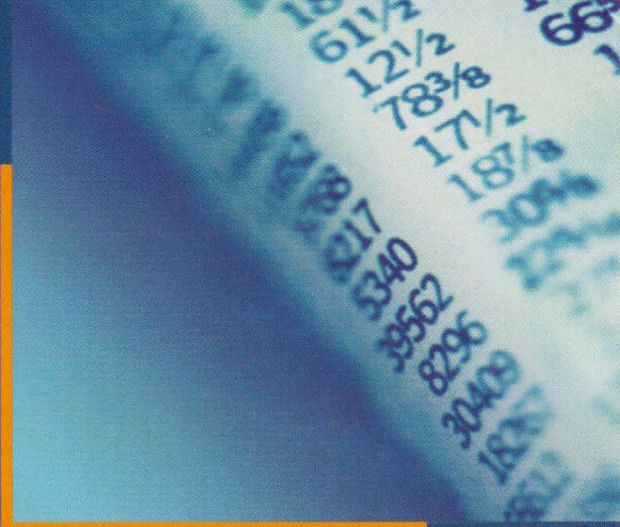




Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa

Redakcja naukowa

IRENA SOBAŃSKA i TOMASZ WNUK-PEL



WYDAWNICTWO UNIwersytetu ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2009

Rozdział 8

*Piotr Szczypa**

RACHUNKOWOŚĆ NA RZECZ OCHRONY ŚRODOWISKA A PROCES TWORZENIA WARTOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wprowadzenie

Rachunkowość słusznie taktowana jest jako jeden z najważniejszych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwach. Rachunkowość generuje, przetwarza i prezentuje dane w różnych przekrojach tematycznych oraz czasowych. Dlatego dla potrzeb porządkowych w teorii i praktyce gospodarczej wskazuje się odmiany (typy) rachunkowości przyjmując określone kryteria podziału (Szczypa, 2008a, s. 168–170). Ze względu na obszar zainteresowań (dziedzinę), którą obejmuje system rachunkowości, można m. in. wyróżnić: rachunkowość ośrodków odpowiedzialności, rachunkowość kreatywną czy też rachunkowość ekologiczną, rachunkowość środowiskową. Mimo tych oraz innych podziałów, należy pamiętać, że rachunkowość jest jedna.

Każde przedsiębiorstwo w mniejszym lub większym stopniu, bezpośrednio lub pośrednio oddziałuje na środowisko naturalne. Coraz bardziej restrykcyjne przepisy w zakresie ochrony środowiska oraz rosnąca świadomość ekologiczna społeczeństwa, w tym traktowanie przedsięwzięć proekologicznych jako czynnik zwiększający konkurencyjność przedsiębiorstwa, sprawiają, że rośnie zapotrzebowanie na informacje dotyczące działalności przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska. Zatem można rozpatrywać system rachunkowości w kontekście obszaru zainteresowania, jakim w tym przypadku jest ochrona środowiska. Dlatego w literaturze można zauważyć określenia: rachunkowość środowiskowa, rachunkowość ekologiczna itp. Jednakże z uwagi na przytoczony fakt, że rachunkowość jest jedna, w niniejszym opracowaniu używane będzie sformułowanie rachunkowość na rzecz ochrony środowiska, podkreślając w ten sposób

* Dr, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Katedra Rachunkowości i Controllingu, Uniwersytet Szczeciński, adiunkt.

wybrane, wąskie ukierunkowanie rachunkowości, jako systemu informującego o działalności przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska.

Czy rachunkowość na rzecz ochrony środowiska wpływa na czynniki kształtujące wartość przedsiębiorstwa? Jeśli tak, to w jaki sposób rachunkowość w tym zakresie tematycznym uczestniczy w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa? Próba odpowiedzi na tak postawione pytania jest celem niniejszego rozdziału.

2. Istota rachunkowości na rzecz ochrony środowiska

Rozwój gospodarki XIX i XX wieku wywołał znaczące skutki dla środowiska naturalnego, co zapoczątkowało uruchomienie powiązanych między sobą różnorodnych czynników, które mają bezpośredni lub pośredni wpływ na jakość życia ludzi, zwierząt, roślin (problematyka zanieczyszczenia wód, powietrza, hałas, bioróżnorodność, odpady przemysłowe i komunalne, choroby cywilizacyjne, odnawialne źródła energii itd.). Rachunkowość jako podstawowe źródło informacji przedsiębiorstw w sposób naturalny dla niej samej generuje, przetwarza i dostarcza informacji ilościowych i wartościowych z zakresu ochrony środowiska. M. Stępień (2004, s. 624) słusznie zauważa, że: „rachunkowość jako system informacyjno-kontrolny charakteryzujący się uniwersalnością jest w pełni uprawniona, a nawet zobowiązana, do wykorzystania swoich możliwości pomiaru i ujawnienia ekologicznych aspektów działalności gospodarczej w ujęciu mikroekonomicznym”.

Rachunkowość na rzecz ochrony środowiska w zależności od okresu, którego dotyczy może być związana zarówno z systemem rachunkowości finansowej (informacje w trybie *ex post*), jak i z systemem rachunkowości zarządczej (informacje w trybie *ex post* i *ex ante*). Informacje pochodzące z systemu rachunkowości mogą opisywać przedsiębiorstwo w sposób kompleksowy lub wycinkowy. Dlatego rachunkowość jest także systemem informacyjnym w zakresie działalności przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska. Informacje pochodzące z systemu rachunkowości, związane z tym fragmentem działalności przedsiębiorstwa, mogą dotyczyć przeszłych, obecnych i przyszłych:

- składników majątku trwałego zaangażowanego w ochronę środowiska,
- składników majątku obrotowego zaangażowanego w ochronę środowiska,
- własnych źródeł finansowania w zakresie działań na rzecz ochrony środowiska,
- obcych źródeł finansowania w zakresie działań na rzecz ochrony środowiska,
- wydatków środków pieniężnych przeznaczonych na działania w zakresie ochrony środowiska,
- wpływów środków pieniężnych z działalności proekologicznej,

- kosztów bieżącej działalności przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska,
- przychodów i kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności na rzecz ochrony środowiska.

Informacje te, jeżeli posiadają pożądane przez menedżerów cechy będą wykorzystane przez nich w procesach decyzyjnych. Są one również podstawą do określenia wyników wartościowych, procentowych i innych z działalności proekologicznej przedsiębiorstwa. Zapotrzebowanie na informacje dotyczące działalności przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska jest coraz większe. Jako przykładowe kierunki zaangażowania rachunkowości w działalności przedsiębiorstw na rzecz ochrony środowiska można wskazać (S z c z y p a, 2008a, s. 29):

- wzrost zapotrzebowania komórek marketingu na informacje dotyczące produktów przyjaznych środowisku (analiza porównawcza kosztów i korzyści: produktów w opakowaniach ekologicznych i tradycyjnych, produktów wytworzonych z materiałów ekologicznych i standardowych itd.),
- coraz częstsze uwzględnianie ochrony środowiska w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa (zapotrzebowanie zarówno na przeszłe, jak i przyszłe dane o kosztach, przychodach, wpływach, wydatkach, składnikach majątku, kapitałach związanych z działalnością na rzecz ochrony środowiska),
- potrzebę szczegółowej identyfikacji kosztów i przychodów ochrony środowiska we wszystkich etapach cyklu życia produktu,
- wymóg szacowania wpływu przedsiębiorstwa na środowisko – systematyczny proces identyfikacji wszystkich konsekwencji dla środowiska wywołanych działalnością przedsiębiorstwa (najlepiej wyrażonego wartościowo),
- szacowanie kosztów i korzyści inwestycji (innowacji) proekologicznych jako informacji niezbędnych do: aplikowania o środki unijne, podjęcia działań w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, pozyskania środków z banków, funduszy celowych itd.,
- coraz częstsze wdrażanie przez przedsiębiorstwa norm z serii ISO 14000,
- rosnące oczekiwania na informacje finansowe i niefinansowe z zakresu działalności na rzecz ochrony środowiska zgłaszane przez instytucje ubezpieczeniowe, banki, jednostki samorządu terytorialnego, kontrahentów, konsumentów, media, organizacje ekologiczne oraz ludzi zamieszkujących tereny położone wokół przedsiębiorstwa.

Menedżerowie znając istotę rachunkowości na rzecz ochrony środowiska, powinni spróbować odpowiedzieć na następujące pytania:

1. Czy działalność na rzecz ochrony środowiska jest tylko stroną kosztową dla przedsiębiorstwa?
2. Czy ochrona środowiska w przedsiębiorstwie pociąga za sobą wyłącznie wydatki środków pieniężnych?
3. Czy inwestycje proekologiczne nie mogą posłużyć do osiągnięcia dodatkowych korzyści (przychodów) dla przedsiębiorstwa?

Przy każdym pytaniu możliwa jest i powinna zostać podana odpowiedź negująca. Zatem przechodząc do problematyki tworzenia wartości przedsiębiorstwa można dostrzec związki przyczynowo-skutkowe między rachunkowością na rzecz ochrony środowiska a procesem tworzenia wartości przedsiębiorstwa. To w jakim stopniu informacje pochodzące z systemu rachunkowości na rzecz ochrony środowiska wpłyną na czynniki kształtujące wartość przedsiębiorstwa zależęć będzie przede wszystkim od skuteczności tego systemu uzależnionej m. in. od świadomości ekologicznej menedżerów.

3. Powiązania między rachunkowością na rzecz ochrony środowiska a procesem tworzenia wartości przedsiębiorstwa

A. Chodyński (2007, s. 9) uważa, że: „Realizacja założeń rozwoju zrównoważonego, określanego także jako ekorozwój w żadnym przypadku nie oznacza, że przedsiębiorstwo, uwzględniając problematykę ekologiczną i głosząc potrzebę odpowiedzialności społecznej, będzie ograniczać szanse swojego rozwoju bądź osłabiać własną pozycję konkurencyjną. Wręcz przeciwnie – będzie starało się wykorzystać narastające zrozumienie ważności problematyki ekologicznej jako szansę swojego rozwoju”. Zatem w przedsiębiorstwach, w których działalność na rzecz ochrony środowiska traktuje się jako szansę rozwoju, powinno się dostrzec dzięki systemowi rachunkowości wyniki tej działalności. Wyniki działalności na rzecz ochrony środowiska mogą być wyrażone w dwojaki sposób.

Część wyników i innych kategorii dotyczących działań na rzecz ochrony środowiska może być odzwierciedlona w księgach rachunkowych, a następnie w elementach sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa. W tym przypadku mogą to być informacje dotyczące m. in.:

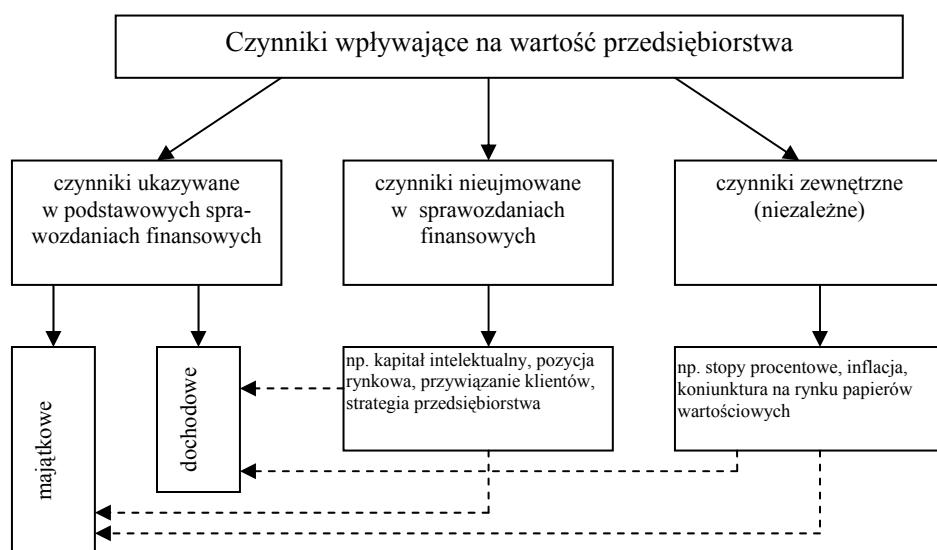
- majątku trwałego zaangażowanego w ochronę środowiska,
- majątku obrotowego zaangażowanego w ochronę środowiska,
- źródeł finansowania majątku zaangażowanego w ochronę środowiska,
- przychodów z tytułu działalności na rzecz ochrony środowiska,
- kosztów ochrony środowiska,
- wpływów środków pieniężnych z działalności na rzecz ochrony środowiska,
- wydatków środków pieniężnych na rzecz ochrony środowiska.

Druga część wyników nie jest wykazywana bezpośrednio w ramach systemu rachunkowości finansowej. Może być w określonych warunkach uwidoczniiona w ramach systemu rachunkowości zarządczej. W tym przypadku mogą to być informacje dotyczące m. in.:

- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na jakość produktów,

- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na zachowanie klientów (odbiorców),
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na zachowanie dostawców,
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na decyzje banków, ubezpieczycieli, jednostek samorządu terytorialnego, organizacji działających na rzecz ochrony środowiska,
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na wyniki działalności gospodarczej (analiza redukcji/wzrostu kosztów, przychodów, wpływów, wydatków, wyniku finansowego),
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na komfort pracy,
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na stan środowiska naturalnego,
- wpływu przedsięwzięć proekologicznych na stan zdrowia pracowników oraz okolicznych mieszkańców.

Wskazane obszary informacyjne mogą mieć bezpośredni lub pośredni wpływ na kształtowanie wartości przedsiębiorstwa. W celu wskazania związków przyczynowo-skutkowych między rachunkowością na rzecz ochrony środowiska a procesem tworzenia wartości przedsiębiorstwa, przyjęto podział czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa przedstawiony na rys. 1.



Rys. 1. Czynniki kształtujące wartość przedsiębiorstwa

Źródło: Kufel, 2005, s. 31.

Pierwsza grupa czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa pochodzi z elementów sprawozdania finansowego: bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym. Grupa ta zgodnie z rys. 1 podzielona jest na czynniki majątkowe i dochodowe. Rachunkowość na rzecz ochrony środowiska może dostarczyć danych do obu grup.

Czynniki majątkowe związane są ze składnikami bilansu. W bilansie nie wyodrębnia się oddzielnie składników zaangażowanych w ochronę środowiska. Jednakże występują one w przedsiębiorstwie i rachunkowość na rzecz ochrony środowiska może je wyeksponować. Przykładowo są to: środki trwałe zaangażowane w ochronę środowiska (urządzenia ochronne, oczyszczalnia ścieków, kolektory słoneczne, pompy ciepła itd.), wartości niematerialne i prawne (patenty, licencje związane z technologiami przyjaznymi środowisku redukującymi zanieczyszczenia itd.), środki trwałe w budowie (rozpoczęte przedsięwzięcia na rzecz ochrony środowiska), materiały wykorzystywane do ochrony środowiska, produkty pochodzące z działalności na rzecz ochrony środowiska.

Czynniki dochodowe dotyczą takich wartości, jak wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne. Także w tym przypadku obligatoryjne elementy sprawozdania finansowego (przede wszystkim rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych) nie wskazują oddzielnie na wartości dotyczące działalności na rzecz ochrony środowiska. Dopiero odpowiednia analiza i segregacja danych pozwala, w ramach rachunkowości na rzecz ochrony środowiska, na wyodrębnienie tych wielkości, które związane są z działalnością przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska. Przykładowo mogą to być następujące wyniki:

- zysk (strata) ze sprzedaży produktów i usług z działalności na rzecz ochrony środowiska,
- zysk (strata) z operacyjnej działalności na rzecz ochrony środowiska,
- zysk (strata) z działalności gospodarczej na rzecz ochrony środowiska,
- zysk (strata) brutto oraz netto z działalności na rzecz ochrony środowiska.

Rachunkowość na rzecz ochrony środowiska w celu wyznaczenia wskazanych wyników identyfikuje wszystkie możliwe przychody i koszty ochrony środowiska (Szczypa, 2008c). Ponadto można wyodrębnić poszczególne tytuły wpływów i wydatków środków pieniężnych dotyczących działalności na rzecz ochrony środowiska.

Druga grupa czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa, zgodnie z rys. 1, obejmuje te czynniki, których nie uwzględnia model rachunkowości finansowej. Jednakże pośrednio mają one istotny wpływ na czynniki majątkowe i dochodowe, które przekładają się na wartość przedsiębiorstwa. Współcześnie podkreśla się znaczącą rolę czynników tej grupy (czynników niematerialnych) w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa. Czynniki te bardzo często są trudne do

oszacowania¹. W odniesieniu do działalności na rzecz ochrony środowiska należy wskazać przede wszystkim na kreowanie wizerunku przedsiębiorstwa jako jednostki przyjaznej środowisku, funkcjonującej w symbiozie z otoczeniem. Starającej się sprostać oczekiwaniom kontrahentów o wysokim stopniu świadomości ekologicznej. Dywersyfikującej ryzyko prowadzonej działalności (alternatywne źródła energii, ograniczenie ryzyka z tytułu kar, odszkodowań za zanieczyszczanie środowiska itd.). Jednostki, która ogranicza koszty swojej działalności przez ochronę środowiska i osiąga dodatkowe przychody z tego tytułu. Rachunkowość na rzecz ochrony środowiska, szczególnie w ramach systemu rachunkowości zarządczej jest w stanie podać dane w tym zakresie. Także dane jakościowe, które przecież przekładają się na czynniki dochodowe i majątkowe.

Trzecia grupa czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa składa się z takich determinant, na które przedsiębiorstwo najczęściej nie ma wpływu. W odniesieniu do działalności na rzecz ochrony środowiska można wskazać następujące przykłady czynników: regulacje prawno-podatkowe w zakresie ochrony środowiska (podatki i opłaty ekologiczne, kary za zanieczyszczanie środowiska, prawne ograniczenia działalności gospodarczej na skutek ochrony środowiska itd.), stopy procentowe (koszty zaciąganych kredytów i pożyczek, których środki będą przeznaczone na przedsięwzięcia proekologiczne), konkurencja (przejęcie przez inne przedsiębiorstwo segmentu rynku klientów o wysokim stopniu świadomości ekologicznej). Czynniki te także w sposób pośredni oddziałują na wartości grupy majątkowej i dochodowej kształtującej wartość przedsiębiorstwa. W tym przypadku także rozwiązania przyjęte w ramach systemu rachunkowości zarządczej mogą okazać się przydatne dla potrzeb parametryzacji czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa, które dostarczy rachunkowość na rzecz ochrony środowiska.

Wszystkie trzy grupy czynników w odniesieniu do działań na rzecz ochrony środowiska wpływają na wartość przedsiębiorstwa. Należy jednak podkreślić rosnące znaczenie czynników niematerialnych (nieujmowanych w elementach sprawozdania finansowego). Pozycja przedsiębiorstwa na rynku jako jednostki aktywnie ujmującej w swojej strategii działania na rzecz ochrony środowiska ma istotne znaczenie w kształtowaniu wartości przedsiębiorstwa. Nie wszystkie czynniki dadzą się w sposób łatwy zmierzyć w celu ujęcia ich w systemie rachunkowości. Nawet jeśli jest to możliwe, to należy pamiętać o różnicy między wartością księgową przedsiębiorstwa a wartością rynkową.

¹ Na rys. 1 nie pokazuje się tego, że zarówno czynniki niematerialne (drugiej grupy), jak i te z grupy pierwszej (zwłaszcza majątkowe) nie odzwierciedlają rynkowej wartości majątku przedsiębiorstwa. Dlatego czynniki niematerialne stanowią same w sobie istotną wartość przedsiębiorstwa i należy dokonywać prób oszacowania ich wartości.

4. Podsumowanie

Rachunkowość na rzecz ochrony środowiska jako jeden z typów rachunkowości dostarcza różnorodnych informacji dotyczących działalności przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska. Informacje te stanowią podstawę do ustalenia wartości przedsiębiorstwa. Dane emitowane przez rachunkowość na rzecz ochrony środowiska w sposób bezpośredni lub pośredni wpływają na czynniki majątkowe oraz dochodowe kształtujące wartość przedsiębiorstwa.

To, w jakim stopniu informacje pochodzące z systemu rachunkowości na rzecz ochrony środowiska będą przydatne w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa, zależy m. in. od świadomości ekologicznej kadry menedżerskiej. Przyjęte metody wyceny składników majątkowych i dochodowych zaangażowanych w ochronę środowiska przełożą się na wartość przedsiębiorstwa. Należy także uwzględnić czynniki, które tradycyjny system rachunkowości nie uwzględnia, a które także wpływają w sposób pośredni na wartość przedsiębiorstwa (pozycja rynkowa przedsiębiorstwa jako jednostki przyjaznej środowisku, przywiązanie klientów, kapitał intelektualny w obszarze ochrony środowiska, strategie proekologiczne przedsiębiorstwa).

Literatura

- Chod y ń s k i A. (2007), *Wiedza i kompetencje ekologiczne w strategiach rozwoju przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- K u f e l T. (2005), *Wykorzystanie rachunkowości na potrzeby wyceny przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- S t ę p i ę ń M. (2004), *Zarys koncepcji rachunkowości środowiskowej*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- S z c z y p a P. (2008a), *Rachunkowość finansowa w przedsiębiorstwach usługowych*, [w:] *Przedsiębiorstwo usługowe. Ekonomika*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- S z c z y p a P. (2008b), *Wyzwania rachunkowości XXI wieku w ochronie środowiskai*, [w:] *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI wieku*, E. Śniezek (red.), ODDK, Gdańsk.
- S z c z y p a P. (2008c), *Budżetowanie przychodów i kosztów ochrony środowiska*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, 5 (Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin).

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-263-7