PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniami

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp 11

Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa 13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań 31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju 42
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce 52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej 69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych 77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania 87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej 102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju 114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową 125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG 134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem 143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności 154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań 164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie 173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów 183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej 192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego 202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa 211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody *hoshin kanri* ... 220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane ... 230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych ... 241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa ... 249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej ... 264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom *lean management* ... 273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych ... 282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym ... 295
Paweł Kuždowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP ... 304
Dorota Kuždowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej ... 315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo ... 324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów ... 336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych 344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej ... 354
Mariusz Lisowski: Metoda *Data Envelopment Analysis* (DEA) w ocenie efektywności podmiotów ... 364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala ... 376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie *lean accounting* w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa ... 386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych ... 401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej ... 417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych ... 431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim ... 440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie ... 452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych ... 462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego ... 470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ... 478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie ... 487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty ... 496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych ... 506
Magdalena Szydełko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego ... 519
Alfred Szydełko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza ... 529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina ... 538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną ... 550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu ... 559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce ... 570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X ... 582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise ... 30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives ... 41
Renata Biadacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development ... 51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland ... 68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group ... 76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units ... 86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation ... 101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity ... 113

Marlena Ciechan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives 124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system..... 133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company..... 142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management..... 153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness 162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results..... 172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise 182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions..... 191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization..... 201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements 210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy..... 219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by *hoshin kanri* method 229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises..... 239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks..... 248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value 263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports..... 272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management 281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities 294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward 303
Paweł Kuždowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system..... 314
Dorota Kuždowicz: Planned cost accounting as a source of management information 323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model..... 335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs..... 343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises..... 353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry..... 363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency ... 375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account ... 385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management ... 400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements ... 416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university ... 430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations ... 439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company ... 451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów ... 461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation ... 469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units ... 477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals ... 486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company ... 495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects ... 505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles ... 518
Magdalena Szydełko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach ... 528
Alfred Szydełko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management ... 537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin ... 549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university ... 558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management ... 569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry ... 581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study) ... 591

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS **nr 343 • 2014**

Modele zarządzania kosztami i dokonaniami ISSN 1899-3192

Renata Biadacz
Politechnika Częstochowska
e-mail: rbiadacz@zim.pcz.pl

PRZESŁANKI UWZGLĘDNIANIA KOSZTÓW ŚRODOWISKOWYCH W MŚP W DOBIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Streszczenie: Artykuł prezentuje rozważania mające na celu wykazanie, czy przedsiębiorstwa z sektora MŚP są przygotowane na dostarczanie interesariuszom informacji na temat kosztów środowiskowych w dobie zrównoważonego rozwoju. Badania oparto na tezie o konieczności uwzględnienia aspektów środowiskowych w zarządzaniu jednostką gospodarczą. Bazę metodyczną do rozważań stanowiła analiza literatury przedmiotu, wysłuchano również głosów praktyków. Z przeprowadzonych rozważań jednoznacznie wynika, że wyzwania stojące przed przedsiębiorstwami MŚP są duże. Coraz silniej umacniająca się koncepcja zrównoważonego rozwoju, rosnąca odpowiedzialność społeczna zarówno przedsiębiorstw, jak i otoczenia, powodują wzrost wymagań informacyjnych i kontrolnych wyznaczanych systemom rachunkowości, powiększając zakres danych dostarczanych przez rachunkowość o informacje z zakresu ochrony środowiska.

Słowa kluczowe: koszty środowiskowe, zrównoważony rozwój, ekologia, społeczna odpowiedzialność.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.03

Cała wiedza świata nie jest w stanie stworzyć chrabąszcza,
a rozdeptać go potrafi każdy głupiec.

A. Schopenhauer[1]

1. Wstęp

Gwałtowny wzrost ekonomiczny w XX w. spowodował postępującą gwałtownie degradację środowiska naturalnego.

[1] Cyt. za: [Hellich, Klonowska 2007, s. 157].

Źródłem największych zagrożeń jest działalność dużych przedsiębiorstw, często międzynarodowych koncernów o profilu produkcyjnym. Ale nie tylko te przedsiębiorstwa przyczyniają się zanieczyszczenia środowiska i pogorszenia jego jakości, lecz my wszyscy, czyli całe społeczeństwo. Oczywiście czynimy to w różnorodny sposób, świadomie bądź nieświadomie, w mniejszym bądź większym stopniu, każdego dnia. Od lat 80. ubiegłego wieku wzrasta stopniowo świadomość ekologiczna. Wraz z rozwojem koncepcji „zrównoważonego rozwoju" oraz społecznej odpowiedzialności biznesu intensyfikowane są działania mające na celu m.in. powstrzymanie destrukcyjnego wpływu społeczeństwa na środowisko. Dąży się, aby wykorzystanie naturalnych elementów środowiska odbywało się zgodnie z wymogami ekologii i nie prowadziło do naruszenia równowagi ekologicznej. Działania te mają spowodować poprawę stanu naszego środowiska, a przez to poprawić jakość naszego życia.

Przeobrażenia zachodzące w naszym otoczeniu zarówno wewnętrznym jak i zewnętrznym wymuszają zmiany w praktycznie funkcjonujących systemach rachunkowości. W dobie zrównoważonego rozwoju wzrasta potrzeba dostarczania interesariuszom wszechstronnych informacji m.in. z zakresu ochrony środowiska. Przed tym wyzwaniem stają współczesne przedsiębiorstwa, a ponad 90% przedsiębiorstw stanowią przedsiębiorstwa małe i średnie.

Artykuł prezentuje rozważania mające na celu wykazanie, czy przedsiębiorstwa z sektora MŚP są przygotowane na dostarczanie interesariuszom informacji na temat kosztów środowiskowych w dobie zrównoważonego rozwoju. Celem podjętych rozważań było pozyskanie wiedzy na temat zmian w praktycznie funkcjonujących systemach rachunkowości w celu zaspokojenia zapotrzebowania na wszechstronne informacje z zakresu ochrony środowiska.

Badania oparto na tezie o konieczności uwzględnienia aspektów środowiskowych w zarządzaniu jednostką gospodarczą. Bazę metodyczną rozważań stanowiła analiza literatury przedmiotu, wysłuchano również głosów praktyków.

2. Zrównoważony rozwój a społeczna odpowiedzialność biznesu

Do końca lat 60. XX w. duża podaż surowców, niskie koszty eksploatacji i niska cena jednostkowa powodowały, że prowadzono nieoszczędną gospodarkę zasobami. Szybki postęp degradacji środowiska wynika m.in. z trudności szacowania strat powodowanych przez działalność gospodarczą człowieka, a także z trudności przypisania tych strat konkretnym podmiotom [Saint Mark 1979, s. 239][2]. Zainteresowanie skutkami działalności człowieka powstałymi w środowisku zaczęło pojawiać się na przełomie lat 60. i 70. XX w. W 1969 r. powstał raport sekretarza ONZ U. Thanta *Człowiek i środowisko*, w 1972 r. natomiast opracowano Raport rzymski, którego autorzy jako pierwsi unaocznili ogromne zagrożenie wyczerpywania się zasobów

[2] Cyt. za: [Stępień 2000, s. 229].

naturalnych oraz katastroficzne skutki tego zjawiska dla ludzkości [Meadows i in. 1973, s. 25][3]. W tym samym roku w Sztokholmie odbyła się I Konferencja ONZ – „Środowisko i Rozwój", na której poruszany był problem polityki ochrony środowiska oraz możliwości harmonijnego rozwoju człowieka i przyrody. W 1983 r. ONZ powołało Światową Komisję do spraw Środowiska i Rozwoju, obradującą pod przewodnictwem Gro Harlem Brundtland. Komisja ta w 1987 r. przedstawiła raport zatytułowany *Our Common Future* (*Nasza wspólna przyszłość* – potocznie zwany Raportem Brundtlanda)[4], który stał się punktem przełomowym w dyskusji nad potrzebą zrównoważonego rozwoju. Raport ten zawierał listę zagrożeń i wyzwań dla prawidłowego rozwoju ludzkości. Centralną kategorią raportu stało się pojęcie rozwoju zrównoważonego, który zdefiniowano jako rozwój, „w którym potrzeby obecnego pokolenia mogą być zaspokojone bez umniejszania szans przyszłych pokoleń na ich zaspokojenie" [The World Commission... 1987]. Zgodnie z tym ujęciem trwały rozwój nie tylko oznacza sprawiedliwość w krótkim okresie (zaspokajanie potrzeb bieżących), ale także o wiele głębszą koncepcję sprawiedliwości międzypokoleniowej. Wynika stąd, że polityka powinna rozwiązywać bieżące problemy w sposób, który zapewnia zarówno materialne, jak i społeczne podstawy dalszego rozwoju [Kronenberg, Bergier (red.) 2010, s. 71].

Efektem dyskusji nad Raportem Brundtland było zorganizowanie w Rio de Janerio w 1992 r. II Konferencji ONZ, na której przyjęto dwa istotne dokumenty – *Deklarację z Rio w sprawie środowiska i rozwoju* oraz *Globalny program działań – Agenda 21*, który poświęcony został sprawom środowiska naturalnego i rozwojowi gospodarczemu.

Zgodnie z wytycznymi Agendy 21 zrównoważony rozwój wymaga realnej wyceny zasobów z uwzględnieniem kosztów ich pozyskiwania, przetwarzania i dystrybucji, konieczności utrzymania równowagi podaż–popyt w wyniku wyczerpywania zasobów, w tym kosztów poszukiwania i wprowadzania substytutów, naprawy szkód w środowisku i zwiększonych nakładów na ochronę zdrowia [Sebaldt 2002, s. 42].

Zrównoważony rozwój jest procesem długookresowym, w którym następuje równoważenie trzech systemów: ekologicznego, ekonomicznego i społecznego. Równowaga między tymi systemami sprzyja podnoszeniu efektywności gospodarowania, ochronie środowiska i wzrostowi poziomu życia społeczeństwa [Adamczyk 2001, s. 13]. Koncepcja zrównoważonego rozwoju wymaga przejścia od usuwania skutków do zapobiegania powstawaniu zanieczyszczeń, czyli do „działania u źródła". Jak już wspomniano, koncepcja ta rozpatrywana jest najczęściej w skali makroekonomicznej, jest ona ideą polityczną wypracowaną przez Światową Komisję do spraw Środowiska i Rozwoju, przyjętą przez większość państw, w tym również

[3] Autorzy Raportu rzymskiego jeszcze dwukrotnie ponawiają ostrzeżenia, twierdząc, że zagrożenia nie słabną. W raporcie z 1995 r. podają, iż ekspansja przemysłu uległa nawet przyspieszeniu, liczba ludności świata szybko wzrasta, a negatywne skutki tych procesów kumulują się. Zob. [Meadows i in. 1995, s. 47; Randers 2013].

[4] Polski przekład to: *Nasza wspólna przyszłość*, PWE, Warszawa 1991.

Polskę. Szczególny wymiar ochronie środowiska nadaje Konstytucja RP z 25 maja 1997 r. (art. 5), zgodnie z którą Polska kieruje się zasadą zrównoważonego rozwoju. Należy jednak pamiętać, że zrównoważony rozwój dotyczy każdego z nas. Odnosi się do związków między różnymi elementami naszego otoczenia: gospodarką, społeczeństwem i środowiskiem. Wywierając wpływ na te związki w pracy lub życiu prywatnym, współdecydujemy o charakterze rozwoju, jaki staje się naszym udziałem [Kronenberg, Bergier (red.) 2010, s. 2]. Realizacja tej koncepcji wymaga też prośrodowiskowej orientacji zarządzania przedsiębiorstwem, gdyż to właśnie przedsiębiorstwa wywierają bezpośredni wpływ na komponenty środowiska i wykorzystują jego zasoby. „Rozpatrywanie koncepcji zrównoważonego rozwoju na poziomie przedsiębiorstwa powinno oznaczać obniżenie materiałochłonności, energochłonności produkcji, podnoszenie produktywności wykorzystania środowiska oraz redukowanie poziomu zanieczyszczeń przy równoczesnym osiąganiu celów ekonomicznych, jak i społecznych. Wiąże się to zatem z efektywnym wykorzystaniem zasobów naturalnych i ochroną środowiska”[5].

Odpowiedzią na wyzwania stawiane przez koncepcję zrównoważonego rozwoju jest, zdaniem P. Hohnena i J. Pottsa [2007], społeczna odpowiedzialność biznesu (*corporate social responsibility*), która polega na dobrowolnym, wychodzącym poza wymogi prawa, uwzględnianiu w działalności przedsiębiorstw celów etycznych, społecznych i ekologicznych [European Commission 2006, s. 2]. Obecnie CSR staje się coraz ważniejsza dla zrównoważonego rozwoju firmy.

Zagadnienia społecznej odpowiedzialności biznesu pojawiły się już w 1932 r., kiedy M. Dodd [1932] stwierdził, że „celem nowoczesnego przedsiębiorstwa jest nie tylko powiększanie zysku, ale także działanie w interesie społecznym”[6].

Koncepcja CSR zakłada, że oprócz ekonomicznych i społecznych aspektów, przedsiębiorcy powinni prowadzić swoją działalność z jak największym poszanowaniem dla środowiska naturalnego.

3. Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w rachunkowości MŚP

Wraz ze wzrostem świadomości ekologicznej przedsiębiorstw, coraz bardziej restrykcyjnych norm i przepisów środowiskowych oraz rozwojem koncepcji zrównoważonego rozwoju obserwuje się wzrost znaczenia i zapotrzebowania na wieloprzekrojowe informacje związane z ochroną środowiska w przedsiębiorstwie. Przedsiębiorstwa, prowadząc swoją działalność (zwłaszcza przedsiębiorstwa wytwórcze), muszą bowiem stosować się do przepisów prawa w zakresie ochrony

[5] Więcej na ten temat w: [Mazur-Wierzbicka 2005, s. 41].

[6] Cyt. za: [Lulewicz-Sas].

środowiska[7], gdyż ich niepodjęcie wiązałoby się z określonymi sankcjami[8]. Warto jednak podkreślić, że coraz częściej przedsiębiorstwa, i to nie tylko duże koncerny, ale również przedsiębiorstwa z sektora MŚP podejmują inicjatywy nieobligatoryjne.

W związku z powyższym coraz bardziej istotne staje się pozyskiwanie informacji na temat kosztów środowiskowych (kosztów ochrony środowiska). Ich znajomość jest podstawą racjonalnego i efektywnego wykorzystania posiadanych przez jednostkę zasobów oraz przeciwdziałania powstawaniu szkód w środowisku. Koszty środowiskowe są to wszystkie koszty ponoszone przez podmiot gospodarczy w związku z niedostosowaniem do wymogów środowiska i przeciwdziałaniem temu niedostosowaniu. P. Kabalski wyróżnia dwie zasadnicze i odmienne w swej istocie kategorie kosztów środowiskowych. Pierwszą są koszty niedostosowania do wymogów środowiska, zwane inaczej kosztami błędów środowiskowych lub kosztami szkód środowiskowych[9]. Drugą kategorią są koszty dostosowania do wymogów środowiska[10] [Kabalski 2010, s. 591][11].

Przedsiębiorstwa powinny zatem rozszerzyć zakres ujawnianych informacji o wskaźniki informujące o osiągnięciach firmy w zakresie gospodarki odpadami, takich jak zagospodarowane odpady, wytworzone odpady (recykling), liczba naruszeń norm ochrony środowiska, indeksy efektywności (np. wielkość emisji CO_2/przychody). Informacje tworzone w tym zakresie powinny być, analogicznie do informacji generowanych przez rachunkowość, wiarygodne, pełne i dostarczane odbiorcom w terminach pozwalających na ich wykorzystywanie w procesie decyzyjnym[12].

Zdaniem K. Sawickiego pomiar i uwidocznienie stanu oraz zmian środowiska, a także kosztów związanych z gospodarowaniem tym środowiskiem oraz ewentualnych strat ekologicznych jest warunkiem koniecznym w dzisiejszych czasach [Sawicki 1996, s. 556, 557]. E. Burzym [1993, s. 13] stwierdza natomiast, że „wobec istniejących zagrożeń środowiska ze strony działalności gospodarczej, dalszy rozwój gospodarczy [...] wymaga oszczędnego gospodarowania zasobami i objęcia

---

[7] Zdaniem K. Sawickiego powszechnie ochronę środowiska rozumie się szeroko, utożsamiając ją z działalnością ekologiczną. Autor wyróżnia ochronę środowiska *sensu largo* i ochronę środowiska *sensu stricto* [Sawicki 1996, s. 556, 557].

[8] Obowiązki przedsiębiorstw wobec środowiska reguluje Ministerstwo Środowiska w ustawie Prawo ochrony środowiska [Ustawa z 27 kwietnia 2001]. Obszerniej na temat działań przedsiębiorstw w zakresie ochrony środowiska, w odpowiedzi na generowany przez nie negatywny wpływ na środowisko, w: [Baran 2013, s. 48, 49].

[9] Szkody środowiskowe mogą mieć charakter bezpośredni (zanieczyszczenie wody, powietrza, szkodliwe odpady) lub pośredni (np. nadmierne zużycie zasobów naturalnych lub energii). Koszty błędów środowiskowych są stratami, czyli bezcelowym zużyciem zasobów, które nie przyniesie w przyszłości korzyści ekonomicznych [Kabalski 2010, s. 591].

[10] P. Kabalski zalicza do nich koszty wszystkich działań nakierowanych na zapobieganie błędom środowiskowym. Koszy te należy postrzegać jako nakłady inwestycyjne, które zwrócą się w postaci zmniejszenia kosztów niedostosowania do wymogów środowiska [Kabalski 2010, s. 591].

[11] Zob. też: [Stępień 2004].

[12] Więcej w: [Węgrzyńska 2013].

rachunkiem ekonomicznym zarówno zasobów środowiska naturalnego, jak też pełnych kosztów i korzyści wynikających z eksploatacji tych zasobów, ich ochrony i restytucji".

Niestety, zdaniem G. Borys [1999, s. 55] brakuje jeszcze odpowiednich rozwiązań w rachunkowości dotyczących działań określanych mianem ochrony środowiska, zwłaszcza w zakresie kosztów tej ochrony. Dlatego też Autorka widzi pilną potrzebę „wdrożenia nowych ekonomiczno-ekologicznych zasad rachunkowości, które pozwalałyby przedsiębiorstwom na ewidencję kosztów ochrony środowiska". Podobne stanowisko zajmują E. Hellich i M. Paszula [2001, s. 84].

G. Borys zadaje również bardzo ważne i coraz bardziej dręczące współczesne społeczności pytania: „W jaki sposób, chociażby w przybliżeniu, rachunkowość przedsiębiorstwa może przedstawić konsumpcję wygospodarowanych wartości oraz eksploatację środowiska? Co należy uczynić, by rachunkowość przedsiębiorstwa uwzględniała ekologiczne aspekty działalności gospodarczej – jej pozytywne i negatywne skutki dla środowiska?" [Borys 2001, s. 32]. Wielu autorów, a wśród nich m.in. V. Stahlmann, uważa, że tradycyjna rachunkowość przedsiębiorstwa jest pod wieloma względami nieodpowiednia lub obciążona zbyt dużymi wymaganiami, aby móc dokonywać w sposób szczegółowy pomiaru oddziaływań przedsiębiorstwa na środowisko i przejąć w pożądanym zakresie ekologiczną funkcję sterowania i kontroli (cyt. za: [Borys, 2001, s. 32]).

P. Szczypa zauważa natomiast, że chociaż nie wszystkie postulaty, wzorce i przykłady z zakresu „rachunkowości dla ochrony środowiska" prezentowane w literaturze są możliwe do wdrożenia w praktyce gospodarczej, to nie powinno się to stać „przyczyną zaniechania działań w zakresie dostosowania czy też rozwoju rachunkowości zarządczej dla potrzeb działalności proekologicznej przedsiębiorstwa. Wręcz przeciwnie, identyfikacja aktualnych zjawisk problemowych, dysfunkcyjnych na podstawie badań zaangażowania rachunkowości w działalności na rzecz ochrony środowiska powinny stać się punktem wyjścia, inspiracją do nowych rozwiązań organizacyjnych rachunkowości zwiększającej efektywność działalności proekologicznej przedsiębiorstwa" [Szczypa 2010, s. 225].

Ujęcie ochrony środowiska w rachunkowości przedsiębiorstw wymaga rozwiązania wielu problemów dotyczących zasad ujęcia (pomiaru i procedur ewidencji) oraz ujawnienia (sposobu i zakresu prezentacji) w sprawozdawczości finansowej i ekologicznej, a także przyjęcia określonych zasad uznawania kosztów, należności i zobowiązań ekologicznych [Stępień 2000, s. 232].

Koszty ochrony środowiska[13] mogą powstawać z różnych przyczyn. Zdaniem E. Hellich i M. Paszuli „kto podejmuje działalność mogącą negatywnie oddziaływać na środowisko, jest obowiązany do zapobiegania takiemu oddziaływaniu – zgodnie z *zasadą kontynuacji działania*. W przypadku, gdy negatywne oddziaływanie nie

[13] Więcej o kosztach ochrony środowiska oraz podziale i przykładach kosztów jakości działalności proekologicznej w przedsiębiorstwie w: [Szczypa 2011, s. 495–499; Hellich, Klonowska 2007, s. 170].

jest jeszcze w pełni rozpoznane, należy podjąć wszelkie możliwe działania zapobiegawcze, kierując się przezornością – *zasada ostrożności*. Kto powoduje zanieczyszczenie środowiska, ponosi koszty usunięcia tego zanieczyszczenia – zgodnie z *zasadą współmierności*" [Hellich, Paszula 2001, s. 84].

W literaturze przedmiotu dominuje pogląd, że ochrona środowiska powinna być przedmiotem rachunkowości finansowej (w aspekcie pomiaru wpływu finansowych jej aspektów na wynik finansowy) oraz rachunkowości zarządczej (w aspekcie kosztów i rezultatów jako podstawy długookresowego rachunku ekonomicznego oraz przesłanek rachunku społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw) [Stępień 2000, s. 232][14]. W sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia pozycje środowiskowe zwykle nie są wyodrębniane albo są ujawniane marginalnie bądź niewłaściwie. Dzieje się tak pomimo tego, że relacje ze środowiskiem naturalnym wpływają na pozycję finansową jednostek i dynamikę jej zamian oraz na jakość życia społeczności lokalnych i całych społeczeństw [Nowak 2010, s. 80].

4. Zakończenie

W dzisiejszych czasach postępującej gwałtownie destrukcji środowiska naturalnego, mocno ograniczonych zasobów naturalnych, w obliczu popularyzacji społecznych kampanii propagujących troskę o środowisko naturalne istotne są zmiana świadomości i strategii gospodarowania, uwrażliwienie się przedsiębiorstw na sprawy ekologiczne oraz wprowadzanie skutecznych systemów ekologicznego zarządzania. Coraz większą wagę przykłada się do pozyskiwania informacji na temat kosztów środowiskowych, coraz więcej przedsiębiorstw rozważa zastosowanie w swoich przedsiębiorstwach rachunkowości środowiskowej (ekologicznej, zielonej). Dotychczasowy zasób dostarczanych interesariuszom informacji jest jeszcze często w MŚP bardzo mały, wręcz znikomy. Poza wymaganymi prawem działaniami wiele przedsiębiorstw niestety nie podejmuje dobrowolnie działań proekologicznych. Część tych przedsiębiorstw uważa, że „ich to nie dotyczy", że tylko koncerny i duże przedsiębiorstwa, zwłaszcza z branży chemicznej, farmaceutycznej, budowlanej itp. powinny podejmować działania w tym zakresie. Na pytanie o zainteresowanie wdrażaniem nowych rozwiązań kadry menedżerskie innych przedsiębiorstw bardzo często odpowiadają, że po prostu ich „nie stać" na to. W czasach kryzysu starają się przetrwać na rynku, nie są pewni tego, co będzie „jutro". Niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa konieczność aplikacji idei zrównoważonego rozwoju staje się powoli normą i – jak się okazuje – jednocześnie nie lada wyzwaniem. Mimo rosnącej świadomości znaczenia zrównoważonego rozwoju i potrzeby uwzględnienia tej idei w systemie zarządzania przedsiębiorstwem niewiele z MŚP sięga po rozwiązania w tym względzie, a jeśli nawet czyni wysiłki w tym kierunku, to są one dyktowane,

[14] Obszerniej na temat obszarów zainteresowań rachunkowości zarządczej na potrzeby działalności proekologicznej np. w: [Szczypa 2010, s. 221–229].

jak już wspomniano, przede wszystkim koniecznością dopełnienia obowiązków wynikających z uregulowań prawnych bądź też wynikają z możliwych do osiągnięcia bezpośrednich, często finansowych korzyści (obniżka kosztów, zmniejszenie zużycia zasobów, poprawa efektywności działania itd.) [Bieńkowska i in. 2012, s. 29]. Największego znaczenia nabiera zapobieganie powstawaniu zanieczyszczeń i innym obciążeniom środowiska poprzez unikanie tworzenia zanieczyszczeń w procesach technologicznych, stosowanie recyklingu, instalowanie urządzeń ochronnych wychwytujących i neutralizujących zanieczyszczenia.

Należy pamiętać, że ochrona środowiska zaczyna się od indywidualnej refleksji, uświadomienia sobie, co jest dla nas najważniejsze. Później staramy się wprowadzać proekologiczne zasady w życiu codziennym. Oby przekładały się one na wprowadzenie takich zasad również w kierowanych przez nas przedsiębiorstwach. W raporcie *Innowacje i CSR w* MŚP zrealizowanym na zlecenie Agencji Rozwoju Innowacji SA przedstawiono badania, które wskazują, iż – pomimo podejmowania przez respondentów aktywności zmierzającej do ochrony środowiska i oszczędności naturalnych surowców – wielu nie zdaje sobie sprawy z korzyści, jakie ich działania mogłyby przynieść firmie oraz społeczności, gdyby te działania zakrojone były na dużą skalę i obejmowały całe przedsiębiorstwo.

Literatura

Adamczyk J., 2001, *Koncepcja zrównoważonego rozwoju w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków.

Baran J., 2013, *Przesłanki i wybrane aspekty ekoprojektowania w małych i średnich przedsiębiorstwach*, [w:] O. Seroka-Stolka (red.) *Współczesne determinanty funkcjonowania małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo WZ Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., 2012, *Strategiczna Karta Wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 252.

Borys G., 1999, *Badania kosztów ochrony środowiska w Unii Europejskiej*, [w:] *Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską,* materiały konferencyjne, cz. L, Wydawnictwo WZ Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Borys G., 2001, *Tradycyjna rachunkowość przedsiębiorstwa a rachunkowość ekologiczna*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Burzym E., 1993, S*połeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 401.

Dodd M., 1932, *For whom are corporate managers trustees?*, Harvard Law Review, vol. 45.

European Commission, 2006, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – Implementing the Partnership for Growth and Jobs: Making Europe a Pole of Excellence on Corporate Social Responsibility, COM (2006) 0136 final.

Hellich E., Klonowska M., 2007, *Rachunek kosztów ochrony środowiska*, [w:] A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.

Hellich E., Paszula M., 2001, *Koszty ochrony środowiska w systemie rachunku kosztów*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków.

Hohnen P., Potts J., 2007, *Corporate Social Responsibility: An Implementation Guide for Business*, IISD.

Innowacje i CSR w MŚP – raport, http://odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/innowacje-i-csr-w-msp--raport/ (14.04.2014).

Kabalski P., 2010, *Aspekt ekologiczny*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.

Kronenberg J., Bergier T. (red.), 2010, *Wyzwania zrównoważonego rozwoju w Polsce*, Fundacja Sendzimira, Kraków.

Lulewicz-Sas A., *Wpływ podejmowanych przez przedsiębiorstwa inicjatyw społecznie odpowiedzialnych na wartość organizacji,* http://zneiz.pb.edu.pl/data/magazine/article/283/3.6_lulewicz.pdf (14.04.2014).

Mazur-Wierzbicka E., 2005, *Koncepcja zrównoważonego rozwoju jako podstawa gospodarowania środowiskiem przyrodniczym*, [w:] D. Kopycińska (red.), *Funkcjonowanie gospodarki polskiej w warunkach integracji i globalizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, wersja elektroniczna: http://mikroekonomia.net/en/library/71 (14.04.2014).

Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W., 1973, *Granice wzrostu*, PWE, Warszawa.

Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., 1995, *Przekraczanie granic. Globalne załamanie czy bezpieczna przyszłość?*, Centrum Uniwersalizmu przy Uniwersytecie Warszawskim, Polskie Towarzystwo Współpracy z Klubem Rzymskim, Warszawa.

Nasza wspólna przyszłość, PWE, Warszawa 1991.

Nowak W.A., 2010, *Koszty środowiskowe w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w świetle regulacji Unii Europejskiej*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 14, t. II.

Saint Mark P., 1979, *Przyroda dla człowieka*, PIW, Warszawa.

Sawicki K., 1996, *Ekologiczny aspekt rachunku kosztów*, [w:] K. Sawicki (red.), *Rachunek kosztów*, t. II, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Sebaldt M., 2002, S*ustainable Development – Utopie oder realistische Vision*?, Verlag Kovac, Hamburg.

Stępień M., 2000, *Ochrona środowiska w rachunkowości podmiotów gospodarczych – wyzwanie XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 56, SKwP, Warszawa.

Stępień M., 2004, *Zarys koncepcji rachunkowości środowiskowej*, [w:] M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, Wydawnictwo SGH, Warszawa.

Szczypa P., 2010, *Perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o działalności proekologicznej przedsiębiorstw*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 14, t. II.

Szczypa P., 2011, *Koszty jakości działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 182.

Randers J., 2013, *2052 – A Global Forecast for the Next Forty Years*, The Report to the Club of Rome, http://www.clubofrome.org/?p=703 (2.03.2014).

The World Commission on Environmental and Development, 1987, *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford.

Ustawa z 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, Dz.U. 2001 nr 62, poz. 627.

Węgrzyńska M., 2013, *Zielona rachunkowość*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań.

PREREQUISITES FOR INCLUDING ENVIRONMENTAL COSTS OF SMES IN THE ERA OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Summary: This article presents arguments to demonstrate that companies from the SME sector are prepared for providing stakeholders with information on environmental costs in the era of sustainable development. The study was based on the thesis of the need to take account of environmental aspects in the management of the enterprise. Methodological base for the discussion was the analysis of the literature, as well as listening to voices of practitioners. The conducted analyses clearly show that challenges faced by SMEs are significant. Increasingly appreciated concept of sustainable development, the growing corporate social responsibility of companies and the environment, result in an increase in information and control requirements of designated accounting systems, expanding the scope of data provided by the accounting information in the field of environmental protection.

Keywords: environmental costs, sustainable development, ecology, social responsibility.