

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 335

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

Teoria i praktyka

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Comp-rajt
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 978-83-7695-405-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 7 |
| Anna Balicka: Koopetycja w teorii zasobowej przedsiębiorstwa | 9 |
| Michał Biernacki: Kosztowe ujęcie opłat za składowanie odpadów | 25 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty w grupie finansowej | 35 |
| Michał Dyk: Outsourcing usług informatycznych | 45 |
| Anna Glińska: Ryzyko finansowe w działalności przedsiębiorstw | 55 |
| Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB | 68 |
| Anna Kasperowicz: Ujmowanie przychodów w usługach budowlanych w kontekście proponowanych zmian międzynarodowego standardu rachunkowości 18 „Przychody” | 77 |
| Zdzisław Kes: Gry ekonomiczne w nauczaniu budżetowania | 93 |
| Marcin Klinowski: Ocena bieżącej i prognoza przyszłej realizacji projektu na podstawie wartości zrealizowanej | 105 |
| Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa | 116 |
| Mariola Kotłowska: Finansowe aspekty modelowania procesów w przedsiębiorstwie | 126 |
| Robert Kowaluk: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami | 140 |
| Marcin Kowalewski: Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa | 152 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Problemy opodatkowania dywidend | 162 |
| Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa | 170 |
| Bartłomiej Nita: Niefinansowy pomiar dokonań przedsiębiorstw produkcyjnych w teorii i w praktyce | 183 |
| Edward Nowak: Proces zarządzania ryzykiem a system informacyjny przedsiębiorstwa | 194 |
| Piotr Oleksyk: Determinanty racjonalnego gospodarowania w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie pomocy społecznej | 203 |
| Michał Poszwa: Struktura kosztów uzyskania przychodów | 212 |
| Małgorzata Wasilewska: Efektywność wykorzystania kapitału intelektualnego polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w latach 2005–2009 | 221 |
| Marcin Wierzbński: Istota rachunku kosztów cyklu życia technologii | 231 |

Summaries

| | |
|---|-----|
| Anna Balicka: The coopetition in the resource-based theory of enterprise ... | 24 |
| Michał Biernacki: Waste disposal charge – cost approach, presentation and records | 34 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs in a financial group | 44 |
| Michał Dyk: Outsourcing of IT services | 54 |
| Anna Glińska: The financial risk in business operations | 67 |
| Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: The model of financial reporting according to the project of the IASB and FASB | 76 |
| Anna Kasperowicz: Revenue recognition in construction services in the context of the proposed amendments to International Accounting Standard 18 “Revenue” | 92 |
| Zdzisław Kes: The economic games in teaching of budgeting | 104 |
| Marcin Klinowski: Analysis of the current and forecast of the future realization of the project on the basis of earned value method | 115 |
| Bartosz Kołodziejczuk: Cost management in improving the efficiency of business asset management | 125 |
| Mariola Kotłowska: Financial aspects of modeling of processes in a company | 139 |
| Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants .. | 151 |
| Marcin Kowalewski: The analysis of new approaches to budgeting in enterprises | 161 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: The issues of taxation of dividends | 169 |
| Maria Niepłowicz: The functioning of the Balanced Scorecard in the city of Tarnów | 182 |
| Bartłomiej Nita: Non-financial measurement of performance of production companies in theory and practice | 193 |
| Edward Nowak: Risk management process and information system of a company | 202 |
| Piotr Oleksyk: Determinants of rational management in local government units on the example of social care | 211 |
| Michał Poszwa: Structure of the costs in the income tax | 220 |
| Małgorzata Wasilewska: Efficiency of intellectual capital of selected Polish telecommunications companies in 2005–2009 | 230 |
| Marcin Wierzbński: The conception of costing of technology life cycle | 239 |

Michał Biernacki

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: michal.biernacki@ue.wroc.pl

KOSZTOWE UJĘCIE OPŁAT ZA SKŁADOWANIE ODPADÓW

Streszczenie: Środowisko naturalne nie jest w stanie odpowiednio szybko samo się zregenerować i wymaga pomocy i działań człowieka. Jednym ze sposobów poprawy jego stanu jest tworzenie przez Unię Europejską mechanizmów prawno-podatkowych, które wymuszają oszczędniejsze gospodarowanie zasobami środowiska oraz zapobiegają jego nadmiernemu zanieczyszczeniu. Jednym z takich mechanizmów jest system opłat i kar ekologicznych, w tym opłaty za składowanie odpadów. Mimo podstawowych założeń dotyczących jej wyliczania, ewidencji i prezentacji, w praktyce działy księgowości spotykają się z problemem jej kosztowego ujęcia. W niniejszym artykule zostaną zaprezentowane obecnie stosowane rozwiązania, a także zaproponowane nowe alternatywy dotyczące kosztowego ujęcia opłaty za składowanie odpadów przez jednostki typu ZGO (Zakłady Gospodarowania Odpadami).

Słowa kluczowe: opłata ekologiczna, koszty środowiskowe, rachunkowość ekologiczna, ewidencja środowiskowa.

DOI:10.15611/pn.2014.335.02

1. Wstęp

Firmy działające zarówno w Polsce, jak i w innych krajach Unii Europejskiej, zgodnie z przyjętą polityką zrównoważonego rozwoju i dbania o środowisko naturalne, zobowiązane są m.in. do prowadzenia sprawozdawczości środowiskowej. Można zaliczyć do niej ewidencje odpadów, posiadanie pozwoleń z zakresu ochrony środowiska dotyczących emisji gazów i pyłów do powietrza oraz uiszczanie opłat ekologicznych.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie próby oceny obecnych rozwiązań księgowych i zaproponowanie nowej alternatywy dotyczącej kosztowego ujęcia opłaty za składowanie odpadów przez jednostki typu ZGO (Zakłady Gospodarowania Odpadami). Jako metody badawcze przyjmuje się obserwację uczestniczącą

ca, dedukcję oraz analizę aktów prawnych oraz studiów literaturowych. Omówione zostaną podstawowe przepisy prawne, obowiązki informacyjne oraz zasady naliczania opłaty za składowanie, która jest jedną z opłat ekologicznych wyrażaną w mierniku pieniężnym. Ustalana jest na mocy rozporządzeń Rady Ministrów i co-roczenie aktualizowana o wskaźnik inflacji.

Ujęciem jej w dokumentacji księgowej, dokonaniem zapłaty i ustaleniem wpływu na wynik finansowy zajmują się w ZGO działy finansowo-księgowe we współpracy z pionami technologicznym i ochrony środowiska.

2. Charakterystyka odpadów

Gospodarka odpadami w Polsce opiera się na rozwiązaniach przyjętych przez Unię Europejską. Zgodnie z Dyrektywą 2006/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 5 kwietnia 2006 r. odpady charakteryzowane są jako wszelkie substancje lub przedmioty należące do kategorii określonych w załączniku 1, które ich posiadacz usuwa, zamierza usunąć lub ma obowiązek usunąć. Inaczej mówiąc, odbiorca decyduje, co jest odpadem [Kowal, Kucińska-Landwójtowicz, Misiołek 2013, s. 61].

W literaturze przedmiotu istnieją również inne definicje odpadów, m.in. odpady są to „uboczne, stałe lub ciekłe (niebędące ściekami) produkty działalności gospodarczej i konsumpcyjnej człowieka, nieprzydatne w miejscu lub czasie, w którym powstały, i szkodliwe lub uciążliwe dla środowiska. [...] W mniej ścisłym ujęciu do odpadów zalicza się także ścieki, a nawet pyły i gazy emitowane do powietrza” [Kowal, Kucińska-Landwójtowicz, Misiołek 2013, s. 61].

Natomiast gospodarowanie odpadami to na mocy ustawy zbieranie, transport, odzysk, unieszkodliwianie odpadów. Zalicza się również tutaj nadzór nad działaniami oraz miejscami unieszkodliwiania odpadów.

Zgodnie z polityką Unii Europejskiej „odpowiednie składowanie i kontrola odpadów” jest jedną z trzech podstawowych zasad gospodarowania odpadami. Pozostałe to zapobieganie powstawaniu odpadów oraz recykling i powtórne użycie. Jednakże składowanie odpadów powinno być ostatecznością. Unia Europejska wymusza niejako poprzez swój system prawny, aby systemy podatkowe krajów wspólnotowych wspomagały politykę z jednej strony oszczędzania surowców pierwotnych, a z drugiej ponownego zastosowania surowców wtórnych, przetworzenia odpadów na paliwa, a w szczególności zniechęcania do składowania odpadów na składowiskach. Obecnie w Polsce aż ok. 85% odpadów komunalnych jest składowana na wysypiskach, co klasyfikuje nasz kraj na końcu krajów Unii Europejskiej w obszarze gospodarowania odpadami.

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Środowiska z 27 września 2001 r. w sprawie katalogu odpadów (Dz.U. z 2001 r. nr 112, poz. 1206) wyodrębnia się katalog odpadów wraz z listą odpadów niebezpiecznych, a także określa sposób klasyfikowania odpadów.

Główny podział odpadów skupia się na wyróżnieniu 20 głównych grup odpadów według źródeł ich powstawania, oznaczonych pierwszymi dwiema cyframi, a mianowicie:

1) odpady powstające przy poszukiwaniu, wydobywaniu, fizycznej i chemicznej przeróbce rud oraz innych kopalin;

2) odpady z rolnictwa, sadownictwa, upraw hydroponicznych, rybołówstwa, leśnictwa, łowiectwa oraz przetwórstwa żywności;

3) odpady z przetwórstwa drewna oraz z produkcji płyt i mebli, masy celulozowej, papieru i tektury;

4) odpady z przemysłu skórzanego, futrzarskiego i tekstylnego;

5) odpady z przeróbki ropy naftowej, oczyszczania gazu ziemnego oraz pirolitycznej przeróbki węgla;

6) odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania produktów przemysłu chemii nieorganicznej;

7) odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania produktów przemysłu chemii organicznej;

8) odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania powłok ochronnych (farb, lakierów, emalii ceramicznych), kilu, klejów, szczeliw i farb drukarskich;

9) odpady z przemysłu fotograficznego i usług fotograficznych;

10) odpady z procesów termicznych;

11) odpady z chemicznej obróbki i powlekania powierzchni metali oraz innych materiałów i z procesów hydrometalurgii metali nieżelaznych;

12) odpady z kształtowania oraz fizycznej i mechanicznej obróbki powierzchni metali i tworzyw sztucznych;

13) oleje odpadowe i odpady ciekłych paliw (z wyłączeniem olejów jadalnych oraz grup 05, 12 i 19);

14) odpady z rozpuszczalników organicznych, chłodziw i propelentów (z wyłączeniem grup 07 i 08);

15) odpady opakowaniowe: sorbenty, tkaniny do wycierania, materiały filtracyjne i ubrania ochronne nieujęte w innych grupach;

16) odpady nieujęte w innych grupach;

17) odpady z budowy, remontów i demontażu obiektów budowlanych oraz infrastruktury drogowej (włączając glebę i ziemię z terenów zanieczyszczonych);

18) odpady medyczne i weterynaryjne;

19) odpady z instalacji i urządzeń służących zagospodarowaniu odpadów z oczyszczalni ścieków oraz z uzdatniania wody pitnej i wody do celów przemysłowych;

20) odpady komunalne łącznie z frakcjami gromadzonymi selektywnie [Kowal, Kucińska-Landwójtowicz, Misiólek 2013, s. 65–68].

Szczegółowy podział obejmuje typy (odpady o podobnych właściwościach), gatunki (uściślenie typów), rodzaje i odmiany. Na potrzeby ewidencji, wykorzystania odpadów oraz naliczania opłat i kar stosuje się sześciocyfrowe kody odpadów.

Pierwsze cyfry oznaczają grupę, do której przynależy dany odpad, np.: 20 03 01 – Niesegregowane (zmieszane) odpady komunalne (rys. 1).

- ⊕ 01 - Odpady powstające przy poszukiwaniu, wydobywaniu, fizycznej i chemicznej przeróbce rud oraz innych kopalin
- ⊕ 02 - Odpady z rolnictwa, sadownictwa, upraw hydroponicznych, rybołówstwa, leśnictwa, łowiectwa oraz przetwórstwa żywności
- ⊕ 03 - Odpady z przetwórstwa drewna oraz z produkcji płyt i mebli, masy celulozowej, papieru i tektury
- ⊕ 04 - Odpady z przemysłu skórzanego, futrzarskiego i tekstylnego
- ⊕ 05 - Odpady z przeróbki ropy naftowej, oczyszczania gazu ziemnego oraz pirolitycznej przeróbki węgla
- ⊕ 06 - Odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania produktów przemysłu chemii nieorganicznej
- ⊕ 07 - Odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania produktów przemysłu chemii organicznej
- ⊕ 08 - Odpady z produkcji, przygotowania, obrotu i stosowania powłok ochronnych (farb, lakierów, emalii ceramicznych), kitu, klejów, szczeliw i farb drukarskich
- ⊕ 09 - Odpady z przemysłu fotograficznego i usług fotograficznych
- ⊕ 10 - Odpady z procesów termicznych
- ⊕ 11 - Odpady z chemicznej obróbki i powlekania powierzchni metali oraz innych materiałów i z procesów hydrometalurgii metali nieżelaznych
- ⊕ 12 - Odpady z kształtowania oraz fizycznej i mechanicznej obróbki powierzchni metali i tworzyw sztucznych
- ⊕ 13 - Oleje odpadowe i odpady ciekłych paliw (z wyłączeniem olejów jadalnych oraz grup 05, 12 i 19)
- ⊕ 14 - Odpady z rozpuszczalników organicznych, chłodziw i propelentów (z wyłączeniem grup 07 i 08)
- ⊕ 15 - Odpady opakowaniowe; sorbenty, tkaniny do wycierania, materiały filtracyjne i ubrania ochronne nieujęte w innych grupach
- ⊕ 16 - Odpady nieujęte w innych grupach
- ⊕ 17 - Odpady z budowy, remontów i demontażu obiektów budowlanych oraz infrastruktury drogowej (włączając glebę i ziemię z terenów zanieczyszczonych)
- ⊕ 18 - Odpady medyczne i weterynaryjne
- ⊕ 19 - Odpady z instalacji i urządzeń służących zagospodarowaniu odpadów, z oczyszczalni ścieków oraz z uzdatniania wody pitnej i wody do celów przemysłowych
- ⊖ 20 - Odpady komunalne łącznie z frakcjami gromadzonymi selektywnie
 - ⊖ 20 01 - Odpady komunalne segregowane i gromadzone selektywnie (z wyłączeniem 15 01)
 - ⊖ 20 02 - Odpady z ogrodów i parków (w tym z cmentarzy)
 - ⊖ 20 03 - **Inne odpady komunalne**
 - 20 03 01 - Niesegregowane (zmieszane) odpady komunalne
 - 20 03 02 - Odpady z targowisk
 - 20 03 03 - Odpady z czyszczenia ulic i placów
 - 20 03 04 - Szlamy ze zbiorników bezodpływowych służących do gromadzenia nieczystości
 - 20 03 06 - Odpady ze studzienek kanalizacyjnych
 - 20 03 07 - Odpady wielkogabarytowe
 - 20 03 99 - Odpady komunalne niewymienione w innych podgrupach

Rys. 1. Klasyfikacja odpadów

Źródło: http://www.klasyfikacje.pl/drzewo_ko_19%2012.html.

Ustawa o odpadach precyzuje również procesy odzysku i unieszkodliwiania odpadów [Ustawa z 27 kwietnia 2001, poz. 628], np. w ramach procesu unieszkodliwiania możemy wyróżnić:

D1 – Składowanie na składowiskach odpadów obojętnych.

3. Opłata za składowanie jako opłata ekologiczna

W Polsce obowiązują różne opłaty o charakterze proekologicznym, pobierane w związku z korzystaniem ze środowiska czy jego zanieczyszczaniem. Opłata za składowanie odpadów zawiera się w opłatach za korzystanie ze środowiska i regulowana jest przepisami ustawy Prawo ochrony środowiska. Ustawa ta określa przedmiot opłaty, podmiot obowiązany do jej ponoszenia, stawki opłaty, zwolnienia lub ulgi. Informacje dotyczące wysokości opłat zawarte są w tytule V, jednakże szczegółowy poziom stawek może być podany w stosownym obwieszczeniu. I tak

np. stawki obowiązujące w 2013 r. określone są w Obwieszczeniu Ministra Środowiska z 10 września 2012 r. w sprawie wysokości stawek opłat za korzystanie ze środowiska na rok 2013 [Obwieszczenie Ministra Środowiska...].

Opłaty za korzystanie ze środowiska unormowane w wymienionej ustawie ponoszone są z tytułu:

- wprowadzania gazów lub pyłów do powietrza,
- wprowadzania ścieków do wód lub do ziemi,
- poboru wód (powierzchniowych, podziemnych),
- składowania odpadów.

Podmiotem zobligowanym do poniesienia ich są w większości przypadków zarządcy składowisk odpadów, a nie podmioty przekazujące te odpady [<http://oplatasrodowiskowa.pl/opłaty-ekologiczne>]. Zakład Gospodarowania Odpadami zgodnie z przepisami ustawy we własnym zakresie ustala wysokość należnych opłat i wnosi je na rachunek urzędu marszałkowskiego właściwego ze względu na miejsce korzystania ze środowiska. Od 2013 r. terminem wniesienia tej opłaty jest 31 marca następnego roku. W aspekcie opłat niezapłaconych, a co za tym idzie, ewentualnych odsetek zastosowanie mają przepisy działu III Ordynacji podatkowej dotyczących zobowiązań podatkowych [Ustawa z 29 sierpnia 1997]

Również w tym przypadku organem uprawnionym jest marszałek województwa. Opłaty podwyższone i administracyjne kary pieniężne uregulowane są szczegółowo w art. 281 ust. 2 i 3 ustawy Prawo ochrony środowiska w dziale IV tytułu V [Ustawa z 27 kwietnia 2001, poz. 627].

W myśl art. 285 ust. 1 ustawy Prawo ochrony środowiska opłaty za korzystanie ze środowiska, w tym za składowanie odpadów, ustalane są według stawek obowiązujących w okresie, w którym to korzystanie się odbywało.

Maksymalne stawki opłat za składowanie odpadów, które nie mają charakteru bezpośrednio obowiązującego, określone są w art. 290 ust. 1 ustawy Prawo ochrony środowiska. Jednostkowe stawki opłat, waloryzowane corocznie z dniem 1 stycznia kolejnego roku, określane są w drodze rozporządzenia Rady Ministrów a ogłaszane w drodze obwieszczenia Ministra Środowiska, nie później niż do dnia 31 października roku poprzedzającego.

Jak już zasygnalizowano, opłaty za składowanie odpadów ponoszone są za umieszczenie odpadów na składowisku, a ich wysokość zależy od ilości i rodzaju składowanych odpadów. Wysokość opłaty za składowanie odpadów oblicza się według następującego wzoru:

$$\text{wysokość należnej opłaty} = \text{ilość odpadów umieszczonych na składowisku} \times \\ \text{stawka opłaty za umieszczenie 1 Mg odpadów na składowisku odpadów.}$$

Przykład obliczenia wysokości opłaty za składowanie odpadów przez Zakład Gospodarowania Odpadami za I kwartał 2013 r. przedstawiono w tab. 1.

Jeśli zakład ma do czynienia z odpadem zmieszany, podlegającym składowaniu lub magazynowaniu, podstawą opłaty lub kary administracyjnej jest rodzaj odpadu z najwyższą jednostkową stawką.

Zgodnie z art. 274 ust. 5a ustawy Prawo ochrony środowiska, jeżeli na składowisku odpadów umieszcza się i wydobywa z niego ten sam rodzaj odpadu, to podstawa naliczenia opłaty ustalana jest jako różnica pomiędzy masą odpadów umieszczonych a masą odpadów wydobytych ze składowiska w ciągu danego roku kalendarzowego. Przy wartości ujemnej zakład jest zwolniony z wnoszenia opłaty.

Tabela 1. Obliczanie wysokości opłaty za składowanie odpadów za 1 kwartał 2013 roku

| Kod odpadów | Ilość odpadów w Mg | Opłata marszałkowska Jednostkowa stawka opłaty w zł/Mg | Wysokość opłaty w zł |
|--------------|--------------------|---|----------------------|
| 02 06 01 | 253,876 | 18,77 | 4 765,25 |
| 06 03 16 | 6,02 | 60,24 | 362,64 |
| 08 01 12 | 9,356 | 60,24 | 563,61 |
| 10 01 03 | 0,21 | 17,29 | 3,63 |
| 10 01 05 | 72,92 | 11,16 | 813,79 |
| 10 11 14 | 7,1 | 60,24 | 427,70 |
| 10 12 01 | 11,28 | 12,11 | 136,60 |
| 10 12 03 | 1,42 | 60,24 | 85,54 |
| 10 12 08 | 5 | 12,11 | 60,55 |
| 10 12 10 | 4,4 | 18,77 | 82,59 |
| 10 13 80 | 8,58 | 12,11 | 103,90 |
| 16 01 12 | 0,704 | 60,24 | 42,41 |
| 16 11 06 | 2,32 | 18,77 | 43,55 |
| 17 09 04 | 10,86 | 18,77 | 203,84 |
| 19 05 99 | 7 723,22 | 23,08 | 178 251,92 |
| 19 08 01 | 142,94 | 55,38 | 7916,02 |
| 19 08 05 | 12,5 | 17,29 | 216,13 |
| 19 08 12 | 6,22 | 17,29 | 107,54 |
| 19 12 12 | 4 804,61 | 70,97 | 340 983,17 |
| 20 03 03 | 2,64 | 88,73 | 234,25 |
| Suma końcowa | 13 086,176 | | 535 404,63 |

Źródło: opracowanie własne.

W artykule 287 ustawy Prawo ochrony środowiska ustawodawca zawarł zapis, że podmioty korzystające ze środowiska, w tym Zakłady Gospodarowania Odpadami, są obowiązane do przedkładania marszałkowi województwa sprawozdania z informacjami i danymi, które posłużyły do ustalenia wysokości opłaty, a także podawania jej wysokości. Wykaz ten również należy przedłożyć do 31 marca kolejnego roku. W sytuacji przekroczenia tego terminu (art. 359 ust. 2 ustawy Prawo ochrony środowiska) naliczane zostają kary administracyjne przez marszałka województwa w drodze decyzji. Odbywa się to na podstawie własnych ustaleń lub

wyników kontroli wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska. W sytuacji umieszczenia informacji niepełnych lub budzących zastrzeżenia marszałek województwa w drodze decyzji wymierza, na podstawie własnych ustaleń lub wyników kontroli wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska, opłatę w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy opłata należną a wynikającą z wykazu. Kary wymierzane przez wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska mogą zostać nałożone za przekroczenie:

- ilości lub rodzaju gazów lub pyłów wprowadzanych do powietrza określonej w pozwoleniu zintegrowanym albo pozwoleniu na wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza,
- ilości ścieków, ich stanu, składu, minimalnej procentowej redukcji stężeń substancji w ściekach oraz masy substancji w odprowadzanych ściekach przypadającej na jednostkę masy wykorzystanego surowca, materiału, paliwa lub wytworzonego produktu określonych w pozwoleniu zintegrowanym albo pozwoleniu wodnoprawnym na wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi,
- ilości pobranej wody określonej w pozwoleniu zintegrowanym albo pozwoleniu na pobór wód,
- poziomów hałasu określonych w decyzji o dopuszczalnym poziomie hałasu lub pozwoleniu zintegrowanym,

a także za naruszenie warunków decyzji zatwierdzającej instrukcję prowadzenia składowiska odpadów lub też decyzji określającej miejsce i sposób magazynowania odpadów, wymaganych przepisami.

Administracyjne kary pieniężne wnoszone są na rachunek wydającego tę decyzję wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska.

4. Opłata za składowanie w ewidencji księgowej

Rozpatrując problem ewidencji księgowej opłaty za składowanie, należy zwrócić uwagę przede wszystkim na uszczegółowienie rodzaju opłaty. Jak zasygnalizowano wcześniej, opłata za składowanie może przybrać postać:

- opłaty zwykłej – niepodwyższonej,
- odsetki za zwłokę,
- opłaty podwyższonej i kar [<http://www.podpowiada.gofin.pl/>].

Ewidencja w księgach, a także rozliczanie opłaty przedstawione jest w tab. 2.

Od 2013 r., czyli wprowadzenia zmiany obowiązku terminu zapłaty opłaty za składowanie, działy księgowości Zakładów Gospodarowania Odpadami borykają się z problemem prawidłowego zakwalifikowania tejże opłaty do danego roku obrotowego z punktu widzenia planowania ceny za przyjęcie Mg odpadów na składowisko. ZGO przedstawiają urzędowi marszałkowskim ofertę w listopadzie lub grudniu roku poprzedzającego jej stosowanie. W tym momencie zasadne byłoby wdrożenie w zakładzie jednego z dwóch rozwiązań:

- tworzenia w okresach co najmniej kwartalnych rezerw na przyszłą opłatę w księgach rachunkowych; takie rozwiązane zgodne byłoby z nadrzędnymi zasadami rachunkowości, a w szczególności: zasadą wiernego obrazu, zasadą istotności, zasadą wyższości treści nad formą; wysokość opłaty za składowanie odpadów w praktyce gospodarczej kształtuje się na poziomie ok. 1 000 000–1 200 000 PLN za rok, co stanowi wartość istotną;
- bieżącego prowadzenia wyliczenia opłaty za składowanie w ewidencji pozabilansowej, w celu określenia w czwartym kwartale, z dużą dozą prawdopodobieństwa, poniesionych kosztów w danym roku obrotowym.

Tabela 2. Obliczanie wysokości opłaty za składowanie odpadów za 1 kwartał 2013 roku

| Rodzaj opłaty | Strona WN | Strona MA |
|------------------------------------|---|---|
| Opłaty niepodwyższone | Konto zespołu 4 „Podatki i opłaty” lub konto zespołu 5, w większości przypadków „Koszty działalności podstawowej” | Konto zespołu 2 „Rozrachunki publicznoprawne” z analityką – Urząd Marszałkowski |
| Odsetki za zwłokę | Konto zespołu 7 „Koszty finansowe” | Konto zespołu 2 „Rozrachunki publicznoprawne” z analityką – Urząd Marszałkowski |
| Wpłata opłaty + ewentualne odsetki | Konto zespołu 2 „Rozrachunki publicznoprawne” z analityką - Urząd Marszałkowski | Konto zespołu 1 „Rachunek bieżący” |
| Opłaty podwyższone i kary | Konto zespołu 7 „Inne Pozostałe koszty operacyjne” | Konto zespołu 2 „Rozrachunki publicznoprawne” z analityką – Urząd Marszałkowski |
| Wpłata opłaty podwyższonej i kary | Konto zespołu 2 „Rozrachunki publicznoprawne” z analityką – Urząd Marszałkowski | Konto zespołu 1 „Rachunek bieżący” |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994].

Wpływ opłaty za składowanie na koszt jednostkowy przyjęcia odpadów komunalnych na składowisko zaprezentowany jest w tab. 3.

Tabela 3. Wpływ opłaty za składowanie odpadów na koszt jednostkowy odpadów przyjętych na składowisko za pierwszy kwartał

| Wyszczególnienie | Styczeń | Luty | Marzec |
|---|------------|------------|-----------|
| Koszt jednostkowy odpadów przyjętych | 319,63 | 279,07 | 282,89 |
| Planowane koszty opłaty środowiskowej | 116 941,95 | 119 433,76 | 80 505,99 |
| Koszt jednostkowy odpadów przyjętych z planowanymi kosztami | 326,34 | 285,82 | 287,62 |

Źródło: opracowanie własne.

Odrębnym aspektem jest ujęcie podatkowe opłaty za składowanie odpadów oraz jej pochodnych. Jako podatkowe koszty uzyskania przychodów zalicza się opłaty niepodwyższone w momencie ich poniesienia, czyli w roku kolejnym

[<http://ksiegowosc.infor.pl/>]. Natomiast administracyjne kary pieniężne z tytułu przekroczenia lub naruszenia warunków korzystania ze środowiska, podwyższone dodatkowe opłaty środowiskowe, a także naliczone i zapłacone odsetki są sankcjami, które nie są uznawane przez polskie prawo podatkowe [Ustawa z 15 lutego 1992].

5. Zakończenie

Mimo zmiany świadomości społeczeństwa polskiego związanej z ochroną środowiska naturalnego, nasz kraj w dalszym ciągu znajduje się na jednym z czołowych (niechlubnych) miejsc w aspekcie składowania odpadów komunalnych na składowisko. Taka sytuacja powoduje, że koszt opłaty za składowanie odpadów z roku na rok będzie wyższy, a jednocześnie już teraz stanowi on istotny koszt przedsiębiorstw typu Zakładów Gospodarowania Odpadami. Jak zostało przedstawione, w praktyce mogą występować i występują problemy z bieżącą ewidencją tego rodzaju opłaty ekologicznej i ujmowaniem jej w systemie księgowym. Z przeprowadzonych obserwacji, rozmów i studiów wynika, że zasadne może być przekonanie księgowych oraz dyrektorów finansowych do bieżącego tworzenia rezerw na przyszłą opłatę za składowanie odpadów. Przede wszystkim będzie to zgodne z nadrzędnymi zasadami rachunkowości, a poza tym umożliwi przedstawienie wiarygodnych i realnych wyliczeń urzędowi marszałkowskiemu oraz innym instytucjom publicznym, mającym wpływ na podejmowanie decyzji o wyborze regionalnej instalacji przetwarzania odpadów komunalnych (RIPOK).

Literatura

- <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/koszty/253312,Czy-oplata-srodowiskowa-standowi-koszt-uzyskania-przychodow.html> (10.01.2014).
- <http://oplatasrodowiskowa.pl/oplady-ekologiczne> (10.01.2014).
- http://www.klasyfikacje.pl/drzewo_ko_19%2012.html (10.01.2014).
- <http://www.podpowiada.gofin.pl/6,1,opl1ata-za-korzystanie-ze-srodowiska,338,3306,165330,moment-ujecia-w-kosztach-podatkowych-oplady-srodowiskowej.html> (10.01.2014).
- Kowal E., Kucińska-Landwójtowicz A., Misiólek A., 2013, *Zarządzanie środowiskowe*, PWE, Warszawa.
- Obwieszczenie Ministra Środowiska, Dz.U. 2001 nr 62, poz. 627.
- Rozporządzenie Ministra Środowiska z 27 września 2001 r. w sprawie katalogu odpadów, Dz.U. 2001 nr 112, poz. 1206.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz.U. 1992 nr 21, poz. 86 z późn. zm.
- Ustawa z 27 kwietnia 2001 r. o odpadach, Dz.U. 2001 nr 62, poz. 628.
- Ustawa z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska Dz.U. 2001 nr 62, poz. 627 z późn. zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137, poz. 926 z późn. zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.

WASTE DISPOSAL CHARGE – COST APPROACH, PRESENTATION AND RECORDS

Summary: The environment is not able to quickly regenerate in a proper way by itself and requires support of human activities. One of the ways to improve its condition is the creation by the European Union tax-law mechanisms that enforce more economical management of the natural environment and prevent its excessive pollution. One of the mechanisms is a system of fees and fines (ecological charges) including the waste disposal charge. Although the basic assumptions about its records and presentation are easy to understand at the first look, it is not easy to implement it in practice with tax and accounting law by accounting departments. In this article, the used solutions will be presented and proposed new alternatives concerning the recognition of it within Waste Treatment Plans.

Keywords: environmental accounting, green accounting, environmental charges and fines.