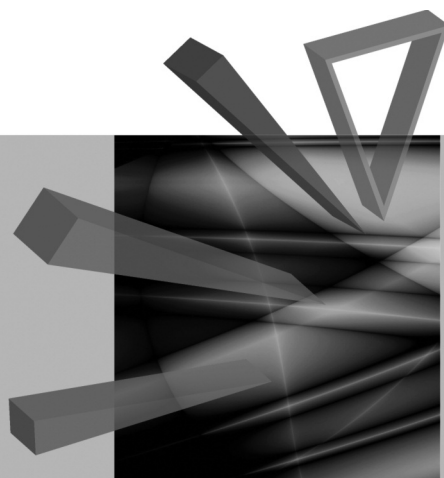


Problemy koncepcyjne i implementacyjne zrównoważonego rozwoju



pod redakcją
Andrzeja Graczyka



Recenzenci: Eugeniusz Kośmicki, Rafał Miłaszewski, Bazyli Poskrobko

Redaktor Wydawnictwa: Jadwiga Marcinek

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia publikowanych 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, a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-139-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
-------------	----

Część 1. Koncepcyjne aspekty formułowania i wdrażania zrównoważonego rozwoju

Joost Platje: Sustainable Development as a club good.....	15
Andrzej Graczyk, Jan Jabłoński: Czynniki równoważenia programów rozwoju na poziomie regionów	26
Karol Kociszewski: Koncepcja zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich i jej wdrażanie w polityce Unii Europejskiej	37
Zbigniew Jakubczyk, Mateusz Musiał: Ochrona środowiska w świetle ustawy o rachunkowości.....	49

Część 2. Wdrażanie zrównoważonego rozwoju w gminach

Elżbieta Lorek, Agnieszka Sobol: Wdrażanie zrównoważonego rozwoju w gminach śląskich.....	61
Agnieszka Becla: Bariery informacyjne strategii zrównoważonego rozwoju w gminach wiejskich Dolnego Śląska	74
Agnieszka Becla: Ocena wdrażania najlepszej dostępnej techniki w aspekcie zrównoważonego rozwoju	86
Anna Katola: Rola samorządu terytorialnego we wdrażaniu zrównoważonego rozwoju	94
Stanisław Czaja: Realizacja zasad zrównoważonego rozwoju w gminach uzdrowskich Dolnego Śląska – wnioski z analizy	102
Bogusław Stankiewicz: Przedsiębiorstwa uzdrowskie w strategiach władz samorządowych – operacjonalizacja koncepcji zrównoważonego rozwoju .	113
Beata Skubiak: Program Leader plus jako narzędzie realizacji rozwoju zrównoważonego na obszarach wiejskich w regionie zachodniopomorskim	124

Część 3. Wdrażanie zrównoważonego rozwoju w rolnictwie i gospodarce wodnej

Karol Kociszewski: Wdrażanie instrumentów zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich ze szczególnym uwzględnieniem programów rolno-środowiskowych	141
---	-----

Anna Bisaga: Zasada <i>cross compliance</i> jako odpowiedź wspólnej polityki rolnej na zagrożenia środowiskowe w rolnictwie.....	153
Małgorzata Śliczna: Rozwój systemu dystrybucji ekologicznych produktów żywnościowych jako czynnik równoważenia konsumpcji	161
Andrzej Graczyk: Projekt polityki wodnej państwa do roku 2030 z perspektywy zrównoważonego rozwoju.....	170
Teresa Szczerba: Problemy zrównoważonego rozwoju gospodarki wodnej Dolnego Śląska	181
Lidia Klos: Gospodarka wodno-ściekowa na obszarach wiejskich jako element zrównoważonego rozwoju (na przykładzie wybranych gmin województwa zachodniopomorskiego)	190

Część 4. Wdrażanie zrównoważonego rozwoju w energetyce

Andrzej Graczyk: Zrównoważony rozwój w polityce energetycznej Polski do roku 2030	201
Paweł Korytko: Polityka energetyczna Polski w świetle zmniejszających się kopalnych zasobów energii.....	210
Tomasz Żołątniak: Inwestycje gmin w energię odnawialną i poprawę efektywności energetycznej jako sposób implementacji koncepcji zrównoważonego rozwoju.....	219
Alicja Graczyk: Zrównoważony rozwój morskiej energetyki wiatrowej	227
Magdalena Protas: Programowanie rozwoju zrównoważonej energetyki na szczeblu lokalnym i jego wpływ na decyzje przedsiębiorstw sektora energetycznego	237
Joanna Sikora: Zrównoważona konsumpcja zasobów energetycznych jako wyzwanie zrównoważonego rozwoju w Polsce.....	245
Izabela Szamrej-Baran: Uwarunkowania energetyczne i ekologiczne zrównoważonego budownictwa w Polsce	254

Część 5. Wdrażanie zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwie

Agnieszka Panasiewicz: Środowiskowa ocena cyklu życia jako narzędzie zrównoważonego rozwoju	269
Michał Ptak: Funkcjonowanie opłat z tytułu wydobycia kopalin w Polsce i innych krajach europejskich	277
Sabina Zaremba-Warnke: Testy konsumenckie jako instrument realizacji zrównoważonej konsumpcji	288
Agnieszka Ciechelska: Wdrażanie orientacji zrównoważonego rozwoju w bankach i instytucjach finansowych	297

Dorota Bargiel: Wdrażanie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w przedsiębiorstwie.....	305
Barbara Kryk: Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa za środowisko a świadomość ekologiczna pracowników	313

Summaries

Part 1. Conceptual aspects of the formulation and implementation of sustainable development

Joost Platje: Zrównoważony rozwój jako dobro klubowe.....	25
Andrzej Graczyk, Jan Jabłoński: Sustainability factors of the development programs on the regional level	36
Karol Kociszewski: The conception of sustainable development of rural areas and its implementation within European Union policy.....	48
Zbigniew Jakubczyk, Mateusz Musiał: Environmental protection in the light of the Act on accountancy	56

Part 2. Implementation of sustainable development in municipalities

Elżbieta Lorek, Agnieszka Sobol: Implementation of sustainable development in Silesian municipalities	72
Agnieszka Becla: The informative barriers of sustainable development strategy in Lower Silesia communities	85
Agnieszka Becla: Opinion of initiation of the best available technique (BAT) in the aspect of the sustainable development.....	93
Anna Katola: The role of local government in implementing sustainable development.....	101
Stanisław Czaja: Realization of the principles of sustainable development in health resort communities of Lower Silesia	112
Bogusław Stankiewicz: Wellness companies in the strategies of local authorities – operationalization of the concept of sustainable development.....	123
Beata Skubiak: Leader Plus Program as a means for attaining the sustainable growth in rural areas in Western Pomerania.....	138

Part 3. Implementation of sustainable development in agriculture and water management

Karol Kociszewski: The implementation of sustainable rural development instruments with special regard of agri-environmental programmes.....	152
Anna Bisaga: <i>Cross compliance</i> principle as a CAP'S response to environmental dangers in agriculture	160
Małgorzata Śliczna: Development of distribution of organic food as a factor of sustainable consumption	169
Andrzej Graczyk: The project of State Water Policy till 2030 from the of sustainable development	179
Teresa Szczerba: Problems of sustainable development of water management in Lower Silesia	189
Lidia Kłos: Water and wastewater management in rural areas as part of sustainable development (on the example of example some municipalities of West Pomeranian voivodeship).....	197

Part 4. Implementation of sustainable development in the energy sector

Andrzej Graczyk: Sustainable development in the Polish energy policy till 2030.....	209
Paweł Korytko: Polish energy policy in the light of decreasing of fossil energy resources	218
Tomasz Żołyniak: Investments made by communities in a field of renewable energy and improving energy efficiency as a way to implement the concept of sustainable development.....	226
Alicja Graczyk: Sustainable development of offshore wind power.....	236
Magdalena Protas: Programming the development of sustainable energy at local level and its impact on business decisions of the energy sector	244
Joanna Sikora: Sustainable consumption of energy resources as a challenge for sustainable development in Poland	253
Izabela Szamrej-Baran: Ecological and energy determinants of sustainable building in Poland.....	266

Part 5. Implementation of sustainable development in the enterprise

Agnieszka Panasiewicz: Environmental life cycle analysis as a tool for sustainable development.....	276
Michał Ptak: The functioning of exploitation charges in Poland and other European countries	287

Sabina Zaremba-Warnke: Consumer tests as a tool of sustainable consumption realization.....	296
Agnieszka Ciechelska: Implementation of sustainable development orientation in banks and financial institutions.....	304
Dorota Bargiel: Implementing Corporate Social Responsibility into the company.....	312
Barbara Kryk: Corporate Social Responsibility for natural environmental and environmental awareness of employees.....	321

Zbigniew Jakubczyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Mateusz Musiał

Uniwersytet Opolski

OCHRONA ŚRODOWISKA W ŚWIETLE USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Artykuł prezentuje powiązania pomiędzy realizacją obowiązków w zakresie ewidencji księgowej oraz sprawozdawczości finansowej wynikających z ustawy o rachunkowości a ochroną środowiska. Został oparty na dostępnej literaturze oraz badaniach przeprowadzonych przez inne ośrodki naukowe i stanowi próbę wskazania możliwości wykorzystania narzędzi dostępnych w rachunkowości do analizy zróżnicowanych aspektów ochrony środowiska występujących w prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności gospodarczej. W części wstępnej zaprezentowano znaczenie wzmiankowanej ustawy dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Następnie przedstawiono obowiązki jednostek gospodarczych w zakresie sprawozdawczości finansowej. W kolejnej części wskazano, że zastosowanie rachunku zysków i strat w odniesieniu do ochrony środowiska pozwoli ustalić: 1) zysk (stratę) z działalności gospodarczej w zakresie aktywności ekologicznej, po uwzględnieniu przychodów i kosztów finansowych z działalności ekologicznej; 2) zysk (stratę) brutto, po uwzględnieniu wyniku zdarzeń nadzwyczajnych związanych z działalnością ekologiczną; 3) zysk netto, stanowiący zysk brutto pomniejszony o podatek dochodowy od działalności ekologicznej oraz inne obowiązkowe obciążenia z działalności ekologicznej. W części końcowej przedstawiono koncepcje modyfikacji ustawy o rachunkowości, umożliwiające bieżącą kontrolę kosztów ochrony środowiska, oraz badania porównawcze pomiędzy przedsiębiorstwami pozwalające określić koszty marginalne ochrony poszczególnych komponentów środowiska przyrodniczego.

Słowa kluczowe: ochrona środowiska, ustawa o rachunkowości, działalność ekologiczna.

1. Wstęp

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie związku pomiędzy realizacją obowiązków w zakresie ewidencji księgowej oraz sprawozdawczości finansowej wynikających z ustawy o rachunkowości a ochroną środowiska [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r...*]. Został oparty na dostępnej literaturze oraz badaniach przeprowadzonych przez inne ośrodki naukowe i stanowi próbę wskazania możliwości wykorzystania narzędzi dostępnych w rachunkowości do analizy zróżnicowanych

aspektów ochrony środowiska występujących w prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności gospodarczej.

2. Znaczenie rachunkowości w przedsiębiorstwie

Ustawa o rachunkowości [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...*] określa ogół przepisów regulujących zasady prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej – zakres przedmiotowy ustawy, określony w art. 1. Natomiast w art. 2, ust. 1 wymienione zostały podmioty, do których działalności znajdują zastosowanie przepisy ustawy. Należą do nich:

1) spółki osobowe i kapitałowe w rozumieniu przepisów kodeksu spółek handlowych oraz spółek cywilnych, których funkcjonowanie zostało określone w przepisach kodeksu cywilnego;

2) osoby fizyczne, spółki cywilne oraz jawne prowadzone przez osoby fizyczne z zastrzeżeniem, że osiągnięte przez nie przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów, a operacje finansowe w poprzednim roku obrotowym wyniosły co najmniej równowartość 1 200 000 EUR w przeliczeniu na PLN;

3) jednostki działające na podstawie przepisów prawa bankowego o obrocie papierami wartościowymi, o funduszach inwestycyjnych, o działalności ubezpieczeniowej oraz takie, które funkcjonują na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

4) gminy, powiaty, województwa, a także ich związki; ponadto państwowe, gminne, wojewódzkie:

- jednostki budżetowe,
- gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,
- zakłady budżetowe,
- fundusze celowe nieposiadające osobowości prawnej;

5) jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej;

6) zagraniczne osoby prawne, jednostki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli ich działalność prowadzona jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W literaturze przedmiotu rachunkowość jest definiowana przede wszystkim jako „system odzwierciedlania w mierniku pieniężnym sytuacji majątkowej i finansowej jednostek gospodarczych oraz kompletnego ujmowania zachodzących w nich zjawisk i procesów gospodarczych w uporządkowany sposób za pomocą specyficznych metod, form, rozwiązań organizacyjnych i technicznych” [Kiziukiewicz 2002, s. 14]. Zgodnie z powyższymi założeniami funkcjonowanie tego systemu możliwe jest poprzez realizację funkcji rachunkowości, w ramach których główną pozycję zajmuje funkcja informacyjna, odzwierciedlająca podstawowy cel funkcjonowania rachunkowości.

Głównym celem rachunkowości w przedsiębiorstwie jest gromadzenie specyficznych informacji charakteryzujących rodzaj prowadzonej działalności. Realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości wymaga od osób odpowiedzialnych

za prowadzenie ewidencji księgowej, aby obejmowała ona jedynie zdarzenia istotne, możliwie najwierniej odzwierciedlające stan jednostki gospodarczej. Uzyskanie informacji przydatnych w ocenie przedsiębiorstwa oraz w procesie decyzyjnym warunkującym właściwe funkcjonowanie jednostki w otoczeniu gospodarczym powoduje konieczność właściwego pogrupowania uzyskanych danych [Czubakowska et al. 2006, s. 13]. Należy również zwrócić uwagę na przydatność tych informacji dla podmiotów zewnętrznych w stosunku do jednostki, takich jak banki, instytucje finansowe oraz inne podmioty, funkcjonujące w tym samym otoczeniu i stale dokonujące analizy swojej sytuacji w stosunku do pozostałych podmiotów.

W badaniach ankietowych dotyczących opinii praktyków na temat roli rachunkowości w ochronie środowiska M. Stępień podkreśla, że rachunkowość powinna umożliwić:

- identyfikację i dokonanie pomiaru kosztów i strat wynikających ze zobowiązań ekologicznych;
- stworzenie klasyfikacji kosztów pozwalających na ich umiejscowienie w sporządzanych przez jednostki gospodarcze sprawozdaniach finansowych oraz w prowadzonej ewidencji zdarzeń gospodarczych;
- tworzenie rezerw na zobowiązania wynikające z wypełniania obowiązków z zakresu ochrony środowiska [Stępień 2005, s. 58].

Wymienione zadania są zbieżne z podstawowymi celami realizowanymi podczas stosowania zasad, metod i narzędzi w ramach prowadzonej ewidencji zdarzeń gospodarczych, z tą różnicą, że została tu wyróżniona szczególna grupa informacji odnosząca się do zróżnicowanych aspektów ochrony środowiska. Stale rosnąca rola ochrony środowiska oraz konieczność zwracania większej uwagi przedsiębiorstw na odpowiedzialność za prowadzoną działalność w kontekście wywoływania negatywnych efektów tej działalności powoduje, że dostępność informacji odzwierciedlających przychody i koszty związane z ochroną środowiska nabiera szczególnego znaczenia. Dodatkowo, chcąc spełnić postulat ujmowania w rachunku ekonomicznym jednostki zagadnień związanych z ochroną środowiska, należy wykorzystać takie informacje w procesie przetwarzania innych informacji, stale badanych i kontrolowanych przez jednostkę w ramach rachunkowości zarządczej.

3. Obowiązki jednostek gospodarczych w zakresie sprawozdawczości finansowej

Zgodnie z ustawą o rachunkowości przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą obligatoryjnie podlegają obowiązkowi sporządzania sprawozdań finansowych ze swojej działalności. Obowiązek ten został określony w art. 45, ust. 1, mówiącym, że sprawozdanie takie sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych lub też na inny dzień bilansowy przy zastosowaniu zasad wyceny

aktywów i pasywów jednostki oraz ustalania wyniku finansowego określonych w rozdziale IV ustawy [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...*, art. 45].

Sprawozdanie finansowe sporządza się w zależności od rodzaju prowadzonej działalności, zgodnie z przyjętym w ustawie kryterium podziału tej działalności. Kryterium to wyróżnia trzy podstawowe typy podmiotów przepisów ustawy: banki, zakłady ubezpieczeniowe i inne jednostki niebędące ani bankami, ani zakładami ubezpieczeniowymi. W skład sprawozdania finansowego wchodzi następujące elementy:

- bilans jednostki,
- rachunek zysków i strat,
- informacja dodatkowa [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...*, art. 45].

Dodatkowo w przypadku jednostek, których sprawozdania podlegają corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta, sprawozdanie finansowe musi również obejmować następujące elementy:

- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- zestawienie zmian w aktywach netto,
- rachunek z przepływów pieniężnych [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...*, art. 45, ust. 3].

Szczegółowość informacji zawartych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego uzależniona jest przede wszystkim od charakteru działalności jednostki. Ustawa ogranicza się jedynie do informacji umieszczonych w załącznikach do ustawy, niemniej jednak gdy potrzebne są bardziej szczegółowe dane, możliwe jest dodatkowe rozbudowanie zaproponowanych przez ustawę wzorów sprawozdań. W kontekście ochrony środowiska należy zwrócić szczególną uwagę na dwa sprawozdania finansowe jednostek: bilans oraz rachunek zysków i strat.

Bilans stanowi tabelaryczne zestawienie stanu nagromadzonego przez jednostkę majątku (aktywa) oraz źródeł finansowania tego majątku (pasywa). Jest jakby rodzajem fotograficznego ujęcia jednostki gospodarczej wykonanego na określony dzień. Ukazuje aktualną sytuację finansową jednostki na podstawie przeszłych zdarzeń zarejestrowanych w księgach rachunkowych jednostki. Aktywa jednostki zostały podzielone na dwie grupy:

1) aktywa trwałe, do których należą wszystkie aktywa, których nie można zaliczyć do aktywów obrotowych; obejmują one następujące pozycje [*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...*, art. 3, ust. 1, pkt 13]:

- wartości niematerialne i prawne,
- rzeczowe aktywa trwałe (środki trwałe, środki trwałe w budowie),
- należności długoterminowe,
- inwestycje długoterminowe,
- długoterminowe rozliczenia międzyokresowe;

2) aktywa obrotowe, do których należą:

- zapasy,
- należności krótkoterminowe,

- inwestycje krótkoterminowe,
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe.

Aktywa trwałe zaangażowane w ochronę środowiska najczęściej przyjmują postać środków trwałych, charakteryzujących się tym, że użytkowane są w dłuższym okresie, w którym następuje stopniowe zmniejszanie się ich wartości wskutek zużycia (amortyzacja). Zgodnie z przepisami cytowanej ustawy za środek trwały można jedynie uznać kompletne rzeczowe aktywa trwałe, których okres przewidywanej użyteczności ekonomicznej jest dłuższy niż rok, oraz charakteryzujące się tym, że są zdadne do użytku w momencie wprowadzenia ich do ewidencji. Zaliczamy do nich:

- nieruchomości,
- maszyny, urządzenia i środki transportu,
- ulepszenia dokonane w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Natomiast środki trwałe wykorzystywane w ochronie środowiska charakteryzują się, poza wymienionymi cechami, tym, że ich „podstawową funkcją jest osiągnięcie efektu ochronnego, polegającego na zmniejszeniu zanieczyszczenia środowiska naturalnego oraz zwiększeniu stopnia gospodarczego wykorzystania odpadów poprzez:

- ochronę powietrza atmosferycznego,
- odpowiednią gospodarkę ściekową i ochronę wód,
- odpowiednią gospodarkę odpadami,
- ochronę gleby i wód podziemnych,
- zmniejszenie hałasu i wibracji,
- ochronę różnorodności biologicznej i krajobrazu,
- ochronę przed promieniowaniem jonizującym” [Famielec, Broniewicz 2006, s. 39].

Istotną pozycję w ramach struktury majątku jednostki stanowią inwestycje, które w bilansie jednostek zostały podzielone, zgodnie z ogólnie przyjętym w rachunkowości kryterium czasu, na dwie grupy: długoterminowe (powyżej 12 miesięcy) oraz krótkoterminowe (poniżej 12 miesięcy). Ustawa o rachunkowości definiuje pojęcie inwestycji jako „aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz zostały nabyte w celu osiągnięcia tych korzyści” [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 3]. Również w przypadku tych składników majątkowych jednostki możliwe jest wyodrębnienie informacji dotyczących ochrony środowiska.

Obecność zróżnicowanych aspektów dotyczących ochrony w ramach poszczególnych składników aktywów trwałych i obrotowych przedstawia poniższa tabela.

Tabela 1. Aktywa trwałe i obrotowe w kontekście ochrony środowiska

Grupy aktywów	Składniki aktywów w sprawozdaniu finansowym	Aktywa zaangażowane w ochronę środowiska
Aktywa trwałe	I. Wartości niematerialne i prawne	Prawa majątkowe, uprawnienia zbywalne, pozwolenia na emisję zanieczyszczeń i na pobór wody, koszty zakończonych prac rozwojowych, licencje, koncesje, związane z realizacją celów ekologicznych
	II. Rzeczowe aktywa trwałe	Grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów i inne środki trwałe związane z celami ekologicznymi
	III. Należności długoterminowe	Długoterminowe pożyczki udzielone na cele ekologiczne Należne kwoty za wykonane usługi inwestycyjne na cele ekologiczne
	IV. Inwestycje długoterminowe	Długoterminowe inwestycje rzeczowe (w tym nieruchomościowe) i finansowe (obligacje) związane z celami ekologicznymi
Aktywa obrotowe	I. Zapasy	Materiały, półprodukty i produkty związane z celami ekologicznymi
	II. Należności krótkoterminowe	Krótkoterminowe pożyczki udzielone na cele ekologiczne. Należne kwoty za dostarczone dobra i usługi na cele ekologiczne
	III. Inwestycje krótkoterminowe	Krótkoterminowe inwestycje finansowe związane z celami ekologicznymi

Źródło: [Famielec, Broniewicz 2006, s. 52].

Drugim podstawowym elementem sprawozdań finansowych jednostki jest rachunek zysków i strat, w którego ramach „wykazuje się oddzielnie przychody, i koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżącej i poprzedni rok obrotowy” [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 47]. Może być sporządzany w dwóch wariantach: porównawczym i kalkulacyjnym, różniących się sposobem, w jaki zostały ujęte koszty wytworzenia sprzedanych produktów [Kiziuiewicz 2002, s. 383].

Konieczne staje się również zdefiniowanie dwóch podstawowych pojęć, jakimi są przychody i koszty stanowiące podstawę do wyznaczenia efektu poszczególnych działalności w ramach rachunku zysków i strat. Ustawa o rachunkowości z pojęciem „przychód” utożsamia pojęcie zysku i definiuje je łącznie, jako „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli” [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 3]. Pojęcie kosztu zostało zdefiniowane wraz z pojęciem straty i zgodnie z ustawą jest to „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygod-

nie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli”.

Zastosowanie rachunku zysków i strat w odniesieniu do ochrony środowiska pozwoli na ustalenie:

1) zysku lub straty ze sprzedaży produktów i usług ekologicznych wyrażonych jako różnica pomiędzy przychodami ze sprzedaży dóbr i usług ekologicznych oraz kosztami działalności operacyjnej w zakresie ochrony środowiska;

2) zysku (straty) z operacyjnej działalności ekologicznej, które otrzymamy po uwzględnieniu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych z działalności ekologicznej;

3) zysku (straty) z działalności gospodarczej w zakresie aktywności ekologicznej, po uwzględnieniu przychodów i kosztów finansowych z działalności ekologicznej;

4) zysku (straty) brutto, po uwzględnieniu wyniku zdarzeń nadzwyczajnych związanych z działalnością ekologiczną;

5) zysku netto, stanowiącego zysk brutto pomniejszony o podatek dochodowy od działalności ekologicznej oraz inne obowiązkowe obciążenia z działalności ekologicznej [Famielec, Broniewicz 2006, s. 31].

4. Zakończenie

W trakcie prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorstwa nieustannie zmuszane są do analizowania własnej sytuacji finansowej i podejmowania licznych decyzji opartych na danych płynących z ewidencji księgowej. Wzrost znaczenia zagadnień związanych z szeroko rozumianą ochroną środowiska powoduje jednocześnie konieczność podniesienia świadomości o negatywnym oddziaływaniu ich działalności. Tym samym w procesie decyzyjnym jednostek gospodarczych konieczne staje się również uwzględnienie informacji bezpośrednio i pośrednio związanych z ochroną środowiska. Powinny one stanowić istotną grupę danych, na których podstawie można dokonać analizy wysokości przychodów i poniesionych kosztów związanych *stricto* z ochroną środowiska; mogą się także przyczynić do wzrostu wiedzy na temat szczególnej relacji pomiędzy przedsiębiorstwami i środowiskiem.

Rozwinięcie prezentowanego powyżej systemu sprawozdawczości może też przynieść istotne korzyści makroekonomiczne. Umożliwi porównywanie na szerszą skalę kosztów ochrony środowiska różnych podmiotów gospodarczych. Jeśli będą one miały różne poziomy redukcji polutantów tego samego typu, możliwe będzie oszacowanie marginalnych kosztów redukcji zanieczyszczeń, co z kolei doprowadzi do szerszych analiz optymalizacyjnych. Pozwoli także na dokładniejsze porównanie stawek opłat ekologicznych z kosztami, co może wzmocnić funkcję motywacyjną.

Ponieważ jest to rozbudowa istniejącego systemu, koszty transakcyjne nie powinny być wysokie.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.
- Famielec J., Broniewicz E., *Odzwierciedlenie aspektów ochrony środowiska w sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorców w świetle ustawy o rachunkowości*, Białystok–Kraków 2006.
- Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, cz. I, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002.
- Stępień M., *Rola rachunkowości w ochronie środowiska w opinii praktyków – wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 674, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, tekst jednolity z późn. zm.

ENVIRONMENTAL PROTECTION IN THE LIGHT OF THE ACT ON ACCOUNTANCY

Summary: The paper presents the links between the realization of duties in the scope of accounting register and financial reporting, which result from the Act on accountancy of 22 September 1994 and environmental protection. The paper was based on available literature of the subject and research conducted by other scientific centres. It attempts to indicate the possibility of applying the tools accessible within accountancy to analyze various aspects of environmental protection which occurs in the business activity led by companies.

In the introductory part, the authors presented the significance of the Act for the functioning of a company. Then, duties of business units in the scope of financial reporting were presented.

In the following part, the authors indicated that applying the profit and loss calculus with reference to environmental protection would permit to determine the following:

1. profit or loss from sales of ecological products and services, expressed as the difference between revenues from the sales of ecological goods and services and also the costs of operation activity in the scope of environmental protection;
2. profit (loss) from operation ecological activity, which is obtained upon taking into account the remaining revenues and operation costs related to ecological activity;
3. profit (loss) from business activity in the scope of ecological activity upon taking into account revenues and financial costs related to ecological activity;
4. gross profit (loss), upon taking into account the result of extraordinary events connected with ecological activity;
5. net profit that results from gross profit minus income tax on ecological activity as well as other obligatory burdening resulting from ecological activity.

In the final part, the authors presented the concepts of modification of the Act on accountancy, which would make running control of costs related to environmental protection possible, as

well as permit to conduct comparative studies in relation to enterprises. This would allow determining marginal costs of protection of particular components of natural environment.

Keywords: environmental protection, the Act on accountancy, ecological activity.