



Beata Dratwińska-Kania

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
beatakania@ue.katowice.pl

**ODZWIERCIEDLENIE EKOLOGICZNEGO OBSZARU
SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI BIZNESU
W IDENTYFIKACJI I PREZENTACJI
SPRAWOZDAWCZEJ KATEGORII
KSZTAŁTUJĄCYCH WYNIK FINANSOWY
PRZEDSIĘBIORSTWA**

Streszczenie: Rachunkowość może wspomóc informacyjnie zachodzące inicjatywy z zakresu ochrony środowiska przyrodniczego, tworząc odpowiednie warunki do powstania konkurencyjnego środowiska w ramach polityki informacyjnej przedsiębiorstw, tworząc społeczne zapotrzebowanie na weryfikację zaufania do przedsiębiorstw i wymuszając stosowne formy ujawnień. W związku z powyższym uzasadniona wydaje się konieczność informowania o działaniach na rzecz środowiska przyrodniczego, stworzenie właściwych koncepcji i regulacji w tym zakresie należy do wyzwań stojących przed rachunkowością. Obowiązująca koncepcja stanowienia wyniku finansowego oraz zakres obowiązków sprawozdawczych w zakresie kosztów i przychodów nie sprzyjają temu, aby prowadzić pomiar wyników w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: Społeczna Odpowiedzialność Biznesu, rachunkowość środowiskowa.

Wprowadzenie

Przepływ informacji jest implikatorem efektywności zachodzących procesów, a także czynnikiem kształtującym wartość tych procesów, wartość organizacji w skali mikroekonomicznej. Spoglądając na problem z punktu widzenia rynku i interesariuszy, to właściwa komunikacja stwarza odpowiednie środowisko

ska, w którym poszczególne jednostki mają szansę zbudować, ujawnić i wykorzystać swój potencjał. Aby jednak budować trwałe i zrównoważony rozwój gospodarczy, a nie krótkookresowe prosperity, od wszystkich uczestników rynku są wymagane właściwe wzorce postaw oraz obowiązki w zakresie generowania informacji. W ostatnich latach dała się zauważyć tendencja zwiększania obowiązków sprawozdawczych narzucanych przez uregulowania prawne z zakresu ochrony środowiska, a także rosnąca świadomość ekologiczna społeczeństwa, kształtująca wzorce rozliczania przedsiębiorstwa za skutki oddziaływania na środowisko przyrodnicze. Społeczne oczekiwania zmuszają zatem przedsiębiorstwa do konformizmu i rezygnacji z krótkookresowego celu maksymalizowania wydajności na rzecz stabilnego, zrównoważonego rozwoju, charakteryzującego się m.in. poszanowaniem środowiska przyrodniczego. Sednem owego konformizmu jest także zdolność przedsiębiorstwa do przeznaczania części zysku (w szerszej skali produktu narodowego netto) na cele społeczne i inwestycje, co ogólnie jest drogą prowadzącą do rozwoju.

Poza formalno-prawnymi regulacjami w zakresie sprawozdawczości finansowej i audytu zewnętrznego, jakość procesów informacyjnych jest wzmacniana przez dodatkowe inicjatywy pozarachunkowe, takie jak dobrowolne kodeksy postępowania indywidualnych przedsiębiorstw lub zorganizowanych ich grup, o dużym stopniu zróżnicowania przyjmowanych na siebie zobowiązań, inicjatywy multistakeholders w formie globalnych sieci m.in. Global Reporting Initiative (GRI), a także inicjatywy o charakterze ponadnarodowym w postaci zróżnicowanych kodeksów ramowych, zmierzających do wzmocnienia społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, np. Global Compact ONZ. Do jednej z wyliczanych inicjatyw należy także tzw. koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu, wpływająca na treść i zakres informacji o charakterze ogólnospołecznym, w tym informacji związanych z wpływem na środowisko przyrodnicze, skierowanych do różnego rodzaju indywidualnych interesariuszy, a także w pośredni sposób tworząca popyt na aktywności przedsiębiorstw o charakterze ekologicznym [Dratwińska-Kania i Kania, 2013].

Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu, związana z fundamentalną ideą współdziałania i współpracy w gospodarce rynkowej, zawiera w sobie narzędzia kreowania wartości, poprzez kreowanie i praktykowanie właściwych wzorców/postaw raportowania [Kwiecień, 2013], przejawiająca się w pomiarze, wycenie, prezentacji i ujawnieniach określonych pozycji sprawozdawczych, a także kontroli realizacji działań dotyczących takich zagadnień społecznej odpowiedzialności biznesu, jak m.in. wpływy ekonomiczne i środowiskowe, praktyki w zakresie zatrudniania i warunków pracy, poszanowania praw człowieka, odpowie-

działności wobec społeczeństwa oraz odpowiedzialności za produkt. Podjęte rozważania dotyczą w szczególności kategorii kształtujących wynik finansowy przedsiębiorstwa.

Celem opracowania jest zrewidowanie możliwości i warunków raportowania o działalności wpływającej na środowisko przyrodnicze, szczególnie dotyczących kategorii kształtujących wynik finansowy przedsiębiorstwa. Podstawową metodą badawczą jest analiza krajowych i zagranicznych źródeł literaturowych, z wykorzystaniem metod indukcji i dedukcji.

1. Koncepcja Społecznej Odpowiedzialności Biznesu

Społeczna Odpowiedzialność Biznesu (ang. Corporate Social Responsibility – CSR) definiowana jest różnie. Zdaniem Komisji Europejskiej CSR to koncepcja, wedle której przedsiębiorstwa dobrowolnie decydują się podejmować starania na rzecz lepszego społeczeństwa i czystszej środowiska. Według Światowej Rady Biznesu ds. Zrównoważonego Rozwoju (ang. World Business Council on Sustainable Development) to ciągle zobowiązanie biznesu do etycznego zachowania oraz przyczyniania się do rozwoju ekonomicznego, przy równoczesnej poprawie jakości życia siły roboczej i jej rodzin, jak również lokalnej społeczności i społeczeństwa jako ogółu [www 1]. CSR definiowana jest również jako zobowiązanie biznesu do przyczyniania się do zrównoważonego rozwoju ekonomicznego, współpracy z pracownikami, ich rodzinami, społecznością lokalną i społeczeństwem jako ogółem dla poprawy jakości ich życia [www 2]. CSR jest więc koncepcją, dzięki której przedsiębiorstwa na etapie budowania strategii dobrowolnie uznają interesy społeczne i ochronę środowiska, a także relacje z różnymi grupami interesariuszy. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jest także procesem, w ramach którego przedsiębiorstwa zarządzają swoimi relacjami z różnorodnymi interesariuszami, którzy mogą mieć faktyczny wpływ na sukces działalności gospodarczej. W prezentowanych definicjach CSR można zauważyć pewne elementy wspólne, w tym w szczególności założenie, że społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw może być elementem strategii przedsiębiorstwa, ułatwiającym jego zrównoważony rozwój poprzez optymalne wykorzystanie zasobów. Inicjatywy tego typu są cenne, zwłaszcza gdy istnieje presja ze strony różnego rodzaju interesariuszy na pozyskanie informacji o działaniach przedsiębiorstwa, zaś koncepcja sprawozdawcza zawarta w nowych Założeniach Koncepcyjnych IASB oraz FASB za podstawowego odbiorcę informacji uznają tylko dawców kapitału [MSSF, 2011, s. A.30; Gierusz, 2013, s. 556-558].

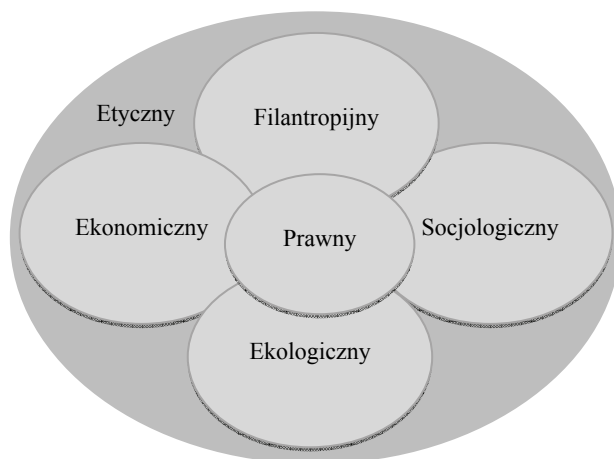
Według koncepcji CSR przedsiębiorstwa oraz inne podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą uwzględniają interesy wszystkich swoich interesariuszy

w każdym obszarze i wymiarze swojej działalności. Uwzględnianie oczekiwań różnorodnych interesariuszy w działalności przedsiębiorstw nie jest przymusowe i nie podlega żadnym formalnym regulacjom. Należy zauważyć, że działalność społecznie odpowiedzialnego przedsiębiorstwa powinna opierać się na trzech głównych filarach, obejmujących:

- trwały i zrównoważony rozwój, co jest równoznaczne z gospodarowaniem dostępnymi zasobami w taki sposób, aby nie ograniczać możliwości takiego gospodarowania przyszłym pokoleniom; innymi słowy społeczeństwa powinny starać się utrzymać równowagę w tym zakresie, nie mogą wykorzystać więcej zasobów niż są w stanie wytworzyć i oddać do ekosystemu,
- podnoszenie przez firmę odpowiedzialności za działania, w praktyce np. oczyszczanie ścieków albo zapewnienie systemu przetwarzania odpadów,
- przejrzystość działania firmy, która powinna być widoczna w sprawozdaniu finansowym [Sokołowska, 2013].

Mimo wielu zalet koncepcji CSR, nie można pominąć głosów krytycznych w stosunku do podejmowanych w jej ramach inicjatyw. Przeciwnicy argumentują głównie tym, że stwarza możliwość obniżenia efektywności przedsiębiorstwa i niezamierzone negatywne skutki, z powodu przeznaczenia kapitału na potrzeby społeczne zamiast na potrzeby organizacji. Koszty działalności społecznej stawiają firmy, które takie ponoszą w gorszej sytuacji od ich konkurentów, którzy takiej działalności nie prowadzą.

Można wyróżnić wiele obszarów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, według jednej z koncepcji np. obszar ekonomiczny, socjologiczny, ekologiczny, etyczny, prawny i filantropijny (rys. 1).



Rys. 1. Podstawowe obszary społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw

Źródło: (Adameczyk, 2009, s. 54).

Podjęmowany do dalszych rozważań, ekologiczny obszar społecznej odpowiedzialności wynika z faktu, że zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem musi uwzględniać ochronę środowiska przyrodniczego. Może przejawiać się to np. w oszczędnym korzystaniu z zasobów środowiska przyrodniczego, dbałości o czystość wody, powietrza i gleby oraz ochronie roślin. Odpowiedzialność przedsiębiorstwa wobec środowiska jest głównie wymuszana przez regulacje prawne, jednak przedsiębiorstwa odpowiedzialnie społecznie, często same podejmują inicjatywy ekologiczne.

Jednym z podstawowych inicjatorów zainteresowania tematyką degradacji środowiska naturalnego jest praca R. Carson (*The Silent Spring*, wydana po raz pierwszy w USA w 1962 r.). Kolejne pozycje to m.in. Wilderness Act (1964), Federal Wild and Scenic Rivers Act (1968), National Environmental Policy Act (1969), Dyrektywy Unii Europejskiej w zakresie ochrony środowiska naturalnego, regulacje: Town and Country Planning Act (1990), Water Resources Act (1991), Environmental Act (1995), Producer Responsibility Obligation Regulations (1997), Countryside and Rights of Way Act (2000), Waste and Emissions Trading Act (2003), Sustainable Energy Act (2003), Energy Act (2004). Ponadto w 2003 r. w skali międzynarodowej przyjęto strategię zmian wzorców produkcji i konsumpcji na sprzyjające realizacji założeń trwałego i zrównoważonego wzrostu. W latach 2003-2007 30 państw, w tym Polska, opracowało własną dokumentację dotyczącą wdrażania zrównoważonej produkcji i konsumpcji. Dobre praktyki biznesowe, spełniające międzynarodowe standardy środowiskowe i społeczne są czynnie popierane przez Ministerstwo Gospodarki w Polsce [Dratwińska-Kania, 2013b, s. 824-826].

W Polsce monitorowanie wpływu przedsiębiorstw na środowisko wynika przede wszystkim z nałożonych przez regulacje prawne obowiązków odnośnie do ochrony środowiska. Do najważniejszych aktów prawnych z tego zakresu należy zaliczyć:

1. Ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska wraz z późniejszymi zmianami.
2. Ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach wraz z późniejszymi zmianami.
3. Ustawę z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne wraz z późniejszymi zmianami.
4. Ustawę z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków wraz z późniejszymi zmianami.
5. Ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektrycznym wraz z późniejszymi zmianami.
6. Ustawę z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej wraz z późniejszymi zmianami.

7. Ustawę z dnia 11 maja 2001 r. o opakowaniach i odpadach opakowaniowych wraz z późniejszymi zmianami.
8. Ustawę z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i depozytowej wraz z późniejszymi zmianami.

Wskazane regulacje prawne nakładają na przedsiębiorców składanie odpowiednim organom rządowym i samorządowym sprawozdań na temat ich wpływu na środowisko przyrodnicze oraz o podejmowanych działaniach prewencyjnych w tym zakresie. Ponadto powodują konieczność dokonywania stosownych pomiarów i ewidencji.

2. Informacje o wpływie na środowisko przyrodnicze w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw

W ostatnich latach nastąpił wzrost obowiązków sprawozdawczych, związanych z przestrzeganiem zasad ochrony środowiska przyrodniczego. Do podstawowych dokumentów formalno-prawnych, kształtujących politykę rachunkowości w skali międzynarodowej, należą:

- dokument: Ujęcie w rachunkowości kosztów i zobowiązań środowiskowych – Wskazówki z 2000 r. (Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities – Workshop Manual),
- rekomendacja Komisji Europejskiej 2001/453/EC z dnia 30 maja 2001 r. (Commission Recommendation of 30 May 2001 on the Recognition, Measurement and Disclosure of Environmental Issues in the Annual Accounts and Annual Reports of Companies).

Wskazówki w zakresie ujmowania w rachunkowości kosztów i zobowiązań środowiskowych stanowią o konieczności ujawnień:

- rodzaje pozycji określone jako koszty środowiskowe;
- kwoty kosztów środowiskowych obciążających przychód, biorąc pod uwagę rozdzielenie na koszty operacyjne i pozaoperacyjne.

Rekomendacja Komisji Europejskiej stanowi, iż informacje na temat zagadnień środowiskowych należy ujawniać w zakresie, w jakim są one istotne w kontekście wyników finansowych działalności lub sytuacji finansowej jednostki. Mogą one być ujawniane w:

- a) jednostkowym i skonsolidowanym raporcie rocznym; informacje tu zawarte powinny być rzetelnym przeglądem zmian zachodzących w działalności przedsiębiorstwa; w tym celu zaleca się prezentowanie informacji dotyczących:

- polityki i programów przyjętych przez jednostkę gospodarczą w związku z ochroną środowiska, szczególnie odnośnie do zapobiegania zanieczyszczeniom;
 - wprowadzonych udoskonaleń w kluczowych obszarach ochrony środowiska;
 - zakresu, w jakim wdrożono lub zaczęto wdrażać środki służące do ochrony środowiska;
 - wyników działalności jednostki w zakresie ochrony środowiska, w szczególności: zużycia materiałów i energii, poziomu emisji szkodliwych substancji i gazów oraz sposobu usuwania odpadów;
 - nawiązania do odrębnego raportu środowiskowego, jeżeli jednostka taki opublikowała;
- b) informacji dodatkowej do jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych; zgodnie z przepisami czwartej i siódmej dyrektywy należy ujawniać informacje odnośnie do:
- opisu zastosowanych metod wyceny pozycji środowiskowych oraz metod korekty ich wartości;
 - nadzwyczajnych kosztów środowiskowych obciążających rachunek zysków i strat; szczegółów zawartych w pozycji „Inne rezerwy”, jeśli nie zostały ujawnione w bilansie;
 - warunkowych zobowiązań środowiskowych.
- Oprócz tego przedsiębiorstwa powinny ujawniać m.in. następujące informacje:
- w przypadku każdego istotnego zobowiązania środowiskowego jego rodzaj, termin i warunki uregulowania;
 - kwoty kosztów środowiskowych obciążających rachunek zysków i strat;
 - kwoty kosztów środowiskowych aktywowanych w ciągu okresu sprawozdawczego, jeżeli można je wiarygodnie oszacować;
 - istotne kwoty kosztów poniesionych z tytułu opłat i kar za nieprzestrzeganie regulacji środowiskowych oraz odszkodowania wypłacone stronom trzecim za wyrządzone szkody i straty środowiskowe;
 - rządowe formy zachęty związane z ochroną środowiska, które zostały otrzymane lub są należne jednostce.
- Informacje o działaniach podejmowanych w ramach ochrony środowiska przyrodniczego mogą być ujmowane w:
- Rocznym sprawozdaniu finansowym, zwłaszcza w informacji dodatkowej przedsiębiorstwo ma obowiązek ujawnić m.in. poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska.
 - Raportach środowiskowych, które mogą mieć różną postać, ze względu na brak standardów sporządzania tego typu sprawozdań. Mogą to być raporty

ekologiczne związane z wdrażaniem systemów zarządzania środowiskowego ISO 14001 oraz EMAS. Raporty środowiskowe zawierają m.in. informacje na temat: planowanych działań przedsiębiorstwa mających na celu redukcję lub eliminację jego negatywnego wpływu na środowisko, możliwości powstania awarii powodujących degradację środowiska przyrodniczego, realizowanej przez firmę polityki środowiskowej, przestrzegania przez podmiot przepisów dotyczących ochrony środowiska, wielkości powstających zobowiązań środowiskowych.

- Sprawozdania informujące o korzystaniu ze środowiska przyrodniczego. Należą do nich np. sprawozdania o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym, sprawozdania dotyczące opakowań (OPAK1-3, OŚOP 1), które informują m.in. o masie wytworzonych, przywiezionych z zagranicy i eksportowanych opakowań, formularze statystyczne (np. formularz OS-1, formularz OS-3, formularz OS-4, formularz OS-5, formularz M-06, załącznik do sprawozdań F-03, SP i SG-01 oraz kwestionariusz OŚ-29/k), w których zawrzeć należy informacje m.in. o: emisji zanieczyszczeń powietrza, o stanie urządzeń oczyszczających, dane dotyczące nakładów i efektów rzeczowych inwestycji ochronnej środowiska i gospodarki wodnej oraz o bieżących kosztach poniesionych na ochronę środowiska, dane o gospodarowaniu wodą, ściekach i ładunkach zanieczyszczeń, informacje o poborze wody w rolnictwie i leśnictwie oraz o napełnianiu stawów rybnych, dane o oczyszczalni ścieków miejskich i wiejskich, informacje o wodociągach i kanalizacji [Szadzińska, 2007].

3. Informacje o wpływie na środowisko przyrodnicze w księgach rachunkowych

Do podstawowych procesów wpływających na środowisko przyrodnicze, które znajdują odzwierciedlenie w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa, są przede wszystkim procesy unowocześniania produktów i technologii w kierunku tych, które chronią środowisko przyrodnicze, procesy usuwania wygenerowanych zanieczyszczeń różnego rodzaju, finansowanie procesów ekologicznych, działania zmniejszające emisję zanieczyszczeń, nałożone oraz potencjalne sankcje i opłaty, wynikające ze szczegółowych przepisów związanych z ochroną środowiska. W zakresie informacji kształtujących wynik finansowy będą to głównie pozycje o charakterze kosztów, jednak działalności takich nie należy identyfikować wyłącznie z obciążeniem działalności przedsiębiorstwa, należy mieć także

na uwadze ich potencjalny wpływ na wartość przedsiębiorstwa i zdolność do generowania przychodów, która nie mieści się w przyjętych normach tworzenia informacji sprawozdawczych.

Przez pojęcie kosztów środowiskowych należy rozumieć koszty zewnętrzne oraz wewnętrzne, które powstają w związku z niszczeniem i ochroną środowiska przyrodniczego. Koszty środowiskowe w działalności przedsiębiorstw rozumiemy jako:

- koszty wewnętrzne, do których zalicza się nakłady inwestycyjne na przedsięwzięcia z zakresu ochrony środowiska oraz koszty bieżące ochrony środowiska, ponoszone w celu ochrony przed zagrożeniami, ograniczaniem lub eliminowaniem powstałych zanieczyszczeń i zniszczeń, koszty wynikające z obowiązujących przepisów, takie jak kontrola emisji, podatki i opłaty o charakterze ekologicznym;
- koszty zewnętrzne (tylko zinternalizowane przez odpowiednie instrumenty stosowane w polityce ekologicznej państwa, natomiast pozostałe koszty zaliczane do tej grupy nie są ujmowane w rachunku ekonomicznym organizacji) [Szadziewska, 2009].

Pojęcie kosztów środowiskowych przedsiębiorstwa jest kategorią złożoną, zawierającą sporo elementów. Powoduje to liczne trudności w praktyce gospodarczej z jej ustalaniem, pomiarem, ewidencją i przedstawianiem w sprawozdawczości finansowej, ponieważ brakuje zazwyczaj szczegółowych rozwiązań ewidencyjnych z tego zakresu. Dlatego wiele z przedsiębiorstw nie posiada informacji o wynikowych skutkach swoich działań na rzecz środowiska przyrodniczego. Najczęściej brakuje informacji na temat wielkości kosztów projektowania ekologicznego produktów, podziału ogólnych kosztów środowiskowych na produkty lub procesy oraz wielkości kosztów programów ekologicznych, zarządzania i kontroli. Dostarczanie tego typu danych przez funkcjonujące w przedsiębiorstwach systemy rachunkowości umożliwiłoby m.in.:

- uzyskanie czystszej obrazu kosztów jednostkowych wytwarzanych produktów,
- rozwój procesów i produktów przyjaznych dla środowiska,
- lepszą kontrolę wykorzystania zasobów oraz obciążeń dla środowiska.

Biorąc pod uwagę ogólną strukturę wyniku finansowego, koszty środowiskowe mogą dotyczyć i być integralną częścią każdej z wymienionych rodzajów działalności. W szczególności:

- w ramach kosztów zwykłej działalności operacyjnej może znajdować się np. amortyzacja filtrów zamontowanych w kominach, wchodzących w skład środków trwałych;

- w ramach kosztów pozostałej działalności operacyjnej, wykazywane są np. koszty podwyższonych opłat za korzystanie ze środowiska przyrodniczego i wprowadzanie w nim zmian oraz opłaty i kary ekologiczne za nieprzestrzeganie przepisów środowiskowych;
- w ramach kosztów finansowych, koszty związane z korzystaniem z obcych źródeł finansowania w stosunku do działań o charakterze ekologicznym, np. koszty pozyskania zasobów majątkowych służących do ochrony środowiska;
- w ramach strat nadzwyczajnych, losowe straty, które powstają wskutek awarii urządzeń produkcyjnych uznanych za ekologiczne czy środków trwałych o charakterze prewencyjnym.

W ramach kosztów rodzajowych mogą znajdować się pozycje o charakterze kosztów środowiskowych, w postaci m.in.:

- kosztów zużycia energii (energochłonności związanej z realizacją procesów produkcyjnych i innych z podstawowej działalności, na przykład zakładowej oczyszczalni ścieków),
- zużycia materiałów na cele ochrony środowiska,
- koszty składowania, utylizacji i innych sposobów rozdysponowania odpadów produkcyjnych,
- usługi obce związane z realizacją procesów składowania, utylizacji i innych sposobów rozdysponowania odpadów produkcyjnych,
- podatki i opłaty o charakterze ekologicznym, np. opłata klimatyczna, opłaty związane z generowaniem do atmosfery zanieczyszczeń, składowania odpadów stałych, opłaty z tytułu uzyskania pozwoleń na emisję gazów i pyłów do atmosfery, opłaty za odprowadzanie ścieków,
- amortyzacja środków trwałych przeznaczanych na wspieranie procesów ekologicznych, także ulepszenia proekologiczne w środkach trwałych,
- wynagrodzenia pracowników działu ochrony środowiska lub kontroli wewnętrznej odpowiedzialnych za realizację wytycznych z zakresu ochrony środowiska przyrodniczego, także szkolenia pracowników w zakresie realizowania wytycznych z zakresu ochrony środowiska przyrodniczego.

Tym samym pozycje kosztów środowiskowych znajdują się w ramach przyjętych kosztów według miejsc powstawania (wariant kalkulacyjno-funkcjonalny):

- koszty wydziałowe to także m.in. koszty utylizacji niebezpiecznych odpadów produkcyjnych,
- koszty działalności pomocniczej to także m.in. koszty wynikające z funkcjonowania odpowiedniej jednostki organizacyjnej wspierającej działania ekologiczne, np. zakładowej oczyszczalni ścieków, spalarni nieszkodliwych odpadów produkcyjnych,

- koszty ogólnozakładowe to m.in. koszty reklamy produktów i działań o charakterze ekologicznym, koszty badań rozwoju i kontroli w zakresie działań ekologicznych [Dratwińska-Kania, 2013b].

Podsumowanie

Obowiązująca koncepcja stanowienia wyniku finansowego oraz zakres obowiązków sprawozdawczych w zakresie kosztów i przychodów nie sprzyjają temu, aby prowadzić pomiar wyników w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Obowiązki informacyjne związane z rocznym sprawozdaniem finansowym stanowią o wybranych obszarach informacji w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu albo stwarzają luźne możliwości informacyjne, bez konkretnych wytycznych, które stwarzałyby warunki porównywalności i użyteczności tych informacji dla interesariuszy. Niektóre z przedsiębiorstw we własnym zakresie próbują dokonać oceny swojej społecznej działalności, stosując za narzędzia pomiarowe najczęściej wskaźniki, takie jak m.in. wskaźniki odpowiedzialności za produkt, wskaźniki ekonomiczne, wskaźniki związane z przestrzeganiem praw człowieka, zatrudnianiem pracowników, wskaźniki społeczne oraz wskaźniki ekologiczne. Do tych ostatnich zaliczamy np. informacje o emisji gazów cieplarnianych, liczbę naruszeń norm ochron środowiska, nałożonych kar i sankcji, odsetek surowców pochodzących z recyklingu, zużycia wody na tonę produktu czy indeksy efektywności.

Rachunkowość może wspomóc informacyjnie zachodzące inicjatywy z zakresu ochrony środowiska przyrodniczego, tworząc odpowiednie warunki do powstania konkurencyjnego środowiska w ramach polityki informacyjnej przedsiębiorstw, tworząc społeczne zapotrzebowanie na weryfikację zaufania do przedsiębiorstw i wymuszając stosowne formy ujawnień. W związku z powyższym uzasadniona wydaje się konieczność informowania m.in. o adekwatnym do procesów zużyciu surowców naturalnych i energii przez poszczególne przedsiębiorstwa, badanie, dokumentowanie i raportowanie procesów technologicznych w obszarach energochłonności i materiałochłonności, ułatwiającym kontrolę poziomu ich wykorzystania, informowanie o emisji odpadów i zanieczyszczeń, a także dokumentowanie i raportowanie w zakresie usuwania skutków procesów technologicznych i innych, negatywnie oddziałujących na środowisko naturalne (nie tylko wartościowe, ale także ilościowe). Aby sprostać oczekiwaniom interesariuszy w zakresie ochrony środowiska celowe wydają się obowiązki przedsiębiorstw w zakresie rozważenia alternatywnych technologii i porównanie nie tyl-

ko korzyści finansowych, ale także rozważenie ich wpływu na środowisko przyrodnicze. Potrzebne wydają się także raporty z powstałych odpadów, zwłaszcza o szkodliwym wpływie na środowisko naturalne, których wielkość jest zazwyczaj uzależniona od rozmiarów działalności oraz potwierdzenia ilościowe w zakresie ich utylizacji. Obowiązek informowania o przyznanych karach za emisję zanieczyszczeń i innych, przyjętych rozwiązaniach niekorzystnych dla środowiska, podczas gdy dostępne są porównywalne (niewiele droższe) technologie, stawia w gorszym świetle aktywność jednostki gospodarczej na rzecz szeroko rozumianego kapitału, co może przyczynić się do spadku atrakcyjności tej jednostki w oczach inwestorów oraz pogorszenie realizowanych wyników. Zaznaczyć należy, że ujawnianie informacji o społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw nie należy traktować jako dodatkowe, kosztowne i niewygodne obciążenie, ale jako szansę dla przedsiębiorstwa na uzyskanie przewagi konkurencyjnej i stanowienie lepszego jutra.

Literatura

- Adamczyk J. (2009), *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Dratwińska-Kania B. (2013a), *Environmental Protection by Accounting Systems – General Considerations*, References: 13th SGEM Geoconference on Ecology, Economics, Education and Legislation, SGEM2013 Conference Proceedings, June 16-22, Vol. 2, s. 119-126, www.sgem.org (dostęp: 19.09.2014).
- Dratwińska-Kania B. (2013b), *Informacyjne wsparcie dla ochrony środowiska przyrodniczego i kapitału ludzkiego jako wyzwanie dla rachunkowości wspierającej trwałą i zrównoważony rozwój* [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, SGH, Warszawa, s. 821-832.
- Dratwińska-Kania B. i Kania P. (2013), *Corporate Social Responsibility in Poland and Abroad – a Comparative Analysis*, References: 13th SGEM Geoconference on Ecology, Economics, Education and Legislation, SGEM2013 Conference Proceedings, June 16-22, Vol. 2, s. 655-662, www.sgem.org (dostęp: 19.09.2014).
- Gierusz J. (2013), *Zmiany Założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (1989-2010)* [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, SGH, Warszawa, s. 821-832.
- Kwiecień M. (2013), *Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów* [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, SGH, Warszawa, s. 339-352.
- MSSF (2011), *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, Warszawa.

- Sokołowska A. (2013), *Spoleczna odpowiedzialność malego przedsiębiorstwa. Identyfikacja – ocena – kierunki doskonalenia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Szadziewska A. (2007), *Informacje ekologiczne i ich ujęcie w sprawozdawczości przedsiębiorstwa [w:] Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
- Szadziewska A. (2009), *Odzwierciedlenie aspektów ochrony środowiska w rachunkowości przedsiębiorstw*, *Finanse, Rachunkowość, Ubezpieczenia*, nr 18, *Zeszyty Naukowe*, nr 542, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- [www 1] *Corporate Social Responsibility – Meeting Changing Expectations*, <http://oldwww.wbcsd.org/docroot/hbdf19txhmk3kdxbdww/csrmeeting.pdf>, s. 6 (dostęp: 19.09.2014).
- [www 2] *Corporate Social Responsibility: Making Good Business Sense*, <http://www.wbcsd.org/web/publications/csr2000.pdf>, s. 5 (dostęp: 19.09.2014).

REFLECTION OF THE ECOLOGICAL AREA OF THE CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY IN THE FINANCIAL RESULT

Summary: Accounting should ensure such information reporting which is consistent with stakeholders' expectations and so efficient enough to facilitate the implementation of initiatives aimed at promoting the process of sustainable development. Taking into consideration the wide-spread policy of supporting corporate social responsibility and activities associated with natural environment protection, a question should be raised regarding the extent in which accounting can assist these initiatives. The paper addresses the conceptual challenges faced by accounting, as well as pragmatic challenges which indicate the need for specific actions to be taken in order to protect the natural environment.

Keywords: Corporate Social Responsibility, green accounting.