



Małgorzata Kamieniecka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
Wydział Ekonomiczny
Zakład Rachunkowości
malgorzata.kamieniecka@poczta.umcs.lublin.pl

Agnieszka Nózka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
Wydział Ekonomiczny
Zakład Rachunkowości
agnieszka.nozka@poczta.umcs.lublin.pl

ŹRÓDŁA I ZAKRES RAPORTÓW ŚRODOWISKOWYCH ORAZ OCENA MOŻLIWOŚCI ICH INTEGRACJI ZE SPRAWOZDANIEM FINANSOWYM

Streszczenie: Uwzględnienie kwestii środowiskowych i społecznych w działalności jest jednym z przejawów realizacji przez podmiot koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu. W efekcie zapotrzebowania na informacje dotyczące wzajemnych interakcji pomiędzy przedsiębiorstwem a środowiskiem powstała tzw. rachunkowość środowiskowa. Jednym z jej zadań jest dostarczanie informacji do różnego rodzaju raportów środowiskowych. W artykule zidentyfikowano źródła raportów środowiskowych, a także zaprezentowano różne ich rodzaje. Ważnym obszarem rozważań była analiza zakresu informacji dotyczących środowiska w sprawozdawczości finansowej, także w ujęciu perspektywicznym.

Słowa kluczowe: zielona rachunkowość, raportowanie środowiskowe, społeczna odpowiedzialność biznesu, rachunkowość odpowiedzialności społecznej.

Wprowadzenie

Społeczna odpowiedzialność biznesu (*CSR*) jest koncepcją, według której od przedsiębiorstw oczekuje się uwzględniania szerokiego wachlarza interesów społecznych. Wzrost roli *CSR* w przedsiębiorstwie przyczynił się do pojawienia się nowych wyzwań i oczekiwań w odniesieniu do rachunkowości, co dało początek narodzenia się nowego obszaru rachunkowości – rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw. Współczesne rozumienie *CSR* jest niezwykle szerokie i obejmuje odpowiedzialność wobec pracowników, społeczności lokalnej, społeczeństwa jako całości, a nawet wobec przyszłych pokoleń [Szychta, 2007, s. 104].

Wśród wielu kwestii stanowiących obszar zainteresowań CSR oraz rachunkowości odpowiedzialności społecznej znajdują się zagadnienia związane z ekologią. Przedsiębiorstwo i jego otoczenie środowiskowe oddziałują na siebie wzajemnie. Z jednej strony przedsiębiorstwo, prowadząc działalność, wpływa na stan środowiska, z drugiej zaś otoczenie przedsiębiorstwa tworzy warunki do jego funkcjonowania oraz rozwoju. Rodzi to potrzebę uwzględnienia w systemie informacyjnym jednostki informacji na temat relacji podmiotu i środowiska.

Zapotrzebowanie ze strony odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych na informacje dotyczące aspektów środowiskowych przyczyniło się do rozwoju koncepcji, zwanej zieloną rachunkowością, rachunkowością środowiskową, rachunkowością ekologiczną, a nawet rachunkowością zrównoważonego rozwoju [Szychta, 2007, s. 105]¹. W artykule pojęcia te będą używane zamiennie.

Pojęcie „rachunkowość ekologiczna” zostało po raz pierwszy użyte przez R. Greya i in. [Famielec, Stępień, 2005, s. 18]. Jedną z definicji zaproponował *Public Accounts and Estamimates Committete* określając, że rachunkowość ekologiczna jest procesem, który dostarcza informacji o środowisku i wpływie działań człowieka na środowisko, użytecznych przy podejmowaniu decyzji na różnych poziomach zarządzania. Jest też wyrazem pieniężnych i niefinansowych działań jednostki na rzecz środowiska [PAEC, March 2002, s. 5].

Jednym z podstawowych zadań rachunkowości ekologicznej jest dostarczenie informacji niezbędnych do przygotowania różnego rodzaju raportów dotyczących relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem na potrzeby szerokiego grona interesariuszy, tak zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

Celem artykułu jest identyfikacja źródeł raportowania kwestii środowiskowych, stanowiących podstawę przygotowania różnych sprawozdań, wymaganych i oczekiwanych od przedsiębiorstw w Polsce. Ponadto przeanalizowano zakres informacji dotyczących środowiska w sprawozdaniu finansowym oraz wskazano na przewidywane kierunki ich integracji z informacjami finansowymi w szeroko dyskutowanej koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej.

Metodami służącymi realizacji celu są: przegląd literatury przedmiotu oraz analiza aktów prawnych i innych wytycznych w obszarze ochrony środowiska. Główne wnioski zostały wyciągnięte przy użyciu metody dedukcji.

¹ Szerzej na temat przesłanek powstania rachunkowości środowiskowej zob.: [Jones, 2010, s. 123-138].

1. Raporty środowiskowe i ich źródła

Jednym z podstawowych zadań stojących przed zieloną rachunkowością jest dostarczenie wszystkim zainteresowanym stronom informacji o społecznych skutkach działalności gospodarczej firmy, w tym o jej relacjach ze środowiskiem. Raporty odnoszące się do kwestii środowiskowych są określane w artykule raportami środowiskowymi².

Z analizy różnych aktów prawnych, wytycznych i innych dokumentów wyłania się zakres wymogów i oczekiwań w zakresie raportowania środowiskowego. Ogół tych źródeł można podzielić na dwie grupy [Szychta, 2007, s. 104]:

- źródła prawne – ustawodawstwo zarówno krajowe, jak i międzynarodowe (ustawy i rozporządzenia krajowe, dyrektywy UE, porozumienia międzynarodowe typu protokół z Kioto),
- źródła rynkowe – wymogi stawiane przez klientów (wymagania, aby produkty spełniały standardy środowiskowe), konkurentów (którzy lepiej uwzględniają troskę o środowisko), inwestorów i kredytodawców (oczekiwanie informacji o osiągniętych i planowanych celach ekologicznych).

Zakres informacji wynikających ze środowiskowych wymogów prawnych jest dość szeroki. Celowy jest ich dalszy podział na informacje obligatoryjne oraz informacje dobrowolne. Charakter obligatoryjny mają w Polsce takie regulacje, jak np.: *Ustawa prawo ochrony środowiska* (Dz.U. z 2013 r., poz. 1232), *Ustawa o odpadach* (Dz.U. z 2013 r., poz. 21), *Ustawa prawo geologiczne i górnicze* (Dz.U. z 2014 r., poz. 613), *Ustawa o statystyce publicznej* (Dz.U. z 2015 r., poz. 591), *Dyrektywa 2003/87/WE PE i Rady dotycząca handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych* i wiele innych, w tym akt najwyższego rzędu, jakim jest *Konstytucja RP*, w której stwierdza się, że „Każdy ma prawo do informacji o stanie i ochronie środowiska” (art. 74, ust. 3). Fakultatywny charakter ma np. *Dyrektywa 99/32/WE w sprawie redukcji zawartości siarki w paliwach płynnych*³.

Źródłami rynkowymi są różnego rodzaju raporty wynikające z dobrowolnych instrumentów zarządzania środowiskowego. Z uwagi na nieobligatoryjny charakter ujawnień kwestii środowiskowych, początkowo publikowano niewiele raportów, głównie przez firmy należące do szczególnie uciążliwych dla środowiska sektorów. Wraz ze wzrostem świadomości ekologicznej społeczeństw liczba firm sporządzających raporty rośnie, przy czym są one w poszczególnych krajach i regionach świata prezentowane w różnej formie i mają różny zakres.

² Pojęcie raportu środowiskowego pochodzi z dosłownego tłumaczenia terminu z języka angielskiego *environmental report* i jest powszechnie używane w literaturze przedmiotu, np. [Samelak, 2013, s. 138].

³ Zestawienie źródeł prawa ochrony środowiska w Polsce, zob.: [Ferens, 2011, s. 87-89].

Aby zapewnić transparentność realizacji działań CSR, w tym proekologicznych, podjęto wysiłki ustalenia norm raportowania, co zaowocowało wypracowaniem wielu wytycznych. Do najbardziej popularnych standardów związanych z raportowaniem środowiskowym należą: SRG, ISO 14000, ISO 26000, AA 1000.

SRG (*Sustainability Reporting Guidelines*) wprowadzone przez *Global Reporting Initiative* (GRI) w Stanach Zjednoczonych są najbardziej rozpowszechnionym standardem raportowania i są kompatybilne z innymi standardami społecznej odpowiedzialności (ISO 26000, *Communication on Progress*). Wytyczne GRI ułatwiają zbudowanie systemu raportowania wewnątrz firmy i obejmują zestaw uniwersalnych oraz branżowych wskaźników. Dzięki nim interesariusze mają możliwość dokonania porównania firmy z innymi organizacjami oraz obserwowania jej postępów [Anam, 2011].

Seria Norm ISO 14000, ustalanych przez pozarządową Międzynarodową Organizację Normalizacyjną (*International Organization for Standardization*), służy opracowaniu, wdrożeniu oraz zarządzaniu różnymi aspektami polityki środowiskowej w przedsiębiorstwie. Jedną z najbardziej powszechnych norm tej serii jest Norma ISO 14001, przy pomocy której jest wdrażany System Zarządzania Środowiskowego w oparciu o tzw. podejście procesowe. W Polsce normy ISO 14001 wdrożyło ok. 2000 organizacji [www 5].

Norma *AccountAbility* (AA 1000) została opracowana przez *Institute of Social and Ethical AccountAbility* (Wielka Brytania). Składa się z trzech standardów (Zasad Odpowiedzialności – AA 1000 APS, Zaangażowania Interesariuszy – AA 1000 SES, Weryfikacji – AA 1000 AS) wspierających jednostkę w zarządzaniu działaniami przedsiębiorstwa na płaszczyźnie ekonomicznej, ekologicznej i społecznej [www 1].

W krajach Unii Europejskiej ważną przyczyną intensyfikacji raportowania środowiskowego jest EMAS (*Eco-Management and Audit Scheme*). Ten system zarządzania środowiskowego wprowadzono do porządku prawnego Unii *Rozporządzeniem 761/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 marca 2001 r. dopuszczającym dobrowolny udział organizacji we wspólnotowym systemie ek zarzadzania i audytu (EMAS)*. EMAS ma służyć do zachęcenia różnych organizacji (przedsiębiorstw, instytucji) do ciągłego doskonalenia efektów działalności środowiskowej. Zasadniczym założeniem systemu EMAS jest dostrzeżenie i wyróżnienie tych organizacji, które dobrowolnie wychodzą poza zakres podstawowych wymogów określonych przepisami prawa i w sposób stały dążą do osiągnięcia jak najlepszych wyników prowadzonych działań prośrodowiskowych [www 2].

W Polsce system EMAS został wprowadzony *Ustawą z dn. 12 marca 2004 r. o krajowym systemie ek zarzadzania i audytu* (Dz.U. z 2011 r., nr 178, poz. 1060).

Pierwszą polską organizację zarejestrowano w systemie w 2005 r., ale w dalszym ciągu nie jest on szeroko znany w kraju i z tego powodu w dokumencie Ministerstwa Środowiska Rzeczypospolitej Polskiej pt. „Polityka ekologiczna państwa w latach 2009-2012 z perspektywą do roku 2016” jako podstawowy cel średniookresowy do 2016 r. wpisano: „jak najszersze przystępowanie do systemu EMAS, rozpowszechnianie wiedzy wśród społeczeństwa o tym systemie i tworzenie korzyści ekonomicznych dla firm i instytucji będących w systemie” [www 3].

Dość popularne w Polsce jest natomiast członkostwo w Stowarzyszeniu Polski Ruch Czystszej Produkcji. W Polskim Rejestrze Czystszej Produkcji i Odpowiedzialnej Przedsiębiorczości znalazły się 82 firmy, ważne wpisy posiada 27 jednostek (stan na maj 2015 r.), a Świadectwa Czystej Produkcji nadano 248 firmom. Tworzony na bazie strategii Czystej Produkcji, System Zarządzania Środowiskiem jest przez wiele firm traktowany jako pierwszy krok do wdrażania systemu opartego na normie ISO 14001 lub systemu EMAS [www 4].

Wymogi raportowania środowiskowego na obszarze UE są kierowane także do poszczególnych branż. 01.06.2007 r. weszło w życie REACH (*Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals*) – Rozporządzenie 1907/2006 Parlamentu Europejskiego oraz Rady dotyczące rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów. Nałożyło ono szczegółowe obowiązki na jednostki, które produkują, importują, wprowadzają do obrotu lub stosują substancje chemiczne, a których realizacja ma zapobiegać szkodliwemu wpływowi tych substancji na zdrowie człowieka i na środowisko. Format raportu bezpieczeństwa chemicznego został określony w Załączniku I do Rozporządzenia REACH.

Wśród polskich firm branży chemicznej popularny jest program „Odpowiedzialność i troska”, którego implementacja stała się jednym z warunków stowarzyszenia polskiego przemysłu chemicznego z Unią Europejską. Po ponad 20 latach od jego wdrożenia w Polsce jego sygnatariuszami jest ok. 30 firm [www 6].

Poza wyżej wymienionymi standardami raportowania środowiskowego należy wspomnieć o PERI (*Public Environmental Reporting Initiative*) i CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) jako o najbardziej znanych formatach sprawozdawczości środowiskowej w Ameryce Północnej [Emtairah, 2002, s.10]. Szerszy katalog wytycznych/norm/standardów dotyczących raportowania środowiskowego w różnych regionach świata można znaleźć na portalu *Sustainability Reporting* [www 7].

2. Miejsce zagadnień dotyczących środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej

2.1. Ujawnienia informacji na temat zagadnień ekologicznych w świetle polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego

Z analizy opisanych powyżej źródeł sprawozdawczości na temat zagadnień środowiskowych (i szerzej społecznej odpowiedzialności) wynika pewien zakres informacji, który podmioty muszą dostarczyć obligatoryjnie. Jednak przedsiębiorstwa, które w swojej strategii i funkcjonowaniu koncentrują się na odpowiedzialności i zrównoważonym rozwoju, dzielą się także dobrowolnie z użytkownikami informacjami na temat swoich relacji ze środowiskiem, mając świadomość potencjalnych korzyści, jakie wynikają z ich przekazywania.

Raportowanie informacji środowiskowych może zatem odbywać się w formie:

- prezentowania wybranych informacji z tego zakresu w sprawozdaniach finansowych oraz sprawozdaniu z działalności – zgodnie z wymogami prawa bilansowego albo innych „środowiskowych” aktów prawnych,
- zestawień/raportów, do których sporządzenia obligują inne przepisy niż przepisy prawa bilansowego (np. przepisy o statystyce państwowej lub przepisy prawa ochrony środowiska),
- dobrowolnych kompleksowych sprawozdań o wpływie na środowisko (*CER – Corporate Environmental Report*).

Obowiązujące w Polsce przepisy prawa bilansowego, których podstawowym źródłem jest ustawa o rachunkowości (dalej: uor) do kwestii środowiskowych podchodzą wyrywkowo. Z przepisów tych wynika np. obowiązek wykazania w informacji dodatkowej nakładów na niefinansowe aktywa trwałe związane z ochroną środowiska, przy czym odrębnie należy wykazać nakłady poniesione w ostatnim roku oraz planowane na następny rok [Załącznik 1, uor].

W dołączonym do sprawozdania finansowego sprawozdaniu z działalności (jeśli obowiązek jego sporządzania wynika z przepisów) należy wykazać istotne informacje o stanie majątku i sytuacji finansowej, przy czym te dotyczące środowiska nie wynikają bezpośrednio z zapisów ustawy, lecz przesłanek do ich ujęcia należy doszukiwać się w ogólnych zapisach określonych w art. 49 uor. Wyjątek stanowi wskazanie, iż sprawozdanie to powinno obejmować – „o ile jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki – wskaźniki finansowe i niefinansowe dotyczące zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia (...)” (art. 49 ust. 3). Z innych informacji odnoszących się do aspektów ekologicznych, jak wynika z interpretacji ogólnych zapisów określonych art. 49, należy ująć np. te dotyczące unowocześnienia wytwarzanych produktów z punktu widzenia ich wpływu na

środowisko, kosztów przedsięwzięć służących ochronie środowiska, sankcji i opłat grożących jednostce w związku z ochroną środowiska, itp. [Ferens, 2011, s. 94].

W sprawozdaniu finansowym można również wykazywać inne informacje na temat relacji jednostki ze środowiskiem, choć uor nie wskazuje na konieczność ich uwzględniania. I tak np. w bilansie mogą zostać zaprezentowane pozycje majątku, takie jak: środowiskowe wartości niematerialne i prawne, zaangażowane w działalność ekologiczną środki trwałe (spełniające warunki ich ujęcia w tej grupie majątku), składniki inwestycji długo- i krótkoterminowych oraz zapasy służące celom ochrony środowiska. Po stronie pasywów bilansu mogą to być m.in. rezerwy tworzone w związku z ryzykiem ekologicznym (np. rezerwy na kary lub koszty usunięcia szkód powstałych w efekcie oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko, zwłaszcza jeśli jednostki są zwyczajowo lub w świetle prawa zobligowane do ich usunięcia).

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej, podobnie jak ustawa o rachunkowości, traktują kwestie środowiskowe w sposób wybiórczy:

- 1) w MSR 16 mowa jest o aktywach trwałych służących ochronie środowiska; pomimo tego, że nie przyczyniają się bezpośrednio do zwiększenia przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z żadną konkretną pozycją rzeczowych aktywów trwałych, z racji tego, że są niezbędne dla jednostki gospodarczej w celu uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z jej aktywów mogą zostać wykazane w aktywach trwałych [MSR 16, § 11],
- 2) zgodnie z MSR 37 jednostka ma obowiązek tworzenia rezerw na obowiązki związane z koniecznością zapłaty kar oraz na koszty likwidacji szkód poczynionych w środowisku naturalnym, w tym na koszty wycofania z eksploatacji elektrowni atomowej lub rafinerii [MSR 37, § 19],
- 3) w podstawowym standardzie poświęconym prezentacji sprawozdań finansowych, jakim jest MSR 1, od momentu jego „dużej” nowelizacji z 2007 r. (z datą wejścia w życie 01.01.2009 r.) znalazło się odniesienie do problemów środowiskowych. W § 14 jest mowa o tym, że „wiele jednostek sporządza (...) raporty i sprawozdania, takie jak raporty o wpływie jednostki na środowisko naturalne oraz sprawozdania o wytworzonej wartości dodanej, szczególnie w tych sektorach przemysłu, gdzie czynniki związane ze środowiskiem naturalnym są znaczące (...)”. Dalej jednak wskazuje się, że „(...) raporty i sprawozdania prezentowane poza sprawozdaniem finansowym są wyłączone z uregulowań MSSF” [MSR 1, § 14].

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), zauważając brak jednolitości w raportowaniu środowiskowym, podejmuje inicjatywy na

rzecz integracji sprawozdawczości finansowej ze sprawozdawczością społeczną, w tym uwzględniającą kwestie środowiskowe. Po konsultacjach, jakie odbyły się w tej sprawie ze środowiskiem księgowych, okazało się jednak, że ani obecnie, ani w najbliższym czasie nie ma możliwości wprowadzenia tego typu sprawozdawczości w życie [Fijałkowska, Sobczyk, 2012, s. 143].

2.2. Obowiązki w zakresie sprawozdawczości środowiskowej wynikające z innych regulacji

Obowiązek ujęcia w sprawozdaniu finansowym określonych informacji środowiskowych może wynikać także z innych niż prawo bilansowe przepisów (o których była mowa w pkt. 1). Dla przykładu, na przedsiębiorstwa energetyczne przepisy nakładają obowiązek wskazania we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (część informacji dodatkowej) zasad ujmowania i wyceny praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii z odnawialnych źródeł, w dodatkowych objaśnieniach zaś szczegółowych informacji z tego zakresu. Z kolei przedsiębiorstwa, których dotyczy Ustawa o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz.U. nr 281, poz. 2784) powinny we wprowadzeniu opisać zasady przyjęte do ujmowania i wyceny praw do emisji gazów cieplarnianych oraz zawrzeć informacje szczegółowe w objaśnieniach.

Rolą rachunkowości środowiskowej jest także dostarczenie informacji niezbędnych do wypełnienia obowiązków informacyjnych wynikających z innych przepisów, wśród których wymienić można różnego rodzaju regulacje „środowiskowe” obligujące do sporządzania szeregu sprawozdań i innych dokumentów. Różnorodność tego typu raportów oraz fakt, że dotyczą różnych wskazanych w przepisach grup jednostek, nie daje możliwości wymienienia wszystkich z nich. Z uwagi na ilość podmiotów gospodarczych, które są zobligowane do ich składania, największe znaczenie mają w Polsce trzy rodzaje sprawozdań [www 8]:

1. *Sprawozdanie „odpadowe”* – są to roczne sprawozdania o produktach, opakowaniach i o gospodarowaniu odpadami z nich powstającymi oraz roczne sprawozdanie o wytwarzanych odpadach i o gospodarowaniu odpadami; każde przedsiębiorstwo, którego dotyczy obowiązek ich sporządzania jest zobowiązane do składania tego typu raportów do właściwego urzędu marszałkowskiego raz w roku do 15 marca.
2. *Sprawozdanie z korzystania ze środowiska* – składane do Urzędu Marszałkowskiego i równolegle także do Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Środowiska (WIOŚ) dwa razy w roku (do końca stycznia oraz do końca lipca); dotyczy ono w szczególności takich zagadnień korzystania ze środowiska,

jak: emisja gazów i pyłów oraz korzystanie z zasobów wody oraz produkcja ścieków z/do instalacji innych niż komunalne; na podstawie tych sprawozdań oblicza się tzw. opłatę środowiskową.

3. *Sprawozdanie KOBIZE* – którego zakres jest zbliżony do sprawozdania z korzystania ze środowiska, lecz w przeciwieństwie do niego jest składane w formie elektronicznej do bazy Krajowego Ośrodka Bilansowania i Zarządzania Emisjami (KOBiZE) raz w roku (do końca lutego), osobno dla każdego zakładu przedsiębiorstwa.

Poza wymienionymi grupami raportów, jednostki sporządzają obligatoryjnie również raporty wynikające z Ustawy o statystyce państwowej. Z punktu widzenia korzystania ze środowiska polscy przedsiębiorcy niezależnie od swoich rozmiarów i prowadzonej działalności, muszą rozważyć konieczność złożenia m.in.: sprawozdania o emisji zanieczyszczeń powietrza oraz o stanie urządzeń oczyszczających (OS-1), sprawozdania o gospodarowaniu wodą, ściekach i ładunkach zanieczyszczeń (OS-3), sprawozdania z oczyszczalni ścieków miejskich i wiejskich (OS-5), itp.

2.3. Inne formy raportowania środowiskowego

Ważnym momentem w sprawozdawczości na temat aspektów środowiskowych było pojawienie się w 1990 r. korporacyjnej sprawozdawczości środowiskowej (*Corporate Environmental Reporting – CER*). Pod pojęciem tym rozumie się „proces, w którym spółka komunikuje informacje dotyczące swojego oddziaływania na środowisko z uwzględnieniem różnych grup interesariuszy, takich jak: pracownicy, społeczność lokalna, udziałowcy, klienci, agendy państwa i organizacje ekologiczne” [Pramanik, Shili, Das, 2008, s. 148, tł. własne].

Praktyka raportowania *CER* jest coraz bardziej powszechna wśród przedsiębiorstw na całym świecie, zwłaszcza tych, które wśród celów swojego funkcjonowania przyjęły społeczną odpowiedzialność. Raporty takie są udostępniane np. na stronach internetowych przedsiębiorstw. Można je również przesłać do specjalnej bazy raportów społecznych tworzonej przez organizację *Global Reporting Initiative (GRI)* dostępnej na jej stronach internetowych [www 9]. Jeśli chodzi o praktyki raportowania *CER*, Polska odbiega niestety negatywnie od wzorców światowych [Fijałkowska, Sobczyk, 2012, s. 145]. Jednakże należy zwrócić uwagę na fakt, że z roku na rok w ideę społecznej odpowiedzialności biznesu (w tym w zakresie ekologii) angażuje się coraz więcej firm, co dobrze rokuje na przyszłość [IX Ranking..., 2015, s. 5].

Zawartość raportów środowiskowych może być zróżnicowana. Zgodnie ze standardami GRI (o których była mowa w pkt. 1) wiarygodny raport środowiskowy powinien zawierać m.in.: opis polityki środowiskowej, ujawnienie informacji dotyczących podejścia do zarządzania w przekroju różnych aspektów (surowców, energii, wody, odpadów, ścieków, produktów i usług, transportu, itp.), określenie sposobu podziału odpowiedzialności za różne aspekty środowiskowe, procedury przeprowadzania szkoleń oraz monitoringu działań zapobiegawczych oraz korygujących w zakresie ochrony środowiska, ryzyka i szans organizacji w zakresie ochrony środowiska, itp. [GRI, 2000-2006, s. 29]. Pomimo zasług organizacji GRI na rzecz zunifikowania zasad raportowania społecznej odpowiedzialności, obecnie na świecie funkcjonuje ponad 30 innych wzorów. Istnienie wielu wytycznych oraz brak jednolite obowiązuje regulacji powoduje, że raporty różnią się między sobą formą, treścią i jakością [Micherda (red.), 2012, s. 94-95].

Podsumowanie

Postrzeganie roli przedsiębiorstwa jedynie jako ośrodka kreowania zysku dla właścicieli bez zważania na negatywne konsekwencje oddziaływania choćby na środowisko naturalne odeszło „do lamusa” i dziś poszukuje się raczej takiego modelu rozwoju, który brałby pod uwagę interesy nie tylko organizacji i jej najbliższego otoczenia, ale także ogółu społeczeństwa.

Świadomość wpływu, jaką mają, odpowiedzialność i zrównoważony rozwój biznesu na wzrost gospodarczy oraz chęć identyfikowania danego podmiotu z podejmowaniem działań w tym zakresie przyczyniła się do coraz większej popularności raportowania środowiskowego oraz zbierania informacji na temat relacji podmiotu ze środowiskiem w systemie informacyjnym rachunkowości. Widoczny jest istotny wzrost liczby raportów CSR, przy czym wciąż jest nam daleko do krajów Europy Zachodniej, gdzie sporządza się średnio o 1000% więcej tego typu raportów [Raport „Odpowiedzialny...”, 2014], więc należy oczekiwać w najbliższych latach dalszego rozwoju rachunkowości CSR.

Należy wskazać, że rachunkowość ekologiczna wpływa bezpośrednio na wzrost działań proekologicznych w jednostce. Dodatkowo prowadzenie ewidencji zjawisk, które mogą pośrednio lub bezpośrednio odnosić się do środowiska wykorzystuje się w zarządzaniu środowiskiem oraz dla potrzeb kontroli i przeciwdziałania negatywnym dla środowiska skutkom działalności. Stworzenie rzetelnego raportu środowiskowego wymaga od jednostki określenia zasad rachunkowości dotyczących ochrony środowiska, sprecyzowania określonych

pojęć dotyczących środowiska występujących w firmie oraz odpowiedniego dostosowania i stworzenia w tym celu zakładowego planu kont. Dzięki takim działaniom raporty środowiskowe będą jednolite, rzetelne i jasne dla interesantów. Największym problemem, zdaniem autorów, jest brak narzędzi służących do przeliczenia poszczególnych działań w zakresie CSR, w tym ekologii, na sytuację finansową i wynik finansowy firmy. Aby można było to osiągnąć, niezbędne jest wyodrębnienie ewidencji zobowiązań i należności o charakterze ekologicznym, przychodów i kosztów ekologicznych lub ewidencji ruchu aktywów trwałych i obrotowych związanych w działalnością środowiskową przedsiębiorstwa. Bez tego typu dodatkowych przekrojów informacyjnych w raportach firm wciąż będzie dominować powierzchowne traktowanie CSR jako narzędzia służącego budowaniu pozytywnego wizerunku firmy, a głównymi informacjami będą sprawozdania z zaangażowania dobroczynnego i sponsoringu. W opinii firm instytucje państwowe, administracja rządowa mogłyby podjąć pewne działania, które pomogłyby im wdrażać i realizować idee społecznej odpowiedzialności biznesu, a jako jedno z ważniejszych wskazywano uproszczenie, modyfikację, ujednolicenie przepisów, norm, procedur obowiązujących przedsiębiorców [Ocena stanu..., 2015]. Niezbędnym, ale jednocześnie niezwykle trudnym przedsięwzięciem, jest wprowadzenie jednolitych wzorców raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu i zdaniem autorów w najbliższym czasie na tym powinny skupiać się wysiłki gremiów odpowiedzialnych za wdrażanie i upowszechnianie CSR, w tym dotyczących środowiska naturalnego⁴.

Literatura

- Anam L. (2011), *Jak raportować? Międzynarodowy standard raportowania GRI*, <http://www.csrinfo.org/pl/rejestr-raportow/o-raportowaniu/3155-jak-raportowac-miedzynarodowy-standard-raportowania-gri> (dostęp: 29.06.2015).
- Emtairah T. (2002), *Corporate Environmental Reporting, Review of Policy Action in Europe, IIIIE Report*, Lund, <http://www.sustainability-reports.com> (dostęp: 29.06.2015).
- Famielec J., Stępień M. (2005), *Informacja ekologiczna w ujęciu finansowym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.

⁴ Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego zaproponował J. Samelak. Jako koncepcję przejściową wskazał koncepcję rocznego raportu, w której punktem wyjścia jest sprawozdanie finansowe i jego integracja ze sprawozdaniem z działalności i zasobów nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym. Koncepcją docelową według tego autora miałyby być koncepcja zintegrowanego sprawozdania oparta na modelu zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych. Jej ideą jest zespolenie danych niefinansowych z informacjami finansowymi. Zob. szerzej: [Samelak, 2013, s. 178-187].

- Ferens A. (2011), *Wpływ krajowych i międzynarodowych regulacji na zakres system informacyjnego rachunkowości środowiskowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, „Studia Ekonomiczne”, nr 73, *Problemy harmonizacji rachunkowości*, A.M. Kostur (red.), Katowice.
- Fijałkowska J., Sobczyk M. (2012), *Sprawozdawczość działań w ramach społecznej odpowiedzialności wyzwaniem dla polskich przedsiębiorstw*, „Zarządzanie i Finanse”, nr 1 (3), 141-151.
- GRI (2000-2006), *Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju*, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Polish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> (dostęp: 28.06.2015).
- Jones M.J. (2010), *Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting*, „Accounting Forum”, nr 34, s. 123-138.
- Micherda B. (red.) (2012), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), oficjalne dokumenty wydane wg stanu na 1 stycznia 2011 r., część A, IFRS Foundation, Londyn.
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), oficjalne dokumenty wydane wg stanu na 1 stycznia 2011 r., część A, IFRS Foundation, Londyn.
- MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), oficjalne dokumenty wydane wg stanu na 1 stycznia 2011 r., część A, IFRS Foundation, Londyn 2011.
- Ocena stanu wdrażania standardów społecznej odpowiedzialności biznesu*, http://www.ewaluacja.gov.pl/Wyniki/Documents/Ocena_stanu_wdrazania_standardow_spoecznej_odpowiedzialnosci_biznesu_13022013.pdf (dostęp: 03.07.2015).
- PAEC (2002, March), *Final Report on Environmental Accounting and Reporting*, Parliament of Victoria, <http://www.parliament.vic.gov.au/papers/govpub/VPARL1999-2002No141.pdf> (dostęp: 29.06.2015).
- Pramanik A.K., Shil N.Ch., Das B. (2008), *Corporate Environmental Reporting: An Emerging Issue in the Corporate World*, „International Journal of Business and Management”, 3 (12), s. 146-154.
- Raport „Odpowiedzialny Biznes w Polsce 2014. Dobre Praktyki”* (2014), Forum Odpowiedzialnego Biznesu, http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2015/04/Raport-Odpowiedzialny-biznes-w-Polsce-2014.-Dobre-praktyki_Forum_Odpowiedzialnego_Biznesu.pdf (dostęp: 06.07.2015).
- Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

- IX Ranking Odpowiedzialnych Firm 2015* (2015), „Dziennik Gazeta Prawna”, bezpłatny dodatek promocyjny, 22.04.2015, <http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2015/04/Ranking-Odpowiedzialnych-Firm-2014.pdf> (dostęp: 07.07.2015).
- [www 1] <http://www.accountability.org/images/content/4/6/469.pdf> (dostęp: 29.06.2015).
- [www 2] <http://www.emas-polska.pl/emas.html> (dostęp: 29.06.2015).
- [www 3] http://www.mos.gov.pl/arttykul/328_polityka_ekologiczna/338_polityka_ekologiczna_panstwa.html (dostęp: 29.06.2015).
- [www 4] <http://www.programcp.org.pl/polpcp.htm> (dostęp: 29.06.2015).
- [www 5] <http://www.qualityaustria.com.pl/blog-detail/54/nowelizacja-iso-14001---system-zarzadzania-srodowiskowego/> (dostęp: 07.07.2015).
- [www 6] http://www.rc.com.pl/o_programie.php (dostęp: 29.06.2015).
- [www 7] <http://www.sustainability-reports.com/> (dostęp: 29.06.2015).
- [www 8] http://www.wroclaw.pl/sprawozdania_srodowiskowe.dhtml (dostęp: 27.06.2015).
- [www 9] <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Environment-Indicator-Protocols.pdf> (dostęp: 29.06.2015).

SOURCES AND SCOPE OF THE ENVIRONMENTAL REPORTS AND THE EVALUATION OF POSSIBILITY OF THEIR INTEGRATION WITH FINANCIAL STATEMENT

Summary: One of the symptoms of the implementation of corporate social responsibility concept is taking into account environmental and social issues in business. The environmental (green) accounting was created as a result of the demand for information on the interactions between the enterprise and the environment. One of its tasks is to provide information to various types of environmental reports. The article identified the sources of environmental reports and presented various kinds of them. An important area of considerations was the analysis of the scope of environmental information in financial reporting, also in perspective approach.

Keywords: green accounting, environmental reporting, accounting of social responsibility, sustainability accounting.