

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: 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 jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-448-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Joanna Antczak: Informacje o środowisku w systemie rachunkowości	11
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy	28
Melania Bąk: Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa	36
Ewa Chojnacka: Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
Ewa Chojnacka: Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG	54
Anna Doś, Joanna Blach: Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
Justyna Dyduch: Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce	82
Paweł Dziekański: Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów	98
Tomasz Gabrusewicz: Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju	109
Beata Gostomczyk: Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
Piotr Gut: Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
Ewa Hellich: Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
Aldona Kamela-Sowińska: Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości	145
Elżbieta Klamut: Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne	152
Joanna Kogut: Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
Tomasz Kondraszuk: Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich	172
Robert Kowalak: Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

Joanna Krasodomska: Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa	191
Karolina Kwiecińska: Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
Magdalena Ligus: Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
Adam Lulek: Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
Marta Mazurowska: Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju	225
Anna Nowak: Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu	232
Edward Nowak: Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
Ewa Spigarska: Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami	250
Arleta Szadziewska: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami	271
Piotr Szczypa: Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
Aldona Uziębło: Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw	291
Anna Wildowicz-Giegiel: Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności	300
Jolanta Wiśniewska: Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
Aleksander Zawadzki: Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect	317
Joanna Zuchewicz: Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
Beata Zyznarska-Dworczak: Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie	334

Summaries

Joanna Antczak: Information on environment in the accounting system.....	18
Anna Balicka: Environmental reporting in the automotive industry	27
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Concept of corporate social responsibility in the process of value based management	35

Melania Bąk: CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
Ewa Chojnacka: Reporting environment and social data in public companies in energy sector	53
Ewa Chojnacka: Report of the management board on operations as a document used to report ESG data	61
Anna Doś, Joanna Błach: The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies	72
Justyna Dyduch: Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm	81
Renata Dylağ, Ewelina Puchalska: GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland	97
Paweł Dziekański: Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats	108
Tomasz Gabrusewicz: The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
Beata Gostomczyk: Environmental costs register by their type and functionality	126
Piotr Gut: Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
Ewa Hellich: Ethical dimension of accounting.....	144
Aldona Kamela-Sowińska: Financilisation of economy as challenge for accounting	151
Elżbieta Klamut: Costs of environment protection vs. farms.....	160
Joanna Kogut: Accounting ethics vs. financial reporting quality	171
Tomasz Kondraszuk: Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households	179
Robert Kowalak: Key performance indicators for the waste disposal plants.	190
Joanna Krasodomska: Social accounting – the international and national perspective	197
Karolina Kwiecińska: Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
Magdalena Ligus: Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
Adam Lulek: Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
Marta Mazurowska: Accounting for sustainable development	231
Anna Nowak: Issues of measurement of corporate social responsibility	240
Edward Nowak: Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
Ewa Spigarska: The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

Arleta Szadziewska: Presenting social responsibility information in corporate external reports	270
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
Piotr Szczypa: Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy	290
Aldona Uziębło: An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
Anna Wildowicz-Giegiel: Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
Jolanta Wiśniewska: Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
Aleksander Zawadzki: Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
Joanna Zuchewicz: CSR in reporting entity's performance	333
Beata Zyznarska-Dworczak: The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

Beata Gostomczyk

Uniwersytet Szczeciński

EWIDENCJA KOSZTÓW EKOLOGICZNYCH W UKŁADZIE RODZAJOWYM I FUNKCJONALNYM

Streszczenie: Celem artykułu jest przeprowadzenie klasyfikacji kosztów wynikających z proekologicznej działalności przedsiębiorstw. Artykuł wyodrębnia ewidencję kosztów środowiskowych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym – przedstawiając charakterystykę kont w każdym z tych układów, a także ich powiązania z innymi kontami. Celem artykułu jest przedstawienie ewidencji kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym. Metodę badań stanowi analiza dostępnej literatury oraz analiza porównawcza wzorcowych kont.

Słowa kluczowe: koszty ekologiczne, ewidencja, przedsiębiorstwo.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.12

1. Wstęp

Kategoria kosztów stanowi nieodłączny element działalności przedsiębiorstwa w nieustannie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym. Jest to szczególnie istotne z uwagi na coraz częstsze wykorzystywanie ich do oceny efektywności działalności m.in. w zakresie gospodarowania czynnikami produkcji. Przestrzeganie zasad zrównoważonego rozwoju wywołuje konieczność pomiaru oraz oceny skutków ekonomicznej działalności przedsiębiorstw m.in. w zakresie kosztów przedsięwzięć ekologicznych. Bez wątplenia koszty te powinny być uwzględniane w prowadzonej przez przedsiębiorstwo ewidencji, a także prezentowane jako oddzielny segment w rachunku efektywności ekonomicznej [Gostomczyk 2012, s. 57-73].

Z punktu widzenia funkcjonującej firmy koszty ochrony środowiska są trudne do zdefiniowania. Zmiany, jakie zaszły w ciągu ostatnich dziesięciu lat, przyczyniły się w głównej mierze do zakwalifikowania tych kosztów jako podzbioru kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Podczas gdy w wyniku procesów i działań w sferze gospodarczej uwalniane są różne substancje do powietrza, wody, ziemi, wynikające z tego zanieczyszczenie środowiska należy uznać za koszty społeczne, efekt zewnętrzny [Murphy 2010]. Niektóre z nowych przepisów spowodowały internalizację części zewnętrznych czynników środowiskowych, np. poprzez wymóg dodatkowych inwestycji w sprzęt, szkolenia lub nakładanie grzywien i opłat wyni-

kających z nieprzestrzegania przepisów. Inwestorzy zaczęli zwracać większą uwagę na „nowe” koszty wynikające z zagrożenia środowiska.

2. Podział kosztów ochrony środowiska

Ewidencja kosztów ochrony środowiska może być prowadzona na dwa sposoby – jako rodzajowa lub funkcjonalna. Wariant rodzajowy to uproszczona ewidencja kosztów środowiskowych, natomiast wariant rozwinięty wiąże się z rozliczeniem kosztów w czasie, ujęciem kosztów według układu rodzajowego, rozliczeniem kosztów zgrupowanych na poszczególnych kontach układu podmiotowego oraz według ich miejsc powstawania przy uwzględnieniu rozliczenia w czasie [Kiziukiewicz (red.) 2003, s. 156].

Na układ rodzajowy składają się konta zespołu 4: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe. Brak jest konta „rozliczenie kosztów rodzajowych”. Charakterystykę kont układu rodzajowego, wykorzystywanych w ewidencji kosztów ekologicznych przedsiębiorstwa, przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Charakterystyka kont układu rodzajowego wykorzystywanych w ewidencji kosztów ekologicznych przedsiębiorstwa

Nazwa konta	Charakterystyka	Konta korespondujące
1	2	3
Amortyzacja	Uwzględniane są odpisy z tytułu amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, związanych z realizacją zadań proekologicznych. Nie ujmuje się odpisów umorzeniowych obciążających pozostałe koszty operacyjne	Odpisy umorzeniowe środków trwałych, Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych, Wynik finansowy
Zużycie materiałów i energii	Służy do ewidencji zużycia materiałów i energii przeznaczonych na cele ekologiczne. Ujmuje rozchód nabytych surowców, półfabrykatów obcych, opakowań, paliwa, ogumienia, części zapasowych maszyn i urządzeń oraz koszty zużycia energii elektrycznej, pary, wody, gazu itp. wykorzystywanych do realizacji zadań proekologicznych. W ciężar konta ujmuje się również drobne zakupy materiałów nieprzechodzących przez magazyn	Inne rozrachunki z pracownikami, Rozliczenie niedoborów i szkód, Rozliczenie nadwyżek, Rozliczenie zakupu materiałów, Rozliczenie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, Rozliczenie dostaw, dla których podatnikiem jest ich nabywca, Materiały w magazynach, Materiały w przerobie, Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów, Wartość sprzedanych materiałów w cenie nabycia, Wynik finansowy
Usługi obce	Ujmuje się różne usługi wykonywane przez dostawców, opłacone gotówką,	Inne rozrachunki z pracownikami, Rozliczenie niedoborów i szkód,

Tabela 1, cd.

1	2	3
	czekami, wekslami itp. Do kosztów tych należy zaliczyć obróbkę obcą, usługi transportowe, remontowe oraz inne usługi obce, np. koszty usług pocztowych, telekomunikacyjnych	Rozliczenie zakupu robót i usług, Rozliczenie importu usług, Wynik finansowy
Podatki i opłaty	Służy do ewidencji wszelkich podatków i opłat stanowiących koszty zwykłej działalności operacyjnej ekologicznej	Rozrachunki z tytułu pozostałych podatków, opłat i dotacji, Rozrachunki z urzędami celnymi, Pozostałe rozrachunki zewnętrzne, Rozliczenie zakupu materiałów, Rozliczenie zakupu usług i robót, Rozliczenie zakupu towarów, Wynik finansowy
Wynagrodzenia	Na koncie tym ewidencjonuje się ogół wynagrodzeń pieniężnych i w naturze dla pracowników działu ochrony środowiska	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń, Rozliczenie wynagrodzeń
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Obejmuje ewidencję kosztów obciążających pracodawcę w zakresie składek na ubezpieczenia pracowników związane z działalnością proekologiczną	Kasa krajowych środków pieniężnych, Bieżący rachunek bankowy krajowych środków pieniężnych, Inne rachunki bankowe, Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń, Inne rozrachunki z pracownikami, Rozliczenie zakupu materiałów, Rozliczenie zakupu usług i robót, Materiały w magazynach, Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, Wynik finansowy
Pozostałe koszty rodzajowe	Ewidencjonuje się pozostałe koszty środowiskowe, które nie zostały ujęte w żadnej z wyżej wymienionych grup, a są związane z działalnością ekologiczną	Rozliczenie zakupu usług i robót, Materiały w magazynach, Towary handlowe w magazynach hurtowych, Towary handlowe w detalu, Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów, Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów w magazynach hurtowych, Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów w detalu, Rachunki bankowe środków pieniężnych w walutach obcych, Inne rachunki bankowe, Kredyty bankowe długoterminowe, Kredyty bankowe krótkoterminowe, Kredyty bankowe przeterminowane, Zaciągnięte pożyczki, Inne rozrachunki z pracownikami, Kasa krajowych środków pieniężnych, Rozliczenie należnego podatku VAT, Inne fundusze specjalne, Rozrachunki z odbiorcami z tytułu dostaw i usług, Wynik finansowy

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sawicki 2009, s. 114, 115; Węgrzyńska 2013, s. 113; Pałka 2008; Naumiuk 2011].

Jak nadmienila M. Węgrzyńska, „wyodrębnienie i ewidencja kosztów środowiskowych w układzie rodzajowym wymagają przeniesienia ich poprzez konto „Rozliczenie środowiskowych kosztów rodzajowych” na układ funkcjonalny” [Węgrzyńska 2013, s. 113].

Tabela 2 zawiera ewidencję kosztów środowiskowych przeprowadzoną według układu rodzajowego.

Tabela 2. Ewidencja kosztów środowiskowych według układu rodzajowego

Amortyzacja strona Wn	Ma
1	2
Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w zakresie ochrony środowiska	Umorzenie środków trwałych ochrony środowiska, Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych ochrony środowiska
Wn	Amortyzacja strona Ma
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy kosztów amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ochrony środowiska
Zużycie materiałów i energii strona Wn	Ma
Zużycie materiałów na cele ekologiczne: a) pobranych z magazynu b) bezpośrednio z zakupu c) bezpośrednio z przerobu	a) Materiały (na cele ekologiczne) b) Rozliczenie zakupu (materiałów na cele ekologiczne), Rozliczenie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, Rozliczenie dostaw, dla których podatnikiem jest ich nabywca c) Materiały (na cele ekologiczne)
Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych materiałów na cele ekologiczne, gdy materiały te są ewidencjonowane w stałych cenach ewidencyjnych	Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (przeznaczonych na cele ekologiczne)
Wartość materiałów (na cele ekologiczne) nieużytych (odnoszonych bezpośrednio w koszty przy zakupie) ustalona na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego, przenoszona w koszty w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego	Materiały (na cele ekologiczne)
Rozliczenie niedoborów materiałów (na cele ekologiczne) uznane za niezawinione	Rozliczenie niedoborów i szkód
Zakup półfabrykatów obcych (na cele ekologiczne) ewidencjonowanych w zespole 6	Rozliczenie zakupu (materiałów na cele ekologiczne)
Zużycie energii (na cele ekologiczne)	Rozliczenie zakupu (energii na cele ekologiczne)
Wn	Zużycie materiałów i energii strona Ma
Materiały (na cele ekologiczne), Wartość sprzedanych materiałów w cenach nabycia	Zwrot materiałów pobranych i nieużytych (na cele ekologiczne) na koniec okresu sprawozdawczego oraz produkcyjnych odpadów użytkowych
Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (przeznaczonych na cele ekologiczne)	Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych materiałów (na cele ekologiczne)
Rozliczenie nadwyżek	Rozliczenie nadwyżki materiałów (na cele ekologiczne), zmniejszające koszty (wynikające z błędów w ustalaniu zużycia)

Tabela 2, cd.

1	2
Inne rozrachunki z pracownikami	Zmniejszenie kosztów o zużycie materiałów (na cele ekologiczne), obciążające pracowników
Materiały (na cele ekologiczne)	Korekta na koniec okresu sprawozdawczego lub miesiąca o wartość materiałów nieużytych (na cele ekologiczne), odnoszonych bezpośrednio po zakupie w koszty, z pominięciem ewidencji magazynowej
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy kosztów zużycia materiałów (na cele ekologiczne) na wynik finansowy na dzień bilansowy
Usługi obce (na cele ekologiczne) strona Wn	Ma
Usługi transportowe i usługi pomocnicze świadczone przez jednostki krajowe i importowe	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Rozliczenie importu usług (przeznaczonych na cele ekologiczne)
Zakup biletów komunikacji miejskiej	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne)
Wydatki z tytułu używania samochodów osobowych pracowników, nie stanowiących składników majątku jednostki	Inne rozrachunki z pracownikami (na cele ekologiczne)
Obce usługi remontowe, w tym wykonane przez usługobiorców z innych państw (na cele ekologiczne)	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Rozliczenie importu usług (przeznaczonych na cele ekologiczne)
Różne usługi obce według ceny nabycia łącznie z VAT niepodlegającym odliczeniu, w tym prowizja komisarza od sprzedanych wyrobów i towarów oddanych w komis (na cele ekologiczne)	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Rozliczenie importu usług (przeznaczonych na cele ekologiczne)
Wn	Usługi obce (na cele ekologiczne) strona Ma
Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Rozliczenie importu usług (przeznaczonych na cele ekologiczne)	Bonifikaty i inne zmniejszenia kosztu usług transportowych wynikające z otrzymanych faktur korygujących
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy kosztów usług transportowych (proekologicznych) na dzień bilansowy
Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne)	Bonifikaty i opusty otrzymane od kontrahentów świadczących usługi, po ich wcześniejszym rozliczeniu, potwierdzone wystawioną przez nich fakturą korygującą (na cele ekologiczne)
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy kosztów (proekologicznych) na dzień bilansowy
Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Rozliczenie importu usług (przeznaczonych na cele ekologiczne)	Zmniejszenie kosztów usług remontowych (na cele ekologiczne) na podstawie otrzymanych faktur ekologicznych
Wynagrodzenia (pracowników służb ochrony przyrody) strona Wn	Ma
Wynagrodzenie brutto pracowników jednostki związanych z ochroną środowiska	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń (pracowników związanych z ochroną środowiska)
Wynagrodzenie brutto z tytułu umów zlecenia (pracowników związanych z ochroną środowiska)	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń (pracowników związanych z ochroną środowiska)

1	2
Wn	Wynagrodzenia (pracowników służb ochrony przyrody) strona Ma
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy wynagrodzeń (pracowników ochrony środowiska) wypłaconych ze środków jednostki na dzień bilansowy
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (pracownicy związani z ochroną środowiska) strona Wn	Ma
Naliczone składki na ubezpieczenia społeczne i odpis na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (pracowników ochrony środowiska)	Rozrachunki publicznoprawne(z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych pracowników ochrony środowiska)
Odpis podstawowy roczny i wyrównawczy na ZFŚS (dla pracowników ochrony środowiska); Odpis dodatkowy na ZFŚS (dla pracowników ochrony środowiska)	Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych
Wypłacone pracownikom (ochrony środowiska) świadczenia urlopowe	Inne rozrachunki z pracownikami (ochrony środowiska)
Świadczenia rzeczowe w zakresie bhp i ochronę zdrowia (dla pracowników ochrony środowiska)	Rozliczenie zakupu (materiałówna cele ekologiczne), Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne), Materiały
Opłaty za obowiązkowe ubezpieczenia osobowe pracowników (ochrony środowiska) i ich udział w kursokonferencjach	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne)
Wydatki ponoszone z tytułu obowiązkowego szkolenia pracowników (ochrony środowiska) i ich opiekę medyczną	Rozliczenie zakupu usług i robót (na cele ekologiczne)
Należne ekwiwalenty na używanie własnych narzędzi przez pracowników (ochrony środowiska) oraz niezrealizowane świadczenia rzeczowe z zakresu bhp	Kasa krajowych środków pieniężnych, Bieżący rachunek bankowy krajowych środków pieniężnych, Inne rachunki bankowe, Inne rozrachunki z pracownikami (ochrony środowiska)
Składki na ubezpieczenie grupowe na życie pracowników (ochrony środowiska)	Inne rozrachunki z pracownikami (ochrony środowiska)
Wn	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (pracownicy związani z ochroną środowiska) strona Ma
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy kosztów z tytułu ubezpieczeń społecznych i odpisów na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, pod data ostatniego dnia roku obrotowego (koszty proekologiczne związane z pracownikami ochrony środowiska)
Wynik finansowy	Przeniesienie sumy narzutów (proekologicznych) na dzień bilansowy
Kasa krajowych środków pieniężnych, Bieżący rachunek bankowy krajowych środków pieniężnych, Inne rachunki bankowe, Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń, Inne rozrachunki z pracownikami (ochrony środowiska)	Częściowy zwrot kosztów przez pracowników (ochrony środowiska) np. za szkolenia, dojazdy do pracy
Wynik finansowy	Przeniesienie salda konta na dzień bilansowy

Tabela 2, cd.

1	2
Podatki i opłaty (ekologiczne) strona Wn	Ma
Podatki i opłaty ekologiczne	Rozrachunki z tytułu VAT
Wn	Podatki i opłaty (ekologiczne) strona Ma
Wynik finansowy	Przeniesienie salda konta Podatki i opłaty (ekologiczne) na dzień bilansowy
Pozostałe koszty rodzajowe (środowiskowe) strona Wn	Konta środków pieniężnych Ma

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Pałka 2008; Naumiuk 2011; Węgrzyńska 2013, s. 114].

Układ funkcjonalny kosztów ochrony środowiska obejmuje zespół 5, z uwzględnieniem kwestii proekologicznej działalności przedsiębiorstw.

W celu przeprowadzenia prawidłowej interpretacji kosztów i operacji z nimi związanych niezbędne wydaje się uzupełnienie wybranych operacji o ewidencję analityczną. Kontem analitycznym do konta „Pozostałe koszty operacyjne” jest więc konto „Pozostałe koszty operacyjne środowiskowe” [Węgrzyńska 2013, s. 114]. Ewidencję na koncie „Pozostałe koszty operacyjne środowiskowe” przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Ewidencja pozostałych kosztów operacyjnych środowiskowych

Operacja (strona Wn konta Pozostałe koszty operacyjne środowiskowe)	Strona Ma
1	2
Koszty działalności socjalnej	Konta zespołu 1,2,3 oraz Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych
Wartość netto sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych związanych z realizacją działań ekologicznych, wartości niematerialnych i prawnych związanych z realizacją działań ekologicznych, nieruchomości oraz środków trwałych w budowie przeznaczonych na cele ekologiczne	Środki trwałe Wartości niematerialne i prawne Środki trwałe w budowie
Koszty odpisanych środków trwałych w budowie przeznaczonych na cele ekologiczne, które nie dały zamierzonego efektu inwestycyjnego	Środki trwałe w budowie
Nieplanowane odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z realizacją działań ekologicznych	Odpisy umorzeniowe środków trwałych Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych
Koszt likwidacji środków trwałych związanych z realizacją działań ekologicznych	Rozliczenie zakupu
Odpisy aktualizujące wartość aktywów związanych z działalnością ekologiczną	Wartości niematerialne i prawne, Środki trwałe, Środki trwałe w budowie, Materiały

1	2
Odpisane należności ekologiczne przedawnione, umorzone i nieściągalne, z wyjątkiem należności publicznoprawnych nieobciążających kosztów	Rozrachunki z odbiorcami
Utworzone rezerwy ekologiczne na spodziewane straty, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi	Rezerwy
Przekazane darowizny aktywów (ekologicznych) – w tym także środków trwałych, środków pieniężnych, wartości niematerialnych i prawnych oraz materiałów – związanych z realizacją działań ekologicznych	Środki trwałe Rachunki bankowe Wartości niematerialne i prawne Materiały
Zapłacone odszkodowania, kary i grzywny związane z realizacją działań ekologicznych: <ul style="list-style-type: none"> • zapłacone i nie ujęte wcześniej w księgach jednostki • zarachowane 	Rachunki bankowe Rozrachunki z dostawcami
Koszty postępowania spornego	Kasa
Aktualizacja wartości należności, które nie rokują zapłaty, a są związane z realizacją działań ekologicznych	Odpisy aktualizujące rozrachunki
Rozliczenie niezawinionych niedoborów	Pozostałe rozrachunki

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Węgrzyńska 2013, s. 115; Pałka 2008; Sawicki 2009, s. 209].

Koszty finansowe (nie omawiane w tym opracowaniu) związane są z realizowanymi operacjami finansowymi. W głównej mierze składają się z odsetek (w tym również za zwłokę), z prowizji od pożyczek i zobowiązań, strat na sprzedaży papierów wartościowych, odpisów aktualizujących wartości inwestycji, ujemnych różnic kursowych i innych.

Koszty działalności ekologicznej – przy jednoczesnym uwzględnieniu przychodów z tej działalności – umożliwiają ustalenie wyniku z tej działalności. Tak jak w przypadku tradycyjnej metody ustalania wyniku finansowego, również w przypadku działalności ekologicznej, różnica między kosztami a przychodami dostarcza informacji o wyniku działalności proekologicznej – zysk lub strata.

3. Wnioski

Zagrożenia środowiska, będące konsekwencją prowadzonej działalności gospodarczej, a także związane z tym ustawodawstwo, nakładają na przedsiębiorstwa obowiązek ograniczenia negatywnych skutków środowiskowych swojej działalności, co wiąże się z ponoszeniem dodatkowych kosztów. Można przyjąć za Lickissem, że „postawa firmy do środowiska może być postrzegana jako punkt odniesienia w jej

zaangażowanie na rzecz innowacji i dobrego zarządzania. Firmy ustalające koszty środowiskowe będą postrzegane jako liderzy w sektorze przedsiębiorstw” [Lickiss 1991].

Literatura

- Gostomczyk B., *Globalization and environmental costs – structure, classification and expenditure*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 29, Wyd. Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2012.
- Kiziukiewicz T. (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003.
- Lickiss M., *Measuring up to the environmental challenge*, “Accountancy”, January 2, 1991.
- Murphy A., *What are environmental costs? Part 1*, <http://www.microempowering.org/external-blog/what-are-environmental-costs-part-1>, November 2010.
- Naumiuk T., *Wzorcowy plan kont 2012 z komentarzem*, Infor Ekspert, Warszawa 2011.
- Pałka M., *Zakładowy plan kont z komentarzem. Dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert, Wrocław 2008.
- Sawicki K., *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2009.
- Węgrzyńska M., *Zielona rachunkowość*, WSB w Poznaniu, Poznań 2013.

ENVIRONMENTAL COSTS REGISTER BY THEIR TYPE AND FUNCTIONALITY

Summary: The purpose of this article is to make an attempt to classify the costs resulting from the pro-ecological activities of enterprises. The article distinguishes records of environmental costs by their type and functionality presenting the characteristics of accounts in each of these systems and their links with other accounts. The purpose of this article is to present records of environmental costs by their type and functionality. The methodology of research is the analysis of the available literature and comparative analysis of standard accounts.

Keywords: environmental costs, register, company.