

Małgorzata Węgrzyńska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

IDENTYFIKACJA, EWIDENCJA I PREZENTACJA WYNIKÓW DZIAŁAŃ PROEKOLOGICZNYCH W RACHUNKU EKONOMICZNYM

1. Wstęp

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób identyfikować, prowadzić ewidencję i prezentować informację związaną z działalnością proekologiczną jednostki w istniejącym systemie rachunkowości oraz w sprawozdawczości finansowej.

Rachunkowość stanowi system informacyjny, który dostarcza informacji niezbędnych w procesach decyzyjnych, a głównym celem rachunkowości jest „pomiar wyników działalności gospodarczej, dlatego rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym dokonania i potencjał gospodarczy jednostek” (Micherda 2005, s. 13). Rachunkowość jako system informacyjny powinna dostarczać informacji o wpływie podmiotu gospodarującego także na środowisko. Informacje te powinny dotyczyć wszystkich zdarzeń związanych z działaniami proekologicznymi, które obejmowałyby zasoby jednostki, informacje o ponoszonych kosztach i stratach, informacje dotyczące źródeł finansowania. Obecnie system rachunkowości prowadzi ewidencję tych zdarzeń, lecz nie ma informacji szczegółowych dotyczących działań proekologicznych.

Polskie prawo nie reguluje procedur związanych z ujęciem (pomiar, ewidencja) oraz ujawnianiem w sprawozdawczości finansowej skutków działań proekologicznych. Rodzi się potrzeba uwzględnienia tych zdarzeń w sprawozdaniu finansowym w dwóch aspektach, jako sprawozdanie wewnętrzne i zewnętrzne. Istnieje przesłanka modyfikacji rachunku wyników na potrzeby z zakresu ochrony środowiska z wyodrębnieniem segmentu, który w całości poświęcony musi być przychodom i kosztom

środowiskowym. Także informacje środowiskowe powinny być uwzględnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego w formie oddzielnych raportów zarządu jednostki. Elementem sprawozdania finansowego powinien być także przegląd w podziale na segmenty, przegląd środowiskowy, przegląd operacyjny i finansowy, noty z warunkowymi pasywami środowiskowymi wraz z wyjaśnieniami.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz regulacje ponadnarodowe nie regulują tych zjawisk. Istnieje problem związany z nazewnictwem, identyfikacją, wyceną i prezentacją zdarzeń związanych z ekologią. Stanowi to duże utrudnienie dla jednostek, które prowadzą intensywną działalność związaną z prowadzeniem projektów proekologicznych.

2. Propozycje ujęcia w systemie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej skutków działań proekologicznych

Działająca przy ONZ Międzynarodowa Grupa Robocza Ekspertów ds. Rachunkowości i Sprawozdawczości na XV sesji ISAR przedstawiła trzy dokumenty, w których zawarte zostały zalecenia dotyczące rachunkowości zasobów środowiska naturalnego oraz propozycje objęcia sprawozdawczością finansową kosztów i zobowiązań środowiskowych. Propozycje miały być wyjściem do opracowań szczegółowych związanych z identyfikacją, ewidencją, wyceną i prezentacją zdarzeń z zakresu zdarzeń związanych z działalnością proekologiczną jednostki.

ISAR zaproponował trójstopniowy proces wdrażania zaleceń. W pierwszym dokumencie (etap pierwszy), pt. *Position paper on accounting for environmental costs and liabilities*, przedstawiono stanowisko dotyczące ujęcia w rachunkowości kosztów i pasywów środowiskowych. W drugim opracowaniu (etap drugi), zatytułowanym *Linking environmental and financial performance: a survey of best practice techniques*, skupiono się na zakresie relacji pomiędzy wynikiem finansowym jednostki a wynikiem środowiskowym. Natomiast w trzecim opracowaniu (etap trzeci), *Standardised environmental performance indications for communicating environmental performance*, odnajdujemy propozycję wskaźników związanych z działalnością środowiskową. Należy zaznaczyć, że prace nad trzecim dokumentem są najmniej zaawansowane. Charakterystykę powyższych dokumentów przedstawię poniżej.

Pierwszy z przedstawionych dokumentów opisuje stanowisko ISAR dotyczące ujęcia w rachunkowości kosztów i pasywów środowiskowych. Stanowi on prezentację poglądów na to, w jakim kierunku powinna rozwijać się rachunkowość ekologiczna. Opracowania nie można traktować jako standard, gdyż jego celem jest ułatwienie standaryzacji poprzez pokazanie i ujawnianie propozycji dotyczących rachunkowości. Nie odnajdujemy tam sztywnych wytycznych dotyczących ra-

chunkowości ekologicznej. Przedstawiono w nim propozycję spójnego systemu rachunkowości, w którym to systemie ewidencja obejmowałaby koszty i zobowiązania związane bezpośrednio z wydarzeniami kształtującymi wynik finansowy. Podkreślono, że ujawnienie informacji na temat kosztów i zobowiązań środowiskowych wiąże się z wyjaśnieniami dotyczącymi nowych pozycji w bilansie oraz w rachunku zysków i strat. W dokumencie zawarte zostały wytyczne co do definiowania pojęć związanych z ochroną środowiska.

Dokument proponuje następujące definicje nowych terminów:

- **środowisko** to całe nasze naturalne fizyczne otoczenie, zawierające powietrze, wodę, ziemię, florę, faunę i zasoby naturalne nieodnawialne, jak paliwa kopalne lub minerały,
- **koszty środowiskowe** uwzględniają koszty działań podjętych lub tych, które zostaną podjęte, mających służyć zarządzaniu środowiskowemu, oraz koszty powstające wskutek realizacji zadań i wymagań środowiskowych jednostki,
- **aktywa środowiskowe** stanowią koszty środowiskowe, które jednostka skapitalizowała, gdyż spełniały kryteria uznania ich za aktywa,
- **pasywa środowiskowe** to zobowiązania odnoszące się do kosztów środowiskowych jednostki, które spełniły kryteria uznania ich za składnik pasywów,
- **kapitalizowanie** to uznanie kosztu środowiskowego za integralną część związanego z nim składnika aktywów lub za samodzielny składnik aktywów (Micherda 2005, § 10; Kuśmierski 2000).

W dokumencie zawarte są zalecenia co do uznawania kosztów środowiskowych. **Koszty środowiskowe** należy uznawać w okresie, w którym zostały zidentyfikowane i uznane za aktywa. Powinny także ulec kapitalizacji i należy rozpocząć ich amortyzowanie w ciężar kosztów w bieżącym i przyszłym okresie bądź powinny natychmiast i jednorazowo obciążyć rachunek wyników (Kuśmierski 2000, s. 153). Zaleca się, by koszty środowiskowe zostały kapitalizowane bezpośrednio bądź pośrednio w odniesieniu do przyszłych korzyści ekonomicznych w następujących sytuacjach:

- 1) zwiększenia potencjału, poprawy bezpieczeństwa innych posiadanych aktywów,
- 2) redukcji lub przeciwdziałania skażeniu środowiskowemu, którego pojawienie się może nastąpić w przyszłych zdarzeniach,
- 3) w działaniach związanych z ochroną środowiska (Kuśmierski 2000).

Zaleceniem ISAR jest, by wszystkie koszty włączyć w poczet aktywów. Dotyczy to także kosztów, które bezpośrednio nie generują zysków, ale ich obecność powoduje, że inne aktywa przynoszą korzyść ekonomiczną (Moore 1998, § 16). Jednak wyodrębniamy koszty, które nie przynoszą w przyszłości zysków – związane są z nimi koszty poniesione np. na usuwanie odpadów, koszty kar, audyty środowiskowe. Koszty takie, zgodnie z zaleceniem § 17, powinno się wykazywać w rachunku

wyników. Natomiast gdy koszt środowiskowy uznany za element aktywów jest związany z innym składnikiem aktywów, to powinno się go wykazać jako jego część tego aktywa i nie prezentować osobno.

Zobowiązania środowiskowe są traktowane przez ISAR jako zobowiązania jednostki gospodarczej do poniesienia kosztów z zakresu ochrony środowiska. Zalecane jest ich ujęcie w okresie, w którym powstały. Zobowiązania nie muszą wynikać z regulacji prawnych, lecz z prowadzonej polityki ekologicznej, zasad etycznych czy moralnych. W przypadku gdy nie ma możliwości oszacowania zobowiązań środowiskowych, należy poinformować o tym w notach uzupełniających do sprawozdania finansowego (Moore 1998, § 23). Natomiast uznawanie należności od osób trzecich nie może być rekompensowane pasywami środowiskowymi. Komisja zaleca, by były wykazywane oddzielnie jako składnik aktywów, z zastrzeżeniem, gdy istnieje inne prawo regulujące postępowanie w tej sprawie, a także proponuje się ich wykazanie w notach (Moore 1998, § 31).

Oszacowanie wartości pasywów środowiskowych jest trudne. ISAR w swoich zaleceniach ogranicza się do wymogu podania przez jednostkę gospodarczą przybliżonej wartości wraz z odniesieniem do not w sprawozdaniu finansowym. Nota powinna zawierać informację co do sposobu wyliczenia tej wartości. W przypadku gdy mało prawdopodobne jest oszacowanie wartości z powodu kilku niepewnych czynników, należy odnotować to w sprawozdaniu finansowym wraz z podaniem przyczyn (Moore 1998, § 35, 36). Zobowiązania środowiskowe, które jednostka gospodarcza ureguje w najbliższej przyszłości, należy oszacować na podstawie kosztu bieżącego, natomiast do pozostałych zobowiązań powinno stosować się wartość zdyskontowaną bądź uwzględnić wydatki związane z danym zobowiązaniem (Kuśmierski 2000, s. 154). Metoda oparta na wartości dyskontowej oraz koszcie bieżącym wymaga określenia szacunkowego kosztu działań, opartego na warunkach ekonomiczno-prawnych. Kwota uzyskana w wyniku oszacowania według metody kosztu bieżącego stanowi wartość zobowiązania środowiskowego. Natomiast w metodzie dyskontowej wykorzystywana jest bezpieczna stopa dyskontowa wraz z uwzględnieniem postępu technologicznego.

ISAR zaproponował, by zakres informacji na temat kosztów i zobowiązań środowiskowych był większy, niż jest to określone przez organa ustalające standardy. Działania te są związane z wyjaśnieniem nowych pozycji w bilansie i rachunku wyników. Informacje te powinny być zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym, w wyjaśnieniach do sprawozdań bądź w oddzielnych raportach, a kryterium ich prezentacji powinna być istotność.

Międzynarodowa Grupa Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości w pierwszym dokumencie zaproponowała spójne

podejście do problemów zasobów naturalnych w systemie rachunkowości, kładąc nacisk na szczególnie ważny problem, jakim jest pomiar i ujęcie kosztów i zobowiązań środowiskowych. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie regulują tego problemu, a w standardzie nr 1 odnajdujemy jedynie przesłankę, że zaleca się kierownictwu sporządzanie dodatkowych sprawozdań, jeśli kierownictwo uzna, że mogą one stanowić podstawę podejmowania decyzji. ISAR dostrzega potrzebę wyodrębnienia nowej dziedziny rachunkowości, jaką jest rachunkowość ekologiczna. Dostrzega potrzebę pełnego identyfikowania zdarzeń i zjawisk oraz wycenę zgodnie z zasadami obowiązującymi w rachunkowości, prezentowania na potrzeby użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych, tak aby rachunkowość mogła spełniać swoje funkcje, a mianowicie funkcję informacyjną, kontrolną, analityczną i stymulacyjną.

W drugim przygotowanym przez ISAR dokumencie, pt. *Linking environmental and financial performance: a survey of best practice techniques*, czyli łączenie wyników finansowych i środowiskowych: badanie dotyczące najlepszej praktyki, skoncentrowano się na związku między środowiskowymi i finansowymi wynikami działalności jednostki. Przedstawiono szereg najlepszych praktyk dotyczących mierzenia działań środowiskowych (Kuśmierski 2000, § 69) oraz metody wykorzystania informacji środowiskowych do podejmowania decyzji inwestycyjnych (Kuśmierski 2000, § 72). Na podstawie analizy najlepszych metod autorzy dokumentu prezentują, w jaki sposób powinny wyglądać roczne raporty środowiskowe przygotowane dla akcjonariuszy jednostki gospodarczej. Tabela 1 prezentuje ramy sprawozdawczości środowiskowej w odniesieniu do sprawozdań rocznych.

Przygotowany dokument miał na celu poprawienie jakości i wiarygodności sporządzanych sprawozdań środowiskowych, a ujawniane informacje środowiskowe stanowić mają uzupełnienie informacji na temat działań jednostki w zakresie ochrony środowiska, w celu uzupełnienia rachunku ekonomicznego i sprawozdań finansowych sporządzanych na jego podstawie.

W trzecim dokumencie ISAR przedstawiono propozycje opracowania wskaźników dokonań środowiskowych, które by stanowiły podstawę do komunikowania wyników środowiskowych. Prace nad tym dokumentem są w początkowej fazie przygotowawczej. Celem dokumentu jest opracowanie szczegółowych wskaźników przemysłowych, zapewniających porównywalność efektów działalności jednostek w danej branży przemysłowej.

Tabela 1. Ramy sprawozdawczości środowiskowej w sprawozdaniach rocznych

Części sprawozdania finansowego	Zalecane ujawniane informacje środowiskowe
Raport zarządu	– zobowiązania jednostki do stałej poprawy działań środowiskowych – istotne ujawnienia od poprzedniego okresu
Przegląd segmentów działalności	– zamieszczanie danych środowiskowych w podziale na segmenty – usprawnienia w kluczowych obszarach od ostatniego sprawozdania
Przegląd środowiskowy	– zakres przeglądu – oświadczenie o polityce środowiskowej firmy – kluczowe problemy środowiskowe dotyczące firmy – odpowiedzialność firmy – opis systemu zarządzania środowiskowego dla standardów międzynarodowych (np. ISO/EMAS) – dane o dokonaniach środowiskowych w podziale na segmenty działalności, dotyczące: zużycia wody, materiałów, emisji CO₂, NO_x, SO₂, sposobu usuwania odpadów – specyficzne dane odnośnie do sektora – dane finansowe dotyczące kosztów środowiskowych i kosztów związanych ze środowiskiem – oszacowanie finansowe oszczędności i zysków płynących z wysiłków proekologicznych – powiązanie z innymi sprawozdaniami środowiskowymi – niezależne oświadczenie weryfikujące
Raport zarządu	– oświadczenie o polityce środowiskowej, gdy nie występuje w innym miejscu sprawozdania
Ujawnienie dotyczące polityki rachunkowości	– oszacowanie rezerw – polityka kapitalizacji – polityka amortyzacji
Rachunek zysków i strat	– wyjątkowe obciążenia środowiskowe – inne środowiskowe koszty i straty, gdy nie wykazane są w innym miejscu sprawozdania
Bilans	– rezerwy środowiskowe – kapitalizowane koszty środowiskowe – oczekiwane należności
Noty	– warunkowe pasywa środowiskowe z wyjaśnieniem
Inne	– dane środowiskowe mogą być również ujęte w uproszczonych sprawozdaniach finansowych

Źródło: (Kuśmierski 2000, s. 157).

4. Zakończenie

Zagadnienia ochrony środowiska są regulowane przez międzynarodowe i krajowe regulacje prawne. Wielość ustaw, rozporządzeń, dyrektyw informuje nas o tym, że jest to problem istotny i ważny. Rachunkowość wynika z norm prawnych oraz obrazuje zdarzenia, więc powinna także uwzględniać informacje o zdarzeniach związanych z ochroną środowiska, które to zdarzenia coraz częściej mają miejsce w jednostce gospodarczej. Obecny stan prawny nie nakazuje podmiotom, aby sporządzały dodatkowe informacje o przeprowadzonych działaniach proekologicznych. Nie reguluje kwestii ekologicznych. Podmioty mają na uwadze, że rachunkowość stanowi system informacyjny i powinna prezentować rzetelną informację. Istotne wydaje się wprowadzenie zasad, które regulowałyby te kwestie. Międzynarodowa Grupa Robocza Ekspertów ds. Rachunkowości i Sprawozdawczości ISAR przedstawiła trzy dokumenty dotyczące problematyki z zakresu ochrony środowiska. Jej działania miały na celu przygotowanie standardów dotyczących identyfikacji, ewidencji i prezentacji informacji środowiskowej w systemie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

Literatura

Kuśmierski K., *Rachunkowość środowiskowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 1 (57), Warszawa 2000.

Micherda B., *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.

Moore D., *Position Paper on Accounting for Environmental Costs and Liabilities*, ISAR, Genewa 1998.

IDENTIFICATION AND PRESENTATION EFFECTS OF ECOLOGICAL ACTIVITY IN ECONOMY ACCOUNT

Summary

This article describes a new conception of accounting – an environmental accounting and the financial statement based on three documents prepared by the ISAR. The aim of this article is a presentation of the problem as identification, recording, measuring events related with ecological activity. In this article, the author underlines the need to introduce standards that will describe ecological activity.