

EKONOMIA ECONOMICS

5(17) • 2011



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz

Łamanie: *Comp-rajt*

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 2080-5977 (Ekonomia)

ISSN 1899-3192 (Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu)

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Nakład: 200 egz.

Spis treści

Wstęp	9
Bartosz Bartniczak , Szkodliwa dla środowiska pomoc publiczna – próba definicji i identyfikacji	11
Tomasz Bąk , Gospodarka odpadami w powiecie leżajskim na poziomie gospodarstwa domowego emigrantów	28
Stanisław Czaja, Agnieszka Becla , Spory wokół koncepcji nauki ekonomii zrównoważonego i trwałego rozwoju – ujęcie problemowo-dydaktyczne	35
Zbigniew Dokurno , Instytucjonalne uwarunkowania wartości kapitału naturalnego w procesie modernizacji gospodarki w kierunku zrównoważonego rozwoju	46
Mariola Drozda , Wybrane problemy logistyczne, prawne i społeczne zaprojektowania i wdrożenia regionalnego systemu gromadzenia i utylizacji elektronicznych odpadów niebezpiecznych	57
Dariusz Głuszczyk , Istota rozwoju regionalnego i jego determinanty	68
Marian Kachniarz , Bogactwo gmin – efekt gospodarności czy renty geograficznej?	81
Ewa Kastrau , Ewolucja przepisów dotyczących opłat za składowanie odpadów w polskim prawie ochrony środowiska	95
Grzegorz Kobylko, Małgorzata Sej-Kolasa , Informacyjne uwarunkowania sprawności procesów regulacji w makrosystemie	110
Rafał Krawczyk , Corporate governance i jego wpływ na wartość przedsiębiorstwa	122
Magdalena Malucha , Architektura europejskiego systemu handlu emisjami z polskiej perspektywy	138
Urszula Markowska-Przybyła , Kapitał społeczny – międzynarodowe doświadczenia w problemach pomiaru	154
Elżbieta Nawrocka , Rozwój turystyki i przestrzeń. Implikacje dla polityki turystycznej	171
Robert Pabierowski, Rafał M. Jakubowski, Paweł Kuśmierczyk , Teoremat Coase’a a alokacja praw własności do zasobów środowiska – eksperymentalne badanie wpływu efektów negocjacyjnych na osiągnięcie społecznego optimum	186
Zbigniew Piepiora , Katastrofy naturalne i przeciwdziałanie ich skutkom w Ameryce Centralnej	206
Arkadiusz Piwowar , Wybrane aspekty ekonomiczne i ekologiczne stosowania nawozów mineralnych w gospodarstwach rolnych	217
Adam Płachciak , Geneza idei rozwoju zrównoważonego	231

Zbigniew Przybyła , The history and present of the inter-cooperation network – the study of The New Hanseatic League and The Lusatian League	249
Andrzej Raszkowski , Atrakcyjność inwestycyjna regionów – wybrane zagadnienia	258
Paweł Skowron , Gospodarowanie odpadami opakowaniowymi w Polsce – stan i perspektywy	273
Renata Sosnowska-Noworól , Bezpieczeństwo i higiena pracy przy gospodarowaniu odpadami komunalnymi	290
Miłosz Stanisławski , Wybrane aspekty udziału największych przedsiębiorstw w wydatkach badawczo-rozwojowych	302
Joanna Szymańska , Ochrona przyrody w opinii mieszkańców województwa dolnośląskiego	330
Piotr Szymański , Model nadania ekonomicznej wartości obszarom cennym przyrodniczo	347
Dorota Teneta-Skwiercz , Charakterystyka planów zrównoważonego rozwoju na przykładzie grupy Sony i korporacji Unilever	367
Stanisław Urban , Problemy wykorzystania i ochrony ziemi w Polsce	379
Edward Wiszniowski , Rachunkowość finansowa a ekologia	391
Anetta Zielińska , Potencjalna użyteczność analizy kosztów i korzyści do oceny i wyceny obszarów przyrodniczo cennych	405

Summaries

Bartosz Bartniczak , Environmentally harmful state aid – an attempt to define and identify	27
Tomasz Bąk , Litter economy in Leżajsk district at the level of emigrants household	34
Stanisław Czaja, Agnieszka Becla , Disputes around the conception of sustainable and permanent development of economics science – the problem and didactic approach	45
Zbigniew Dokurno , Institutional determinants of the value of natural capital in the process of modernization of the economy towards sustainable development	56
Mariola Drozda , Selected logistic, legal and social problems of design and implementation of regional system of accumulation and utilization of electric dangerous waste	67
Dariusz Głuszczuk , The essence of regional development and its determinants	80
Marian Kachniarz , Communities wealth – the effect of thrift or geographical rent?	94

Ewa Kastrau , Evolution of regulations concerning warehousing charges of waste in the Polish environment protection law	109
Grzegorz Kobyłko, Małgorzata Sej-Kolasa , Information determinants of the efficiency of regulation processes in macrosystem	121
Rafał Krawczyk , Corporate governance and its impact on company value ..	137
Magdalena Malucha , Architecture of the European trade emission system from the Polish perspective	153
Urszula Markowska-Przybyła , Social capital – international experience in measurement problems	170
Elżbieta Nawrocka , The development of tourism and space. Implications for tourism policy	185
Robert Pabierowski, Rafał M. Jakubowski, Paweł Kuśmierczyk , Coase theorem and allocation of environmental property rights – experimental studies of the effect of bilateral negotiations on social optimum	200
Zbigniew Piepiora , Natural disasters and counteracting their effects in Central America	216
Arkadiusz Piwowar , Chosen economic and ecological aspects of mineral fertilizers usage in farms	230
Adam Plachciak , The origin of sustainable development idea	248
Zbigniew Przybyła , Historia i terażniejszość sieci międzynarodowej współpracy – studium przypadku nowej Hanzy i Związku Miast Łużyckich	257
Andrzej Raszkowski , Investment attractiveness of regions – selected problems	272
Paweł Skowron , Management of packing waste in Poland – state and perspective	289
Renata Sosnowska-Noworól , Occupational health and safety in municipal waste management	301
Miłosz Stanisławski , Chosen aspects of the biggest enterprises participation in research and development expenditure	326
Joanna Szymańska , Protection of nature in the opinion of Lower Silesia voivodeship population	346
Piotr Szymański , Model of attributing economic value to natural valuable areas	366
Dorota Teneta-Skwiercz , The description of sustainable development’s plans based on the example of Sony Group and Unilever	378
Stanisław Urban , Problems of land utilization and protection in Poland	390
Edward Wiszniowski , Financial accounting and ecology	404
Anetta Zielińska , Potential usefulness of the cost-benefit analysis for the assessment and evaluation of natural valuable areas	416

Edward Wiszniowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA A EKOLOGIA

Streszczenie: Rachunkowość jest nauką, która identyfikuje zdarzenia gospodarcze, dokonuje ich pomiaru oraz prezentuje ekonomiczne efekty działania jednostek gospodarczych. Obowiązujące obecnie normy prawne nie zobowiązują przedsiębiorstw do ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych o działaniach związanych z ochroną środowiska. W artykule zwrócono uwagę na niepełny ekonomiczny obraz jednostki w związku z istniejącą luką informacyjną związaną z działalnością ekologiczną oraz konieczność harmonizacji przepisów dotyczących ochrony środowiska z prawem bilansowym.

Słowa kluczowe: rachunkowość, ekologia, społeczna odpowiedzialność biznesu.

1. Wstęp

Analiza każdej z epok rozwoju ludzkości prowadzi do konkluzji, że człowiek jest integralną częścią środowiska naturalnego, a jego działalność sprowadza się do czerpania z bogactw otaczającej go przyrody i zasobów naturalnych. W czasach współczesnych ludzkość opiera swój rozwój na działalności gospodarczej. Ludzie w coraz większym stopniu ingerują w środowisko naturalne, powodując jego stopniową degradację. Zmiana ta coraz częściej przybiera formy katastrof ekologicznych, których skutki są trudne do przewidzenia. Truizmem może zatem wydawać się twierdzenie, że człowiek od zarania dziejów do dnia dzisiejszego jest uzależniony od otaczającego go środowiska, ale jednocześnie trzeba zauważyć widoczne obecnie sprzężenie zwrotne: to od człowieka zależy, w jakim środowisku przypadnie mu żyć w przyszłości.

Inspiracją do napisania niniejszego artykułu były wydarzenia, które miały miejsce w marcu 2011 r. po awarii w jednej z japońskich elektrowni atomowych. Wprawdzie bezpośrednią przyczyną tej katastrofy były zjawiska naturalne, ale jednak następstwa obserwowanych zdarzeń, związane z zagrożeniem radiologicznym, nakazują podjąć działania zmierzające do weryfikacji dotychczasowych poglądów na środowisko naturalne i problem ekologii w działalności gospodarczej. Działaniom tym powinna przewodzić nauka, ponieważ we współczesnej globalnej i dynamicznie rozwijającej się gospodarce tylko nauka, jako obiektywny obserwator

zmian, może wytyczyć obszary dalszej ingerencji człowieka w środowisko naturalne, przy czym istotną rolę w kształtowaniu współczesnej skomercjalizowanej gospodarki powinny odgrywać nauki ekonomiczne, w tym rachunkowość.

Rachunkowość to pojęcie wieloznaczne, ale definiowana jest powszechnie jako język biznesu pozwalający na porozumiewanie się wszystkich uczestników życia gospodarczego¹. Przytoczona definicja oddaje wprawdzie globalny charakter rachunkowości, ale ze względu na funkcję informacyjną najbardziej trafna wydaje się definicja rachunkowości podana przez Evantsona, która akcentuje proces identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji ekonomicznych użytkownikom, umożliwiając im podejmowanie decyzji w warunkach ryzyka².

Celem artykułu jest zasygnalizowanie problemu ekologii z punktu widzenia rachunkowości, w tym próba udzielenia odpowiedzi na pytanie o cel prezentacji dokonanych jednostek w zakresie działań związanych z ochroną środowiska. Podjęte rozważania obejmują rachunkowość finansową, ponieważ jest to dział rachunkowości skodyfikowany przepisami krajowymi i międzynarodowymi. Fakt ten powinien sugerować współbrzmienie aktów prawnych o ochronie środowiska z prawem bilansowym, jednak stan rzeczywisty odbiega od arbitralnych rozwiązań i oczekiwanej harmonii. Przyjęte w opracowaniu metody badawcze opierają się na studiach literatury oraz analizie przepisów prawa, które mogłyby wiązać rachunkowość z działaniami na rzecz ochrony środowiska. Prace te połączono z badaniami ankietowymi przeprowadzonymi w środowisku księgowych w marcu i kwietniu 2011 r. przez autora niniejszego opracowania.

2. System informacyjny rachunkowości a ekologia

Podstawowym kanonem rachunkowości jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażająca dążenie do takiej prezentacji stanu majątkowego i wyników finansowych jednostki gospodarczej, aby ujawniane na dzień bilansowy wielkości ekonomiczne były pełne i rzetelne, a więc odzwierciedlały faktyczny skutek dokonanych operacji gospodarczych. Jak stwierdzają M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska, koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu jest skutkiem „lęku informacyjnego” wynikającego z istnienia różnorodnych reguł, wytycznych, standardów, interpretacji i norm opisujących rzeczywistość gospodarczą, których obowiązek stosowania w praktyce często nie pozwala właściwie opisać faktów gospodarczych³. Polskie prawo bilansowe, reprezentowane przez ustawę o rachunkowości, kodyfikuje zasadę wiernego i rzetelnego obrazu w art. 4 ust. 1, zobowiązując jednostki do rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego

¹ E. Walińska (red.), *Rachunkowość*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.

² M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, DIFIN, Warszawa 2002.

³ Tamże.

w ramach przyjętych zasad rachunkowości⁴. Zapis ten w połączeniu z kształtem wzorcowych sprawozdań finansowych, w szczególności informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego, nie uniemożliwia, lecz raczej nie zabrania prezentacji dokonań jednostek, związanych z działaniami proekologicznymi lub negatywnie oddziałującymi na środowisko. Wręcz przeciwnie, zalecenia ustawowe sugerują, że w przypadku gdy inne informacje mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji jednostki, ujawnienie tych danych jest niezbędne⁵.

Potwierdzenie powyższego wniosku można odnaleźć także w pkt 17 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, w którym określając wymóg rzetelnej prezentacji, zwraca się uwagę na zapewnienie dodatkowych ujawnień, aby umożliwić użytkownikom sprawozdań zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i efektywność finansową jednostki⁶.

Rachunkowość jest nauką stosowaną⁷. Oznacza to, że wyniki badań rachunkowości są wykorzystywane w praktyce gospodarczej. Aby jednak spełnić powyższy warunek użyteczności, sposób identyfikacji, pomiaru i prezentacji rachunku mikroekonomicznego, powinien być kompletny i uwzględniać nie tylko subiektywny interes jednostki gospodarczej, ale również eksponować koszty i korzyści społeczne, ponieważ parametry te mogą mieć wpływ na jej wartość. Oczywisty bowiem jest fakt, że wartość rynkowa podmiotu aktywnie realizującego postulaty ekologii będzie wyższa od takiej samej lub podobnej jednostki negatywnie oddziałującej na środowisko naturalne. Jak pokazuje doświadczenie, ryzyko ekologiczne może przybrać katastrofalne rozmiary, zarówno w wymiarze ekonomicznym, jak i społecznym. Przykładowo, akcje spółki Tokyo Electric Power Co., której częścią była elektrownia atomowa w Fukushima, w ciągu tygodnia zostały przecenione o 56% w dół, a indeks Nikkei 225 na giełdzie tokijskiej spadł o 9,77%, co było trzecim najgorszym wynikiem w historii tej giełdy⁸. Podobnie zachowały się akcje koncernu naftowego BP w 2010 r. po wycieku ropy naftowej z jednego z odwiertów do Zatoki Meksykańskiej, kiedy wartość akcji tej spółki spadła o 7,5%⁹.

Już choćby te fakty z życia gospodarczego z ostatniego roku nakazują, aby poważnie zastanowić się nad wyodrębnieniem w sprawozdaniach finansowych od-

⁴ Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. DzU nr 152, poz. 1223 z 2009 r. z późn. zm.

⁵ Załącznik nr 1 do: Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości.

⁶ MSR/MSSF, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z 2.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzUrz UEL. 2008.320.1.

⁷ D. Misińska, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

⁸ *Fukushima – japońskiej tragedii ciąg dalszy*, www.inwestycje.pl [18.03.2011].

⁹ *Wyciek ropy w Zatoce Meksykańskiej: Huragany uderzyły w kurs akcji BP*, www.forsal.pl [31.03.2011].

dzielnych pozycji, których celem byłoby przekazywanie informacji ekonomicznych o skutkach związanych z zagrożeniem ekologicznym podmiotów gospodarczych. Postulat ten nie jest zresztą nową propozycją, bo wnioski o włączenie rachunkowości w nurt działań proekologicznych można znaleźć w wielu opracowaniach naukowych, jednak – jak dotychczas – nie znalazły one uznania w jednostkach gospodarczych oraz przepisach prawa¹⁰.

3. Społeczna odpowiedzialność biznesu a rachunkowość

W praktyce rachunkowość jest nieodłącznym elementem działalności gospodarczej, a jednym z podstawowych celów przedsiębiorstw jest trwały rozwój. Tak ujęte dążenie jednostek gospodarczych zbliża je do społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR)¹¹, która jest koncepcją zakładającą dobrowolne uwzględnianie w działalności biznesowej właściwej relacji pomiędzy podmiotami gospodarczymi oraz otoczeniem przy uwzględnieniu interesu społecznego i środowiska naturalnego¹².

W Polsce CSR postrzegana jest przede wszystkim jako tworzenie właściwych stosunków pomiędzy biznesem a szeroko rozumianym otoczeniem zewnętrznym, nie wyłączając relacji wewnątrz jednostek. Wprowadzanie zmian w relacjach gospodarczych nie powinno odbywać się na zasadzie administracyjnego nakazu, ale wynikać ze zrozumienia potrzeby tych zmian. Idea społecznej odpowiedzialności biznesu jest stosunkowo nowym zjawiskiem, a jej głównym nośnikiem w Polsce są firmy z kapitałem zagranicznym¹³. Pierwszy etap rozwoju CSR w Polsce obejmuje lata 1997-2000 i opisywany jest jako „stadium milczenia i całkowitego braku zainteresowania”¹⁴. Drugi etap (2000-2002) charakteryzował się sprzeciwem, a nawet agresją ze strony liderów biznesu i publicystów ekonomicznych przekonanych o tym, że wolny rynek to panaceum na wszelkie problemy. Etap trzeci (2002-2004) cechowało zainteresowanie czy wręcz moda na publiczne deklaracje zamiaru stosowania CSR. W czwartym etapie (2004-2005) zrealizowano pierwsze projekty w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu, przy czym dotyczyły one głównie aspektów społecznych. Można tutaj przykładowo wymienić inicjatywę British American Tobacco, wskazującą szkodliwość nało-

¹⁰ S. Sojak, M. Kwiecień (red.), *Rachunkowość wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2010; M. Kwiecień (red.), *Identyfikacja, ewidencja i prezentacja wyników działań proekologicznych w rachunku ekonomicznym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1158, Wrocław 2007.

¹¹ Corporate Social Responsibility.

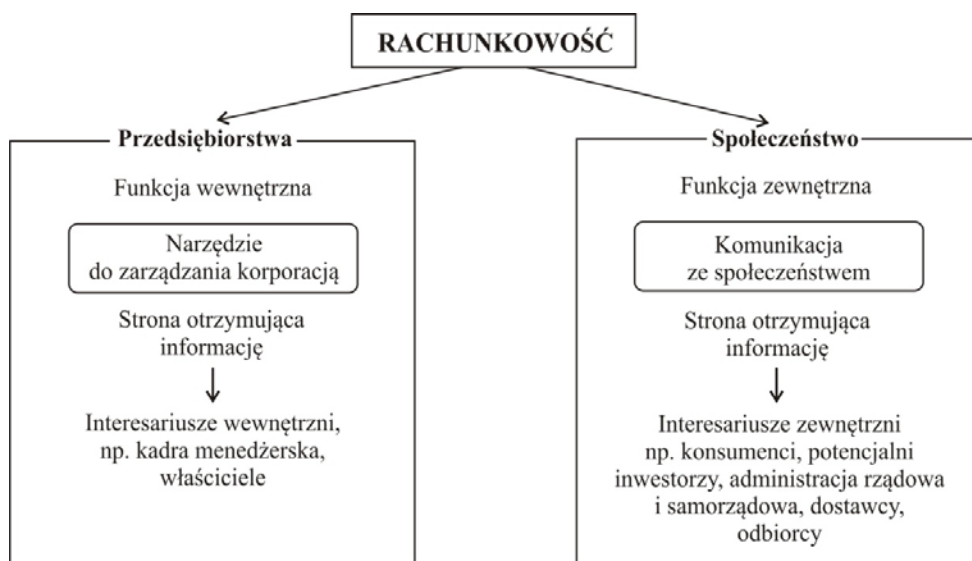
¹² Green Paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility, Commission of The European Communities, Brussels 2001, www.ew.eea.europa.eu/...corporate_responsibility/com2001_0366en01.pdf [8.03.2011].

¹³ CSR, *Społeczna odpowiedzialność biznesu w Polsce. Wstępna analiza, Program Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju, 2007*, www.globalcompact.org.pl/.../csr_w_polsce_wstepna_analiza.pdf [18.03.2011].

¹⁴ Tamże.

gu tytoniowego dla zdrowia człowieka, czy program partnerstwa i odpowiedzialności firmy Schenker, świadczącej usługi logistyczne. Obecny (piąty) etap charakteryzuje się próbą powiązania CSR ze strategią ładu korporacyjnego i określany jest mianem stadium „chaosu i zamętu”, ponieważ podejmowane działania w ramach CSR są niekiedy przyczyną konfliktów interesów wewnątrz organizacji¹⁵. Wydaje się, że nadszedł już czas na kompleksowe i bardziej zdecydowane działania w zakresie ochrony środowiska naturalnego w obszarze prezentacji dokonania jednostek gospodarczych.

Rachunkowość jest częścią ekonomii, a ta będąc nauką społeczną analizującą i opisującą produkcję, dystrybucję i konsumpcję dóbr, powoduje, że rachunkowość nie może pozostać obojętna wobec zmiany postrzegania otoczenia przez biznes. Pomiar wartości dokonywany przez rachunkowość ma na celu ułatwienie podejmowania decyzji przez różnych interesariuszy jednostek gospodarczych, co w konsekwencji doprowadza do rozliczenia z ekonomicznej i społecznej efektywności (rys. 1). Efektywność ekonomiczną można bowiem rozpatrywać jako potwierdzenie lub negację decyzji podejmowanych w ramach pojedynczej jednostki gospodarczej albo w szerokiej skali społecznej, obejmującej branżę lub sektory gospodarki.



Rys. 1. Rachunkowość jako narzędzie zarządzania i element komunikacji ze społeczeństwem

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Environmental Accounting Guidelines 2005*, Ministry of the Environment Japan, s. 8, www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf [2.04.2011].

W strukturze korporacji rachunkowość jest przede wszystkim ośrodkiem informacji oraz podstawowym narzędziem zarządzania. Należy jednak pamiętać, że

¹⁵ Tamże, s. 22.

decyzje podejmowane przez zarządy jednostek gospodarczych mają charakter subiektywny, bo są ukierunkowane na egoistyczny cel właścicieli. Poprzez prezentację (uzewnętrznienie) dokonań jednostek gospodarczych rachunkowość nabiera wymiaru społecznego, bo stanowi element komunikacji pomiędzy tymi jednostkami a społeczeństwem (otoczeniem zewnętrznym).

Rola rachunkowości może zostać uwypuklona i wzmocniona m.in. poprzez podjęcie działań zmierzających do wyodrębnienia z tradycyjnego kształtu sprawozdań finansowych elementów informujących o postawie jednostek wobec środowiska naturalnego. Na fakt ten zwraca uwagę J. Boyd, który określa rachunkowość ekologiczną (środowiska) mianem „lepszego rachunkowości”, wskazując przy tym konieczność dezagregacji rachunku kosztów i analizy finansowej, obejmujących zdarzenia gospodarcze związane ze środowiskiem¹⁶.

4. Koncepcja „zielonej rachunkowości”

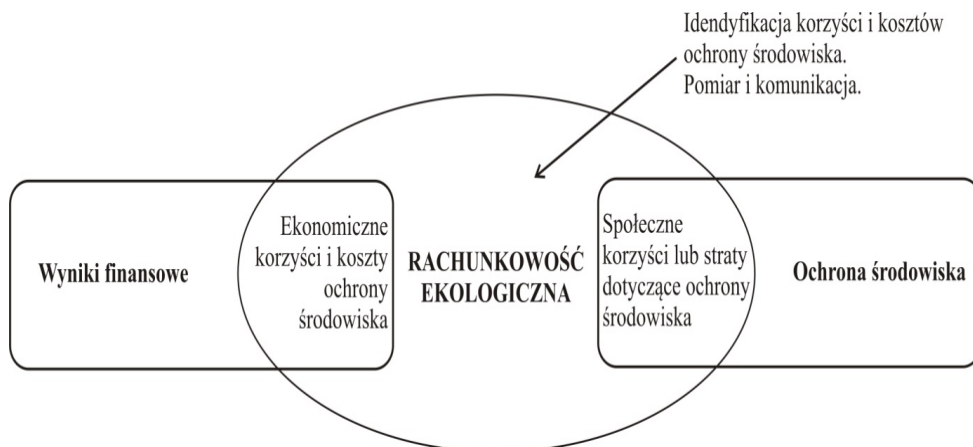
Wyodrębnienie z systemu informacyjnego rachunkowości rachunkowości ekologicznej, zwanej również „zieloną rachunkowością” lub „ekorachunkowością”, nie jest celem samym w sobie i nie jest ukierunkowane na burzenie dotychczasowych osiągnięć naukowych lub praktycznych. Podstawowym zadaniem „zielonej rachunkowości” jest wyodrębnienie takich zdarzeń gospodarczych w jednostce, które umożliwiłyby ich prezentację w sposób pozwalający na ocenę działań w zakresie ochrony środowiska naturalnego. Jednostką pomiaru rachunkowości jest pieniądz, stąd prezentacja ekologicznych dokonań może stać się uniwersalnym narzędziem wyznaczającym potrzebę działania, a nie spełnienie obowiązku. Posługiwanie się miernikiem pieniężnym w dzisiejszym skomercjalizowanym świecie może mieć istotne znaczenie społeczne, ponieważ „język pieniądza” dobrze przemawia do współczesnego społeczeństwa.

Podstawą systemu informacyjnego ekorachunkowości jest wyodrębnienie spośród zaistniałych zdarzeń gospodarczych tych, które mają wpływ na ochronę środowiska. Do głównych elementów związanych z tym zagadnieniem należy zaliczyć w szczególności:

- skutki oddziaływania jednostki na powietrze, wodę i glebę,
- oddziaływanie rolnictwa i rybołówstwa na ekosystem,
- politykę gospodarowania energią elektryczną i ciepłą,
- politykę gospodarki odpadami, w tym odpadami komunalnymi, opakowaniami i odpadami niebezpiecznymi,
- hałas,
- politykę związaną z gospodarką olejami (zwłaszcza przepracowanymi),
- bezpieczeństwo nuklearne i ochronę przed promieniowaniem¹⁷.

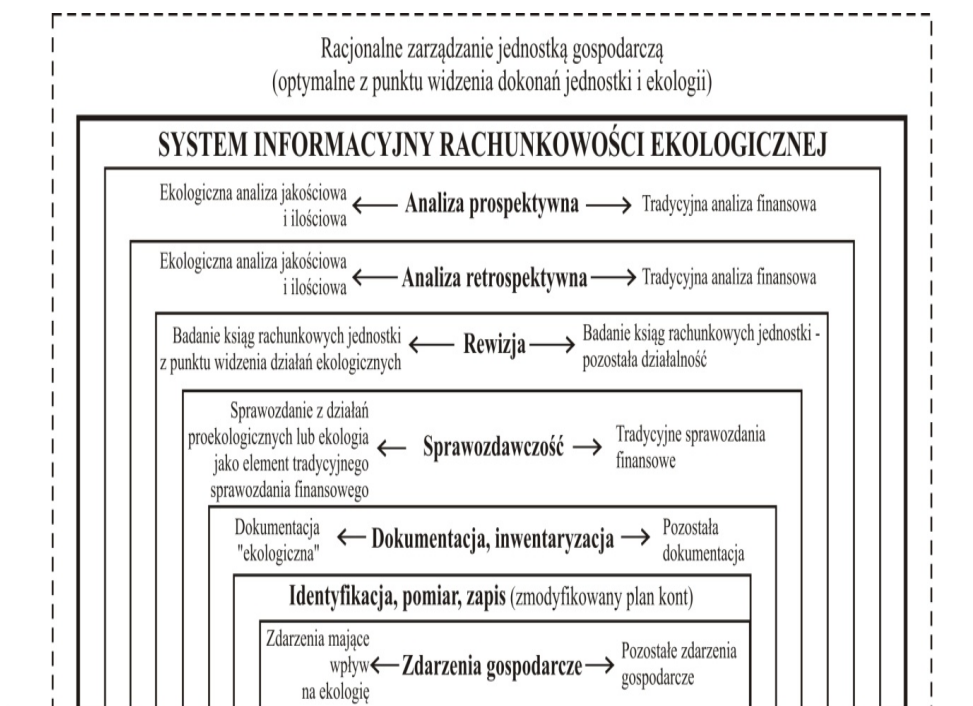
¹⁶ J. Boyd, *Accounting: An Economic Framework to Identify Priorities*, Resources For The Futures, Washington 1998.

¹⁷ Z. Brodecki (red.), *Ochrona środowiska*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.



Rys. 2. Ramy koncepcyjne rachunkowości ekologicznej

Źródło: *Environmental...*, s. 3.



Rys. 3. Istota i cel stosowania rachunkowości ekologicznej

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym etapem jest identyfikacja, pomiar i zapis zdarzeń gospodarczych z wyodrębnieniem tych, które są związane z ochroną środowiska (rys. 3). Zasada wyceny zdarzeń ekologicznych nie powinna odbiegać od ogólnie stosowanych wycen, ponieważ celem podejmowanych działań powinno być określenie cząstkowego wyniku finansowego i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej. Dla tak wyodrębnionej działalności ekologicznej możliwa będzie ocena funkcjonowania przedsiębiorstw w relacjach ze środowiskiem. Badanie ksiąg rachunkowych nie powinno odbiegać od utrwalonych standardów, ale w ramach sporządzanej opinii, biegli rewidenci mogliby poddawać odrębnej ocenie finansowy efekt działań proekologicznych jednostek.

Zweryfikowane dane finansowe jednostki, uwzględniające dokonania ekologiczne, stanowiłyby wiarygodny materiał badawczy do opracowania analiz retrospektywnych, których wyniki mogą stanowić bazę umożliwiającą sporządzenie planów lub symulacji o charakterze prospektywnym. Dopiero tak określony system informacyjny rachunkowości, uwzględniający ochronę środowiska, może stanowić bazę do racjonalnego zarządzania jednostką gospodarczą, przy czym przez pojęcie racjonalnych decyzji kierownictwa należy rozumieć decyzje będące kompromisem pomiędzy oczekiwaniami właścicieli (rentowność) a obowiązkiem wobec środowiska naturalnego (bezpieczeństwo ekologiczne).

5. Normy prawne rachunkowości a ochrona środowiska

Dokonany przegląd sprawozdań finansowych, a także struktur organizacyjnych przedsiębiorstw upoważnia do stwierdzenia, że ich działalność skupia się głównie na efektach ekonomicznych. Korzyści płynące z ewentualnie podejmowanych lub planowanych działań na rzecz środowiska naturalnego prezentowane są w sposób opisowy, a jeżeli przedstawiane są dane ilościowe, to dotyczą najczęściej wielkości nakładów inwestycyjnych. Brak jest efektów ekonomicznych w działalności środowiskowej samych przedsiębiorstw. Ponadto część opisowa raportów ekologicznych bardziej przypomina kampanie marketingowe, niż przedstawia rzeczywisty stan oddziaływania jednostek na środowisko. W przypadku informacji dodatkowych do rocznych sprawozdań finansowych nie natrafiono na wyjaśnienie pozycji związanych z nałożonymi na jednostki karami, np. w związku z emisją zanieczyszczeń. Powyższe fakty dają podstawę do postawienia wniosków, które nie generalizują sytuacji we wszystkich podmiotach gospodarczych, ale wskazują kierunek podejmowania działań w celu zmiany obecnego stanu rzeczy. Wnioski te są następujące:

- ochrona środowiska w zderzeniu z rentownością działalności ma charakter drugoplanowy,
- podejmowanie tematyki ekologicznej następuje w sytuacji przymusu, często administracyjnego, lub w obawie przed negatywnym postrzeganiem przez otoczenie,

Tabela 1. Przegląd najważniejszych regulacji prawnych, które mogą wiązać rachunkowość z ochroną środowiska.

Akt prawny	Informacja o środowisku naturalnym
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., DzU nr 78, poz. 483 z późn. zm.	<p>Art. 5. „Rzeczpospolita Polska [...] zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju”.</p> <p>Art. 31 ust. 3. Ograniczenia z korzystania konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane m.in. dla ochrony środowiska.</p> <p>Art. 74.1. Władze publiczne prowadzą politykę zapewniającą bezpieczeństwo ekologiczne współczesnemu i przyszłym pokoleniom.</p> <p>2. Ochrona środowiska jest obowiązkiem władz publicznych.</p> <p>3. Każdy ma prawo do informacji o stanie i ochronie środowiska.</p> <p>4. Władze publiczne wspierają działania obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska.</p>
Ustawa z 27.04.2001 r. Prawo ochrony środowiska, tekst jedn. DzU nr 25, poz. 150 z 2008 r. z późn. zm.	<p>Wyznacza ramy i ustala kryteria funkcjonowania jednostki w środowisku naturalnym.</p> <p>Reguluje sferę niefinansową działania jednostki gospodarczej.</p> <p>Ustala zasady odpowiedzialności i sankcje.</p> <p>Określa ramy finansowo-prawne dla ochrony środowiska, w tym opłaty i kary.</p>
Ustawa z 3.10.2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko, DzU nr 199, poz. 1227 z późn. zm.	<p>Udostępnianie informacji o środowisku i jego ochronie przez organy administracji publicznej.</p> <p>Upowszechnianie wykazów drogą elektroniczną.</p>
Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. DzU nr 152, poz. 1223 z 2009 r. z późn. zm.	Brak odwołań do ochrony środowiska.
MSR/MSSF	<p>MSR 1 – zapewnienie dodatkowych ujawnień przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.</p> <p>Interpretacja KIMSF 5 – prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska.</p>
Czwarta Dyrektywa Rady z dnia 25.07.1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), DzUrz UEL. 1978.222.11	Art. 46, ust. 1 lit. b) „W stopniu koniecznym dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji spółki analiza zawiera zarówno finansowe oraz, w odpowiednich przypadkach, niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z daną działalnością, w tym informacje dotyczące ochrony środowiska i spraw pracowniczych”

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranych aktów prawnych.

- uwaga skupiona jest na efektach ekonomicznych, a pomija się efektywność społeczną i ekologiczną,
- brakuje wyodrębnienia rachunku ekologicznego.

Istotne jest również to, że nawet gdy jednostka podaje informację o nałożonych na nią karach, np. za zanieczyszczanie środowiska, nie jest określony możliwy skutek tych zdarzeń dla otoczenia. Upoważnia to do postawienia tezy, że powyższe sprawozdania finansowe są niepełne, a więc nie posiadają atrybutu rzetelnego i wiarygodnego obrazu, co jest istotne dla szerokiego kręgu interesariuszy, w tym społeczności lokalnej.

Mając na względzie zapis art. 3 ustawy o statystyce publicznej, stwierdzający, że statystyka ta zapewnia rzetelne, obiektywne i systematyczne informowanie społeczeństwa, organów państwa i administracji publicznej oraz podmiotów gospodarki narodowej o sytuacji ekonomicznej, demograficznej, społecznej oraz środowiska naturalnego, niezbędne jest podjęcie działań zmierzających do unormowania prezentacji dokonań ekologicznych jednostek gospodarczych na drodze prawnej. Wydaje się bowiem, że jest to jedyna droga, która mogłaby zmienić istniejący stan rzeczy.

Przedstawione w tabeli wybrane akty prawne można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią unormowania, które regulują relację jednostka gospodarcza – środowisko naturalne. Zależności te dotyczą sfery niefinansowej i są związane ze skutkami oddziaływania jednostki na środowisko naturalne. Druga grupa określa stosunek rachunkowości i sfery finansowej do środowiska naturalnego. Obszar ten nie zawiera wytycznych ani zasad co do sposobu wyodrębniania działalności ekologicznej przedsiębiorstw, a jedynie w szczególnych przypadkach zobowiązuje jednostki do ujawnień związanych z ochroną środowiska. W powyższych okolicznościach zaistniała zatem przesłanka do opracowania „standardu rachunkowości ekologicznej”. Standard ten powinien zakreślić jednolite ramy i warunki sporządzania sprawozdań finansowych dla jednostek, które oddziałują lub mogą oddziaływać negatywnie na środowisko naturalne bądź też prowadzą działalność proekologiczną.

Konstrukcja „ekologicznych” sprawozdań finansowych nie powinna odbiegać od kształtu stosowanych obecnie sprawozdań, lecz jedynie akcentować te pozycje bilansu oraz rachunku zysków i strat, które związane byłyby z działalnością ekologiczną (rys. 3). Postuluje się również, aby proponowany „standard rachunkowości ekologicznej” przewidywał konieczność przeprowadzania badań i analiz efektywności ekologicznej.

6. Księgowi a ekologia

Jak wspomniano, zastosowanie rachunkowości ekologicznej nie powinno odbywać się wyłącznie na zasadzie administracyjnego przymusu. Przedsiębiorcy, a przede wszystkim księgowi, będąc zaangażowani w proces tworzenia i prowadzenia rachunkowości ekologicznej, powinni być przekonani co do słuszności podjętych działań.

Wychodząc z tego założenia, w marcu i kwietniu 2011 r. autor niniejszego opracowania przeprowadził anonimową ankietę wśród 40 księgowych z województw dolnośląskiego i kujawsko-pomorskiego. Celem ankiety było poznanie świadomości ekologicznej księgowych oraz ich stosunku do „zielonej rachunkowości”.

Tabela 2. Wyniki anonimowej ankiety „Rachunkowość a ekologia” (w %)

Lp.	Treść pytania	Struktura odpowiedzi	
		Tak	Nie
1	2	3	4
1	Czy istnieje związek pomiędzy rachunkowością a ekologią?	55	45
2	Czy należy wprowadzić obligatoryjne zasady odrębnej ewidencji związanej z ochroną środowiska?	43	57
3	Czy ewidencja, o której mowa w pkt 2, przyczyniłaby się do lepszego zrozumienia problemów ekologii?	45	55
4	Czy ewidencja, o której mowa w pkt 2, może przyczynić się do zwrócenia uwagi na problemy środowiska naturalnego i możliwość zwiększenia przychodów lub zmniejszenia kosztów w jednostce?	58	42
5	Czy w jednostkach gospodarczych analizowane są korzyści lub ich brak w związku z wytwarzaniem produktów ekologicznych?	17	83
6	Czy w jednostkach gospodarczych dokonywane są odrębne analizy, uwzględniające wpływ produktów ekologicznych na wyniki finansowe?	0	100
7	Biorąc pod uwagę ostatnie wydarzenia związane awarią w japońskiej elektrowni atomowej, czy – z punktu widzenia rachunkowości – należałoby badać w jednostkach gospodarczych ryzyko ekologiczne?	75	25
8	Czy badania, o których mowa w pkt 7, powinny dotyczyć wszystkich jednostek?	12	88
9	Czy badania, o których mowa w pkt 7, powinny dotyczyć tylko tych jednostek, które oddziałują lub mogą negatywnie oddziaływać na środowisko naturalne?	88	12
10	Czy ewentualne zmiany w zasadach rachunkowości i sprawozdawczości finansowej powinny być ujęte w ustawie o rachunkowości?	55	45
11	Czy ewentualne zmiany w przepisach powinny być ujęte w rozporządzeniu ministra finansów?	65	35
12	Czy analiza skutków oddziaływania jednostek gospodarczych na środowisko jest powszechnie prowadzona w tych jednostkach?	10	90
13	Z czego może wynikać ewentualny brak badań rachunkowości nad ekologią?	Razem 100	
	a) brak regulacji w ustawie o rachunkowości	27	
	b) brak regulacji w MSR/MSSF	19	
	c) ogólny brak regulacji prawnych.	54	
14	Rachunkowość ekologiczna powinna dotyczyć:	(-)	
	a) gospodarki odpadami	82	18
	b) jakości wód i powietrza	90	10
	c) gospodarki zużytymi opakowaniami	80	20
	d) gospodarki energią, w tym paliwami	75	25
	e) jakości gleby	40	60

Tabela 2, cd.

1	2	3	4
15	Czy Państwo, jako konsumenci (podczas zakupów), zwracacie uwagę na oznaczenia produktów znakiem ekologicznym (np. „zielony punkt”)?	62	38
16	Czy Państwo, jako konsumenci (podczas zakupów), zwracacie uwagę na oznaczenia produktów wskazujące na możliwość ich recyklingu po wykorzystaniu (zużyciu)?	55	45
17	Mając do wyboru dwa produkty tego samego przeznaczenia i tej samej jakości, o ile wyższą cenę moglibyście Państwo zapłacić za produkt ekologiczny?	Razem: 100	
	a) wybrałbym/wybrałabym produkt tańszy (ekologia nie ma dla mnie znaczenia)	4	
	b) gdyby produkty posiadały tę samą cenę wybrałbym/wybrałabym produkt ekologiczny	52	
	c) zapłaciłbym/zapłaciłabym cenę o 5% wyższą	25	
	d) zapłaciłbym/zapłaciłabym cenę o 10% wyższą	14	
	e) zapłaciłbym/zapłaciłabym cenę o 25% wyższą	5	
18	Jestem zdania, że:		
	a) przepisy o rachunkowości są wystarczająco skomplikowane i wprowadzanie w nich kolejnych zmian, w tym związanych z ekologią, przysporzy księgowym tylko pracy, a efekt dla środowiska naturalnego będzie znikomy	62	38
	b) należy wprowadzić zmiany do przepisów o rachunkowości, bo skażenie środowiska naturalnego rośnie	32	68
19	Uważam, że konieczne jest rozpoczęcie prac nad określeniem „bilansu oraz rachunku zysków i strat ekologicznych”, a jedną z dróg prowadzących do tego celu jest odrębna ewidencja	35	65
20	Problem ekologii jest problemem władz, ale nie jest problemem księgowych	70	30

Źródło: opracowanie własne.

Uzyskane wyniki potwierdzają pogląd, że wprawdzie ekologia funkcjonuje w świadomości społecznej, to jednak aktywne działania na jej rzecz mogą być realizowane z oporami. Niestety, dotyczy to również księgowych.

Ponad połowa ankietowanych (55%) dostrzegła związek pomiędzy rachunkowością a ochroną środowiska naturalnego, ale większość (57%) uznała, że nie należy prowadzić odrębnej ewidencji związanej z ekologią, chociaż zdaniem większości (58%) zastosowanie rachunkowości ekologicznej mogłoby przyczynić się do zwiększenia przychodów i zmniejszenia kosztów w jednostkach gospodarczych. Tylko w 17% przedsiębiorstwach analizowane są korzyści lub ich brak w związku z wytwarzaniem produktów ekologicznych. Zdaniem większości ankietowanych (75%), uwzględniając tragiczne skutki związane z awarią w japońskiej elektrowni atomowej, należałoby badać ryzyko ekologiczne, przy czym badania te powinny obejmować tylko te podmioty, które negatywnie oddziałują lub mogą oddziaływać na środowisko naturalne.

Większość ankietowanych wskazała równocześnie, że ewentualne zmiany związane z rachunkowością ekologiczną powinny zostać ujęte w ustawie o rachunkowości (55%) lub w rozporządzeniu ministra finansów (65%). W pewnym stopniu, zaskakujący jest wynik odpowiedzi na pytanie dotyczące przyczyn braku badań rachunkowości nad ekologią. Ponad połowa ankietowanych (54%) winą za ten stan rzeczy obarczyła ogólny brak regulacji prawnych, co jest dziwne, bo przepisy o ochronie środowiska naturalnego funkcjonują wiele lat, mają wymiar zarówno krajowy, jak i międzynarodowy, a przepisy o rachunkowości nie wykluczają wyodrębnienia działalności ekologicznej.

Reasumując, można uznać, że stosunek księgowych do problemów ekologii jest „raczej życzliwy”. Życzliwość ta przejawia się tym, że tylko 4% badanych to osoby obojętne wobec problemów środowiska naturalnego. Równocześnie zdecydowana większość ankietowanych jest zdania, że rachunkowość ekologiczna jest zbędna, bo przepisy prawa bilansowego są wystarczająco skomplikowane (62%) i nie należy wprowadzać zmian w stosunku do stanu obecnego (65%), a ekologia nie jest problemem księgowych, lecz władz (70%). Takie stanowisko można tłumaczyć niechęcią każdego człowieka do obarczania go dodatkowymi obowiązkami, ale dążenie do poprawy stanu środowiska naturalnego musi być okupione pewnymi wyrzeczeniami. Jest to jednocześnie dowód na konieczność dalszego prowadzenia edukacji, której celem powinno być podniesienie świadomości ekologicznej.

7. Zakończenie

Problem ochrony środowiska naturalnego w szybko zmieniającym się życiu gospodarczym nie powinien być bagatelizowany. Krajowe i międzynarodowe regulacje prawne związane z ekologią koncentrują uwagę na technicznych aspektach ingerencji człowieka w środowisko naturalne. Normy te nakazują dbałość o środowisko naturalne, jednak brak spójności przepisów z prawem bilansowym powoduje występowanie luki informacyjnej o oddziaływaniu jednostek gospodarczych na ekosystem. Rachunkowość, realizując zasadę wiernego obrazu, powinna dążyć do pełnej prezentacji dokonań podmiotów gospodarczych, w tym również związanych z ekologią. Za niezbędne działanie należy uznać opracowanie standardu, który uwzględniłby postulowane w artykule działania ekologiczne. Przedsięwzięciu temu powinny towarzyszyć konsultacje w środowisku księgowych, ponieważ przeprowadzona ankieta wykazała braki w świadomości ekologicznej tej grupy zawodowej.

Literatura

- Boyd J., *Accounting: An Economic Framework to Identify Priorities*, Resources For The Futures, Washington 1998.
- Brodecki Z. (red.), *Ochrona środowiska*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.

- CSR, *Spoleczna odpowiedzialność biznesu w Polsce. Wstępna analiza, Program Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju, 2007*, www.globalcompact.org.pl/.../csr_w_polsce_wstepna_analiza.pdf [18.03.2011].
- Environmental Accounting Guidelines 2005, Ministry of the Environment Japan*, www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf [2.04.2011].
- Fukushima – japońskiej tragedii ciąg dalszy*, www.inwestycje.pl [18.03.2011].
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, DIFIN, Warszawa 2002.
- Green Paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Commission of The European Communities, Brussels 2001, www.ew.eea.europa.eu/...corporate_responsibility/com2001_0366en01.pdf [18.03.2011].
- Kwiecień M. (red.), *Identyfikacja, ewidencja i prezentacja wyników działań proekologicznych w rachunku ekonomicznym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1158, Wrocław 2007.
- Misińska D., *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- MSR/MSSF, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z 2.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzUrz UEL. 2008.320.1.
- Sojak S., Kwiecień M. (red.), *Rachunkowość wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2010.
- Ustawa z dnia 29.06.1995 r. o statystyce publicznej, DzU nr 88, poz. 439 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. DzU nr 152, poz. 1223 z 2009 r. z późn. zm.
- Walińska E. (red.), *Rachunkowość*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Wyciek ropy w Zatoce Meksykańskiej: Huragany uderzyły w kurs akcji BP*, www.forsal.pl [31.03.2011].

FINANCIAL ACCOUNTING AND ECOLOGY

Summary: Accounting is a science that identifies the economic events, makes their measurements and presents the economic effects of business entity activities. The current legal standards do not require companies to disclose in their financial statements any information about activities related to environmental protection. The article concentrates on an incomplete economic picture of the entity with reference to the existing information gap related to environmental activities and the need to adjust environmental legislation along with the balance sheet law.

Keywords: accounting, ecology, Corporate Social Responsibility (CSR).