza emituje w jakikolwiek sposób gazy lub pyły do powietrza lub wprowadza do ziemi zanieczyszczenia w postaci np. ścieków. Opłaty naliczane są za dany rok oraz uiszczane do końca marca roku następnego po okresie sprawozdawczym. Ten termin dotyczy także sporządzania i składania sprawozdań z opłat za korzystanie ze środowiska do marszałka województwa. Brak obowiązku uiszczenia opłaty nie zwalnia z obowiązku ewidencji dotyczącej korzystania ze środowiska oraz przedstawiania jej właściwym organom, czyli inspektorowi ochrony środowiska i marszałkowi województwa. Zwolnienia z opłat środowiskowych dotyczą podmiotów, których wartość naliczonych opłat za dany okres nie przekracza 800 zł, z tym że muszą one sporządzić sprawozdanie i przesłać do urzędu marszałkowskiego<sup>1</sup>. Brak wpłat z tytułu opłat powoduje po-

---

<sup>1</sup> Wykazy zawierające informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska oraz informacje o wysokości należnych opłat i sposobie przedstawiania tych danych i informacji.



wstawanie zaległości i podlega karze w postaci odsetek, a w końcowym efekcie podlega postępowaniu egzekucyjnemu w administracji.

Jednostki, które chcą się ubiegać o dotację ze środków unijnych, zobowiązane są do złożenia sprawozdań środowiskowych za okres ostatnich 5 lat. Powinny również uregulować ewentualne opłaty za korzystanie ze środowiska.

Ministerstwo Gospodarki stara się realizować projekt „*Stworzenie najlepszych w Europie warunków prowadzenia działalności gospodarczej*”, którego jednym z efektów powinna być kolejna redukcja części obciążeń administracyjnych. Zmniejszenie tych obowiązków dotyczyło m.in. składania sprawozdań i wnoszenia opłat za korzystanie ze środowiska [Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. ...]. Zmiany te wprowadziły wykonanie obowiązku rozliczenia opłat do 31 marca roku następującego po okresie sprawozdawczym, ale przez jednostki, których roczna opłata z tytułu korzystania ze środowiska będzie wyższa od kwoty 800 zł (poprzednio 400 zł). Poniżej tej wartości podmioty gospodarcze są zwolnione z obowiązku wnoszenia opłat. Czy podniesienie progu zwolnienia z opłat wpłynie na zmniejszenie wpływów z opłat? Z pewnością tak, gdyż już teraz wpływy te maleją z roku na rok. Czyżby to był wynik stosowania się jednostek do wymogów ochrony środowiska, czy też unikania ponoszenia opłat?

**Tabela 1.** Wpływy z opłat za korzystanie ze środowiska w latach 2010-2012 (mln zł)

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	%	
				2012/2011	2012/2010
Wpływy ogółem					
w tym:					
opłaty	1 944,2	1 919,6	1 825,5	95,1	93,9
pozostałe	1 892,6	1 898,8	1 790,7	94,3	94,6
	51,6	20,8	34,8	167,3	67,4

Źródło: opracowanie na podstawie [Informacja o wpływach...].

Analizując powyższe dane, należałoby się przyjrzeć dokładniej przyczynom zmniejszania się wielkości wpływów z opłat za korzystanie ze środowiska. Jeśli jest to unikanie wpłat środowiskowych, to Ministerstwo Środowiska ma problem i należałoby go szybko rozwiązać. Jeśli natomiast jest to związane z przystosowywaniem się podmiotów gospodarczych do wymogów ochrony środowiska, to jest to sygnał, że podjęte działania w kierunku zwiększania czystości środowiska przynoszą efekty i oby było to prawdą. Struktura źródeł wpływów z opłat środowiskowych wskazuje niepokojący, systematyczny wzrost wpływów dotyczących gospodarki wodnej i ochrony wód (por. tab. 2).

Systematyczne zwiększenie zanieczyszczeń wód, ich zwiększony pobór, a także zmiany klimatyczne mogą spowodować okresowe zaburzenia w dostępie do czystej wody.

**Tabela 2.** Wielkość i struktura źródeł wpływów z opłat za korzystanie ze środowiska w latach 2010-2012 w urzędach marszałkowskich (mln zł)

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	%	
				2012/2011	2012/2010
Wpływy ogółem z tego przypada na:					
gospodarka wodna i ochrona wód	1 892,6	1 898,8	1 790,7	94,3	94,6
zanieczyszczanie powietrza	456,6	463,5	470,7	101,6	103,1
składowanie odpadów i inne	721,4	763,9	724,0	94,8	100,4
	714,6	671,4	596,0	88,8	83,4

Źródło: opracowanie na podstawie [Informacja o wpływach...].

Zróznicowanie regionalne pod względem wysokości wpływów jest znaczne, gdyż aż 6 województw przekracza wysokość przeciętnych wpływów z opłat, a są to m.in. województwa: śląskie (291,7 mln zł), łódzkie (231,1 mln zł) oraz mazowieckie (209,8 mln zł). Województwa o najniższych wpływach to: podlaskie (23,5 mln zł) oraz lubuskie (35,8 mln zł) [Informacja o wpływach...].

Problem opłaty środowiskowej w rolnictwie zaprzęta umysły nie tylko przedsiębiorców, ale także samych rolników i ich organizacji. Pytanie: dlaczego rolnicy, prowadząc działalność w zakresie wytwórczym, nie płacą opłat z tytułu korzystania ze środowiska – zadają sobie przedsiębiorcy, którzy muszą je płacić. Część rolników i ich organizacji z kolei zadaje sobie pytanie: dlaczego jako np. spółdzielca rolniczy muszą płacić, skoro rolnik indywidualny nie musi, a często ma areał i produkcję wytwórczą (rolniczą) znacznie większą?

Zrozumiałe jest, że rolnicy, prowadząc swoje gospodarstwa domowe, tak jak i inni mieszkańcy nie płacą od wprowadzanych do środowiska gazów, pyłów czy ścieków oddzielnych opłat, jednak ich działalność jako indywidualnych gospodarstw rolnych emituje większe zanieczyszczenia. Czy więc nie powinni podlegać obowiązkowi opłat środowiskowych?

Według części środowisk rolniczych zasady oddziaływania na środowisko różnych sektorów rolnictwa są takie same, bez względu na to, czy jest to gospodarstwo indywidualne, czy spółdzielnie lub gospodarstwa rolne sektora publicznego bądź prywatnego. W ustawie opłaty środowiskowe uzależnione są od formy organizacyjnej lub formy własności. Środowiska rolnicze starają się o jednakowe traktowanie zarówno osób prawnych, jak i osób fizycznych prowadzących działalność wytwórczą w rolnictwie.

Zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. ...] rolnicy nie są przedsiębiorcami. Z kolei patrząc w ustawie na określenie „podmioty”, należałoby rozumieć, że w tej grupie są i przedsiębiorcy, i rolnicy. Zgodnie z przepisami opłaty wnoszą „podmioty”, a więc przedsiębiorcy, rolnicy i osoby fizyczne, których obowiązują pozwolenia. Taka interpretacja obowiązywała do 2009 roku. W tymże roku Ministerstwo Środowiska wydało m.in. pismo, któ-

re należy traktować jako nową interpretację<sup>2</sup>. Czytamy w nim: „Z wprowadzeniem gazów lub pyłów do powietrza wiąże się obowiązek ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska. Osoba fizyczna prowadząca działalność wytwórczą w rolnictwie nie jest jednak obowiązana do ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, jeżeli ten rodzaj korzystania ze środowiska nie wymaga pozwolenia. Zgodnie bowiem z art. 284 ust. 2 ustawy, osoby fizyczne niebędące przedsiębiorcami ponoszą opłaty za korzystanie ze środowiska w zakresie, w jakim korzystanie wymaga pozwolenia na wprowadzanie substancji lub energii oraz pozwolenia wodno-prawnego na pobór wód”.

Należałoby się zastanowić, czym różni się gospodarowanie rolników osób prawnych od gospodarowania rolników osób fizycznych czy dzierżawcy np. w zakresie upraw, sposobu prowadzenia prac polowych czy też technologii hodowli zwierząt. Wpływ na środowisko ma rodzaj i wielkość prowadzonej działalności, a nie podmiot, który ją wykonuje. W wielu przypadkach osoby fizyczne (rolnicy) zanieczyszczają środowisko w stopniu większym niż rolnicy – osoby prawne. Coraz więcej jest dużych indywidualnych gospodarstw rolnych posiadających znacznie większą powierzchnię rolną niż np. rolnicy zrzeszeni w spółdzielniach, a tym samym mają one większy park maszynowy, zużywają więcej środków ochrony roślin, nawozów itp. Jako osoby fizyczne, jeśli nie muszą posiadać pozwolenia, nie mają obowiązku naliczania i odprowadzania opłat środowiskowych.

Zwalnianie coraz to nowej grupy rolników z obowiązku opłat środowiskowych może spowodować, że dbałość o środowisko w obszarze wiejskim będzie coraz niższa. Brak motywacji do ochrony środowiska w postaci konieczności ponoszenia właśnie opłat nie wymusi działań w zakresie ochrony otaczającego środowiska.

Ustawa różnicuje rolników, ale biorąc pod uwagę fakt, że ze środków finansowych z dopłat bezpośrednich i innych funduszy pomocy z UE korzystają wszyscy producenci rolni na równych prawach i zasadach, i nie ma tu znaczenia forma organizacyjna, można postawić pytanie: czy jest to sprawiedliwe?

#### **4. Koszty ochrony środowiska w rolnictwie**

Każdy podmiot gospodarczy ma obowiązek dbania o środowisko, w którym funkcjonuje, a więc musi ponosić koszty zapobiegania szkodom wyrządzanym w środowisku przez swoją działalność lub naprawy tych szkód. Gospodarujący powinni mieć świadomość konieczności ponoszenia kosztów związanych ze swoim funkcjonowaniem w danym środowisku (por. tab. 3). Dążenie do maksymalizacji korzyści z działalności jednostki nie powinno przesłaniać skutków prowadzenia tej działalności dla danego środowiska.

W Polsce świadomość skutków nieodpowiedniego korzystania ze środowiska, zwłaszcza w sferze gospodarowania w rolnictwie, jest znikoma. Zakorzenione od lat przeświadczenie, że można z niego korzystać bez ograniczeń, nadal tkwi w świa-

<sup>2</sup> Pismo Ministerstwa Środowiska DISoa – 4193/09/ds. z dnia 3.08.2009 r. [www.mos.gov.pl](http://www.mos.gov.pl), (interpelacja nr 8313).

domości wielu rolników, tym bardziej, że jako osoby fizyczne są zwolnieni z obowiązku opłat. Dążenie do maksymalizacji zysków powoduje, że sprawy ekologii, ochrony środowiska spychane są na odległy plan.

**Tabela 3.** Koszty funkcjonowania podmiotu gospodarczego w danym środowisku

Kryterium – przesłanka przedmiotowa	Koszty
Prawo związane z polityką ekologiczną	Koszty wynikające z polityki ekologicznej <ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszty z tytułu opłat</li> <li>• Koszty z tytułu kar</li> <li>• Koszty pozwoleń (otrzymania i cofnięcia)</li> <li>• Koszty audytu ekologicznego</li> <li>• Koszty stosowania prawa</li> </ul>
Ryzyko ekologiczne (środowiskowe)	Koszty występowania ryzyka ekologicznego <ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszty ubezpieczenia od odpowiedzialności za degradację środowiska</li> <li>• Koszty skutków ryzyka ekologicznego</li> </ul>
Środowisko zanieczyszczone w przeszłości	Koszty zanieczyszczenia środowiska w przyszłości <ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszty uzdatniania wody</li> <li>• Koszty oczyszczania gleby</li> <li>• Koszty zmniejszenia dostępności do zasobów środowiska</li> </ul>

Źródło: opracowanie na podstawie [Stepień 2003, s. 256].

Czy rolnicy ponoszą koszty wyrządzanych przez siebie szkód w środowisku? Trudno oszacować te koszty, gdyż zdecydowana większość rolników nie musi prowadzić ewidencji swojej działalności. Obowiązek prowadzenia pełnej ewidencji (ksiąg rachunkowych) w rolnictwie dotyczy osób prawnych oraz gospodarstw indywidualnych o znacznych rozmiarach działalności. Podatek rolny obowiązujący od działalności rolniczej powoduje, że jednostki te w zdecydowanej większości nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji działalności gospodarczej, stąd nie istnieje źródło informacji o kosztach ochrony środowiska w tym sektorze. Tylko nieliczne gospodarstwa indywidualne prowadzą uproszczone ewidencje w postaci podatkowej księgi przychodów i rozchodów, z których można byłoby uzyskać szczątkowe informacje dotyczące badanych kosztów.

Propozycja zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym, nawet w przypadku uproszczonej ewidencji działalności, spowoduje, że na podstawie prowadzonej ewidencji do celów podatkowych zaistnieje możliwość oszacowania kosztów ochrony środowiska ponoszonych przez rolników prowadzących indywidualne gospodarstwa rolne.

W Polsce od 2000 r. część rolników objęta została systemem ewidencji FADN<sup>3</sup>. Jest to system pozwalający na uzyskiwanie informacji o stanie majątkowym oraz o wynikach ekonomicznych indywidualnych gospodarstw rolnych. Z tej ewiden-

<sup>3</sup> Znana jako: Sieć Danych Rachunkowości Gospodarstw Rolnych, czyli FADN (ang. *Farm Accountancy Data Network*) oraz RICA (franc. *Reseau D'information Comptable Agricole*). Jest to do-

cji należałoby wyodrębnić dane dotyczące działań i kosztów ochrony środowiska. Niestety informacje zbierane w tym systemie nie są ogólnodostępne, a jedynie ich zestawienia zbiorcze dotyczące produkcji rolnej.

Coraz większe znaczenie w rolnictwie mają gospodarstwa ekologiczne<sup>4</sup> [Dryjańska 2013]. Za takim rolnictwem przemawiają nie tylko argumenty ekonomiczne, ale także społeczne i moralne oraz zdrowotne. Czynniki ekonomiczne to oczywiście niższe koszty produkcji, wyższa cena i wzrastający popyt na ekologiczną żywność, ale również trwałe zabezpieczenie jakości gleby, zmniejszenie wprowadzania do środowiska niebezpiecznych dla niego środków chemicznych. Wspieranie tych gospodarstw pomaga zmniejszyć wprowadzanie do środowiska zanieczyszczeń związanych z produkcją rolniczą.

## 5. Biura rachunkowe a rozliczanie i sprawozdawczość środowiskowa

Oplata za korzystanie ze środowiska ponoszona jest w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, stanowi zatem koszt uzyskania przychodu w dacie zaksięgowania. Zgodnie z zasadami rachunkowości w księgach rachunkowych jednostki powinny być ujęte wszystkie osiągnięte przychody oraz obciążające ją koszty pozostające w związku z przychodami, dotyczące okresu sprawozdawczego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Oplata środowiskowa (jej wysokość) określana jest dopiero po zakończeniu roku obrotowego, czyli po zamknięciu w księgach poszczególnych okresów miesięcznych. Nie ma jednak przeciwwskazań do zaliczania tej opłaty w koszty w okresach miesięcznych, jeśli jednostka ma pewność, że taka opłata będzie naliczona (przykładem poprzednich lat) i zapłacona za dany okres sprawozdawczy. Dotyczy to przede wszystkim jednostek o dużej mechanizacji lub określonej produkcji emitującej znaczne zanieczyszczenia środowiska.

Obecnie wiele jednostek gospodarczych korzysta z outsourcingu finansowo-księgowego, czyli z usług biur rachunkowych. Część klientów biur rachunkowych podlega obowiązkowi wyliczania i odprowadzania opłat za korzystanie ze środowiska. Większość z biur rachunkowych oferuje więc usługi dotyczące naliczania, odprowadzania, a także sporządzania sprawozdań finansowych w zakresie opłat środowiskowych. Związane jest to m.in. z brakiem znajomości zasad obliczania tychże opłat przez ich klientów, a także oddaniem dokumentacji zdarzeń gospodarczych do ewidencji przez biuro rachunkowe. Z uwagi na powszechność tych opłat biura rachunkowe posiadają odpowiednie narzędzia (aplikacje) służące do rozliczania opłat i przygotowania odpowiedniej sprawozdawczości.

---

browolne prowadzenie rachunkowości przez rolników z całego kraju, którzy zostali wybrani w sposób celowy przez IERiGŻ.

<sup>4</sup> Pocięszający jest fakt, że z roku na rok przybywa ekologicznych gospodarstw rolnych i wzrost ten wyniósł z 12 tys. w 2007 r. do 23,5 tys. w 2011 roku.

Większość badanych biur rachunkowych<sup>5</sup> (67%) twierdzi, że często bez zgody lub polecenia swoich klientów nalicza opłaty środowiskowe i sporządza sprawozdania, a potem przedstawia je do akceptacji klientowi. Około 15% informuje klientów o istniejącym obowiązku opłat za korzystanie ze środowiska, ale bez zgody zainteresowanych nie oblicza opłat ani nie sporządza sprawozdań. Pozostała grupa nie interesuje się, czy klient nalicza opłaty, a często nawet nie ma świadomości, że istnieje tego typu opłata. Usługa naliczania opłat środowiskowych i sprawozdawczości w 93% biur rachunkowych nie jest wkomponowana w zakres świadczonych usług.

Ze względu na to, że zdecydowana większość klientów biur rachunkowych to sektor MMP, który nie prowadzi działalności emitującej zanieczyszczenia środowiska, biura rachunkowe niezbyt często dokonują naliczania opłat. Biura rachunkowe specjalizujące się w obsłudze większych jednostek wdrażają dodatkowe usługi w postaci naliczania opłat środowiskowych i przygotowywania obowiązkowych sprawozdań z tego zakresu.

Przewidywane wprowadzenie podatku dochodowego od działalności rolniczej w zamian za obowiązujący aktualnie podatek rolny spowoduje zainteresowanie tej grupy podatników usługami biur rachunkowych. To one mogą dokonywać naliczeń opłat środowiskowych i sporządzać sprawozdania środowiskowe dla gospodarstw rolnych.

## 6. Wnioski

Każdy powinien poczuwać się do obowiązku dbania o swoje środowisko. Instytucje mające za zadanie chronić je, powinny się starać nie tylko tworzyć przepisy, ale i je egzekwować, dokonywać kontroli, uświadamiać, być może nawet zrewidować swoje stanowisko w kwestii obowiązujących obecnie przepisów. Nic nie stoi w miejscu, może więc czas zmienić istniejące przepisy tak, aby wszyscy solidarnie brali udział w działaniach i kosztach ochrony środowiska.

Determinantami obowiązku ewidencji działalności i rozliczeń podatkowych są: rodzaj działalności, forma prawna oraz skala prowadzonej działalności. Zapowiedziana zmiana opodatkowania rolników spowoduje, że większość z nich zmuszona będzie do korzystania z pomocy biur rachunkowych z uwagi na konieczność ewidencji działalności. Ta sama zmiana przyczyni się też do możliwości sprawdzenia, jakie koszty ponoszą oni na ochronę środowiska, a przy tym też czy zanieczyszczają swoje środowisko w większym stopniu, niż to jest oceniane. Przy konieczności ujawniania zarówno przychodów, jak i kosztów działalności rolniczej można liczyć na uzyskanie niezbędnych informacji w badanym zakresie.

*Środowisko naturalne było, jest i będzie, ale jakie pozostanie, zależy od nas samych.*

---

<sup>5</sup> Badania grupy 103 biur (listopad 2013 – styczeń 2014 r.).

## Literatura

- Dryjańska E., *Rolnictwo ekologiczne, stan i perspektywy rozwoju*, 2013, www.wodr.poznan.pl.
- Famielec J., Broniewicz E., *Odzwierciedlenie aspektów ochrony środowiska w sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw w świetle ustawy o rachunkowości*, Ministerstwo Gospodarki, Kraków 2006.
- Informacja o wpływach z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska i kar pieniężnych za przekroczenie lub naruszenie warunków korzystania ze środowiska oraz redystrybucji tych wpływów za rok 2012*, Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, www.mos.gov.pl.
- Obwieszczenie Ministra Środowiska z dnia 10 września 2012 r., w sprawie wysokości opłat za korzystanie ze środowiska na rok 2013, Monitor Polski z dnia 22 października 2012 r., poz. 766.
- Pismo Ministerstwa Środowiska DISoa – 4193/09/ds. z dnia 3.08.2009 r., www.mos.gov.pl.
- Stępień M., *Rachunek kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa w danym środowisku*, [w:] *Rachunkowość ekologiczna – przesłanki i możliwości jej zastosowania w systemie sprawozdawczości GUS w Polsce*, red. J. Famielec, Wydawnictwo AE, Kraków 2003.
- Szadziewska A., *Rola środowiskowej rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami środowiskowymi w przedsiębiorstwie*, [w:] *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. II, red. B. Micherda, Wydawnictwo UE, Kraków 2010.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2010, nr 220 poz. 1447 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, DzU 2013, poz. 1232, tekst jedn.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, DzU 2012, poz. 1342 z późn. zm.

## COSTS OF ENVIRONMENT PROTECTION VS. FARMS

**Summary:** Farms as most enterprises in the course of its activities emit pollution. Environmental fee is the duty of parts of business entities. Not all those which pollute the environment are required to pay these charges. Should it be like that? What is the role of the accountancy offices associated with that obligation?

**Keywords:** environmental fee, farming, accounting.