

Ewelina Kuberska,
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu,
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej
al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4988-8613>

KOSZT SPOŁECZNY W RACHUNKOWOŚCI

Wstęp

Działalność człowieka daje wyraźne znamiona w postaci zmian ekologicznych. Ostatni czas to czas, w którym rośnie zarówno ilość paneli dyskusyjnych, raportów i zmian legislacyjnych w obszarze zmian klimatycznych jak i świadomość ekologiczna społeczeństwa. Globalne problemy ekologiczne sprowadzić można do trzech podstawowych: nadmiernego zawłaszczania zasobów przyrodniczych oraz obciążenia środowiska, jakie stwarza wzrost gospodarczy i powiązana z nim konsumpcja, zmian klimatu o charakterze globalnym oraz utraty bogactwa różnorodności biologicznej (Kassenberg 2012, s. 136). Warunki te wymuszają na poszczególnych podmiotach zmiany podejścia do funkcjonowania. Pobudki zmian poszczególnych podmiotów są różnorodne od środowiskowego fakultatywnego i świadomego podejścia po działania marketingowe i filantropijne, a także obligatoryjne działania środowiskowe wynikające z przepisów prawnych. Pobudki te są mniej istotne w sytuacji kiedy rezultatem jest coś dobrego, a dobrem tym jest nasze otoczenie. Dotychczas zainteresowanie interesariuszy działalnością przedsiębiorstwa odnosiło się do tego co występuje w jego wnętrzu przez co rozumieć należy wyniki, wskaźniki wynikające z wewnętrznych danych finansowych. Rachunkowość spełniała w tym obszarze swoją kluczową rolę, pozostawiając jednak także wiele kwestii do dalszych głębszych badań i rozważań. Dzisiaj zainteresowanie interesariuszy dosięga również tego co jest związane z zewnętrznym otoczeniem jednostki (wpływ na środowisko lokalne, relacje z pracownikami, wpływ na bioróżnorodność), a mianowicie interesariusze dążą do informacji dotyczących między innymi wpływu danego przedsiębiorstwa na otoczenie: na środowisko i społeczeństwo.

Produktem finalnym rachunkowości jest sprawozdanie finansowe, które stanowi istotne źródło informacji finansowych niezbędnych do oceny działalności podmiotu gospodarczego oraz determinujących decyzje użytkowników tychże sprawozdań. Natomiast wszelkie pozafinansowe informacje odnoszące się do działalności gospodarczej podmiotu prezentowane są w odrębnych raportach, a to z kolei oznacza prezentację wycinkowego obrazu poszczególnych aspektów działalności. Próbę połączenia finansowych i pozafinansowych informacji o działalności podmiotu podjęto w ramach koncepcji sprawozdawczości, określanej mianem sprawozdawczości zintegrowanej (Remlein 2015, s. 150).

Połączenie i prezentacja informacji finansowych wraz z informacjami niefinansowymi wymaga przeprowadzenia rozważań i wypracowania rozwiązań w odniesieniu do kwestii zupełnie nowych i dotychczas nie rozpatrywanych w rachunkowości. Rozważania te rozpocząć należy między innymi od pytania, w jaki sposób ująć, zmierzyć, wycenić i zaprezentować wpływ przedsiębiorstwa na otoczenie na społeczeństwo i środowisko. Można zauważyć, że w praktyce prezentuje się już ten wpływ w postaci publikowanych informacji niefinansowych. Celem artykułu jest zaproponowanie definicji pojęcia koszt społeczny w rachunkowości na tle rozważań nad rolą i kierunkami rozwoju rachunkowości w dobie zrównoważonego rozwoju. Ostateczne wyniki rozważań odnoszące się do kosztu społecznego w rachunkowości zostały poprzedzone omówieniem:

- roli rachunkowości w dobie zrównoważonego rozwoju,
- przesłanek przemawiających za koniecznością zdefiniowania i prowadzenia badań nad kosztem społecznym w rachunkowości,
- pojęć i definicji stosowanych do określania kosztów społecznych przedsiębiorstw w rachunkowości.

Do realizacji celu wykorzystano metody jakościowe: metodę analizy literatury i metodę wnioskowania logicznego.

1. Rachunkowość w dobie zrównoważonego rozwoju

W ostatnich latach zauważyć można zwiększone zainteresowanie badaniami nad koncepcją zrównoważonego rozwoju. Koncepcja zrównoważonego rozwoju wskazuje, że zrównoważony rozwój powinien zapewnić społeczeństwu oraz przyszłym pokoleniom spełnienie wysokich standardów ekologicznych, ekonomicznych i społeczno-kulturowych w granicach pojemności ekosystemów, stosując zasadę sprawiedliwości wewnątrzpokoleniowej i międzypokoleniowej (Rogall 2010, s. 44).

Popularyzowanie koncepcji zrównoważonego rozwoju wpłynęło na postrzeganie biznesu zarówno przez ich właścicieli, a także inwestorów. Dotychczasowy sposób prowadzenia biznesu okazał się niewystarczający na dzisiejsze czasy, w których ważną kwestią jest zrównoważony rozwój i sprowokował do redefinicji celu współczesnego przedsiębiorstwa (Jamka 2010 s. 17). Strategie zarządzania przedsiębiorstwem budowane bez uwzględniania zasad zrównoważonego rozwoju mogą utrudniać budowanie trwałej przewagi konkurencyjnej (Klima 2017, s. 215), czy też osiągnięcie wysokich wyników finansowych (Sikacz 2016). Wobec tego zmieniły się oczekiwania wobec udostępnianych przez przedsiębiorstwa informacji, które okazały się niewystarczające do budowania strategii przedsiębiorstwa. Ponadto, informacje prezentowane przez przedsiębiorstwa, głównie te których akcje stanowią przedmiot obrotu giełdowego okazały się niewystarczające dla inwestorów. W czasach zwiększonego ryzyka związanego z katastrofami ekologicznymi i zmianami klimatu inwestorzy zaczęli większą uwagę skupiać na upublicznianych przez przedsiębiorstwa informacjach dotyczących jego zrównoważonego rozwoju, w tym jego wpływie na otoczenie.

Zarządzanie przedsiębiorstwem zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju dostarczyło nowych wyzwań dla rachunkowości, zarówno w zakresie prowadzenia rachunkowości jak i raportowania. W literaturze zidentyfikować można następujące obszary badań stanowiące przedmiot ostatnich rozważań i dyskusji naukowych w rachunkowości wynikających z koncepcji zrównoważonego rozwoju:

- problemy i wyzwania stojące przed rachunkowością w dobie zrównoważonego rozwoju (Śnieżek i Perlińska 2012), (Gabrusewicz 2011), (Biadacz 2016), (Bebbington, Russell i Thomson 2017),
- narzędzia służące do informowania o działaniach przedsiębiorstwa na rzecz zrównoważonego rozwoju (Paszkievicz i Szadzińska 2011), (Krasodomska 2018), (Martyniuk i Romanchuk 2019), (Rubik 2018),
- zakres i jakość informacji niefinansowych prezentowanych w raportach niefinansowych (Fijałkowska 2013), (Krasodomska 2014), (Kawacki 2018), (Skoczylas 2019), (Adamczyk 2019), (Bek-Gaik i Surowiec 2019),
- rodzaj stosowanych wytycznych do tworzenia informacji niefinansowych (Ogrodnik 2019), (Rubik 2018),
- jakość, wiarygodność i użyteczność informacji niefinansowych (Zyznańska-Dworczak 2015), (Adamczyk 2019), (Chojnacka i Jadanowska 2020).

- zaangażowanie przedsiębiorstw w publikowanie informacji niefinansowych (Sikacz i Wołczek 2017), (Aluchna, Kytsyuk i Roszkowska-Menkes 2018), (Lament 2017).

Jeżeli koncepcja zrównoważonego rozwoju wskazuje, że biznes zarządzany w myśl tej koncepcji powinien w jak najmniejszym stopniu szkodzić środowisku i mieć na uwadze dobro przyszłych pokoleń, to zarządzający podejmując decyzje, a także budując strategię przedsiębiorstwa potrzebują informacji m.in. na temat wpływu prowadzonej działalności na otoczenie. Informacje te stanowią także obecnie kluczowy element podczas podejmowania decyzji przez inwestorów. Informacje dotychczas dostarczane przez rachunkowość przestają być wystarczające do podejmowania decyzji w warunkach zrównoważonego rozwoju. Występuje potrzeba posiadania i dysponowania informacjami odmiennymi, które dotychczas nie były prezentowane, a także ewidencjonowane i ujmowane w księgach rachunkowych. W związku tym rola rachunkowości w dobie zrównoważonego rozwoju polega na dostarczeniu informacji użytecznych, wiarygodnych i porównywalnych, które wspomogą prowadzenie biznesu w sposób odpowiedzialny za społeczeństwo i środowisko. Jedną z tych informacji może być informacja o koszcie społecznym przedsiębiorstwa.

2. Przesłanki przemawiające za zdefiniowaniem kosztu społecznego w rachunkowości

W literaturze rachunkowości występuje znacząca ilość terminów. Część z nich otrzymując definicję zyskuje miano pojęć. Część pojęć jest wielokrotnie definiowana, w zależności od potrzeb przeprowadzanych badań. Występują też sytuacje, kiedy stosuje się kilka różnych pojęć do opisu tych samych i tożsamyh zjawisk. Nie ma możliwości prowadzenia badań bez wyodrębniania obiektu tych badań. Obiekt badań wymaga określenia w postaci terminu, który wykorzystywany będzie to jego określania oraz definicji, która wskazywała będzie na jego dokładny zakres. Złożoność otoczenia gospodarczego wpływa na to, że raz sformułowana definicja bywa niejednokrotnie niewystarczająca do prowadzenia badań. To co się obecnie dzieje w rachunkowości prowokuje do podjęcia dyskusji dotyczącej konieczności wprowadzenia nowych terminów i ich definicji w zakres nauki rachunkowości bądź zweryfikowania już istniejących. Koniecznym wydaje się przyjęcie w nauce rachunkowości pojęcia koszt społeczny, a przemawiają za tym między innymi następujące przesłanki:

- 1) Nurt rachunkowości odpowiedzialności społecznej,
- 2) Teoria legitymizacji w rachunkowości,
- 3) Koncepcja całkowitego rachunku kosztów,

4) Dyrektywa w sprawie ujawniania informacji niefinansowych.

Zakres tych przesłanek wskazuje na istotność kosztu społecznego i znaczenie jego wyodrębnienia dla rozwoju nauki rachunkowości.

2.1. Nurt rachunkowości odpowiedzialności społecznej

Pojęcie rachunkowości odpowiedzialności społecznej stosowane jest przez (Garstecki 2015, s. 52), (Kosiuk 2013, s.116), (Gabrusewicz 2010, s. 60), (Macuda 2015, s. 1). Równorzędnie stosuje się takie pojęcia jak rachunkowość społeczna (Michalczuk i Mikulska 2014, s. 197), (Biadacz 2017), (Krasodomska 2014, s.192), (Dyląg i Puchalska 2014, s. 2015), (Garstecki 2015, s. 52), czy rachunkowość społecznie odpowiedzialna (Garstecki 2015, s. 52), (Biadacz 2017).

Rachunkowość społecznej odpowiedzialności zdefiniowana przez T. Gabrusewicza (2010, s. 60), oznacza rachunkowość uwzględniającą obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego przedstawione w formie wartościowej lub opisowej. Natomiast M. Macuda (2015, s. 1) wskazuje, że rachunkowość odpowiedzialności społecznej ma na celu identyfikację, pomiar i prezentowanie zagadnień społecznych i środowiskowych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. M. Macuda włączając pomiar w zakres rachunkowości odpowiedzialności społecznej dokonała zawężenia formy prezentowanych zdarzeń społecznych i środowiskowych. Bowiem zgodnie z definicją zaprezentowaną przez T. Gabrusewicza zdarzenia społeczne i środowiskowe mające wyraz obciążeń i korzyści dla społeczeństwa prezentowane powinny zostać w sposób opisowy bądź wartościowy.

Obecnie pewne informacje na temat wpływu działalności przedsiębiorstwa na otoczenie są już prezentowane przez niektóre przedsiębiorstwa w raportach pozafinansowych. Jedną z kategorii ujawnianych w raportach jest koszt społeczny, który prezentowany jest różnorodnie z wykorzystaniem niejednorodnych danych i mierników. Wpływ ten jest istotny dlatego powinien być porównywalny i ujednolicony. Dlatego ważne jest szczegółowe rozpoznanie tej kategorii jako obiektu badań w rachunkowości. Przyczynę rozszerzenia zainteresowania rachunkowości informacjami dotychczas nieprezentowanymi w sprawozdaniu finansowym trafnie opisuje teoria legitymizacji, stanowiąca kolejną przesłankę potwierdzającą konieczność zdefiniowania kosztu społecznego w rachunkowości.

2.2. Teoria legitymizacji w rachunkowości

Teoria legitymizacji w rachunkowości wyjaśnia dlaczego następuje rozszerzenie zainteresowania rachunkowości nad tworzeniem i dostarczaniem informacji dotychczas nie prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. O miejscu i zastosowaniu teorii legitymizacji w ramach badań naukowych w rachunkowości piszą M. Łada, A. Kozarkiewicz (2013), M. Łada (2016), Ł. Matuszak (2015), A. Jastrzębowski (2014), B. Zyznarska-Dworczak (2018). Według Szadziowskiej A. (2014, s. 262) zgodnie z teorią legitymizacji w obecnych warunkach utrzymanie się i rozwój podmiotów gospodarczych zależy nie tak jak dotychczas wyłącznie od osiągania wysokich wyników ekonomicznych, ale także od akceptacji ich działalności przez otoczenie. Wobec tego rachunkowość będzie wykorzystywana jako środek do uzyskania akceptacji, jej utrzymania bądź też odzyskania (Matuszak 2015, s. 114).

Dostarczanie informacji dotychczas niepublikowanych jest istotne nie tylko z punktu widzenia czynności sprawozdawczych przedsiębiorstwa. Poza ujawnianiem wpływu działalności przedsiębiorstw na otoczenie rozpatruje się także ujmowanie tego wpływu jako kategorii kosztu podczas ustalania wyniku w ramach całkowitego rachunku kosztów.

2.3. Koncepcja całkowitego rachunku kosztów

Koncepcja całkowitego rachunku kosztów (ang. *full cost accounting*) to koncepcja, która nie jest podejmowana przez naukowców w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości. W literaturze anglojęzycznej zamiennie nazywana jest jako *environmental full-cost accounting*, *full environmental cost accounting*, *total cost accounting* oraz *total cost assessment* (Jasinski, Meredith i Kirwan 2015, s. 1124). Koncepcją *full cost accounting* ma na celu identyfikację i wycenę kosztów zarówno tych występujących wewnątrz przedsiębiorstwa (ang. *direct cost*) jak i tych zewnętrznych generowanych przez przedsiębiorstwo oraz objawiających się w postaci występujących efektów zewnętrznych o charakterze społecznym i środowiskowym (ang. *environmental and social externalities*), lecz ponoszonych przez jednostki trzecie (ang. *indirect cost*) (D'Onza, Greco i Allergini 2016, s. 60), (Bebbington i Gray 2001, s. 24). Koncepcja *full cost accounting* jeszcze bardziej potwierdza konieczność zaproponowania definicji kosztu społecznego, który jest ściśle z nią związany. Teorie i koncepcje związane z rachunkowością społecznej odpowiedzialności i sprawozdawczością społeczną znalazły swoje praktyczne odzwierciedlenie w dyrektywie w sprawie ujawniania informacji niefinansowych.

2.4. Dyrektywa w sprawie ujawniania informacji niefinansowych

Za najważniejszą unijną inicjatywę ustawodawczą w obszarze ujawniania informacji środowiskowych, społecznych i związanych z łaodem korporacyjnym uznaje się Dyrektywę Parlamentu Europejskiego 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 zmieniającą dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Zapisy zawarte w dyrektywie nakładają na duże europejskie jednostki obowiązek ujawniania informacji dotyczących kwestii środowiskowych, społecznych, pracowniczych, poszanowania praw człowieka, a także przeciwdziałania korupcji oraz łapownictwu. Jednostki te muszą ponadto ujawnić politykę różnorodności stosowaną wobec swoich organów administrujących, zarządzających i nadzorczych. Przepisy dyrektywy zostały wdrożone przez wszystkie kraje członkowskie, w tym Polskę, i obowiązują od 1 stycznia 2017 roku (Remlein 2019, s. 49). Minęły 4 lata odkąd określone przedsiębiorstwa raportują informacje niefinansowe. Jednak część z nich publikuje mniej bądź bardziej doskonałe informacje niefinansowe już od dłuższego czasu.

Rozważania naukowe powinny dążyć do tworzenia teorii, która lepiej wytłumaczy i zobrazuje otaczający nas świat i jego problemy. Niepodważalnie obecny świat praktyki gospodarczej i jego otoczenie potrzebuje jak najlepszych narzędzi do komunikowania się z jego interesariuszami. Zgodnie z tym nauka rachunkowości musi się rozwijać tworząc nowe teorie, pojęcia, metody, koncepcje. Jednym z nowych i koniecznych do wprowadzenia pojęć w nauce rachunkowości jest koszt społeczny. Jego wprowadzenie spowoduje powstanie kolejnych naukowych problemów do rozwiązania, a wśród nich jest m.in. jego pomiar i wycena.

3. Istota kosztu społecznego w rachunkowości

W polskiej literaturze z zakresu rachunkowości występuje wiele pojęć kosztów, które wskazują na powiązanie z sferą społeczną i środowiskową. Do tych pojęć zaliczyć należy m.in.: *koszty społeczne, koszty działań społecznych, koszty związane z działalnością społecznie niepożądaną, koszty zewnętrzne* (koszty efektów zewnętrznych), *koszty środowiskowe, czy też koszty ochrony środowiska.*

Pojęcie kosztów społecznych nie jest często stosowane w literaturze przedmiotu. Ponadto, nie jest w literaturze nauki rachunkowości definiowane i nie stanowi przedmiotu rozważań autorów. Pojawia się jako element służący do opisu szerszych bardziej złożonych problemów. Dla przykładu B. Zyznarska-Dworczak (2014 s. 148) pojęcie koszty społeczne stosuje w następującym kontekście „...tradycyjne rachunki nie

pozwalają na generowanie pełnej informacji o kosztach społecznych, a tym samym przeprowadzanie rachunku ekonomicznego opartego na ich informacjach jest niekompletne i nie pozwala realizować założeń koncepcji odpowiedzialności społecznej...". Natomiast M. Matuszak (2015, s. 118) opisuje „... przedsiębiorstwo wykorzystuje zasoby danego społeczeństwa, w zamian za co dostarcza produkty i usługi, ale także zanieczyszcza środowisko (koszty społeczne)”.

Kolejną kategorią kosztów występującą w publikacjach naukowych mających jednocześnie wydźwięk społeczny stanowią **koszty działań społecznych**. Podobnie jak koszty społeczne nie stanowią oddzielnie rozpatrywanej kategorii, lecz pojawiają się w trakcie dokonywanych szerszych badań naukowych. A. Nowak (2014, s. 234) twierdzi, iż „...w działaniach związanych ze społeczną odpowiedzialnością problemem nie jest oszacowanie kosztów, lecz oszacowanie przychodów...”. Na kategorię kosztów działań społecznych wskazuje także A. Szadziwska. Dowodzą tego następujące słowa „...przedsiębiorstwa wykorzystują różne podejścia do rozliczania za sprawy społeczne, a mianowicie (...) przygotowywanie szacunku kosztów działań społecznych...” (Szadziwska 2014, s. 98). W prezentowaniu tej myśli Szadziwska wskazuje także na **koszty związane z działalnością społecznie niepożądaną**. Jednocześnie określając działalność społecznie niepożądaną przykładowo jako działalność powodującą skutki szkodliwe dla środowiska przyrodniczego.

Istotną kategorię kosztów stanowią **koszty środowiskowe**. Pojęcie to jest dość często definiowane i najbardziej ugruntowane wśród powyżej wskazanych. Koszt środowiskowy stanowi sumę kosztu ponoszonego przez przedsiębiorstwo, który jest policzalny i ma wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa (*ang. internal cost*) oraz kosztu efektów zewnętrznych (*ang. external cost*) wynikającego z wpływu prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności na społeczeństwo i środowisko, który dotychczas nie stanowi elementu uwzględnianego w określaniu wartości wyniku finansowego (Dascalu, i in. 2010, s.7).

Węższe spojrzenie na **koszty środowiskowe** przedstawia B. Piontek definiując koszty środowiskowe jako **straty środowiskowe i nakłady środowiskowe**. Wskazuje, że straty środowiskowe są zagadnieniem szerokim i zjawiskiem zarówno globalnym, jak i w wymiarze podmiotów gospodarujących. Najogólniej – w ujęciu przedmiotowym - należy je rozumieć jako (Piontek 1999, s. 159):

- uszczuplenie majątku narodowego w wyniku uszkodzenia lub zniszczenia różnego rodzaju dóbr ekonomicznych i społecznych. Zaliczyć tu należy: straty

z tytułu korozji, dewastacji (budynków), budowli i urządzeń, niszczenie lasów, biocenozy wód;

- utrata określonych możliwości wytwórczych, spowodowana zanieczyszczeniem lub przekształceniem różnych elementów środowiska. Są to: straty w postaci zmniejszenia plonów w rolnictwie zarówno jako wynik zanieczyszczenia powietrza i gleby, jak i na skutek przekazywania ziemi na inne cele, zmniejszenie możliwości wykorzystania zasobów naturalnych, utrata surowców odprowadzanych jako odpadów;
- zniszczenie krajobrazu;
- pogorszenie warunków zdrowotnych i jakości życia człowieka.

Natomiast przez nakłady środowiskowe B. Piontek rozumie celowe zużycie środków rzeczowych (wyrażone w cenach) i pracy żywej (wyrażone w płacach) związane z działalnością ekologiczną, a więc ochroną, kształtowaniem, restytucją środowiska (Piontek 1999, s. 160). Pojęcie **nakładów środowiskowych** zbliża nas do pojęcia **koszty ochrony środowiska**. Bowiem **koszty ochrony środowiska** to wyrażone w pieniądzu zużycie zasobów w celu osiągnięcia bieżących lub przyszłych korzyści związanych z ochroną środowiska, która pozwoli używać zasoby środowiska dziś i w przyszłości, zapewniając w ten sposób możliwość prowadzenia działalności gospodarczej bez ograniczenia czasowego (Famielec i Brodniewicz 2006, s. 23).

Rozszerzony i uporządkowany sposób prezentacji kosztów środowiskowych przedstawia Szadzińska A. Autorka powołując się na (Jasch 2003, s. 669) pod pojęciem **kosztów środowiskowych** rozumie koszty zewnętrzne oraz wewnętrzne, które powstają zarówno w związku z niszczeniem, jak i ochroną środowiska przyrodniczego. Wskazuje, że koszty środowiskowe dzielą się na (Szadzińska 2012, s. 47-48):

a) koszty wewnętrzne, do których zalicza się:

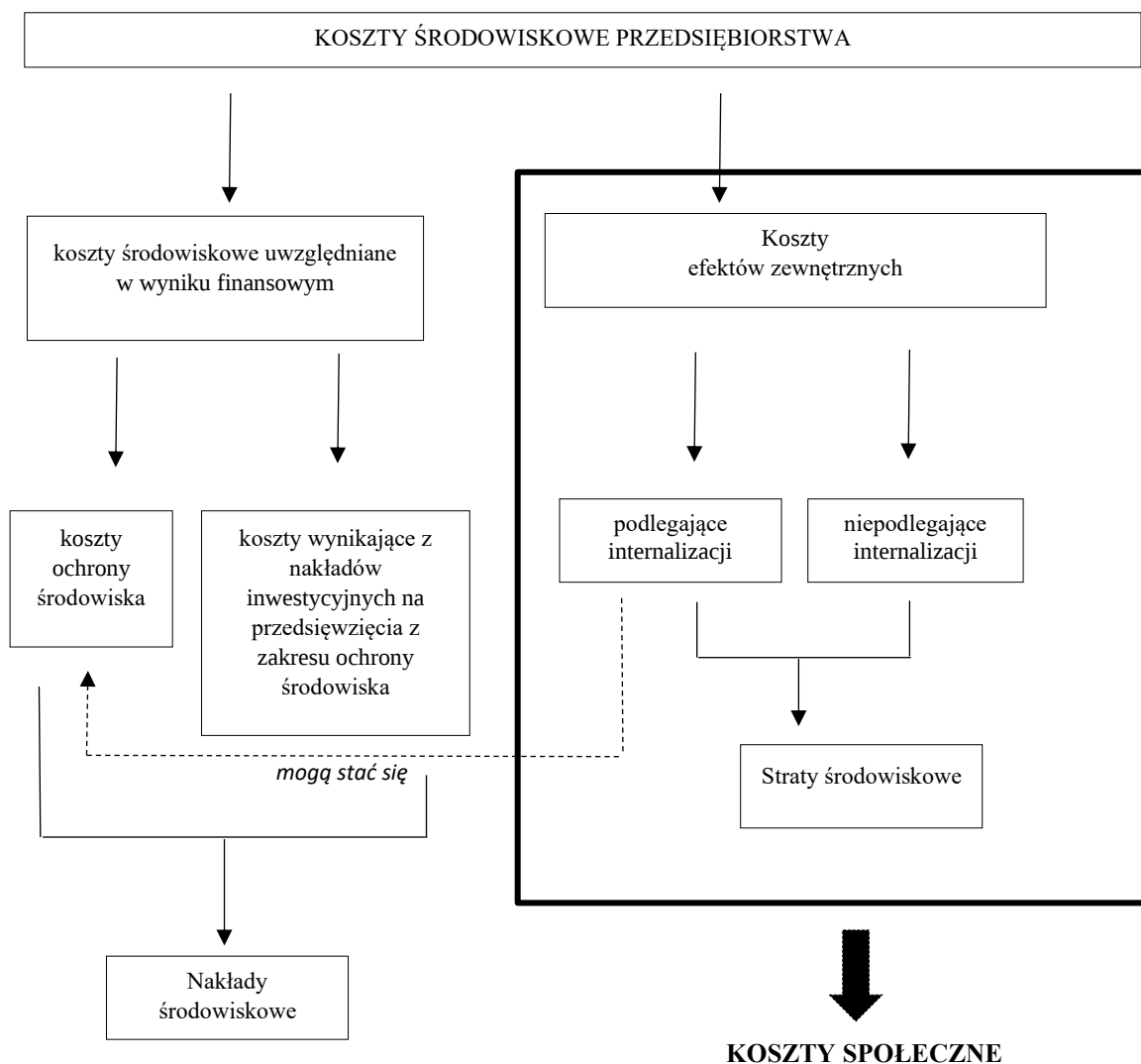
- koszty bieżące ochrony środowiska ponoszone na zapobieganie powstawaniu zagrożeń, zabezpieczenie przed ich wpływem, ograniczanie lub eliminowanie zanieczyszczeń, naprawę zaistniałych zniszczeń, wynikających z bieżącej działalności firmy oraz,
- nakłady inwestycyjne na przedsięwzięcia z zakresu ochrony środowiska;

b) koszty zewnętrzne, do których zalicza się:

- koszty wynikające z efektów zewnętrznych podlegające internalizacji przez odpowiednie instrumenty stosowane w polityce ekologicznej państwa (koszty bieżące ochrony środowiska wynikające z obowiązujących przepisów tj. kontrola emisji, podatki i opłaty ekologiczne)
- koszty wynikające z efektów zewnętrznych niepodlegające internalizacji (koszty związane z funkcjonowaniem jednostki w danym środowisku, powodującym jego zanieczyszczenie, obciążające społeczeństwo, środowisko, inne podmioty).

Powiązania pomiędzy poszczególnymi, wyodrębnionymi powyżej pojęciami obrazuje rysunek 1.

Rysunek 1. Koszty środowiskowe przedsiębiorstwa



Źródło: Opracowanie własne.

Koszty społeczne to kategoria kosztów środowiskowych przedsiębiorstwa. Koszty te nie są obecnie uwzględniane w wyniku finansowym. Można przypuszczać, że internalizacja kosztów efektów zewnętrznych przyczynia się do uwzględnienia części kosztów społecznych w kosztach ochrony środowiska czyniąc je kosztami wpływającymi na wynik finansowy. Kluczowe wydaje się w tym momencie wskazanie na kilka elementów podważających tę myśl, a mianowicie:

- internalizacja kosztów efektów zewnętrznych nie oznacza, że straty środowiskowe odczuwane przez społeczeństwo nie występują,
- internalizacja kosztów efektów zewnętrznych niejednokrotnie wskazuje na płatność za użytkowanie środowiska, nie eliminuje to zatem kosztów społecznych ponoszonych przez społeczeństwo,
- wykorzystanie podatków i opłat środowiskowych przez instytucje rządowe na działania pro-środowiskowe nie eliminuje występowania „luki kosztów społecznych” – czyli okresu trwającego od czasu kiedy koszt społeczny zaczął być ponoszony przez społeczeństwo do czasu zminimalizowania kosztów społecznych poprzez działania rządowe,
- koszty społeczne wyrażone w wartości opłat środowiskowych i podatków mogą nie odzwierciedlać wielkości kosztu społecznego ponoszonego przez społeczeństwo.

Powyższe może wskazywać, że traktowanie kosztów zewnętrznych (internalizowanych) jako kosztów społecznych, które są uwzględniane w wyniku finansowym przedsiębiorstwa jest niewystarczające w dobie zrównoważonego rozwoju.

W literaturze anglojęzycznej z obszaru rachunkowości występują różne terminy wskazujące na koszty o charakterze społecznym i środowiskowym. Wśród nich wyróżnić należy: **external costs** (Jasinski, Meredith i Kirwan 2015, s. 1124), (Antheaume 2004,), (Dascalu, i in., 2010, s. 24), **negative externalities** (Fagerström, Kågström i Hartwig 2019, s.159), (Umerman, Bebbington, O'Dwyer 2018, s. 500), **negative social externalities** (Umerman, Bebbington, O'Dwyer 2018, s. 505), **societal costs** (Dascalu, i in., 2010, s. 24). *External cost* definiowany jest jako szkody bądź negatywne efekty wynikające z działań bądź podejmowanych decyzji jednostki gospodarczej ponoszone przez jednostki z tym niezwiązane (Jasinski, Meredith i

Kirwan 2015, s. 1124). C. Dascalu i inni (2010, s. 25) do *external costs* zaliczają: degradację środowiska, w tym wyczerpanie zasobów naturalnych, hałas i skutki estetyczne, resztkowe emisje do powietrza i wody, długoterminowe usuwanie odpadów za które firmy nie ponoszą odpowiedzialności prawnej oraz niekorzystny wpływ na ludzi, ich własność i dobrobyt, nieskompensowane skutki zdrowotne, zmiana lokalnej jakości życia, którą nie zawsze można zrekompensować za pomocą systemów prawnych. Autorzy Ci wskazują także na stosowanie pojęcia *societal costs* to opisu tego samego zjawiska. A. Fagerström, J. Kågström, F. Hartwig (2019, s.159) pomimo stosowania pojęcia *negative externalities* nie definiują go. Skupiają się na zdefiniowaniu pojęcia *externalities*. Przez które rozumieją korzyści lub koszty ponoszone nie przez strony transakcji, a przez osoby trzecie. Według J. Umerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer (2018, s. 500) *negative externalities* ma miejsce, gdy osoba fizyczna lub organizacja będąca stroną trzecią ponosi koszty wynikające z transakcji między stronami trzecimi i dla których strona trzecia nie ma możliwości odzyskania tych kosztów od stron transakcji.

W literaturze anglojęzycznej od jakiegoś czasu trwają badania i prowadzone są rozważania nad *externalities*, czyli zewnętrznym wpływem działalności podmiotów, który ponoszony jest przez jednostki trzecie i ich miejsca w rachunkowości. Poniższa tabela wskazuje na najważniejsze badania z tego obszaru.

Tabela 1. Badania anglojęzyczne z zakresu rachunkowości dotyczące *externalities*.

Autorzy	Rok publikacji	Tytuł	Czasopismo
<u>Fagerström</u> A., Kågström J., Hartwig F.	2019	Sustainability Accounting for Externalities	Sustainability The Journal of Record
Unerman J., Bebbington J., O'dwyer B.	2018	Corporate reporting and accounting for externalities	Accounting and Business Research
Jasiński D., Meredith J., Kirwan K.	2015	A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry	Journal of Cleaner Production
Dascalu C., Caraiani Ch., Lungu C., Colceag	2010	The externalities in social environmental	International Journal of Accounting and

F., Guse G.		accounting	Information Management
Antheaume, N.	2004	Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting.	European Accounting Review

Źródło: Opracowanie własne

W odróżnieniu do literatury anglojęzycznej w polskich czasopismach z zakresu finansów i rachunkowości na obecny moment brak badań związanych z tzw. *externalities* czy szczególnie *negative externalities*. Występują badania ogólnie nawiązujące do informacji niefinansowych, lecz brak skonkretyzowanych badań wyłącznie nad wpływem działalności przedsiębiorstw na otoczenie: na środowisko i społeczeństwo.

4. Koszt społeczny w rachunkowości

Nauka rozwija się w różnym kierunku. Ma różne trendy i różne problemy. Wśród nich występują takie, które są rozwiązywane i opisywane dużo chętniej niż pozostałe. Od kilku lat zauważa się w rachunkowości trend prowadzenia badań naukowych odnoszących się do zrównoważonego rozwoju. Masowo identyfikuje się publikacje dotyczące: sprawozdawczości niefinansowej, sprawozdawczości zintegrowanej, rachunkowości społecznej, czy zrównoważonej rachunkowości. Następuje rozwój rachunkowości poprzez przyjmowanie nowych pojęć, definicji, metod i modeli. Nie oznacza to, że stare jest już nieaktualne. Jest po prostu niewystarczające do rozwiązania kolejnych problemów. Należy podkreślić, że kolejnym pojęciem, które powinno zostać przyjęte i wokół, którego powinny rozpocząć się kolejne badania jest pojęcie kosztu społecznego w rachunkowości. Argumentem przemawiającym za koniecznością zdefiniowania kosztu społecznego w rachunkowości jest występowanie: nurtu rachunkowości odpowiedzialności społecznej, teorii legitymizacji w rachunkowości, koncepcji całkowitego rachunku kosztów oraz dyrektywy w sprawie ujawniania informacji niefinansowych. Przesłanki te implikują do przyjęcia pojęcia określającego wpływ działalności przedsiębiorstw na otoczenie: społeczeństwo i środowisko, które będzie stanowiło podstawę do rozpoczęcia zaawansowanych badań w tym zakresie. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że negatywny wpływ działalności przedsiębiorstw na otoczenie: społeczeństwo i środowisko określać należy jako koszt społeczny. Wyodrębnienie i określenie kategorii kosztu społecznego w rachunkowości

daje możliwość poprowadzenia kolejnych jakże ważnych badań w tym zakresie, a mianowicie badań m.in. z zakresu pomiaru i wyceny kosztów społecznych oraz jego uwzględniania w ramach wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Wobec powyższych rozważań warto w tym miejscu pochylić się nad aktualnością już istniejących definicji, pojęć i terminów. Można stwierdzić, że jednym z popularniejszych i najczęściej wykorzystywanych pojęć w rachunkowości jest koszt. Koszt ten rozpatruje się w dwojaki sposób jako zużycie zasobów przedsiębiorstwa bądź utratę wartości posiadanych zasobów. Koszt przedsiębiorstwa rozpatrywany jako zużycie szczegółowo definiuje się jako zużycie zasobów posiadanych bądź nabytych. Innymi słowy koszt dotyczy tylko tych zasobów, które stanowią własność przedsiębiorstwa oraz powstały w wyniku dokonanej transakcji. Należy wziąć jednak pod uwagę, iż jednostki w trakcie swojej działalności wykorzystują nie tylko zasoby posiadane ale także zasoby społeczne i środowiskowe. Wykorzystanie to przejawia się w wywieranym wpływie prowadzonej działalności na społeczeństwo i środowisko. Wpływ ten objawia się w uszczupleniu zasobów społecznych i środowiskowych nie powodując po stronie przedsiębiorstwa większych konsekwencji, ani też żadnej odpowiedzialności. Zatem włączenie określenia zużycie zasobów społecznych

i środowiskowych w definicję kosztów w nauce rachunkowości niewątpliwie będzie miało wpływ na realizację celu rachunkowości odpowiedzialności społecznej polegającego na uwzględnieniu obciążeń dla społeczeństwa wynikających z działalności konkretnego podmiotu gospodarczego. Powyższe rozważania skłaniają, aby koszt w nauce rachunkowości rozumieć jako wyrażone wartościowo zużycie zasobów przedsiębiorstwa, a także zasobów społecznych i środowiskowych stanowiących dobro publiczne w danym okresie w związku z prowadzoną działalnością. Prezentowana definicja ma charakter wyłącznie postulatywny. Jej uwzględnienie przyczyni się do rozszerzenia zakresu badań w obszarze rachunkowości społecznej odpowiedzialności oraz uzupełni definicję kosztu przedsiębiorstwa w dobie zrównoważonego rozwoju.

Wnioski

Zmiany klimatyczne, niszczenie bioróżnorodności, generowanie hałasu, wykorzystywanie rzadkich zasobów naturalnych to tylko część środowiskowych kwestii za które odpowiedzialna jest działalność człowieka, w tym działalność przedsiębiorstw. Rachunkowość jako źródło dostarczania informacji przestała spełniać tutaj swoją rolę.

Obecnie stoją przed nią nowe zadania sprowadzające się do dostarczania informacji o wpływie działalności przedsiębiorstw na otoczenie na społeczeństwo i środowisko. Na konieczność tę wskazują: nurt rachunkowości społecznej odpowiedzialności, teoria legitymizacji, koncepcja całkowitego rachunku kosztów oraz dyrektywa w sprawie ujawniania informacji niefinansowych. W polskiej literaturze można zauważyć różnorodne rozważania, w których przewija się świadomość występowania kosztów społecznych. Brak natomiast bardziej szczegółowych badań poświęconych wyłącznie temu obszarowi. W literaturze anglojęzycznej występuje dyskusja w tym temacie. Jednak śmiało można stwierdzić, że są to dopiero początki badań w tym obszarze. Temat jest zarówno ważny, jak i interesujący. Wymaga szerokich badań i rozważań. Natomiast podjęcie badań w tym obszarze być może przyczyni się do ochrony świata przed ostateczną zagładą.

Literatura

- Adamczyk J. (2019), *The quality of non-financial information in the perspective of data disclosure*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” vol. 63, nr 10
- Aluchna M., Roszkowska-Menkes M., Kytsyuk I. (2018), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu. Przypadek spółek z WIG20*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, (170), 9-27.
- Antczak J. (2014), *Informacje o środowisku w systemie rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 329 (2014)
- Antheaume N. (2004), *Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting*, „European Accounting Review”, vol. 13, No. 3, pp. 443-464,
- Bebbington J., Gray R.H. (2001), *An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization*, „Critical Perspectives on Accounting”, 12(5) 557-588
- Bebbington J., Russell S., Thomson I. (2017), *Accounting and sustainable development: Reflections and propositions*, „Critical Perspectives on Accounting”, 48, 21-34.
- Bek-Gaik B., Surowiec A. (2019), *Raportowanie zintegrowane w praktyce polskich spółek – próba oceny jakości ujawnień*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, vol. 63, nr 11
- Bengtsson, S., Sjöborg, L. (2004), *Environmental costs and environmental impacts in a chemical industry* (Doctoral dissertation, M. Sc. Thesis, Chalmers University of Technology, Göteborg, Sweden).
- Biadacz R. (2016), *Czynniki warunkujące rozwój rachunkowości w XXI wieku – wybrane problemy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, (80 (2)), 21-29.
- Biadacz R. (2017), *Rachunkowość społeczna w świetle badań polskich autorów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 94 (150), 23.

- Chojnacka E., Jadanowska E. (2020), *Użyteczność i korzyści ujawniania informacji niefinansowych – wyniki badania ankietowego przeprowadzonego wśród spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, (106 (162)), 45-65.
- D’Onza G., Greco G., Allergini M. (2016), *Full cost accounting in the analysis of separated waste collection efficiency: A methodological proposal*, „Journal of Environmental Management”, 167 (2016) 59-65
- Dascalu C., Caraianni Ch., Lungu C.I., Colceag F., Guse G.R. (2010), *The externalities in social environmental accounting*, „International Journal of Accounting & Information Management”, vol. 18 Iss 1
- Dyląg R., Puchalska E. (2014), *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 75 (131),
- Fagerström A., Kågström J., Hartwig F. (2019), *Sustainability Accounting for Externalities*, „Sustainability”, Volume: 12 Issue 3, 158-162
- Famielec J., Brodniewicz E. (2006), *Odzwierciedlenie aspektów ochrony środowiska w sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw w świetle ustawy o rachunkowości*, opracowanie na zlecenie Ministerstwa Gospodarki, Białystok – Kraków 2006.
- Fijałkowska J. (2013), *Zakres ujawnień w raportach społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (311), 85-94.
- Gabrusewicz T. (2010), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, „Wydawnictwo C.H. Beck”, Warszawa
- Gabrusewicz T. (2011), *Rola systemu współczesnej rachunkowości w teorii zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Naukowe/Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu”, (174), 28-37.
- Garstecki D. (2015), *Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 388, Wrocław
- Jamka B. (2010), *Redefinicja celu współczesnego przedsiębiorstwa wobec koncepcji zrównoważonego rozwoju i kapitału społecznego*, „Organizacja i Kierowania”, nr 3
- Jasinski D., Meredith J., Kirwan K. (2015), *A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry*, „Journal of Cleaner Production”, 108 (2015) 1123-1139
- Jastrzębowski A. (2014), *Teoria legitymizacji a funkcje rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 2, no. 4 (265), s. 50–60.
- Kassenberg A. (2011), *Globalne problemy ekologiczne i ich konsekwencje dla rozwoju gospodarczego*, „Biuletyn PTE”
- Kawacki M. (2018), *Ujawnianie informacji niefinansowych w raportach rocznych spółek* (Doctoral dissertation).
- Klima S. (2017), *Rola rozwoju zrównoważonego w kształtowaniu konkurencyjności przedsiębiorstw*, „International Entrepreneurship Review”, 3(3), 215-226.
- Kosiuk A. (2013), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej spółek giełdowych indeksu RESPECT*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 311 (2013)
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, rozprawa habilitacyjna, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków,

- Krasodomska J. (2014), *Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 329 (2014)
- Krasodomska J. (2018), *Raportowanie zintegrowane a społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (503), 272-280
- Łada M. (2016), *Legitymizacja a społecznie odpowiedzialna rachunkowość*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej Zarządzanie”, Nr 23 t. 2 (2016) s. 7–15
- Łada M. Kozarkiewicz A. (2013), *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127)
- Lament M. (2017), *Raportowanie informacji niefinansowych w zakładach ubezpieczeń w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (91), 63-86
- Macuda M. (2015), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 3, nr 1
- Martyniuk T., Romanchuk K. (2019), *Corporate social responsibility reporting—Polish and Ukrainian experience*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie”, 43(3), 13-29.
- Matuszak M. (2015), *Raportowanie o społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (CSR) za pomocą narzędzia legitymizacji przedsiębiorstw*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 3, no. 1
- Mikulska T., Michalczyk G. (2014), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 827
- Nowak, A. (2014), *Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (329), 232-240.
- Ogrodnik P. (2019), *Standardy stosowane w raportowaniu niefinansowym przez polskie spółki z sektora odzież i obuwie, notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, (173), 59-76.
- Paszkiwicz, A., Szadzińska A. (2011), *Raportowanie rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw według wytycznych GRI*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 668(41).
- Piontek B. (1999), *Koszty środowiskowe w rachunku kosztów funkcjonowania kopalni węgla kamiennego*, „Rocznik Ochrona Środowiska”, Tom 1, Środkowo-Pomorskie Towarzystwo Naukowe Ochrony Środowiska, Koszalin
- Remlein M. (2015), *Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3(1).
- Remlein M. (2019), *Społecznie odpowiedzialne inwestycje w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, „Wydawnictwo Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu”, Poznań.
- Rogall H. (2010), *Ekonomia zrównoważonego rozwoju: teoria i praktyka*, „Zysk i S-ka Wydawnictwo”, Poznań
- Rubik J. (2018), *Raportowanie niefinansowe spółek RESPECT INDEX po zmianach*, „Studia Ekonomiczne”, 369, 209-220.
- Sikacz H. (2016), *Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw-przegląd badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (436), 241-252.
- Sikacz H., Wołczek P. (2017). *Analiza raportów informacji niefinansowych spółek z RESPECT Index*, „Marketing i Rynek”, (11 (CD)), 540-552.

- Skoczylas W. (2019), *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w świetle analizy zawartości raportów niefinansowych spółek makrosektora produkcja przemysłowa i budowlano-montażowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, (103), 169-182.
- Śnieżek E., Perlińska M. (2012), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa w dobie zrównoważonego rozwoju*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 276, 203-216.
- Szadziewska A. (2012), *Klasyfikacja i ujmowanie kosztów środowiskowych przedsiębiorstwa w sprawozdaniach zewnętrznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 65 (121),
- Szadziewska A. (2013), *Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR*, „Zarządzanie i Finanse”, 2013, R. 11, nr 4, cz. 4
- Szadziewska A. (2014), *Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości wewnętrznej przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 329 (2014)
- Szadziewska A. (2014), *Rachunkowość jako źródło informacji na temat realizacji strategii społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 75 (131)
- Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B. (2018), *Corporate reporting and accounting for externalities*, „Accounting and Business Research”, 48 (5), 497–522.
- Zyznarska-Dworczak B. (2014), *System rachunkowości zarządczej w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 2, no. 5 (266)
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015). *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3(1).
- Zyznarska-Dworczak B. (2018), *Legitimacy Theory in Management Accounting Research (Teoria legitymizacji w badaniach rachunkowości zarządczej)*, „Problemy Zarządzania, University of Warsaw, Faculty of Management”, vol. 16(72), pages 195-203.