

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 436

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



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kożuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach:
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-591-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 9 |
| Maria Aluchna, Olga Mikołajczyk: Akcjonariusze vs. interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego / Shareholders vs. stakeholders. The case of integrated reporting | 11 |
| Joanna Antczak: Wypadki chemiczne a bezpieczeństwo ekologiczne / Chemical accidents vs. ecological security | 21 |
| Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa – światowe trendy ujawniania informacji środowiskowych / Environmental reporting – world trends of disclosure of environmental information | 30 |
| Aleksandra Banaszkiwicz, Ewa Makowska: Rewizja finansowa a wiarygodność sprawozdań finansowych / Financial audit vs. financial statements credibility | 39 |
| Aurelia Bielawska: Realizacja idei społecznej odpowiedzialności biznesu w rzemiośle / The idea of Corporate Social Responsibility (CSR) in craft | 48 |
| Ewa Chojnacka, Jolanta Wiśniewska: Raportowanie danych CSR w Polsce / Reporting on CSR data in Poland..... | 55 |
| Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Analiza komparatywna wykorzystania i oceny przydatności analizy finansowej w praktyce firm audytorskich i jednostek gospodarczych w Polsce / Comparative analysis of the use and evaluation of the usefulness of financial analysis in the practice of auditing companies and business entities in Poland..... | 64 |
| Anna Dąbkowska: Wpływ raportu Liikanena na zmiany w regulacjach sektora bankowego w Niemczech / The impact of Liikanen report on changes in regulations of the banking sector in Germany..... | 75 |
| Anna Dubel: Analiza porównawcza kosztów adaptacji i zapobiegania zmianom klimatycznym / Comparative analysis of climate mitigation and adaptation costs | 84 |
| Justyna Dyduch: Możliwości wykorzystania informacji pochodzących z ewidencji księgowej w środowiskowej analizie finansowej przedsiębiorstwa – wyniki badań ankietowych / Possibility of using information from accounting records in environmental corporate financial analysis – survey research results..... | 93 |
| Danuta Dziawgo: Znaczenie raportowania pozafinansowego w opinii indywidualnych inwestorów / Non-financial reporting importance from individual investors' perspective..... | 105 |

| | |
|---|-----|
| Justyna Fijałkowska: Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową dyrektywą UE 2014/95/EU jako wyzwanie dla przedsiębiorstw / Non-financial information reporting following UE 2014/95/UE new directive as a challenge for companies | 115 |
| Tomasz Gabrusewicz: Wybrane problemy stosowania wyceny w wartości godziwej do wyceny bilansowej / Selected aspects of applying valuation at fair value to balance sheet valuation..... | 123 |
| Marzena Hajduk-Stelmachowicz: Pułapki decyzyjne a system zarządzania środowiskowego / Decision-making traps related to the environmental management system..... | 133 |
| Dominika Kordela: Crowdfunding w Polsce – koncepcja finansowania społecznościowego / Crowdfunding in Poland – the concept of social financing | 143 |
| Angelika Kuligowska, Michał Moszyński, Damian Walczak: Ryzyko oraz jego świadomość w kontekście odpowiedzialności za szkody środowiskowe w Polsce / Risk and its awareness in the context of liability for environmental damages in Poland..... | 154 |
| Agnieszka Kurdyś-Kujawska: Ubezpieczenia gospodarcze jako czynnik zapewniający zrównoważony rozwój gospodarstw rolnych / Business insurances as a factor to ensure sustainable economic development of farms ... | 163 |
| Małgorzata Kutera: Etyczne aspekty zwalczania nadużyć finansowych / Ethical aspects of combating financial frauds | 174 |
| Jan Michalak: Raport strategiczny jako źródło informacji dla inwestorów społecznie odpowiedzialnych w Wielkiej Brytanii. Wyniki badań empirycznych / Strategic report as a source of information for socially responsible investors in UK. Empirical research results..... | 186 |
| Joanna Pawłowska-Tyszko: Nowe instrumenty zarządzania ryzykiem w rolnictwie krajów członkowskich UE a rozwój zrównoważony / New instruments of risk management in agriculture of the member states of the EU vs. sustainable development | 199 |
| Kamila Prucia: Projekt naukowy jako narzędzie finansowania nauki / A scientific project as a financing tool for science | 209 |
| Ksymena Rosiek: Koszty środowiskowe w sektorze wodno-kanalizacyjnym / Environmental costs in water and sewage sector | 219 |
| Anna Serwatka: Druk w polskich firmach i na uczelniach oraz jego wpływ na środowisko / Printing in Polish companies and at universities and its impact on the environment | 231 |
| Hanna Sikacz: Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw – przegląd badań / The impact of CSR on the corporate financial performance – a review of research..... | 241 |
| Dorota Śładkiewicz, Piotr Wanicki: Istota społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / The essence of corporate social responsibility in creating company value..... | 253 |

| | |
|--|-----|
| Monika Sobczyk: W poszukiwaniu wpływu dokonań CSR na wyniki finansowe / Searching the impact of corporate social performance on corporate financial performance | 261 |
| Anna Spoz: Wpływ finansyzacji na działalność i sprawozdawczość przedsiębiorstw / The impact of financialization on the model business of enterprises and their financial reporting | 270 |
| Lidia Włodarska-Zoła: Venture capital jako źródło finansowania przedsięwzięć innowacyjnych w świetle polityki wspierania innowacyjności / Venture capital as a source of financing innovative undertakings in the light of the policy of supporting innovativeness..... | 278 |
| Aleksander Zawadzki, Marlena Rybacka: Falszowanie sprawozdań finansowych w opinii biegłych rewidentów / Financial statements fraud in the opinion of auditors | 287 |
| Katarzyna Ziętek-Kwaśniewska: Terminowość płatności w transakcjach między przedsiębiorstwami w Polsce / Punctuality of payments in transactions between businesses in Poland..... | 296 |
| Beata Zyznarska-Dworczak: Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości / Factors development of non-financial reporting in the light of positive and normative accounting theory | 307 |

Wstęp

Idea zrównoważonego rozwoju wzbudza uzasadnioną uwagę zarówno w społeczeństwie, jak i w gospodarce oraz w nauce. Poszukujemy bowiem sposobu na racjonalne funkcjonowanie w złożonej rzeczywistości. Konieczne jest nie tylko naukowe opracowanie zasad zrównoważonego rozwoju, lecz także ich efektywna implementacja w praktyce gospodarczej. Nie bez znaczenia jest przy tym również społeczne poparcie dla idei zrównoważonego rozwoju.

Niewątpliwie problemy w zakresie ochrony środowiska oraz etyki prowadzonego biznesu stanowią ogromne wyzwanie rozwojowe. Nie możemy dopuścić, by stały się one barierą rozwoju naszej cywilizacji. Stąd też obecne koncepcje teoretyczne coraz częściej podkreślają konieczność ograniczania negatywnego wpływu prowadzonej działalności na interesariuszy oraz budowania wartości dodanej – rozumianej dużo szerzej niż dotychczas.

Współczesny świat spogląda na ideę zrównoważonego rozwoju z ogromną nadzieją, ponieważ oznacza ona szansę na zmianę filozofii gospodarowania z poszanowaniem zasad gospodarki rynkowej. Nie możemy tej szansy zmarnować. Ta wspaśniała idea wymaga jednak jeszcze wiele pracy, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i empirycznym.

Tematów badawczych więc nie brakuje. Środowisko ekonomistów z dyscypliny „finanse”, a w tym „rachunkowość”, od dawna zaangażowane jest naukowo w prace badawcze dotyczące zrównoważonego rozwoju. Jednym z przykładów aktywności i profesjonalizmu naszego środowiska naukowego jest niniejsza publikacja.

W opracowaniu opublikowano wybrane artykuły dotyczące idei zrównoważonego rozwoju w zakresie rachunkowości, których autorami są osoby z uznanych ośrodków naukowych w Polsce. Podkreślam wagę inspirujących treści poszczególnych opracowań. Istotny wkład w naukową jakość publikacji wnieśli także recenzenci. Zgłoszone przez nich uwagi i sugestie podniosły jeszcze wartość naukową opracowania.

Niniejsza publikacja jest naszym wspólnym sukcesem: autorów i recenzentów.

Danuta Dziawgo

Justyna Dyduch

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie
e-mail: jdyduch@zarz.agh.edu.pl

**MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA INFORMACJI
POCHODZĄCYCH Z EWIDENCJI KSIĘGOWEJ
W ŚRODOWISKOWEJ ANALIZIE FINANSOWEJ
PRZEDSIĘBIORSTWA –
WYNIKI BADAŃ ANKIETOWYCH**

**POSSIBILITY OF USING INFORMATION
FROM ACCOUNTING RECORDS
IN ENVIRONMENTAL CORPORATE
FINANCIAL ANALYSIS –
SURVEY RESEARCH RESULTS**

DOI: 10.15611/pn.2016.436.10

JEL Classification: G30, M41

Streszczenie: Środowiskowa analiza finansowa przedsiębiorstwa ma na celu ułatwienie podejmowania właściwych decyzji w zakresie działalności proekologicznej przedsiębiorstwa oraz ocenę wpływu tej działalności na jego sytuację finansową. Zakres tej analizy jest warunkowany dostępnością informacji ekologicznych o charakterze finansowym. Celem artykułu jest określenie, na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych w przedsiębiorstwach produkcyjnych w województwie małopolskim, czy szczegółowa ewidencja księgowa w przedsiębiorstwach stanowi łatwo dostępne źródło środowiskowych informacji finansowych. W większości przedsiębiorstw odpowiednia dostępność informacji o finansowym wymiarze działalności w zakresie ochrony środowiska występuje jedynie w przypadku części kosztów środowiskowych. Dostępność informacji o przychodach, wpływach, wydatkach, aktywach i pasywach środowiskowych jest o wiele niższa.

Słowa kluczowe: koszty ekologiczne, przychody ekologiczne, rachunkowość środowiskowa, środowiskowa analiza finansowa przedsiębiorstwa.

Summary: Environmental corporate financial analysis aims at simplification of decision taking in the area of ecological corporate activity and assessment of influence of this activity on its financial situation. The scope of this analysis is conditioned by accessibility of financial ecological information. The aim of the article is to determine if accounting records are an easily accessible source of environmental ecological information on the basis of a survey among firms in the Małopolskie Voivodeship. In the most firms accounting records are a suitable

information source only in the case of ecological costs. Accessibility of information on ecological revenues, cash inflows and outflows, assets and liabilities is much lower.

Keywords: ecological costs, ecological revenues, environmental accounting, environmental corporate financial analysis.

1. Wstęp

Środowiskowa analiza finansowa przedsiębiorstwa oznacza badanie wzajemnych zależności między środowiskowymi aktywami, pasywami, przychodami, kosztami, wydatkami i wpływami oraz między tymi kategoriami i odpowiadającymi im aktywami, pasywami, przychodami, kosztami, wydatkami i wpływami ogółem przedsiębiorstwa. Jej celem jest ułatwienie podejmowania właściwych decyzji w zakresie działalności proekologicznej przedsiębiorstwa oraz ocena wpływu tej działalności na sytuację finansową przedsiębiorstwa [Dyduch 2015, s. 30–31]. Wskaźniki środowiskowej analizy finansowej, analogiczne do wskaźników „tradycyjnej” analizy, mogą być wykorzystane przykładowo do:

- porównywania przedsiębiorstw z tej samej branży pod względem udziału opłat ekologicznych w kosztach wytworzenia produktów,
- oceny rentowności poszczególnych wyrobów w przypadku wieloasortymentowej produkcji w zależności od ekologicznych obciążeń finansowych (m.in. opłaty za korzystanie ze środowiska, zakup uprawnień do emisji gazów cieplarnianych i świadectw pochodzenia energii), wynikających ze zróżnicowanej emisyjności produkcji poszczególnych wyrobów,
- oceny rentowności aktywów zaangażowanych w ochronę środowiska.

Zakres środowiskowej analizy finansowej przedsiębiorstwa jest uwarunkowany dostępnością informacji ekologicznych o charakterze finansowym (danych o kosztach, przychodach, aktywach, pasywach, wpływach i wydatkach związanych z działalnością na rzecz ochrony środowiska). Ilość tych informacji i sposób ich ujawniania dla zewnętrznych użytkowników raportów rocznych nie jest zadowalający, o czym świadczą m.in. badania w tym zakresie dotyczące raportów rocznych spółek sektora motoryzacyjnego [Balicka 2015] i chemicznego [Dyduch 2015]. Można byłoby oczekiwać, że dostępność informacji środowiskowych dla odbiorców wewnętrznych na poziomie szczegółowej ewidencji księgowej jest większa. Według badań przeprowadzonych przez A. Szadziewską, dotyczących ewidencji kosztów środowiskowych w systemach rachunku kosztów przedsiębiorstw województwa pomorskiego [Szadziewska 2007; Szadziewska 2009], większość badanych podmiotów nie wyodrębnia kont szczegółowych dotyczących kosztów ochrony środowiska. Z badań P. Szczypa wynika, że niewiele ponad połowa ankietowanych przedsiębiorstw z województwa zachodniopomorskiego i pomorskiego wyodrębnia konta przeznaczone do ewidencji (różnych) operacji gospodarczych związanych z działalnością proekologiczną [Szczypa 2012, s. 115].

Celem artykułu jest określenie, na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych w przedsiębiorstwach produkcyjnych w województwie małopolskim, czy szczegółowa ewidencja księgowa stosowana w przedsiębiorstwach stanowi odpowiednie źródło środowiskowych informacji finansowych. Przez odpowiednie źródło informacji rozumiana jest łatwa dostępność tych informacji, np. księgowanie na odrębnych kontach bądź inny sposób ewidencji umożliwiający bez zbyteńnego nakładu pracy określenie wielkości kategorii finansowych związanych z ochroną środowiska w przedsiębiorstwie.

2. Ochrona środowiska jako przedmiot informacji w rachunkowości finansowej

Podstawowym celem rachunkowości jest dostarczanie informacji finansowych o działalności przedsiębiorstwa, przydatnych różnym użytkownikom w podejmowaniu decyzji ekonomicznych [Walińska (red.) 2010, s. 19]. Zakres i rodzaj informacji tworzonych przez rachunkowość powinien odpowiadać zmieniającym się potrzebom informacyjnym funkcjonującego systemu społeczno-gospodarczego [Burzym 1993]. Ze względu na wzrost świadomości ekologicznej wśród społeczeństwa coraz większego znaczenia w rachunkowości nabierają zagadnienia dotyczące ochrony środowiska [Macuda 2015]. Informacje dostarczane przez rachunkowość powinny dotyczyć zatem również zdarzeń związanych z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na środowisko, wpływających na wielkość majątku i źródeł jego finansowania oraz ponoszone koszty i osiągnięte przychody w przedsiębiorstwie. Znaczenie tych informacji polega na tym, że umożliwiają zwiększenie racjonalności wykorzystania zasobów naturalnych oraz efektywniejsze rozliczanie przedsiębiorstw za skutki ich negatywnego wpływu na środowisko [Szadziwska 2008].

Wyodrębnienie informacji charakteryzujących interakcje „gospodarka-środowisko” w ujęciu mikroekonomicznym zależy od obowiązującego prawa bilansowego (ustawy o rachunkowości) i przyjętych zasad w rachunkowości danego podmiotu gospodarczego [Stępień 2007, s. 99]. Zgodnie z wymogami wynikającymi z ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] dotyczącymi sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa powinny ujawniać informacje dotyczące „zagadnień środowiska naturalnego” w sprawozdaniu z działalności jednostki, „o ile jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki”, natomiast nie mają obowiązku prezentacji informacji środowiskowych w sprawozdaniu finansowym. Charakter wytycznych innych aktów prawnych wskazujących na potrzebę prowadzenia rachunkowości środowiskowej i ujawnień środowiskowych informacji finansowych, m.in. IV Dyrektywy UE [Dyrektywa z 25 lipca 1978] i Zalecenia Komisji Europejskiej [Zalecenie KE z 30 maja 2001], jest dość ogólny i nieprecyzyjny [Stępień 2007; Kryk 2014]. Ze względu na brak obowiązku ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji dotyczących ochrony środowiska stopień szczegółowości ewidencji księgowej zależy przede wszystkim od potrzeb informacyjnych poszczególnych przedsiębiorstw.

3. Metodyka badań

Celem badań ankietowych było określenie szczegółowości ewidencji księgowej w zakresie ochrony środowiska w przedsiębiorstwach. Ankieta była skierowana do pracowników działów księgowości przedsiębiorstw produkcyjnych z województwa małopolskiego i miała charakter anonimowy. Badania przeprowadzono w listopadzie i grudniu 2015 r.

Kwestionariusz ankietowy zawierał łącznie 11 pytań, w tym 6 rozbudowanych. Zrezygnowano z pytań o dane finansowe (np. o wielkość przychodów) ze względu na potencjalną niechęć i obawy przedsiębiorstw przed ich ujawnianiem. Ankiety wysłano pocztą tradycyjną do 312 przedsiębiorstw. Dobór przedsiębiorstw miał charakter celowy i uwzględniał przedsiębiorstwa o profilu produkcyjnym i funkcjonujące w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej. Przedsiębiorstwa produkcyjne zostały wybrane ze względu na to, że działalność produkcyjna skutkuje najczęściej większym stopniem negatywnego oddziaływania na środowisko niż działalność usługowa i handlowa. Ograniczenie formy organizacyjno-prawnej badanych podmiotów do czterech wymienionych rodzajów spółek wynikało z obowiązku prowadzenia przez nie tzw. pełnej księgowości bez względu na wielkość osiąganych przychodów¹.

Otrzymano odpowiedzi z 83 przedsiębiorstw, co stanowi zwrot ankiet na poziomie 26,6%. Dwa przedsiębiorstwa odmówiły wypełnienia ankiety. Cztery odesłane kwestionariusze zawierały częściowo nieuzupełnione odpowiedzi. Analizie poddano 77 kwestionariuszy, które zostały w całości poprawnie wypełnione.

4. Wyniki badań

Pierwsze trzy pytania ankiety dotyczyły formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa, liczby osób w nim zatrudnionych i wdrożenia w przedsiębiorstwie systemu zarządzania środowiskowego. Spośród analizowanych podmiotów gospodarczych, 15 działało w formie spółki akcyjnej, a 62 w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Żadne przedsiębiorstwo nie funkcjonowało jako spółka komandytowo-akcyjna lub komandytowa.

Pod względem liczby zatrudnionych pracowników (por. tab. 1) w badanej grupie dominowały przedsiębiorstwa zatrudniające powyżej 49 i poniżej 250 osób (48,1%) oraz zatrudniające powyżej 9 i poniżej 50 osób (37,7%). W pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że większość próby stanowiły małe i średnie przedsiębiorstwa².

¹ Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie są zobowiązane na mocy ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] do prowadzenia ksiąg rachunkowych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1,2 mln euro.

² Do określenia wielkości przedsiębiorstwa (mikro, małe, średnie, duże) oprócz kryterium wielkości zatrudnienia istotne jest też kryterium finansowe: wielkość przychodów lub suma bilansowa. W ankiecie zrezygnowano, jak wspomniano, z pytań o dane finansowe.

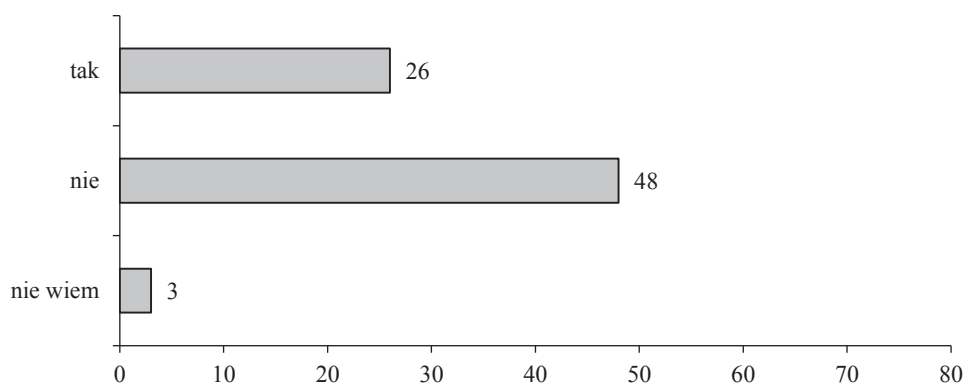
Tabela 1. Liczba ankietowanych przedsiębiorstw w podziale według wielkości zatrudnienia

| Zatrudnienie | Przedsiębiorstwa |
|----------------------------|------------------|
| Poniżej 10 osób | 5 |
| Poniżej 50 osób | 29 |
| Poniżej 250 osób | 37 |
| Równe lub powyżej 250 osób | 6 |
| Razem | 77 |

Źródło: badania własne.

W około jednej trzeciej badanych przedsiębiorstw wprowadzono system zarządzania środowiskowego. W przypadku trzech przedsiębiorstw pracownicy działów księgowości nie potrafili udzielić odpowiedzi pozytywnej lub negatywnej na pytanie o wdrożenie tego systemu (por. rys. 1).

Następne pytanie miało na celu określenie stopnia znajomości wśród pracowników działów księgowości pojęć: społeczna odpowiedzialność biznesu, rachunkowość środowiskowa (ekologiczna, „zielona”) i rachunek kosztów środowiskowych. W tabeli 1 przedstawiono uzyskane odpowiedzi. Najbardziej zrozumiałym pojęciem jest „społeczna odpowiedzialność biznesu” (83% ankietowanych wskazało odpowiedzi „tak” lub „raczej tak”), a najmniej „rachunkowość środowiskowa” (45% ankietowanych udzieliło pozytywnych odpowiedzi). Znaczenie terminu „rachunek kosztów środowiskowych” jest znane wśród 58% ankietowanych.

**Rys. 1.** Liczba odpowiedzi na pytanie o wprowadzenie w przedsiębiorstwie systemu zarządzania środowiskowego

Źródło: badania własne.

Kolejne pytania dotyczyły ewidencji księgowej poszczególnych rodzajów kosztów, przychodów, aktywów i pasywów środowiskowych, umożliwiającej „łatwe” (bezpośrednie) ustalenie ich całkowitej wielkości w danym okresie sprawozdaw-

czym, na przykład dzięki ewidencji tych kategorii na odrębnych kontach księgowych. Odpowiedzi na poszczególne pytania są przedstawione odpowiednio w tabelach 3–6. Ankietowane osoby miały do wyboru cztery możliwe odpowiedzi: „tak”, „nie”, „trudno stwierdzić” oraz „nie dotyczy przedsiębiorstwa”. Ostatnia odpowiedź była przewidziana dla sytuacji, w której przykładowo pytanie dotyczy opłat produkcyjnych, a przedsiębiorstwo nie jest zobowiązane do ich ponoszenia.

Tabela 2. Czy znane jest Pani/Panu znaczenie poniższych pojęć? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Pojęcie | Tak | Raczej tak | Raczej nie | Nie |
|--|-------|------------|------------|-------|
| Społeczna odpowiedzialność biznesu | 45,45 | 37,66 | 10,39 | 6,49 |
| Rachunkowość środowiskowa (ekologiczna, „zielona”) | 36,36 | 9,09 | 27,27 | 27,27 |
| Rachunek kosztów środowiskowych | 36,36 | 22,08 | 18,18 | 23,38 |

Źródło: badania własne.

W badanych przedsiębiorstwach najbardziej szczegółowa ewidencja księgowa, zapewniająca łatwą dostępność informacji, dotyczy kosztów środowiskowych, w szczególności (por. tab. 3):

- usług obcych z tytułu ochrony środowiska (92%),
- opłat za korzystanie ze środowiska (84%),
- łącznych kosztów ochrony środowiska (66%),
- opłat produktowych (57%).

Należy zauważyć pewną niekonsekwencję w udzieleniu przez niektórych ankietowanych odpowiedzi „nie dotyczy przedsiębiorstwa” na pytanie dotyczące łącznych kosztów ochrony środowiska w przedsiębiorstwie (por. tab. 3) przy jednoczesnym wybraniu jednej z trzech pozostałych możliwych odpowiedzi („tak”, „nie”, „trudno stwierdzić”) na pytania dotyczące usług obcych z tytułu ochrony środowiska i zużycia materiałów i energii związane z ochroną środowiska. Świadczyć to może o niejasności dla ankietowanych pojęcia „(łączne) koszty ochrony środowiska w przedsiębiorstwie”.

W przypadku zakupu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych i praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii w większości badanych podmiotów, w których występują te zdarzenia gospodarcze, prowadzona ewidencja księgowa pozwala na proste ustalenie wielkości tych kosztów.

Pewnym wytłumaczeniem niskiego odsetka pozytywnych odpowiedzi dotyczących amortyzacji aktywów trwałych służących ochronie środowiska (18%) może być umiejscowienie urzędzeń ochrony środowiska najczęściej w ciągu technologicznym, co utrudnia wyodrębnienie wartości księgowej poszczególnych urzędzeń.

Tabela 3. Czy w przedsiębiorstwie jest prowadzona ewidencja księgowa poszczególnych rodzajów kosztów ochrony środowiska, umożliwiająca „łatwe” (bezpośrednie) ustalenie ich całkowitej wielkości w danym okresie sprawozdawczym (np. ewidencja tych kosztów na odrębnych kontach księgowych)? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Pozycje kosztów | Tak | Nie | Trudno stwierdzić | Nie dotyczy przedsiębiorstwa |
|---|-------|-------|-------------------|------------------------------|
| Koszty ochrony środowiska w przedsiębiorstwie (łącznie) | 66,23 | 18,18 | 7,79 | 7,79 |
| Opłaty za korzystanie ze środowiska (za emisję pyłów i gazów, pobór wody, zrzut ścieków i składowanie odpadów) | 84,42 | 0,00 | 7,79 | 7,79 |
| Opłaty produktowe | 57,14 | 0,00 | 12,99 | 29,87 |
| Usługi obce z tytułu ochrony środowiska (np. odbiór odpadów, oczyszczanie ścieków, opłaty na rzecz organizacji odzysku) | 92,21 | 7,79 | 0,00 | 0,00 |
| Amortyzacja aktywów trwałych służących ochronie środowiska | 18,18 | 63,64 | 0,00 | 18,18 |
| Zużycie materiałów i energii związane z ochroną środowiska | 27,27 | 53,25 | 19,48 | 0,00 |
| Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników zaangażowanych w działania na rzecz ochrony środowiska | 29,87 | 42,86 | 7,79 | 19,48 |
| Zakup uprawnień do emisji gazów cieplarnianych | 15,58 | 6,49 | 0,00 | 77,92 |
| Zakup praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii | 11,69 | 3,90 | 2,60 | 81,82 |
| Tworzenie rezerw na ochronę środowiska (np. rezerwa na rekultywację gruntu, na zakup uprawnień do emisji gazów cieplarnianych) | 2,60 | 53,25 | 0,00 | 44,16 |
| Prowizje i odsetki od zaciągniętych kredytów (pożyczek) na działalność proekologiczną | 1,30 | 45,45 | 0,00 | 53,25 |
| Ewentualne inne koszty związane z ochroną środowiska w przedsiębiorstwie | 20,78 | 36,36 | 15,58 | 27,27 |

Źródło: badania własne.

W żadnym z badanych podmiotów stosowany system ewidencji nie pozwala na proste ustalenie wielkości łącznych przychodów z tytułu ochrony środowiska. Do najczęściej ujmowanych „w odrębny” sposób przychodów środowiskowych należą przychody ze sprzedaży uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (16%) i otrzymanie dotacji na działalność proekologiczną (14%) (por. tab. 4).

Tabela 4. Czy jest prowadzona w przedsiębiorstwie ewidencja księgowa poszczególnych rodzajów przychodów związanych z ochroną środowiska, umożliwiająca „łatwe” (bezpośrednie) ustalenie ich całkowitej wielkości w danym okresie sprawozdawczym (np. ewidencja tych przychodów na odrębnych kontach księgowych)? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Pozycje przychodów | Tak | Nie | Trudno stwierdzić | Nie dotyczy przedsiębiorstwa |
|--|-------|-------|-------------------|------------------------------|
| Przychody z tytułu ochrony środowiska w przedsiębiorstwie (łącznie) | 0,00 | 49,35 | 0,00 | 50,65 |
| Przychody ze sprzedaży uprawnień do emisji gazów cieplarnianych | 15,58 | 6,49 | 0,00 | 77,92 |
| Przychody ze sprzedaży praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii | 2,60 | 12,99 | 2,60 | 81,82 |
| Przychody ze sprzedaży materiałów związanych z ochroną środowiska (np. produktów ubocznych eksploatacji urządzeń ochronnych) | 11,69 | 27,27 | 0,00 | 61,04 |
| Otrzymanie dotacji na działalność proekologiczną przedsiębiorstwa | 14,29 | 44,16 | 0,00 | 41,56 |
| Ewentualne inne przychody związane z ochroną środowiska w przedsiębiorstwie | 0,00 | 54,55 | 0,00 | 45,45 |

Źródło: badania własne.

Tabela 5. Czy jest prowadzona w przedsiębiorstwie ewidencja księgowa poszczególnych rodzajów aktywów służących ochronie środowiska lub z nią związanych, umożliwiająca „łatwe” (bezpośrednie) ustalenie ich wielkości na początek/koniec danego okresu sprawozdawczego (np. ewidencja tych aktywów na odrębnych kontach księgowych)? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Pozycje aktywów | Tak | Nie | Trudno stwierdzić | Nie dotyczy przedsiębiorstwa |
|---|-------|-------|-------------------|------------------------------|
| Wartości niematerialne i prawne wykorzystywane w ochronie środowiska (np. oprogramowanie komputerowe monitoringu emisji zanieczyszczeń, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych) | 9,09 | 45,45 | 0,00 | 45,45 |
| Środki trwałe wykorzystywane w ochronie środowiska | 18,18 | 36,36 | 0,00 | 45,45 |
| Środki trwałe w budowie służące ochronie środowiska (inwestycje proekologiczne) | 3,90 | 44,16 | 0,00 | 51,95 |
| Zapasy służące ochronie środowiska | 0,00 | 45,45 | 0,00 | 54,55 |
| Ewentualne inne aktywa (trwałe, obrotowe) służące ochronie środowiska | 0,00 | 63,64 | 0,00 | 36,36 |

Źródło: badania własne.

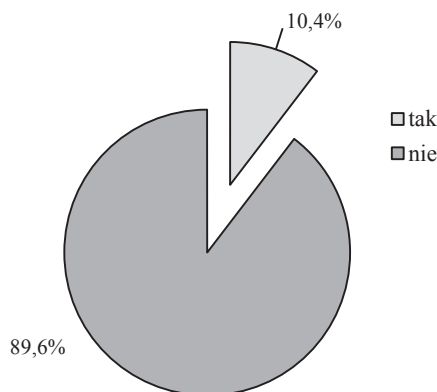
W większości ankietowanych przedsiębiorstw, w których występują zdarzenia gospodarcze związane z aktywami i pasywami (zobowiązaniami) środowiskowymi, funkcjonujący system ewidencji księgowej nie pozwala na łatwą dostępność informacji o wielkości tych kategorii finansowych. Najwięcej przedsiębiorstw wskazało pozytywne odpowiedzi w przypadku pytania o środki trwale wykorzystywane w ochronie środowiska (18%) i inne zobowiązania związane z ochroną środowiska (13%).

Tabela 6. Czy jest prowadzona w przedsiębiorstwie ewidencja księgowa zobowiązań środowiskowych i rezerw na ochronę środowiska, umożliwiająca „łatwe” (bezpośrednie) ustalenie ich wielkości na początek/koniec danego okresu sprawozdawczego (np. ewidencja tych pasywów na odrębnych kontach księgowych)? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Pozycje pasywów | Tak | Nie | Trudno stwierdzić | Nie dotyczy przedsiębiorstwa |
|--|-------|-------|-------------------|------------------------------|
| Kredyty i pożyczki na inwestycje proekologiczne | 5,19 | 42,86 | 0,00 | 51,95 |
| Rezerwy na ochronę środowiska | 2,60 | 53,25 | 0,00 | 44,16 |
| Ewentualne inne zobowiązania związane z ochroną środowiska | 12,99 | 32,47 | 0,00 | 54,55 |

Źródło: badania własne.

Kolejne pytanie dotyczyło prowadzenia w przedsiębiorstwie ewidencji księgowej poszczególnych rodzajów wpływów i wydatków (przepływów pieniężnych) związanych z ochroną środowiska. Na rys. 2 zaprezentowano uzyskane odpowiedzi. W większości przedsiębiorstw taka ewidencja nie jest stosowana.



Rys. 2. Czy jest prowadzona w przedsiębiorstwie ewidencja księgowa poszczególnych rodzajów wpływów i wydatków związanych z ochroną środowiska?

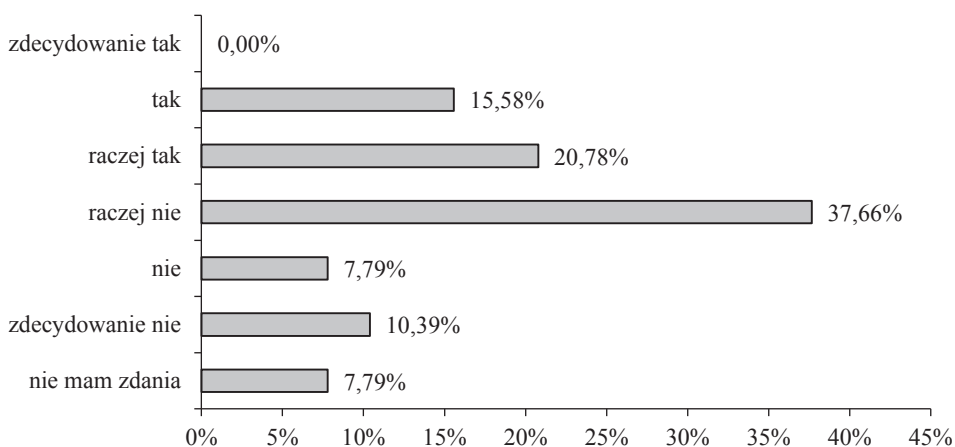
Źródło: badania własne.

Na pytanie „Czy istnieje zapotrzebowanie na poniższe informacje z działu księgowości zgłaszane przez zarząd przedsiębiorstwa, dział finansowy lub inne jednostki przedsiębiorstwa dotyczące ochrony środowiska?” twierdząca odpowiedź odnośnie do kosztów środowiskowych została udzielona przez około jedną czwartą przedsiębiorstw (por. tab. 7). W przypadku przychodów środowiskowych oraz wpływów i wydatkowych zainteresowanie tymi informacjami wystąpiło w odpowiednio w 5%

Tabela 7. Czy istnieje zapotrzebowanie na poniższe informacje z działu księgowości zgłaszane przez zarząd przedsiębiorstwa, dział finansowy lub inne jednostki przedsiębiorstwa dotyczące ochrony środowiska? (w % udzielonych odpowiedzi)

| Rodzaje informacji | Tak | Nie | Trudno stwierdzić | Nie dotyczy przedsiębiorstwa |
|--|-------|-------|-------------------|------------------------------|
| Koszty środowiskowe | 24,68 | 57,14 | 0,00 | 18,18 |
| Przychody środowiskowe | 5,19 | 76,62 | 0,00 | 18,18 |
| Aktywa środowiskowe | 1,30 | 80,52 | 0,00 | 18,18 |
| Pasywa środowiskowe | 0,00 | 81,82 | 0,00 | 18,18 |
| Wpływy i wydatki (przepływy pieniężne) związane z ochroną środowiska | 11,69 | 70,13 | 0,00 | 18,18 |
| Wynik finansowy z działalności w zakresie ochrony środowiska w przedsiębiorstwie | 1,30 | 80,52 | 0,00 | 18,18 |

Źródło: badania własne.



Rys. 3. Czy Pani/Pana zdaniem należałoby wprowadzić w regulacjach prawnych dotyczących rachunkowości obowiązek ujawniania w rachunku zysków i strat przychodów i kosztów środowiskowych? (w % udzielonych odpowiedzi)

Źródło: badania własne.

i 12% analizowanych przedsiębiorstw. Tylko w jednym przedsiębiorstwie zarząd przedsiębiorstwa (bądź jednostka przedsiębiorstwa) był zainteresowany kształtowaniem się wyniku finansowego z działalności proekologicznej i (jednocześnie) aktywami środowiskowymi.

Ostatnie pytanie ankiety dotyczyło opinii pracowników działów księgowości na temat potrzeby wprowadzenia prawnego obowiązku ujawniania w rachunku zysków i strat przychodów i kosztów środowiskowych. Ponad połowa ankietowanych (56%) udzieliła negatywnej odpowiedzi na to pytanie (por. rys. 3). Trudno stwierdzić, w jakim stopniu udzielone odpowiedzi wynikały z podejścia ankietowanych do problematyki ochrony środowiska, bądź przekonania o celowości takiego rozwiązania, a na ile z obawy przed potencjalnie dodatkowym nakładem pracy, jaki wiązałby się z wprowadzeniem tej regulacji.

5. Zakończenie

Z przeprowadzonych badań ankietowych wynika, że w większości przedsiębiorstw produkcyjnych szczegółowa ewidencja księgowa stanowi łatwo dostępne źródło informacji o finansowym wymiarze działalności w zakresie ochrony środowiska jedynie w przypadku części kosztów środowiskowych. Również największe zapotrzebowanie na środowiskowe informacje finansowe, zgłaszane przez zarząd, dział finansowy lub inną jednostkę organizacyjną przedsiębiorstwa, dotyczy kosztów ochrony środowiska i występuje w co czwartym ankietowanym podmiocie. Dostępność informacji o przychodach, wpływach, wydatkach, aktywach i pasywach środowiskowych w większości przedsiębiorstw jest o wiele niższa.

Ponad połowa ankietowanych pracowników działów księgowości jest przeciwna wprowadzeniu prawnego obowiązku ujawniania przychodów i kosztów środowiskowych w rachunku zysków i strat. Wśród badanych osób znajomość pojęcia „społeczna odpowiedzialność biznesu” jest stosunkowo powszechna i dużo częstsza niż znajomość terminu „rachunek kosztów środowiskowych” i „rachunkowość środowiskowa”, co może stanowić przesłankę do dalszej popularyzacji koncepcji „zielonej” rachunkowości.

Literatura

- IV Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 78/660/EEC.
- Balicka A., 2015, *Informacja środowiskowa o charakterze finansowym w zewnętrznej sprawozdawczości przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 873, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 77, s. 469–478.
- Burzym E., 1993, *Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe AE w Krakowie, nr 401, s. 5–20.
- Dyduch J., 2015, *Środowiskowe informacje finansowe w raportach rocznych spółek publicznych z sektora chemicznego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 396, *Finanse*

- i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa*, t. 2, *Rachunkowość*, red. J. Adamek, J. Zuchewicz, s. 28–38.
- Kryk B., 2014, *Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska jako przejaw społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, *Nauki o Finansach*, nr 1, s. 66–74.
- Macuda M., 2015, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 3, nr 1, s. 97–111.
- Stępień M., 2007, *Ochrona środowiska – szczególny przedmiot informacji w sprawozdaniu finansowym*, [w:] Micherda B. (red.), *Perspektywy rachunkowości w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa.
- Szadziewska A., 2007, *Identyfikacja i pomiar kosztów środowiskowych w systemach rachunku kosztów polskich przedsiębiorstw dostarczających energię elektryczną, gaz i wodę – wyniki badań empirycznych*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG*, nr 4, s. 87–103.
- Szadziewska A., 2008, *Rachunkowość jako źródło informacji ekologicznych w przedsiębiorstwie*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG*, nr 2, s. 127–139.
- Szadziewska A., 2009, *Koszty ochrony środowiska w systemie rachunku kosztów dużych przedsiębiorstw – wyniki badań ankietowych*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG*, nr 4, część 1, s. 157–173.
- Szczypa P., 2012, *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 ze zm.
- Walińska E. (red.), 2010, *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Zalecenie KE z 30 maja 2001 r. w sprawie ujmowania, wyceny i ujawniania informacji na temat środowiska naturalnego w rocznych sprawozdaniach finansowych i w rocznych raportach firm, 2001/453/EC.