

Magdalena Śmiglak-Krajewska¹, Małgorzata Węgrzyńska²

Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu

Wydział Ekonomiczno-Społeczny

Katedra Finansów i Rachunkowości

Zakład Rachunkowości, Rynków Finansowych i Towarowych w Gospodarce Żywnościowej

¹e-mail: smiglak-krajewska@up.poznan.pl

²e-mail: malgorzata.wegrzynska@up.poznan.pl

Bioróżnorodność w sprawozdaniu finansowym na przykładzie uprawy łubinu żółtego¹

Kody JEL: M40, M41, M42

Słowa kluczowe: rachunkowość rolna, uprawa łubinu, ujawnienia sprawozdawcze, rośliny strączkowe

Streszczenie. Zainteresowanie wpływem działalności rolniczej na środowisko rodzi potrzebę poszerzenia zakresu ujawnień na temat bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym. Dodatkowo odmienność działalności rolniczej utrudnia odzwierciedlenie zdarzeń gospodarczych przedsiębiorstw rolniczych w księgach rachunkowych, a zwłaszcza określenie wartości bioróżnorodności. W pierwszej części opracowania przedstawiono potrzebę wyodrębnienia informacji na temat bioróżnorodności wynikających z obowiązujących regulacji prawnych. W drugiej części opisano metodę badawczą zastosowaną w realizacji celu artykułu. Natomiast w ostatniej opisano wyniki badań.

Wprowadzenie

Sprawozdanie finansowe to punkt wyjścia do podejmowania decyzji menedżerskich. Zgodnie z tezą Druckera „zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem musi oznaczać zarządzanie przyszłością, a zarządzanie przyszłością wiąże się z zarządzaniem informacją” (Kiziukiewicz, 2003, s. 46). Zakres sprawozdania finansowego wymaga rozszerzenia, tak by

¹ Publikacja została przygotowana w ramach obszaru 5 Programu Wieloletniego Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi na lata 2016–2020 pn. „Zwiększanie wykorzystania krajowego białka paszowego dla produkcji wysokiej jakości produktów zwierzęcych w warunkach zrównoważonego rozwoju”.

zaspokoić rosnące oczekiwania stawiane przez odbiorców. Niekompletne sprawozdanie finansowe pociąga za sobą możliwość podjęcia błędnych decyzji. Obserwuje się, że wymagania informacyjne odbiorców dotyczą także kwestii bioróżnorodności. Prezentacja tych informacji musi być uzupełniona poprzez rachunkowość ekologiczną (Węgrzyńska, 2013, s. 118).

Zaistniała sytuacja wymusza przygotowanie informacji sprawozdawczej w zakresie ujawniania różnorodności, w tym bioróżnorodności, w gospodarstwach rolnych, które zostały określone w dyrektywie 2003/51/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 18 czerwca 2003 roku zmieniającej dyrektywę 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG i 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, banków i innych instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń, oraz na zmianach dyrektywy 2006/46/WE zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, dyrektywy 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych i dyrektywy 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń. Zgodnie z dyrektywą modernizującą przepisy w sprawie rocznych sprawozdań finansowych z 2003 roku duże jednostki powinny ująć w swoim rocznym sprawozdaniu najważniejsze niefinansowe wskaźniki efektywności dotyczące prowadzonej przez nie działalności w stopniu umożliwiającym ocenę ich sytuacji finansowej. Przykładem tego typu wskaźników są informacje na temat kwestii środowiskowych, które powinny być przedstawione w części poświęconej analizie rozwoju prowadzonej działalności i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej (Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, 2016). Działania te doprowadziły do opracowania dyrektywy w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dyrektywa, 2014).

Zgodnie ze zdaniem Sadowskiego i Walczaka (1984) „rzetelność informacji ma zasadnicze znaczenie dla kształtowania społecznego zaufania do statystyki oraz wiarygodności osób posługujących się informacją”. Głównym zaś celem sporządzania sprawozdania finansowego jest dostarczenie zrozumiałej, przydatnej, istotnej, wiarygodnej, kompletnej informacji na temat procesów, które miały miejsce w jednostce gospodarczej.

W związku z zaistniałymi potrzebami informacyjnymi jednostki gospodarcze mają obowiązek ujawniania kwestii bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym. Dlatego też *celem artykułu było podjęcie próby pomiaru oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego bioróżnorodności wynikającej z uprawy lubinu żółtego.*

1. Bioróżnorodność a sprawozdanie finansowe

Zgodnie z Konwencją (1992) różnorodność biologiczna to zróżnicowanie wszystkich żywych organizmów występujących na Ziemi w ekosystemach lądowych, morskich i słodkowodnych oraz w zespołach ekologicznych, których są częścią. Dotyczy ona różnorodności w obrębie gatunku (różnorodność genetyczna), pomiędzy gatunkami oraz

różnorodności ekosystemów. *Bioróżnorodność* jest często stosowanym określeniem dla sumy gatunków lub ekosystemów analizowanych lub porównywanych obszarów. Istnieje wiele definicji różnorodności biologicznej oraz sposobów jej określania i pomiaru (Don DeLong, 1996, s. 60). W rolnictwie sposób uprawy i hodowli determinuje ochronę różnorodności biologicznej. Z rolniczego punktu widzenia możemy mówić o (<http://www.bioroznorodnosc.org.pl/index.php?m=rolnictwo>):

- a) różnorodności biologicznej dzikich gatunków, odmian roślin i zwierząt żyjących na terenach rolniczych;
- b) różnorodności biologicznej gatunków, odmian, ras roślin i zwierząt udomowionych, czyli tych uprawianych i hodowanych przez człowieka.

Należy podkreślić, że oba wyżej wymienione rodzaje różnorodności zależą od siebie wzajemnie. Dla pierwszej grupy znaczenie mają na przykład: zadrzewienia śródpolne, zagajniki, kępy krzaków, stare sady, martwe, spróchniałe drzewa i powalone pnie, miedze, małe oczka wodne, rzeczki, torfowiska, bagna, a nawet sterty kamieni czy gałęzi. Dla drugiej największym zagrożeniem jest działalność człowieka, w tym działalność rolnika. Do głównych czynników zagrażających bioróżnorodności można zaliczyć stosowanie środków ochrony roślin powodujące wyginięcie wielu gatunków roślin, środków owadobójczych, które tępią nie tylko owady szkodliwe, ale także pożyteczne. To z kolei powoduje wyginięcie lub ograniczenie liczebności wielu gatunków zwierząt. Czynnikiem szkodliwym są też nawozy sztuczne stosowane na użytkach zielonych, powodujące bujny rozrost niektórych traw kosztem wielu bardzo cennych, chociażby ze względu na wartość leczniczą i odżywczą dla zwierząt i ludzi, gatunków ziół. Zbyt wczesne koszenie łąk powoduje niszczenie wielu gniazd ptasich, a zioła nie wytwarzają nasion (<http://www.bioroznorodnosc.org.pl/index.php?m=rolnictwo>).

Natomiast wszelkie działania związane z wpływem na bioróżnorodność w rolnictwie powinny być prezentowane w sprawozdaniu finansowym. I tak mówiąc o raportowaniu bioróżnorodności w sprawozdaniu, mamy na myśli dwa jej aspekty – badanie wpływu (oddziaływania) jednostki gospodarczej (gospodarstwa rolnego) na bioróżnorodność środowiska [lub zapożyczając słownictwo z literatury angielskiej, *environmental impact assessment*, czyli ocena wpływu na środowisko (bioróżnorodność) lub ocena oddziaływania na środowisko (OOS)] oraz finansowy obraz działań proekologicznych z zakresu ochrony środowiska (Węgrzyńska, 2013, s. 120). Ocena wpływu jednostki na otoczenie to ocena oddziaływania inwestycji na środowisko, ryzyko ekologiczne, prowadzona przez jednostkę polityka środowiskowa, strategia z uwzględnieniem przesłanek z zakresu ochrony środowiska. Powołując się na Munna, można powiedzieć, że OOS to proces identyfikowania, prognozowania i wartościowania potencjalnych oddziaływań na środowisko, będących konsekwencją planowanych działań na poziomie polityk, programów, planów oraz konkretnych przedsięwzięć inwestycyjnych (Zalewa, 2001, s. 189). Ocena wpływu na środowisko to postępowanie mające na celu (Kobyłko, 2000, s. 111, 189):

- a) określenie przewidywanych środowiskowych skutków projektu danego przedsięwzięcia;
- b) wskazanie wszystkich możliwych przeciwdziałań tym skutkom.

Ocena wpływu na środowisko stanowi więc narzędzie, które daje jednostce następujące możliwości:

- a) połączenia działań na rzecz rozwoju z działaniami na rzecz środowiska;
- b) stwierdzenie, co i w jakim stopniu ulegnie w środowisku zmianie po realizacji przedsięwzięcia.

Punktem wyjścia jest Rozporządzenie (2002) w sprawie określenia rodzaju przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko oraz szczegółowych kryteriów związanych z klasyfikowaniem przedsięwzięć do sporządzania raportu o oddziaływaniu na środowisko. Omawiane rozporządzenie Rady Ministrów dzieli przedsięwzięcia na:

- a) mogące znacznie oddziaływać na środowisko z obligatoryjnym wymaganiami raportu o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko;
- b) mogące znacznie oddziaływać na środowisko, dla których obowiązek sporządzania raportu może być wymagany (Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Departament Wdrażania Programów Rozwoju Regionalnego, Poradnik metodyczny dotyczący oceny wpływu na środowisko w ramach ZPORR, www.zporr.dolnyslask.pl).

Przez oddziaływanie na środowisko rozumie się tutaj wpływ przedsięwzięć (działań) proekologicznych na środowisko – korzyści i straty w kategorii niefinansowej. Takimi kategoriami mogą być: emisje zanieczyszczeń do środowiska oraz wpływ wybudowania oczyszczalni ścieków czy zakładu redukcji zanieczyszczeń.

Natomiast jeśli chodzi o finansowy obraz działań, to ich odwzorowanie powinno mieć miejsce w raportach finansowych, którymi są: rachunek wyników, rachunek przepływów pieniężnych, bilans, zmiany w kapitale własnym i informacji dodatkowej wraz z wprowadzeniem do informacji dodatkowej.

Sprawozdawczość ekologiczna to termin określający wydatki (koszty) oraz zobowiązania jednostki poniesione na budowanie bioróżnorodności, wypływające z ekologicznego podejścia jednostki do otaczającego ją środowiska. Obejmuje ona swym zakresem informacje dla odbiorców zainteresowanych proekologiczną działalnością finansową jednostki (Węgrzyńska, 2013, s. 120). Uwzględnienie obu omówionych aspektów prowadzi do pełnego i rzetelnego przedstawienia działań jednostki w zakresie dbałości o środowisko oraz stanowi jedną z sił przewagi konkurencyjnej jednostki na rynku w stosunku do pozostałych jednostek działających w tym samym obszarze. The Environmental Task Force of the European Federation on Accountants (FEE) definiuje sprawozdawczość ekologiczną jako zapotrzebowanie na informacje na temat oddziaływania (wpływu) na środowisko i operacyjny wynik działań jednostki, który jest używany przez interesariuszy w utrzymywaniu związku z raportowaniem jednostki. Natomiast zgodnie z definicją Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości z 1995 roku przedmiotem zestawienia finansowego jest przedstawienie informacji na temat finansowej pozycji jednostki, wyników działań i zmian w finansowej pozycji jednostki. Informacja ta jest użyteczna dla szerokiego kręgu odbiorców w podejmowaniu decyzji ekonomicznych (Adams, Coulson, Mueller, 2000, s. 55).

Zatem jako definicję sprawozdawczości ekologicznej w aspekcie finansowym można przyjąć to, że jest to publiczne ujawnienie informacji na temat środowiska (bioróżnorodności). Celem jej sporządzania jest wsparcie w podejmowaniu decyzji. Sprawozdawczość ekologiczna stanowi język komunikacji informacji publikowanych przez jednostkę gospodarczą dla swoich odbiorców.

2. Metoda badawcza

Do prezentacji bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego wykorzystano wyniki badań z doświadczenia łanowego (wielkopowierzchniowego) przeprowadzonego przez Katedrę Agronomii Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu i Hodowlę Roślin Smolice, Oddział w Przebędowie w ramach współpracy w latach 2012–2015 w Programie Wieloletnim MRiRW „Ulepszenie krajowych źródeł białka roślinnego, ich produkcji, systemu obrotu i wykorzystania w paszach”. Zakres i szczegółowa metodyka badań została opisana w publikacji *Kalkulacje opłacalności uprawy łubinu i grochu* wydanej przez Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu w 2016 roku.

Artykuł zawiera kalkulacje produkcji roślinnej, koszty bezpośrednie, ustalenie nadwyżki bezpośredniej (Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, 1999) produkcji łubinu żółtego. Nadwyżkę bezpośrednią określono w dwóch wersjach: pierwszej z dopłatami, drugiej – bez dopłat. Dodatkowo ustalono koszt bezpośredni produkcji kg białka z jednego hektara oraz zbiór białka z hektara w przypadku produkcji łubinu. Kolejno zaproponowano sposób pomiaru i wyceny prezentacji bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego. Pomiar bioróżnorodności w uprawie roślin strączkowych oznaczony został w pracy jako iloczyn ceny 1 kg czystego azotu i ilości tego składnika, która zostaje w glebie po przeoraniu resztek poźniwnych². Z badań Szukały (2012) wynika, że w badanym okresie łubin żółty związał średnio 95,9 kg czystego azotu na 1 ha, w tym w resztkach poźniwnych zostało około 43,3 kg (Czerwińska-Kayzer, 2015, s. 117) – ta wartość została przyjęta do przeprowadzenia wyliczeń.

3. Wyniki badań

Dyrektywa Unii Europejskiej w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności wskazuje potrzebę ujawnienia, poza danymi historycznymi, danych niefinansowych oraz informacji na temat różnorodności, w tym przypadku bioróżnorodności. Dlatego też zaleca się, by tradycyjny rachunek opłacalności produkcji rolniczej skorygować o informacje na temat bioróżnorodności. W tabeli 1 zawarto kalkulacje wyniku z działalności rolniczej wraz z pomiarem bioróżnorodności różnych sposobów uprawy łubinu żółtego.

² Pominięto aspekt tworzenia próchnicy.

Tabela 1. Pomiar bioróżnorodności w uprawie łubinu żółtego odmiana Lord (zł/ha)

| Wyszczególnienie | Sposób uprawy gruntu ornego | | |
|---|-----------------------------|-------------------------|---------------------------|
| | Tradycyjny (orkowy) | Uproszczony (bezorkowy) | Zerowy (siew bezpośredni) |
| Wartość produkcji (zł) | 1500,00 | 1680,00 | 1490,00 |
| Dopłaty do produkcji | 1300,01 | 1300,01 | 1300,01 |
| Wartość produkcji + dopłaty | 2800,01 | 2980,01 | 2641,01 |
| Koszty bezpośrednie | | | |
| Materiał siewny | 455,00 | 455,00 | 455,00 |
| Nawozy w czystym składniku | 276,48 | 276,48 | 276,48 |
| Środki ochrony roślin | 535,82 | 580,69 | 580,69 |
| Koszt roboczogodziny | 63,00 | 52,20 | 43,20 |
| Koszt paliwa | 225,33 | 161,25 | 99,76 |
| Podatek rolny | 153,43 | 153,43 | 153,43 |
| Razem koszty bezpośrednie | 1709,05 | 1679,05 | 1608,56 |
| Nadwyżka bezpośrednia z dopłatami | 1090,95 | 1300,96 | 1032,45 |
| Nadwyżka bezpośrednia bez dopłat | (209,05)* | (0,95)* | (118,56)* |
| Zbiór białka z kg/ha | 575 | 654 | 560 |
| Koszt bezpośredni produkcji 1 kg białka (zł/ha) | 2,97 | 2,57 | 2,87 |
| Bioróżnorodność (zł/ha)** | 126,86 | 116,06 | 120,56 |
| Koszt uzyskania 1 kg bioróżnorodności (zł/kg) | 13,37 | 14,46 | 13,34 |

* Wartość ujemna.

** Średnia cena azotu 2,93 kg.

Źródło: opracowanie własne na podst. Szukała (2016).

Z danych przedstawionych w tabeli 1 wynika, że największą wartość produkcji otrzymano w sposobie uproszczonej (bezorkowym) uprawy roli. Koszt zastosowanych środków ochrony roślin jest najniższy w tradycyjnym systemie uprawy roli. Pozostałe sposoby uprawy roli wymagały zastosowania dodatkowego środka chwastobójczego (herbicyd Roundup 360 SL). Wynika to z charakteru sposobu uprawy roli, który determinuje większy wzrost chwastów. Najwyższe koszty pracy ludzkiej odnotowano w systemie tradycyjnym. Wynika to z braku uproszczeń w sposobie uprawy roli. Najniższe koszty zużycia paliwa poniesiono w bezorkowym sposobie uprawy łubinu żółtego. Najwyższy poziom zbioru białka z hektara uzyskano w bezorkowym systemie uprawy roli. W strukturze kosztów bezpośrednich największe nakłady dotyczyły środków ochrony roślin.

Przyrost bioróżnorodności był najwyższy w systemie uproszczonym uprawy roli, a koszt przyrostu 1 kg/ha bioróżnorodności wynosił odpowiednio: uprawa tradycyjna 13,37 zł/ha, uprawa uproszczona 14,46 zł/ha oraz uprawa zerowa 13,34 zł/ha. Istotne staje się ujawnienie informacji na temat budowania lub degradacji bioróżnorodności

gospodarstwa rolnego, które należy wskazać w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Informacja ta może być miarą finansową i niefinansową realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu, koncepcji zrównoważonego rozwoju bądź czystą informacją ekonomiczną na temat sposobów wykorzystywania zasobów naturalnych gospodarstwa rolnego.

4. Prezentacja bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym

Informacja dodatkowa zapewnia przejrzystość sprawozdania finansowego, co powoduje, że odbiorcy raportu mają zagregowany dostęp do informacji, na podstawie której mogą ocenić sytuację badanego przedsiębiorstwa i podejmować racjonalne decyzje finansowe (Tracy, 2004, s. 170). Informacje zawarte w sprawozdaniu mogą być wykazywane ze szczególnością większą niż określona w załączniku do ustawy o rachunkowości oraz w Międzynarodowych Sprawozdaniach Finansowych. Wyszczególnienie informacji może wynikać z konieczności i specyfiki jednostki gospodarczej. W przypadku działalności rolniczej wydaje się konieczne uzupełnienie ustawowych ujawnień sprawozdawczych między innymi o informację na temat bioróżnorodności gospodarstwa rolnego. W tabeli 2 zawarto propozycje zmian w zakresie prezentacji informacji dodatkowych uwzględniających kwestie bioróżnorodności gospodarstwa rolnego.

Tabela 2. Prezentacja bioróżnorodności w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego

| | Informacje na temat bioróżnorodności |
|---|--|
| Dodatkowe informacje związane z bilansem | <ul style="list-style-type: none"> – Informacje na temat użytkowania gruntów gospodarstwa rolnego: grunty orne, trwałe użytki zielone, odłogi, ugory, łąki, pastwiska itp. – Prezentacja sposobów uprawy gruntów ornych – uprawa tradycyjna, uprawa uproszczona, uprawa zerowa. – Opis zabiegów agrotechnicznych. – Poziom rezerw (i celowość ich powstania) ujętych w bilansie w pozycji „Pozostałe rezerwy” – rezerwy te mogą być związane między innymi z rekultywacją gleby, tworzeniem bioróżnorodności. |
| Dodatkowe informacje do rachunku zysków i strat | <ul style="list-style-type: none"> – Informacje i wyjaśnienia na temat przychodów i nakładów powstałych poza podstawową działalnością jednostki – nadzwyczajne dochody i nakłady na działalność rolniczą. – Przychody, koszty i wyniki działalności zaniechanej w roku obrachunkowym lub przewidzianej do zaprzestania w roku następnym: odłogi, ugory. – Identyfikacja działalności szkodliwych dla stanu gruntów: działania o dużym obciążeniu dla środowiska, a których wstrzymanie i przesunięcie na kolejny okres daje czas jednostce na poprawę i przeciwdziałanie szkodliwym ich wpływom. – Informacje na temat nakładów na tworzenie bioróżnorodności. |

Źródło: opracowanie własne na podst. literatury przedmiotu i regulacji prawnych.

Obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności wynika z art. 49 ust. 1 oraz art. 55 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Natomiast na mocy rozdziału 9 IV Dyrektywy Rady Unii Europejskiej można wnioskować, że sprawozdanie z działalności jest wyważoną i pełną analizą przebiegu działalności jednostki, wyniku działalności lub sytuacji spółki, odpowiednią do jej złożoności i zakresu działalności gospodarczej (Famielec, Stępień, 2005, s. 21). Celem rozszerzenia sprawozdania z działalności jest uzupełnienie go o wskaźniki niefinansowe i informacje o różnorodności, w tym bioróżnorodności. Przesłanką rozszerzenia informacji z działalności zgodnie z IV Dyrektywą jest skupienie się na zewnętrznym odbiorcy oraz na celach zarządczych (Famielec, Stępień, 2005, s. 21). Propozycje ujawnień dotyczących bioróżnorodności zawarto w tabeli 3.

Tabela 3. Proponowany zakres informacji z działalności jednostki uwzględniający bioróżnorodności gospodarstwa rolnego

| Zakres informacji w sprawozdaniu z działalności jednostki | Uszczegółowienie |
|--|--|
| Informacje o ważnych zdarzeniach mających istotny wpływ na działalność jednostki | <ul style="list-style-type: none"> – Informacje na temat zdarzeń związanych z realizacją działań gospodarczych (zabiegi agrotechniczne) mających znaczący wpływ na funkcjonowanie jednostki (gospodarstwa rolnego), które nastąpiły w roku obrachunkowym. – Zdarzenia związane z negatywnym wpływem na środowisko (zabiegi). – Możliwość konkurowania na rynku, wykorzystując „przychylność” jednostki gospodarczej dla środowiska ją otaczającego (rolnictwo zrównoważone). – Oszacowanie korzyści biologicznych mających wpływ na działalność rolniczą. |
| Informacje o rozwoju jednostki | <ul style="list-style-type: none"> – Zobowiązania jednostki do stałej poprawy działań środowiskowych. – Ujawnienie poprawy zasobów wynikającej z działań jednostki w poprzedzających okresach sprawozdawczych. – Oświadczenie o polityce środowiskowej gospodarstwa rolnego. – Kluczowe problemy środowiskowe dotyczące jednostki w ramach realizowanej polityki rolno-środowiskowej. – Określenie odpowiedzialności jednostki za stan środowiska i wpływ na nie wraz z formami ochrony i rekultywacji. – Opis systemu zarządzania środowiskowego związanego ze standardami międzynarodowymi, na przykład ISO/EMAS. – Oświadczenia weryfikujące działania proekologiczne jednostki. – Polityka środowiskowa prowadzona w jednostce: jej realizacja, publikacja, efekty działań proekologicznych. |
| Informacje o przeprowadzonych badaniach rozwojowych | <ul style="list-style-type: none"> – Informacje dotyczące między innymi identyfikacji czystej produkcji, obniżania kosztów środowiskowych, dywersyfikacji działalności podstawowej z uwzględnianiem działań proekologicznych, poszanowania bioróżnorodności. |
| Informacje na temat ochrony środowiska | <ul style="list-style-type: none"> – Opis polityki prowadzonej przez jednostkę i sposób reakcji jednostki na kwestie ochrony środowiska. – Opis działań wpływających z realizowanej w jednostce polityki ekologicznej. – Opis „sukcesów” osiągniętych przez jednostkę w obszarze ochrony środowiska. – Opis polityki ekologicznej państwa i jej wpływu na przedsięwzięcia proekologiczne jednostki. |

Źródło: opracowanie własne na podst. literatury przedmiotu i regulacji prawnych.

Tak przygotowany dokument miałby na celu poprawienie jakości i wiarygodności sporządzanych sprawozdań finansowych z naciskiem na ujawnienia związane z bioróżnorodnością. Ujawnienia te stanowiłyby uzupełnienie informacji na temat działań jednostki w zakresie ochrony środowiska w celu uzupełnienia rachunku ekonomicznego i sprawozdań finansowych sporządzanych na jego podstawie. Zaproponowane sprawozdanie finansowe byłoby zgodne z celami sporządzania sprawozdania finansowego według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (MSR 1) oraz stanowiłoby odpowiedź na podstawowe potrzeby odbiorców. W założeniach koncepcyjnych do MSR1 czytamy, że „sprawozdania finansowe nie zapewniają jednak użytkownikom wszystkich informacji potrzebnych do podejmowania decyzji gospodarczych, gdyż zasadniczo obrazują skutki finansowe zdarzeń z przeszłości i niekoniecznie dostarczają informacji niefinansowych”. Istnieje więc konieczność ustalenia norm i ram sprawozdawczości finansowej z aspektem proekologicznym zaspokajającym potrzeby odbiorców. Zaistniała potrzeba utworzenia Standardu Sprawozdawczości Finansowej, który regulowałby zakres prezentacji informacji środowiskowej w obszarze finansowym i niefinansowym. Taki standard uporządkowałby kwestie dotyczące ujawnień informacji na temat działań proekologicznych i ochrony środowiska, a także umożliwiłby usystematyzowanie podstawowych terminów z zakresu ochrony środowiska oraz przedstawiłby zakres identyfikacji i ewidencji zdarzeń proekologicznych. Ramy, które by zaproponowano w standardzie, ułatwiłyby porównywalność sprawozdań ekologicznych z pozostałymi jednostkami gospodarczymi w obrębie jednej branży. Zaistniałaby wówczas możliwość oceny efektywności ekologicznej działań proekologicznych.

Na standardy rachunkowości ekologicznej oraz sprawozdawczości finansowej składałyby się raporty czysto finansowe z działalności jednostki, poszerzone o aspekt niefinansowy. Propozycje zmian w raportach zostały przedstawione w niniejszym artykule. Tak sporządzone sprawozdanie finansowe przedstawiałoby rzetelny i prawdziwy obraz jednostki.

Podsumowanie

Wzrastające zainteresowanie działalnością rolniczą budującą bioróżnorodność w gospodarstwie rolnym wynika z funkcji, jaką pełni ona w rozwoju społecznym i gospodarczym. W związku z tym pojawiają się problemy dotyczące pomiaru i prezentacji bioróżnorodności w sprawozdaniu finansowym. Trudności te występują już w ujmowaniu wyżej wymienionych kategorii, a także w ujawnianiu informacji i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Sprawozdanie finansowe jako zbiór zagregowanych informacji o sytuacji majątkowo-finansowej danej jednostki gospodarczej oraz wynikach prowadzonej przez nią działalności powinno spełnić oczekiwania odbiorców (wewnętrznych i zewnętrznych) i dostarczyć informacji w zakresie bioróżnorodności. Sytuacja ta wymusza „uzupełnienie” rachunkowości o informacje na temat bioróżnorodności. Tak pojmowana

sprawozdawczość stanowiłaby pełną sprawozdawczość zawierającą w swych raportach nie tylko element finansowy, ale też przygotowywany zbiór (którym jest sprawozdanie finansowe) ujawniający oddziaływanie jednostki gospodarczej na środowisko.

Bibliografia

- Adams, R., Coulson, A., Mueller, K. (2000). *Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities*. United Nations Conference on Trade and Development (UNICAD) Workshop Manual, Revision edition.
- Czerwińska-Kayzer, D. (2015). Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 398, 112–120.
- DeLong, D. (1996). Defining Biodiversity. *Wildlife Society Bulletin*, 24 (4), 738–749.
- Dyrektywa 2003/51/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 18.06.2003 zmieniająca dyrektywy 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG i 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, banków i innych instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń. Pobrane z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0051&from=en> (10.01.2017).
- Dyrektywa 2006/46/WE zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń. Pobrane z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0046&from=EN> (10.01.2017).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22.10.2014 zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.
- Famielec, J., Stępień, M. (2005). *Informacja ekologiczna w ujęciu finansowy*. Kraków: Wyd. AE w Krakowie.
- <http://www.bioroznorodnosc.org.pl/index.php?m=rolnictwo> (10.01.2017).
- Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej (1999). *Metodyka liczenia nadwyżki bezpośredniej dla działalności produkcji rolnej (zgodnie ze standardami Unii Europejskiej)*. Pobrane z: <https://www.ierigz.waw.pl> (10.01.2017).
- Kiziukiewicz, T. (2003). *Zarządcze aspekty rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Kobyłko, G. (2000). *Proekologiczne zarządzanie przedsiębiorstwem*. Wrocław: Wyd. AE we Wrocławiu.
- Konwencja o różnorodności biologicznej, sporządzona w Rio de Janeiro 5.06.1992. Dz.U. 2002, nr 184, poz. 1532.
- Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (2016). Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności. Jak zapewnić wysoką jakość i spójność sprawozdawczości. Stanowisko FEE. Pobrane z: <https://www.kibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Dyrektywa-UE-w-sprawie-ujawniania-danych-niefinansowych-i-informacji-na-temat-roznorodnosc-i-jak-zapewnic-wysoka-jakosc-i-spojnosc-sprawozdawczosci.pdf> (10.01.2017).

- Sadowski, W., Walczak T. (1984). *System informacji statystycznej w warunkach reformy gospodarczej*. Warszawa: PWE.
- Szukała, J. (2012). *Nowe trendy w agrotechnice roślin strączkowych i sposoby zwiększania opłacalności uprawy*. Warszawa: Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi.
- Szukała, J. (2016). *Kalkulacja opłacalności uprawy łubinu i grochu – materiały szkoleniowe Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu*.
- Tracy, J.A. (2004). *Jak czytać sprawozdania finansowe – dla zarządzających przedsiębiorców, bankowców, prawników i inwestorów*. Gliwice: One Press.
- Węgrzyńska, M. (2013). *Zielona Rachunkowość*. Poznań: Wyd. WSB w Poznaniu.
- www.zporr.dolnyślask.pl (10.01.2017).
- Zalewa, J. (2001). *Ekonomiczno-finansowe i prawne instrumenty ochrony środowiska naturalnego w Polsce*. Lublin: Wyd. UMCS.

BIODIVERSITY IN THE FINANCIAL STATEMENTS FOR THE CULTIVATION OF YELLOW LUPINE

Keywords: agriculture accounting, cultivation of lupine, disclosure reporting, legumes

Summary. The preoccupation with the impact of agricultural activities on the environment gives rise to the need to broaden the scope of disclosures on the biodiversity in the financial statements. Moreover, the diversity of agricultural activities makes it difficult to reflect economic events taking place under agricultural enterprises in the accounting books, especially to determine the biodiversity and its value. The first part of the paper sets out the need to extract information on the biodiversity on the basis of the applicable legal regulations. The second part describes the research method applied to accomplish the paper objective. Then, the last one provides the research results.

Translated by Magdalena Śmiglak-Krajewska, Małgorzata Węgrzyńska

Cytowanie

Śmiglak-Krajewska, M., Węgrzyńska, M. (2017). Bioróżnorodność w sprawozdaniu finansowym w odniesieniu do uprawy łubinu żółtego. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 309–319. DOI: 10.18276/epu.2017.127-28.