

ROZWÓJ ZRÓWNOWAŻONY



PRZEDSIĘBIORSTWO
RACHUNKOWOŚĆ ZRÓWNOWAŻONA

Beata Zyznarska-Dworczak

RACHUNKOWOŚĆ ZRÓWNOWAŻONA

W UJĘCIU

KOGNITYWNO-TEORETYCZNYM

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Beata Zyznarska-Dworczak

RACHUNKOWOŚĆ
ZRÓWNOWAŻONA
W UJĘCIU
KOGNITYWNO-TEORETYCZNYM

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań 2019

Komitet Redakcyjny

Szymon Cyfert, Elżbieta Gołata (przewodnicząca), Jacek Lisowski, Ewa Małuszyńska, Eliza Szybowicz (sekretarz), Krzysztof Walczak, Ryszard Zieliński

Recenzenci

*Edward Nowak
Arleta Szadziwska*

Projekt okładki

*Boobry Group
Marta Brzóstowicz*

Redakcja

Anna Grześ

Korekta

Deal

ISBN 978-83-66199-22-4

eISBN 978-83-66199-91-0

<https://doi.org/10.18559/978-83-66199-91-0>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Poznań 2019



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIwersytetu EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

www.wydawnictwo.ue.poznan.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.poznan.pl

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Wydawnictwo eMPI²

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań, tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	5
Wstęp.....	7
Rozdział 1. Koncepcja rozwoju zrównoważonego i jej wpływ na rachunkowość.....	17
1.1. Znaczenie koncepcji rozwoju zrównoważonego.....	17
1.2. Paradygmat rozwoju zrównoważonego w naukach ekonomicznych	32
1.3. Rachunkowość wobec koncepcji rozwoju zrównoważonego.....	47
1.4. Założenia koncepcji <i>accountability</i> a rola rachunkowości.....	69
Rozdział 2. Rachunkowość wobec wyzwań sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	84
2.1. Znaczenie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	84
2.1.1. Wytyczne i regulacje sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji	84
2.1.2. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w praktyce gospodarczej.....	99
2.1.3. Atestacja w ocenie wiarygodności sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	106
2.1.4. Kierunki zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	108
2.2. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii pozytywnych	111
2.2.1. Znaczenie teorii pozytywnych w rachunkowości.....	111
2.2.2. Teoria interesariuszy.....	115
2.2.3. Teoria legitymizacji	119
2.2.4. Teoria instytucjonalna.....	133
2.2.5. Kierunki rozwoju rachunkowości wobec zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii pozytywnych	142
2.3. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii normatywnych.....	149
2.3.1. Znaczenie teorii normatywnych w rachunkowości	149

2.3.2. Teorie etyczno-normatywne	152
2.3.3. Teorie pragmatyczno-normatywne	155
2.3.4. Teorie warunkowo-normatywne	157
2.3.5. Kierunki rozwoju rachunkowości wobec zmian sprawozdawczości z do- nań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii normatywnych	158

**Rozdział 3. Rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwem w świetle koncepcji
rozwoju zrównoważonego** 164

3.1. Rachunkowość zarządcza wobec koncepcji rozwoju zrównoważonego	164
3.2. Rola rachunkowości zarządczej w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego	174
3.3. Rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego w świetle teorii po- zytywnych	184
3.3.1. Teoria interesariuszy	184
3.3.2. Teoria legitymizacji	188
3.3.3. Teoria instytucjonalna	192
3.3.4. Kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej w świetle teorii pozytywnych ..	196
3.4. Rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego w świetle podstawo- wych założeń teorii normatywnych	199
3.5. Kierunki zmian rachunkowości zarządczej na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle badań alternatywnych	225

Rozdział 4. Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa ... 235

4.1. Znaczenie ram koncepcyjnych rachunkowości w ujawnianiu informacji finanso- wych	235
4.2. Uzasadnienie, cele i założenia ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważo- nej	242
4.3. Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej jako podstawa tworzenia in- formacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego	249
4.4. Ograniczenia i korzyści ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej	281

Zakończenie 286

Załączniki 293

Bibliografia 336

Spis tabel 366

Spis rysunków 368

Sustainability accounting in cognitive and theoretical framework (Summary) 369

WYKAZ SKRÓTÓW

Skrót	Nazwa angielska	Nazwa polska
BSC	<i>balanced scorecard</i>	strategiczna karta wyników
CEE	Central and Eastern Europe	Europa Środkowo-Wschodnia
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	Instytut Rachunkowości Zarządczej
CSR	<i>corporate social responsibility</i>	społeczna odpowiedzialność biznesu
GRI	Global Reporting Initiative	Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza
IFAC	International Federation of Accountants	Międzynarodowa Federacja Księgowych
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	Instytut Dyplomowanych Księgowych w Anglii i Walii
IIRC	International Integrated Reporting Council	Międzynarodowa Rada ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej
IR	<i>integrated reporting</i>	raportowanie zintegrowane
IASB	International Accounting Standard Board	Międzynarodowa Rada ds. Raportowania Zintegrowanego
ISO	International Organization for Standardization	Międzynarodowa Organizacja Normalizacyjna
KSR	–	Krajowy Standard Rachunkowości
MSUA	International Standards on Assurance Engagements	Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
ONZ	United Nations (UN)	Organizacja Narodów Zjednoczonych
SASB	Sustainability Accounting Standards Board	Rada ds. Standardów Rachunkowości Rozwoju Zrównoważonego (Stany Zjednoczone)
SBSC	<i>sustainability balanced scorecard</i>	strategiczna karta wyników w koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa
UN	United Nations	Organizacja Narodów Zjednoczonych

WSTĘP

Rachunkowość podlega nieustannym procesom ewolucyjnym. Od lat jej rozwój stymuluje rozwój gospodarczy, a także rozwój społeczny i środowiskowy. W ostatnich dekadach proces ewolucji rachunkowości nabrał dynamiczniejszego tempa. Na ten proces wpływ miały głównie globalizacja, wzmożona konkurencyjność i jej umiędzynarodowienie, postęp technologiczny, ale także działania przedsiębiorstw ukierunkowane na rozwój ekonomiczno-społeczny i ochronę środowiska w ramach rozwoju zrównoważonego. Wskazane czynniki w dużej mierze przyczyniły się do uzupełnienia tradycyjnej, konwencjonalnej rachunkowości o wymiar rachunkowości związany z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego. Tę ewolucję można w nauce rachunkowości objaśnić w ramach dwóch głównych nurtów rozważań o teorii rachunkowości: rachunkowości jako nauki ilościowej, służącej pomiarowi ekonomicznemu, a także rachunkowości jako nauki społecznej, umożliwiającej badanie zmian w rachunkowości w kontekście relacji społecznych i ich ontologicznego, epistemologicznego i metodologicznego znaczenia.

Znaczenie rozwoju zrównoważonego¹ systematycznie ewoluuje, zarówno jako kategorii użytecznej, jak i naukowej. I choć przez wiele lat ochrona środowiska stanowiła jego kluczowy cel, to obecnie przyjmuje się za główną ideę rozwoju zrównoważonego sprawiedliwość międzypokoleniową w dostępie do różnych środowisk: przyrodniczego, kulturowego, ekonomicznego i innych. Jej realizacji służy wiele działań podejmowanych na poziomie globalnym, międzynarodowym, krajowym, lokalnym, a także na poziomie podmiotów gospodarczych czy gospodarstw domowych. Są warunkiem dalszego postępu cywilizacyjnego na świecie.

Rozwój zrównoważony jest określany w nauce jako paradygmat (Bagheri i Hjorth, 2007; Bielińska i in., 2015; Bonenberg i Kapliński, 2018; Borys, 2011; Czyżewski i Majchrzak, 2017; Gladwin, Kennelly i Krause, 1995; Poskrobko, 2013; Przychoździń, 2013; Salim, 2007; Samelak, 2013; Słodowa-Hełpa, 2013). Paradygmat rozwo-

¹ W rozprawie przyjęto znaczenie rozwoju zrównoważonego zgodne z jego definicją ujętą w ustawie Prawo ochrony środowiska (Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r., art. 3 punkt 50). Według tej regulacji jest to taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń.

ju zrównoważonego implikuje zmiany w postrzeganiu rzeczywistości gospodarczej w badaniach naukowych. I choć jest to nurt wciąż ewoluujący, to nabiera coraz większego znaczenia w analizie zjawisk ekonomicznych współczesnej gospodarki, a także zjawisk na poziomie zarządzania przedsiębiorstwem² (Borys, 2011; Grudzewski, Hejduk, Sankowska i Wańtuchowicz, 2010; Papuziński, 2006).

Także rachunkowość jako nauka teoretyczna i praktyczna, służąca odzwierciedleniu zjawisk i procesów gospodarczych, nie może pozostać wobec wskazanych zmian obojętna. Szybkość zmian działań praktycznych i badań naukowych w zakresie rozwoju zrównoważonego nie pozwoliła dotychczas na jednoznaczne wskazanie roli rachunkowości w tym obszarze. W piśmiennictwie naukowym istnieje różnorodność stosowanych określeń, terminów i definicji, a także znaczenia rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (ang. *sustainability accounting*)³. Autorka, podejmując się konceptualizacji rachunkowości przedsiębiorstwa, używa określenia rachunkowość zrównoważona⁴. Jest to propozycja autorki umożliwiająca wskazanie zintegrowanego ujęcia roli rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego.

Perspektywy rozwoju rachunkowości przedsiębiorstwa w koncepcji rozwoju zrównoważonego są ukierunkowane na realizację potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych związanych z przeprowadzaniem rozrachunku z ekonomicznej, środowiskowej i społecznej odpowiedzialności⁵ przedsiębiorstwa

² Rozwój zrównoważony przedsiębiorstwa oznacza kompleksowe podejście do zarządzania przedsiębiorstwem, koncentrujące się na tworzeniu i maksymalizacji długoterminowych wyników ekonomicznych przy jednoczesnej minimalizacji wpływu na środowisko przyrodnicze oraz uwzględnieniu potrzeb pracowników i innych członków społeczeństwa w sposób etyczny.

³ Termin „*sustainability accounting*” jest powszechnie używany w zagranicznym piśmiennictwie naukowym przy charakterystyce rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. W analizie zmian rachunkowości pod wpływem koncepcji rozwoju zrównoważonego, przedstawionej w trzech pierwszych rozdziałach rozprawy, są stosowane takie jej określenia, jak: rachunkowość w koncepcji rozwoju zrównoważonego, rachunkowość ukierunkowana na realizację zasad rozwoju zrównoważonego oraz rachunkowość rozwoju zrównoważonego. W rozdziale czwartym autorka wprowadza pojęcie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa, będącej przedmiotem konceptualizacji.

⁴ Celem rachunkowości zrównoważonej jest włączenie aspektów środowiskowych i społecznych w obszar przedmiotowy rachunkowości tak, aby był możliwy pomiar operacji gospodarczych w relacjach między działalnością gospodarczą a środowiskiem przyrodniczym i społeczeństwem.

⁵ Wyróżnienie odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa wynika z zasad rozwoju zrównoważonego, w tym zintegrowanej efektywności działalności, wymagających równoważenia trzech kluczowych aspektów:

- społecznego (związanych z zapewnianiem równości społecznej, rozwoju społecznego i realizacji zasad etycznych, a także z odpowiedzialnym gospodarowaniem kapitałem ludzkim, społecznym i relacyjnym),
- środowiskowego (związanych z działaniami na rzecz ochrony środowiska, z odpowiedzialnym i efektywnym gospodarowaniem kapitałem naturalnym),
- ekonomicznego (związanych z maksymalizacją wartości przedsiębiorstwa i zapewnieniem perspektyw rozwoju i wzrostu, przy uwzględnieniu odpowiedzialnego gospodarowania powierzonych kapitałem produkcyjnym, finansowym i organizacyjnym).

w ramach koncepcji *accountability*⁶. Jednak obecny sposób pomiaru, kontroli i raportowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego mieści się na granicy z rachunkowością, a granicy tej (dokąd sięga rachunkowość) nie precyzują ani stanowiska naukowe prezentowane w piśmiennictwie naukowym, ani praktyka przedsiębiorstw działających na rzecz rozwoju zrównoważonego. Potrzeba wyznaczenia granic rachunkowości staje się coraz ważniejsza, gdyż wraz z rosnącym znaczeniem i rozszerzeniem przedmiotowym raportowania przedsiębiorstw z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego rośnie ryzyko nieetycznych praktyk dezinformacyjnych zasłanianych szerokim parasolem cech wiarygodności rachunkowości i jej sprawozdawczości finansowej. Przypisywanie go w całości do systemu rachunkowości rodzi, zdaniem autorki, ryzyko utraty postrzegania rachunkowości jako gwaranta jakości i wiarygodności generowanej w jej systemie informacji. Ponadto zmiana warunków zarządzania przedsiębiorstwami, w tym przyjęcie strategii rozwoju zrównoważonego, generuje nowe potrzeby informacyjne interesariuszy wewnętrznych. Wyzwaniem dla rachunkowości jest wsparcie zarządzających w integracji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego zarówno w kontekście pomiaru wyników dokonań, jak i budowania relacji społecznych. Uwzględniając dualistyczny wzrost potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa kierowanych wobec rachunkowości, istnieje, zdaniem autorki niniejszej rozprawy, potrzeba konceptualizacji rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa.

Obszarami badawczymi rozprawy są teoria rachunkowości i sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw. Kompleksowa analiza obszaru badawczego wymagała wykorzystania głównych nurtów badawczych nauk ekonomicznych: ekonomii, finansów oraz nauk o zarządzaniu, jednak główny ciężar rozważań rozprawy jest najbliższy finansom przedsiębiorstw. Problematyka pracy dotycząca roli rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego ma charakter interdyscyplinarny. Wynika to z faktu, że rozprawa wpisuje się w nurt dynamicznie rozwijających się na świecie badań o charakterze użytkowo-naukowym nad sprawozdawczością przedsiębiorstw, jej rolę w legitymizacji oraz realizacji oczekiwań informacyjnych za pomocą informacji z systemu rachunkowości, a także w nurt badań nad rolą rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego. Tym samym rozprawa ukazuje rozszerzenie perspektywy rachunkowości jako finansowego systemu pomiaru rzeczywistości gospodarczej o aspekty niefinansowe, ale nadal ujęte w pomiarze ekonomicznym. Rozprawa, prezentując przesłanki zmian rachunkowości ukierunkowanej na reali-

⁶ Z uwagi na brak odpowiednika słowa *accountability* w języku polskim, oddającemu złożoność jego znaczenia, autorka posługuje się w niniejszej rozprawie jego oryginalnym brzmieniem. Na potrzeby rozprawy *accountability* oznacza koncepcję odpowiedzialności, rozliczalności i rozrachunku z działań i ich wpływu na otoczenie, ale także system rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Rozprawa uwzględnia także traktowanie *accountability* jako zjawiska społecznego zależności polityki, kultur, norm społecznych i oczekiwań instytucjonalnych.

zacje celów rozwoju zrównoważonego, wskazuje znaczenie motywów i kryteriów decyzji podejmowanych przez przedsiębiorstwa w zakresie wykorzystania kapitału finansowego na rzecz rozwoju innych kapitałów współtworzących wartość podmiotu, w tym kapitału antropogenicznego, przyrodniczego i społecznego. Rozprawa ukazuje znaczenie redystrybucji środków finansowych na realizację celów nie tylko o charakterze ekonomicznym, ale również społecznym i środowiskowym, co osadza ją w dyscyplinie finanse. O przewadze perspektywy finansów w przeprowadzonych badaniach rozprawy świadczy także wykorzystana w pracy literatura zwarta oraz piśmiennictwo naukowe o zasięgu międzynarodowym, które w większości dotyczą właśnie finansów.

Wśród przesłanek wyboru tematu należy podkreślić aspekty teoretyczne oraz aplikacyjne. W wymiarze teoretycznym zwrócono uwagę, że dotychczas w piśmiennictwie naukowym są prezentowane wyniki wielu badań poświęconych pojedynczym elementom systemu rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Badania naukowe koncentrują się na wybranych aspektach wykorzystania rachunkowości w rozwoju koncepcji rozwoju zrównoważonego. Brak w nich konsensusu dotyczącego zakresu i możliwości wykorzystania rachunkowości w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie. Zdaniem autorki, w dorobku teoretycznym istnieje luka poznawcza w zakresie holistycznego postrzegania roli rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego. Wobec zidentyfikowanej luki problem badawczy dla nauki sprowadza się do ustalenia wpływu rozwoju zrównoważonego na rachunkowość przedsiębiorstw oraz roli rachunkowości przedsiębiorstw w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Celem głównym rozprawy jest stworzenie ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej. W związku z tym dla potrzeb realizacji celu głównego pracy przyjęto następujące cele częściowe:

1. Przedstawienie wpływu paradygmatu rozwoju zrównoważonego na zmiany w postrzeganiu działalności gospodarczej w naukach ekonomicznych, w tym zmiany w rachunkowości.
2. Wskazanie wpływu sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na ukierunkowanie rozwoju rachunkowości dla potrzeb rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej.
3. Wskazanie kierunków wykorzystania rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem realizującym zasady rozwoju zrównoważonego.
4. Zaprezentowanie ogólnych założeń, celów, struktury i ograniczeń ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej.

Ujęcie kognitywno-teoretyczne problemu badawczego pozwala na postawienie tezy rozprawy, że zapewnienie interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym wiarygodnych informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego rodzi potrzebę wykorzystania rachunkowości zrównoważonej.

Ponadto w rozprawie przyjęto następujące tezy pomocnicze:

1. Rosnące znaczenie koncepcji rozwoju zrównoważonego w praktyce i nauce wymaga ujednolicenia różnorodnych ujęć roli i znaczenia rachunkowości w systemie *accountability*.
2. Ukierunkowanie rozwoju rachunkowości na wsparcie przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej przedsiębiorstwa może się przyczynić do poprawy wiarygodności informacji ujawnianej interesariuszom zewnętrznym.
3. Informacje tworzone przez rachunkowość zarządczą mogą być wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego.
4. Konceptualizacja rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa wymaga wyznaczenia ram o skonkretyzowanej strukturze, założeniach i celach, ukierunkowanych na zapewnienie interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym wiarygodnych informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Przedmiotem rozprawy jest rola rachunkowości przedsiębiorstwa w zapewnianiu informacji interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym do rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa.

Podmiotem rozprawy jest przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą z uwzględnieniem celów rozwoju zrównoważonego⁷.

Realizacja postawionych celów w rozprawie, potwierdzenie głównej tezy badawczej oraz tez szczegółowych, a także charakter teoretyczno-poznawczy rozprawy determinowały dobór metod badawczych. W badaniu przyjęto paradygmat funkcjonalistyczny i interpretacyjny, wyróżniane w klasyfikacji G. Burrella i G. Morgana (Burrell i Morgan, 1979, s. 247), przyjmując triangulację w różnych jej wymiarach. W rozprawie zastosowano:

- triangulację teoretyczną – do identyfikacji problemu oraz do opisu, interpretacji i wyjaśniania analizowanych zjawisk wykorzystano różne perspektywy teoretyczne, w tym założenia teorii pozytywnych oraz założenia teorii normatywnych;
- triangulację metod i technik badawczych – wykorzystano metodę analizy i konstrukcji logicznej, metodę analizy opisowej i porównawczej oraz metodę badania dokumentów, w tym aktów prawnych, kodeksów etyki, standardów raportowania oraz sprawozdań finansowych i niefinansowych podmiotów działających na rzecz rozwoju zrównoważonego;

⁷ W rozprawie przyjęto znaczenie przedsiębiorstwa jako prawnie, ekonomicznie i organizacyjnie wyodrębnionego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. W dalszej części rozprawy są zamiennie używane skróty określające jej podmiot, jak „organizacja”, „podmiot gospodarczy” czy „przedsiębiorstwo” w znaczeniu działalności gospodarczej prowadzonej z uwzględnieniem zasad rozwoju zrównoważonego (por. podrozdział 1.2. niniejszej rozprawy). Autorka, mając świadomość, że nie są to pojęcia tożsame, używa ich zamiennie ze względów stylistycznych. Również ze względów stylistycznych używa skrótu „przedsiębiorstwo zrównoważone”.

- triangulację danych – zastosowano analizę danych ilościowych i jakościowych z niezależnych źródeł badań naukowych przeprowadzonych na różnych populacjach, w różnym okresie i na zróżnicowanym obszarze geograficznym.

Rozpoznanie zmian w obszarze rachunkowości pod wpływem koncepcji rozwoju zrównoważonego, w jej wymiarze naukowym i użytecznym, zostało przeprowadzone na podstawie analizy (opisowej i porównawczej) przesłanek teoretycznych i praktycznych rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Wnioski dotyczące kierunków rozwoju rachunkowości w świetle teorii pozytywnych opracowano na drodze rozumowania indukcyjnego. Wskazują konsekwencje dla rachunkowości przyjęcia przez przedsiębiorstwo zasad rozwoju zrównoważonego za podstawę rozrachunku ze swojej odpowiedzialności – zarówno wobec interesariuszy zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Z kolei za pomocą teorii normatywnych, na podstawie wnioskowania dedukcyjnego, rozpoznano pożądane kierunki zmian rachunkowości wspierającej sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym. Synteza wniosków sformułowanych w poszczególnych częściach rozprawy umożliwiła konceptualizację rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa oraz wskazanie dalszych perspektyw rozwoju rachunkowości. Rozwiązanie problemu badawczego służy wzbogaceniu teorii objaśniającej i normalizującej rachunkowość ukierunkowaną na realizację zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa.

Rozprawa ma charakter teoretyczno-poznawczy. Składa się ze wstępu, czterech rozdziałów oraz zakończenia. Rozdział pierwszy rozprawy poświęcono przedstawieniu problemu badawczego w zakresie wpływu koncepcji rozwoju zrównoważonego na rachunkowość, a jednocześnie możliwości i zakresu wykorzystania rachunkowości w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Zaprezentowano w nim przedmiot i podmiot rozprawy, a także zrealizowano pierwszy cel częściowy rozprawy. Rozdział pierwszy przedstawia znaczenie paradygmatu rozwoju zrównoważonego i jego wpływ na zmiany w postrzeganiu działalności gospodarczej w naukach ekonomicznych, w tym rachunkowości. Przeprowadzono analizę bibliometryczną na podstawie bazy Thomson Reuters Web of Science w zakresie publikacji dotyczących koncepcji rozwoju zrównoważonego, paradygmatu rozwoju zrównoważonego oraz rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, uzupełnionych także o ocenę cytowań publikacji indeksowanych w bazie Web of Science Core Collection. Dane pozwoliły na zastosowanie analizy zmian w tych obszarach, a także ujawnienie szerokiej skali interdyscyplinarności analizowanych zagadnień. Przedstawiony krytyczny przegląd definicji i określeń rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego prezentowanych w piśmiennictwie naukowym wskazał na ich wielość i różnorodność, a jednocześnie brak holistycznego spojrzenia na oddziaływanie koncepcji rozwoju zrównoważonego na rachunkowość oraz możliwości wykorzystania rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zaprezentowano autorskie postrzeganie rachunkowości w koncepcji

rozwoju zrównoważonego jako narzędzia *accountability* na poziomie globalnym, krajowym i przedsiębiorstw.

Rozdział drugi prezentuje realizację drugiego celu szczegółowego rozprawy. Służy ukazaniu roli rachunkowości w rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej przedsiębiorstwa wobec interesariuszy zewnętrznych, którego wyniki prezentuje sprawozdawczość przedsiębiorstw. Ta część pracy rozpoczyna się prezentacją zmian zewnętrznej sprawozdawczości z dokonania podmiotów na rzecz rozwoju zrównoważonego i możliwości jej atestacji. W pierwszym podrozdziale rozdziału drugiego przeprowadzono analizę wytycznych raportowania z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego, form, regulacji i zasad przedstawiania takich informacji, a także dotychczasową praktykę raportowania, w tym także weryfikowania raportów prezentujących aspekty środowiskowe i społeczne funkcjonowania przedsiębiorstw. Przeprowadzone analityczne studia zagranicznego i krajowego piśmiennictwa naukowego pozwoliły na zaprezentowanie trendów w praktyce przedsiębiorstw na świecie, ich dynamikę, a także antycypowanie zmian sprawozdawczości. Analiza standardów i regulacji raportowania z wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz ich atestacji wykazała istotne zróżnicowanie wynikające w dużej mierze z dowolności ich stosowania przez przedsiębiorstwa. Na podstawie wniosków dotyczących przesłanek rozwoju sprawozdawczości pod wpływem rosnącego znaczenia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przez przedsiębiorstwa dokonano analizy ich wpływu na rozszerzenie przedmiotu rachunkowości. Ewolucyjne zmiany w sprawozdawczości przedsiębiorstw determinujące zmiany rachunkowości zostały następnie zinterpretowane w świetle teorii pozytywnych (teorii interesariuszy, teorii legitymizacji i teorii instytucjonalnej) i teorii normatywnych (etyczno-normatywnych, pragmatyczno-normatywnych oraz warunkowo-normatywnych). Badania przeprowadzone w rozdziale drugim pozwoliły na antycypowanie szans i zagrożeń ewolucji rachunkowości związanych ze zmianami w sprawozdawczości wynikającymi z dążenia przedsiębiorstw do ukazywania dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego. Wskazały potrzebę opracowania przez rachunkowość nowych koncepcji i metod wspierających przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa, służących zapewnieniu wiarygodności informacji ujawnianych interesariuszom zewnętrznym.

Rozdział trzeci służy realizacji trzeciego celu szczegółowego rozprawy oraz potwierdzeniu trzeciej tezy pomocniczej. Przeprowadzono analizę zmian rachunkowości zarządczej wobec koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Po analizie różnorodnych określeń i definicji pojęcia rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego w piśmiennictwie naukowym ukazano jej podstawowe fazy rozwoju. Dokonano oceny roli rachunkowości w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego w świetle teorii pozytywnych, w tym teorii interesariuszy, teorii legitymizacji i teorii instytucjonalnej. Dokonano także analizy normatywnych ujęć rachunkowości związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego. Przeprowadzone wnioskowanie pozwoliło stwierdzić, że rachunkowość zarządcza może

generować informacje wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwem, które realizuje strategię rozwoju zrównoważonego. Wykazało także, że dalszy rozwój rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego wymaga skonstruowania nowego lub uzupełnienia tradycyjnego systemu rachunkowości odpowiadającego na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Istnieje także potrzeba instytucjonalnych zmian rachunkowości zarządczej wobec determinujących ją warunków etyczno-społecznych funkcjonowania przedsiębiorstwa zrównoważonego.

Rozdział trzeci służy także ukazaniu postrzegania roli rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym w świetle badań alternatywnych o charakterze interpretatywnym i krytycznym. Autorka wykazuje, że wobec rosnącego znaczenia rachunkowości jako praktyki społecznej istnieje potrzeba rozszerzenia podstawy konceptualizacji rachunkowości przyjmującej konteksty organizacyjne i społeczne. Przedstawiono charakterystykę siedmiu perspektyw badawczych rachunkowości zarządczej w ramach alternatywnego podejścia wyróżnionych przez J. Baxter i W.F. Chua (2003). Na jej podstawie przeprowadzono analizę rozwoju rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na rozwój zrównoważony w każdej z perspektyw, wskazując kluczowe problemy badawcze.

W rozdziale czwartym pracy autorka przedstawiła ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa, co posłużyło realizacji celu głównego rozprawy i udowodnieniu tezy rozprawy. Poprzez zaprezentowanie ogólnych celów, struktury, korzyści i ograniczeń ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej został zrealizowany czwarty cel szczegółowy rozprawy. Rozdział czwarty rozpoczyna analiza znaczenia istniejących założeń koncepcyjnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, sposobów ich strukturyzowania, przyjmowania celów ich tworzenia. Wnioski z przeprowadzonej analizy stanowiły asumpt do założeń opracowania autorskich ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej skonstruowanych na podstawie Założeń Koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Ramy obejmują w szczególności zdefiniowanie celów rachunkowości zrównoważonej, użytkowników informacji generowanych z jej systemu, jakościowych cech użytecznych informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej, zakresu podmiotowego, sprawozdawczości z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej, ujmowania, wyceny i prezentacji elementów tej sprawozdawczości, a także zasad weryfikacji wiarygodności informacji. Za najważniejszą przesłankę konstrukcji ram koncepcyjnych uznano traktowanie rachunkowości zrównoważonej jako źródła wiarygodnych i weryfikowalnych informacji wspierających zapewnienie jakości informacji, wykorzystanych na cele sprawozdawczości zewnętrznej i jej atestacji, a także w podejmowaniu decyzji zarządczych. Rozdział czwarty zamyka wskazanie kluczowych ograniczeń i korzyści ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej.

W zakończeniu rozprawy zawarto podsumowanie przeprowadzonych w pracy badań i rozważań oraz płynących z nich wniosków. Nakreślono także postulowane

przez autorkę kierunki dalszych badań w zakresie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa.

Autorka dziękuje wszystkim, którzy przyczynili się do powstania niniejszej rozprawy, w szczególności Pani Profesor Aldonie Kameli-Sowińskiej za zachętę do jej napisania oraz cenne uwagi dotyczące analizowanych zagadnień, a także Panu Profesorowi Edwardowi Nowakowi za wszelkie sugestie porządkujące rozprawę. Szczególne podziękowania kieruję wobec Pani Profesor Arlety Szadziewskiej za skrupulatne wskazówki i uwagi dotyczące pracy, które przyczyniły się do wydobycia z niej walorów poznawczych i naukowych.

ROZDZIAŁ 1

KONCEPCJA ROZWOJU ZRÓWNOWAŻONEGO I JEJ WPŁYW NA RACHUNKOWOŚĆ

1.1. Znaczenie koncepcji rozwoju zrównoważonego

Wiek XXI to wiek szybkiego postępu cywilizacyjnego pod wpływem zmian technologicznych i gwałtownego procesu globalizacji. Jego kontynuacja jest jednak zagrożona globalnym kryzysem środowiskowo-społecznym, wynikającym głównie z coraz większego zanieczyszczenia środowiska, ocieplenia klimatu, pogłębiającej się rzadkości zasobów nieodnawialnych, a także masowej migracji i rosnących nierówności społecznych oraz hedonistycznego materializmu. Kryzys ten jest efektem dotychczasowego rozwoju skoncentrowanego na maksymalizacji zysków ekonomicznych i politycznych, przy pominięciu aspektów społecznych, środowiskowych, etycznych, przestrzennych i wielu innych wyznaczających jakość życia na Ziemi.

Przyszłe scenariusze społeczne, ekologiczne i ekonomiczne są często przedstawiane w sposób przyciągający uwagę za pomocą obrazów zagłady: atmosfery prawie niezdolnej do podtrzymania życia i gospodarki w głębokiej recesji pogłębianej brakiem surowców. I choć trudno przewidzieć, czy i kiedy takie scenariusze staną się faktem, to wydaje się jednak niezaprzeczalne, że negatywne konsekwencje obecnego sposobu życia powodują coraz gorsze warunki społeczne i gospodarcze (Bebbington, Unerman i O'Dwyer, 2014, s. 3). Kontynuacja postępu cywilizacyjno-kulturowego wymaga zmian systemowych we wszystkich obszarach życia społecznego i gospodarczego. Fundamentem tych przemian jest idea harmonizowania społecznej i ekonomicznej sfery życia ze sferą przyrodniczą, określana mianem rozwoju zrównoważonego (ang. *sustainable development*) (Baczulis, 2003, s. 107).

Termin „rozwój zrównoważony”⁸ pochodzi z XVIII wieku i był faktycznie używany w leśnictwie. Powszechnie uznaje się jednak, że idea rozwoju zrównoważonego

⁸ W dalszej części niniejszego podrozdziału wskazano różne tłumaczenia anglojęzycznego terminu *sustainable development* w polskim piśmiennictwie naukowym.

pojawiła się już w latach 60. XX wieku jako próba odpowiedzi na pytania o zagrożenia związane z dynamicznym rozwojem gospodarki Zachodu. Do kluczowych zagrożeń należy przede wszystkim wyczerpywanie się nieodnawialnych zasobów przyrody, zanieczyszczenie środowiska naturalnego, szybkie tempo przyrostu demograficznego, pogłębiający się rozdział między dobrobytem krajów wysoko rozwiniętych a resztą populacji ludzkiej cierpiącej głód i niedożywienie oraz ogólne rozchwianie, a w wielu przypadkach rozpad ekosystemu (Płachciak, 2011, s. 231). Na idei rozwoju zrównoważonego zrodziła się koncepcja będąca niejako próbą stworzenia ram ukierunkowanego zarządzania globalnym rozwojem.

Współczesną koncepcję rozwoju zrównoważonego kształtowały różne drogi, w tym w szczególności droga teoretyczna kreująca koncepcję rozwoju zrównoważonego, droga nacisku obywatelskiego oraz droga samoregulacji biznesu (Rok, 2004, s. 8–15). Na jej współczesny kształt miały również wpływ inne inicjatywy, w tym w szczególności inicjatywy instytucji międzynarodowych determinujących aktywność na poziomie globalnym, inicjatywy standaryzacji pomiaru wyników działań, a także liczne inicjatywy środowiska naukowego. Zatem rozwój koncepcji rozwoju zrównoważonego można postrzegać z perspektywy pięciu kierunków działań popularyzujących rozwój zrównoważony:

- inicjatywy międzynarodowe wskazujące potrzebę przeciwdziałania rychłemu kryzysowi środowiskowemu, w tym także inicjatywy legislacyjne – prawo twarde i prawo miękkie;
- inicjatywy standaryzujące pomiar rezultatów działań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- presja społeczna na zapewnienie sprawiedliwości w dostępie do różnych środowisk: przyrodniczego, kulturowego, ekonomicznego i innych;
- samoregulacja biznesu;
- droga badań naukowych.

Kluczowe kierunki działań w ramach koncepcji rozwoju zrównoważonego przedstawia tabela 1.

Inicjatywy organizacji międzynarodowych na rzecz rozwoju zrównoważonego⁹ stanowią o kluczowych zmianach w działaniach na całym świecie. Szczegółowy przegląd założeń inicjatyw wychodzi znacznie poza ramy przedmiotowe rozprawy i nie jest zasadniczo celem niniejszego rozdziału. Jednak syntetyczna analiza tych założeń pozwala na potwierdzenie zmian koncepcji rozwoju zrównoważonego na

⁹ Za kamienie milowe rozwoju zrównoważonego uznaje się następujące programy: Agenda Rozwojowa 2030 (2015), Raport ONZ *The Road to Dignity by 2030: Ending Poverty, Transforming All Lives and Protecting the Planet* (2014), Konferencja Rio+20 – deklaracja *The Future We Want* (2012), Strategia Europa 2020 (2010), Raport Stiglitz (2009), Odnowiona Strategia Rozwoju zrównoważonego w UE (2006), Światowy Szczyt w Johannesburgu (2002), Strategia Rozwoju zrównoważonego w UE (2001), Deklaracja Milenijna ONZ (2000), Agenda 21 (1992), Raport *Our Common Future* (1987), Konferencja Sztokholmska ONZ (1972).

Tabela 1. Drogi popularyzujące koncepcję rozwoju zrównoważonego

Drogi popularyzujące rozwój zrównoważony	Założenia i inicjatywy podejmowane na rzecz rozwoju zrównoważonego
Inicjatywy międzynarodowe popularyzujące koncepcję i potrzebę działań na rzecz rozwoju zrównoważonego	<p>Inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Raport Our Common Future (1987) – Agenda 21 – Dokument programowy Konferencji Narodów Zjednoczonych (1992) – Deklaracja Milenijna ONZ (2000) – Komunikat Komisji Europejskiej: Zrównoważona Europa dla Lepszego Świata. Strategia Rozwoju Zrównoważonego Unii Europejskiej (2001) – Wyjść poza PKB. Pomiar postępu w zmieniającym się świecie – Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego (2007) – Raport Stiglitz (2009) – Strategia EUROPA 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i rozwoju zrównoważonego sprzyjającego włączeniu społecznemu (2010) – The Future We Want – Dokument końcowy Konferencji Narodów Zjednoczonych Rio+20 (2012) – Raport ONZ The Road to Dignity by 2030: Ending Poverty, Transforming All Lives and Protecting the Planet (2014) – Agenda Rozwoju 2030 Transforming Our World (2015) – Memorandum lizbońskie Wskaźniki służące podejmowaniu decyzji i monitorowaniu (2015) – Dyrektywa 2014/95/UE o ujawnianiu informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy
Standaryzacja raportowania z wyników działań (w skali krajów i przedsiębiorstw)	<p>Inicjatywy – kluczowe normy i standardy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Global Reporting Initiative (GRI) – Communication on Progress – 10 Zasad UN Global Compact – Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych – Kodeks przedsiębiorstw działających w Afryce Południowej, wspierający prawa człowieka, równe szanse dla pracowników, ochronę zdrowia i środowiska (Globalne Zasady Sullivana) – Zasady prowadzenia działalności gospodarczej przyjęte przez uczestników Okrągłego stołu w Caux. – Norma ISO 26000 Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności – Norma SA8000 Social accountability – Standardy serii AA1000 – Norma ISO 14001 – Zarządzanie środowiskowe – Wytyczne ONZ dot. biznesu i praw człowieka – Konwencje Międzynarodowej Organizacji Pracy – Strategia Komisji Europejskiej dotycząca CSR – Standard Informacji Niefinansowych – Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych – 17 celów rozwoju zrównoważonego ONZ

Drogi popularyzujące rozwój zrównoważony	Założenia i inicjatywy podejmowane na rzecz rozwoju zrównoważonego
Samoregulacja biznesu	<p>Inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wprowadzanie i respektowanie dobrych praktyk, a także kodeksów i zbiorów zasad określających rolę i odpowiedzialność biznesu – dobrowolne wdrażanie polityki rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw (polityki odpowiedzialności społecznej) – początkowo dużych korporacji aż stopniowo po coraz mniejsze podmioty – wspieranie lokalnej społeczności – kształtowanie długoterminowych i opartych na etycznym współdziałaniu relacji – dobrowolne stosowanie nieobligatoryjnych wytycznych
Presja społeczna	<p>Założenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zniesienie nierówności społecznych – ochrona środowiska naturalnego – równość pokoleniowa – równość międzypokoleniowa – zobowiązanie przedsiębiorstw do uczestnictwa w rozwiązywaniu problemów środowiskowych – odpowiedzialność społeczna i środowiskowa na każdym szczeblu <p>Inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – różne formy presji opinii publicznej na działalność przedsiębiorstw, głównie dużych korporacji – cztery podstawowe ruchy społeczne (obrona praw człowieka, ochrona środowiska przyrodniczego, ochrona zwierząt, ochrona konsumentów)
Wsparcie nauki	<p>Założenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> – interdyscyplinarność <p>Inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – szeroka edukacja koncepcji rozwoju zrównoważonego w zakresie w różnych dziedzinach nauki – działalność instytutów naukowych i uniwersytetów promującą zaangażowanie na rzecz rozwoju zrównoważonego, m.in. poszerzanie sylabusów w tym zakresie – inicjatywy naukowe – badania naukowe wspierające rozwój możliwości działań na rzecz rozwoju zrównoważonego – przeprowadzenie licznych badań dotyczących koncepcji rozwoju zrównoważonego, ich prezentacja w licznych publikacjach

świecie i rosnącego zaangażowania coraz większej grupy państw w globalny projekt działań na rzecz rozwoju.

Za przełomowe w znaczeniu koncepcji rozwoju zrównoważonego uznaje się podniesienie ochrony środowiska¹⁰ do rangi podstawowej funkcji państwa pod-

¹⁰ W rozprawie przyjęto znaczenia środowiska i jego ochrony zgodnie z ich definicją ujętą w Ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska. W rozprawie termin środowisko oznacza ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka,

czas Konferencji Sztokholmskiej ONZ w 1972 r., w efekcie czego powstał Program Środowiskowy Organizacji Narodów Zjednoczonych (UNEP, *United Nations Environment Programme*), powołany rezolucją Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr 2997 z 16 grudnia 1972 r. w celu prowadzenia przez ONZ działań w zakresie ochrony środowiska, a także ich monitorowanie na świecie. Także w tym okresie, od 1973 r., ówczesna Europejska Wspólnota Węgla i Stali rozpoczęła wdrażanie tak zwanych środowiskowych programów działań. Unia Europejska od początku swego istnienia (EWWiS oraz Euratom) prowadziła bowiem dojrzałą politykę społeczną oraz energetyczno-klimatyczną, uwzględniając i równoważąc cele środowiskowe, społeczne i ekonomiczne.

Prawie 15 lat później, 20 marca w 1987 r., Światowa Komisja do spraw Środowiska i Rozwoju (Komisja Brundtland) po raz pierwszy oficjalnie sformułowała definicję rozwoju zrównoważonego¹¹ jako rozwoju, który zapewnia zaspokajanie potrzeb obecnego pokolenia bez umniejszania szans rozwojowych przyszłych pokoleń (Brundtland Commission, 1987). Choć takie podejście do rozwoju zrównoważonego jest dziś powszechne, to wówczas stanowiło przełom. Początkowo bowiem rozwój zrównoważony był utożsamiany tylko z ochroną środowiska przed skutkami szkodliwej działalności człowieka. Znaczenie rozwoju zrównoważonego ewoluowało w takim kierunku, w którym sprawiedliwość międzypokoleniowa i wewnątrzpokoleniowa stały się główną ideą rozwoju zrównoważonego. Polega ona na zapewnieniu wszystkim generacjom równego dostępu do zasobów środowiska społecznego, przyrodniczego i ekonomicznego.

W 1992 r., po upływie 20 lat od I konferencji w Sztokholmie, w Rio de Janeiro odbyła się tak zwana II konferencja określana jako Szczyt Ziemi 1992 (*Earth Summit*), podczas której z inicjatywy ONZ przyjęto program *Agenda 21* (United Nations, 1992). Zakładał on przeznaczenie 75 miliardów dolarów na rozwiązanie „palących problemów dnia dzisiejszego, a także przygotowanie świata na wyzwania XXI wieku” związane z zapewnieniem rozwoju zrównoważonego (United Nations, 1992). Kolejne inicjatywy na rzecz rozwoju zrównoważonego, jak przyjęcie Deklaracji Milenijnej ONZ (2000), Strategii rozwoju zrównoważonego w UE (2001), Odnowionej strategii rozwoju zrównoważonego w UE (2006), Raportu Stiglitz (2009), Strategii Europa 2020 (2010) czy deklaracji *The Future We Want*, wyznaczały szereg działań o zasięgu ogólnosiwiatowym, ale także krajowym. Nakazywały bowiem krajom-sygnatariuszom wdrażanie polityki rozwoju zrównoważonego.

a w szczególności powierzchnię ziemi, kopaliny, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami. Natomiast ochrona środowiska to podjęcie lub zaniechanie działań umożliwiających zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej. Polega ona w szczególności na racjonalnym kształtowaniu środowiska i gospodarowaniu zasobami środowiska zgodnie z zasadą rozwoju zrównoważonego, przeciwdziałaniu zanieczyszczeniom oraz przywracaniu elementów przyrodniczych do stanu właściwego.

¹¹ W dalszej części niniejszego podrozdziału przedstawiono szczegółową analizę definicji rozwoju zrównoważonego.

W 2015 r. milenijne cele rozwoju, ustanowione na lata 2000–2015 dla krajów rozwijających się, zostały zastąpione celami rozwoju zrównoważonego sprecyzowanymi dla wszystkich krajów świata w planie Agenda na rzecz rozwoju zrównoważonego 2030 (United Nations, 2015a). Plan ten został przyjęty 25 września 2015 r., podczas szczytu ONZ w Nowym Jorku przez 193 państwa członkowskie ONZ. Art. 21 Agendy uznaje odpowiedzialność każdego państwa za jej realizację na poziomie krajowym, regionalnym i globalnym, z uwzględnieniem realiów, możliwości i stopnia rozwoju, zgodnie z poszanowaniem narodowej polityki i priorytetów rozwoju. Agenda 2030 wymaga od sygnatariuszy podjęcia działań poprzez wyznaczenie celów rozwojowych na szczeblu krajowym, nawiązujących do celów Agendy, a następnie zapewnienia monitorowania postępów na poziomie kraju poprzez odpowiedni dobór wskaźników, wdrożenie ich systemu monitorowania i raportowania. Podstawowe cele rozwoju zrównoważonego według Agendy 2030 (United Nations, 2015a) przedstawia rysunek 1.

Podstawowe cele rozwoju zrównoważonego Agendy 2030
Cel 1. Koniec z ubóstwem
Cel 2. Zero głodu
Cel 3. Dobre zdrowie i jakość życia
Cel 4. Dobra jakość edukacji
Cel 5. Równość płci
Cel 6. Czysta woda i warunki sanitarne
Cel 7. Czysta i dostępna energia
Cel 8. Wzrost gospodarczy i godna praca
Cel 9. Przemysł, Innowacyjność, Infrastruktura
Cel 10. Mniej nierówności
Cel 11. Zrównoważone miasta i społeczności
Cel 12. Odpowiedzialna konsumpcja i produkcja
Cel 13. Postępowanie przeciwdziałające zmianom klimatu i ich skutkom
Cel 14. Życie pod wodą
Cel 15. Życie na lądzie
Cel 16. Pokój, sprawiedliwość i silne instytucje
Cel 17. Partnerstwa na rzecz celów

Rysunek 1. Podstawowe cele rozwoju zrównoważonego

Źródło: Na podstawie: (United Nations, 2015a).

Plan Agenda 30 zakłada kontrolę realizacji celów rozwoju zrównoważonego. Odbywa się ona przy pomocy zestawu około 230 globalnych wskaźników monitorujących wyniki działań:

- w trzech wymiarach rozwoju zrównoważonego: gospodarczym, społecznym i środowiskowym;

- na trzech poziomach: globalnym (obejmującym cały świat), regionalnym (obejmującym grupy krajów) oraz krajowym.

Tak szczegółowy pomiar wynika z dostrzeżenia przez Organizację Narodów Zjednoczonych (United Nations, 2014), że pomiar postępu działań na rzecz rozwoju zrównoważonego wymaga wyników bardziej precyzyjnych, a jednocześnie wskazuje potrzebę pomocy w tym pomiarze rachunkowości krajowej. Państwa członkowskie uznały potrzebę wykorzystania istniejących inicjatyw do opracowania pomiarów postępu w zakresie rozwoju zrównoważonego, które wykraczają poza produkt krajowy brutto. Dlatego też opracowanie alternatywnych mierników postępu w obszarze rozwoju zrównoważonego stanowi szczególne wyzwanie dla ONZ, ale również międzynarodowych instytucji finansowych, społeczności naukowej i instytucji publicznych. Te wskaźniki muszą być skoncentrowane na mierzeniu postępu społecznego, dobrobytu ludzi, sprawiedliwości, bezpieczeństwa, równości i koncepcji rozwoju zrównoważonego. Nowe miary są potencjalnie ważnymi nowymi narzędziami do tworzenia polityki, opartymi na transparentności i rozliczalności (United Nations, 2014, s. 37).

Przyjęcie Agendy 2030 wpłynęło na koncentrację działań Unii Europejskiej na realizacji 17 celów rozwoju zrównoważonego. Szczególną rolę w monitorowaniu postępów w działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego w krajach odgrywa Europejski Urząd Statystyczny, Eurostat. Eurostat przyczynił się do skonstruowania unijnego zestawu wskaźników pomiaru realizacji celów rozwoju zrównoważonego. Wdrażanie Agendy 30 wspomagają także inicjatywy Europejskiej Komisji Gospodarczej Narodów Zjednoczonych (EKG ONZ) zrzeszającej 56 państw. EKG służy rozpoznaniu wspólnych wyzwań ponadnarodowych związanych z aktywnością na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym między innymi opracowaniu tak zwanej mapy drogowej pozwalającej ocenić realizację celów rozwoju zrównoważonego (UNECE, 2017). Mapa ta stanowi niejako kompendium monitorowania celów rozwoju zrównoważonego, a także przewodnik dotyczący raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Zaangażowana we wdrożenie planu Agenda 30 jest również Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Jej działania dotyczą między innymi Oficjalnej Pomocy Rozwojowej, udzielonej krajom rozwijającym się. Przeprowadziła także analizę działań wybranych krajów OECD w realizacji Agendy 2030, wskazując ich oddalenie od 17 celów. Wyniki analizy opublikowano w dokumencie zatytułowanym *Measuring distance to the SDG targets. An assessment of where OECD countries stand* (OECD, 2017; GUS, 2016, s. 11).

Przedstawione działania o skali ogólnoswiatowej przekładają się na znaczenie dążenia do rozwoju zrównoważonego w poszczególnych krajach, choć warto zaznaczyć, że wdrażanie zasad rozwoju zrównoważonego napotyka bariery zewnętrzne, ekonomiczne i społeczne (szerzej o barierach na przykład Matysiak i Struś, 2015, s. 19). Zdaniem A. Matysiak i M. Struś (2015), rozwój zrównoważony może wystąpić tylko w krajach, które się znajdują w fazie postindustrialnej, gdzie możliwe jest inne

spojrzenie na rozwój ekonomiczny. Nie jest on wówczas utożsamiany ze wzrostem efektywności ekonomicznej i może nastąpić ograniczenie produkcji dóbr prywatnych na rzecz dostarczania dóbr publicznych i redukcji negatywnych efektów zewnętrznych¹² (Matysiak i Struś, 2015, s. 19). Takie podejście potwierdza stanowisko J. Bebbingtona, J. Unermana i B. O'Dwyera (2014). Autorzy twierdzą, że rozwinięte gospodarki rynkowe wykazują dynamicznie rosnące zainteresowanie inicjatywami na rzecz rozwoju zrównoważonego i ich rezultatami, dlatego to właśnie „uprzemysłowionemu Zachodowi” jest przypisywana większa odpowiedzialność (Bebbington, Unerman i O'Dwyer, 2014, s. 3). Potwierdzają to liczne publikacje na temat różnic w zaangażowaniu w kwestie związane z rozwojem zrównoważonym w krajach rozwiniętych i rozwijających się (por. Bourdeau, 1999; Juelin i Zhang, 2012; Gugler i Shi 2009; Manrique i Martí-Ballester, 2017; Horváth i in., 2017), w tym także różnic dotyczących Zachodu i krajów Europy Środkowej i Wschodniej (por. Sawicki, 2013; Albu, Balsari i Krasodomska, 2016; Dyduch i Krasodomska, 2017; Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garsztka, 2017, 2018; Horváth i in., 2017; Velte i Stawinoga, 2017; Zyznarska-Dworczak, 2018a, 2018d).

Wynika to głównie z faktu, że w krajach rozwijających się jako priorytet wyznacza się zaspokojenie podstawowych potrzeb człowieka i godnych niezbędnych warunków życia, a dopiero w ramach możliwości ekonomicznych są podejmowane działania na rzecz ochrony środowiska czy w innych aspektach, których realizacja nie jest bezwzględnie konieczna. Wyrównywanie różnic między krajami będącymi sygnatariuszami umów międzynarodowych stało się priorytetem wielu organizacji, w tym w szczególności Unii Europejskiej. Za podstawowe działanie Unii Europejskiej uznaje się działanie na rzecz trwałego rozwoju Europy, którego podstawą jest zrównoważony wzrost gospodarczy oraz stabilność cen, społeczna gospodarka rynkowa o wysokiej konkurencyjności zmierzająca do pełnego zatrudnienia i postępu społecznego oraz wysoki poziom ochrony i poprawy jakości środowiska (art. 3 Traktatu o Unii Europejskiej). Zasada ta, uszczegółowiona licznymi aktami, stanowi kluczowe zobowiązanie akcesyjne krajów członkowskich, narzuca, z uwzględnieniem okresów przejściowych, przyjęcie zobowiązań do wprowadzenia w życie między innymi regulacji 10 priorytetów Komisji Europejskiej wyznaczonych na lata 2015–2019: zatrudnienie, wzrost gospodarczy i inwestycje, jednolity rynek cyfrowy, bezpieczeństwo energetyczne, postępowanie przeciwdziałające zmianom klimatu i ich skutkom, rynek wewnętrzny, pogłębiona i bardziej sprawiedliwa unia gospodarcza i walutowa, połączenie stabilności ze sprawiedliwością i demokratyczną rozliczalnością, zrównoważona i postępową polityka handlowa w celu wykorzystania możliwości płynących z globalizacji, sprawiedliwość i prawa podstawowe, ochrona

¹² Efekty zewnętrzne to zjawisko nieekwiwalentnego przenoszenia kosztów lub korzyści działalności jednego podmiotu na podmioty trzecie. W dużej mierze koszty są związane z wykorzystywaniem zasobów środowiska przez przedsiębiorstwa bez ponoszenia związanych z tym kosztów (na przykład emisja szkodliwych substancji czy zużywanie nieodnawialnych zasobów naturalnych).

praworządności, migracja, silniejsza pozycja na arenie międzynarodowej, zmiany demokratyczne.

Z określonymi działaniami na rzecz rozwoju zrównoważonego w poszczególnych krajach wiąże się potrzeba ich właściwego usankcjonowania i legislacji. W Polsce rozwój zrównoważony jest uznany za zasadę konstytucyjną Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 5 Konstytucji Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolność i prawa człowieka oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą rozwoju zrównoważonego. Artykuł 68 w ust. 4 zobowiązuje władze publiczne do zapobiegania negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska, a jednocześnie art. 74 w ust. 1 zobowiązuje władze do prowadzenia polityki zapewniającej bezpieczeństwo ekologiczne współczesnemu i przyszłym pokoleniom. Konstytucja zobowiązuje również każdego obywatela do dbałości o stan środowiska i ponoszenia odpowiedzialności za spowodowane przez siebie jego pogorszenie (art. 86). Ponadto działania obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska powinny być wspierane przez władze publiczne (art. 74 ust. 4 Konstytucji RP).

W Polsce pojęcie rozwoju zrównoważonego zostało zdefiniowane w ustawie Prawo ochrony środowiska (art. 3 punkt 50 Ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r.) jako taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń¹³. Założenia wynikające z tej definicji wyznaczają ramy podejmowanych działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w Polsce, których zakres wyznaczają inne regulacje, takie jak: Prawo energetyczne (Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r.), ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Ustawa z dnia 27 marca 2003 r.), ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r.), a także krajowe programy strategiczne. Jednym z takich programów jest przyjęty (Uchwała nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r.) program działań na rzecz zrównoważonego i odpowiedzialnego rozwoju gospodarczego. Głównym celem programu jest tworzenie warunków wzrostu dochodów mieszkańców Polski przy jednoczesnym wzroście spójności w wymiarze społecznym, ekonomicznym, środowiskowym i terytorialnym.

Koncepcja rozwoju zrównoważonego jako inicjatywa ogólnoświatowa dotyczy działań na poziomie globalnym, międzynarodowym, krajowym, regionalnym i lokalnym. Na realizację triady celów rozwoju zrównoważonego mają zatem wpływ wszystkie ogniwa synergicznego oddziaływania na rozwój społeczno-gospodarczy

¹³ Definicja rozwoju zrównoważonego ujęta w ustawie Prawo ochrony środowiska wyznacza znaczenie rozwoju zrównoważonego obowiązujące w rozprawie.

oraz stan środowiska naturalnego. Szczególnie istotnym ogniwem są przedsiębiorstwa – z uwagi na swoje silne oddziaływanie na otoczenie społeczne, środowiskowe i gospodarczej. Istnieje szeroki wachlarz różnych wytycznych czy przewodników dla przedsiębiorstw dotyczących raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego¹⁴. Przez wiele lat przedsiębiorstwa dobrowolnie ujawniały informacje na temat swoich wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Ta samoregulacja biznesu miała często formę wprowadzania i respektowania nieobligatoryjnych dobrych praktyk, a także kodeksów i zbiorów zasad określających rolę i odpowiedzialność biznesu. Podmioty również dobrowolnie tworzyły i wdrażały politykę rozwoju zrównoważonego lub politykę odpowiedzialności społecznej. Początkowo działania te obserwowano tylko w dużych korporacjach, ale stopniowo stały się zauważalne w coraz mniejszych podmiotach dążących do zapewnienia sobie w oczach interesariuszy statusu przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego. W tym celu są podejmowane różne działania wspierające ochronę środowiska i lokalne społeczności oraz kształtujące długoterminowe i oparte na etycznym współdziałaniu relacje.

Odpowiedzialność podmiotu gospodarczego może wynikać z odpowiedzialności narzuconej obowiązującym prawem, odpowiedzialności wymuszonej presją opinii społecznej lub odpowiedzialności świadomej, pełnej, wynikającej z własnej inicjatywy i dojrzałości danego podmiotu do działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jednak „naiwnością byłoby oczekiwać, że współczesne przedsiębiorstwa kierują się w swoich działaniach odpowiedzialnością świadomą” (Kamela-Sowińska, 2009, s. 215). Społeczną odpowiedzialność organizacji wymusza presja otoczenia, ale także szereg korzyści z podjęcia działań CSR (*corporate social responsibility*), jak na przykład wzmocnienie wartości marki i reputacji, rozwój kapitału ludzkiego, zwiększenie efektywności operacyjnej, zmniejszenie ryzyka, większe możliwości zarządzania ryzykiem (szerzej na przykład Szadzińska, 2013a, s. 259–260), a także oddziaływania na wyniki finansowe (Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garszka, 2017, 2018).

Usystematyzowane podejście do odpowiedzialności biznesu wskazuje tak zwana piramida A.B. Carrola, która zakłada cztery poziomy odpowiedzialności biznesu (Carroll, 1991; Pinkston i Carroll, 1996):

- ekonomiczną, polegającą na dążeniu do maksymalizacji zysku, stanowiącą podstawę pozostałych odpowiedzialności;
- prawną, związaną z przestrzeganiem wymagań prawnych, ale również podstawowych zasad gry rynkowej, jak produkcja zgodna z przepisami, w tym prawa pracy, wystrzeżenie się od korupcji;
- etyczną, wyznaczającą działanie zgodne z normami społecznymi i moralnością;

¹⁴ Wytyczne, regulacje i zasady sprawozdawczości przedsiębiorstw z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedstawia podrozdział 2.1. niniejszej rozprawy.

- filantropijną, oznaczającą przede wszystkim wsparcie zasobowe społeczności, podnoszenie jakości życia, bycie dobrym obywatelem korporacyjnym.

Przez analogię do piramidy Masłowa, w której potrzeby wyższego rzędu są zaspokajane po zaspokojeniu potrzeb niższego rzędu, odczytywana jest ranga odpowiedzialności przedsiębiorstwa według A.B. Carolla. Zapewnienie odpowiedzialności ekonomicznej i prawnej pozwala na działania w ramach odpowiedzialności etycznej i filantropijnej. Odpowiedzialność społeczno-środowiskowa może się rozpoczynać od poziomu prawnego, kiedy to odpowiednie regulacje zobowiązują podmioty do podejmowanych działań. Przestrzeganie przepisów dotyczących poszanowania praw człowieka i ochrony środowiska stanowi oczekiwane (i wymagane) minimum działalności gospodarczej. Dopiero później podejmuje się działania podyktowane moralnością, a następnie potrzebą filantropijności. Weryfikacja założeń piramidy A.B. Carolla, w tym dostrzeżone etyczne i (lub) ekonomiczne uzasadnienia podejmowanych działań filantropijnych, przyniosła modyfikację w postaci rezygnacji z oddzielnej odpowiedzialności filantropijnej i włączenia jej do sfer odpowiedzialności etycznej i ekonomicznej (Schwartz i Carroll, 2003, s. 503–530). W literaturze prezentowane są jeszcze inne modele odpowiedzialności społecznej, jak na przykład model M. Portera i M. Kramera czy Y. Ch. Kanga i D. J. Wooda (szerzej na przykład Lee, 2008). Służą one pełniejszemu zrozumieniu istoty poszczególnych elementów bądź rodzajów odpowiedzialności biznesu za jego działania na rzecz rozwoju zrównoważonego. Znaczenie odpowiedzialności i rozliczalności za działania podmiotów na rzecz rozwoju zrównoważonego zawiera koncepcja *accountability*, co zostanie przedstawione w podrozdziale 1.4. niniejszej rozprawy.

Za piątą drogę rozpowszechniania koncepcji rozwoju zrównoważonego można uznać wsparcie świata nauki, promujące zaangażowanie na rzecz rozwoju zrównoważonego. W ciągu ostatnich dziesięcioleci wiele instytucji naukowych przeprowadzało badania mające na celu informowanie i kształtowanie przemian społecznych w kierunku rozwoju zrównoważonego. Zdaniem M. Łady, badacze akademicy stanowią ważną grupę autorytetów wypracowujących przekonanie o potrzebie analizowania koncepcji rozwoju zrównoważonego, w tym w aspekcie rachunkowym. Zdaniem autorki, ta grupa nie tylko stara się w drodze podejścia pozytywnego zgłębić mechanizmy rządzące wykorzystaniem tych koncepcji w praktyce, ale również w dużej części jest normatywnie przekonana o jej korzyściach i stara się to wykazać, odpowiednio dobierając tematykę badawczą (Łada, 2016, s. 9). Z kolei S. van der Hel oraz F. Biermann, na podstawie analizy porównawczej sześciu międzynarodowych inicjatyw opartych na nauce zaangażowanych w ustanawianie celów rozwoju zrównoważonego, dostrzegli trzy tryby autorytetu naukowego (Hel i Biermann, 2017, s. 211):

- tryb zorientowany na ocenę, który łączy strategię wartościowania poprzez integrację, z wiarygodnością (uzyskiwaną za pomocą formalnych mechanizmów przeglądu) i legitymizacją (poprzez reprezentację);

- tryb zorientowany na doradztwo (odwołujący się do istotności niezależnych, udzielanych we właściwym czasie porad), wiarygodność (dzięki referencjom zaangażowanych naukowców) oraz legitymizację (poprzez formalne poparcie przez podmioty sprawujące nadzór);
- tryb zorientowany na rozwiązanie, czyli wnoszenie wkładu w rozwiązania na rzecz globalnego rozwoju zrównoważonego, podczas gdy wiarygodność jest poszukiwana poprzez wzywianie wsparcia społeczności naukowej i legitymizację poprzez strategię uczestnictwa.

Zdaniem Ch. de Villiersa oraz Ch. Van Stadena (2014, s. 3), uniwersytety, poprzez kształcenie przyszłych pokoleń, odgrywają ważną rolę w kształtowaniu postaw społecznych wobec rozwoju zrównoważonego. Z kolei A. K. Narayan (2014, s. 110), przeprowadzający badania dotyczące wdrażania rozwoju zrównoważonego w publicznych organizacjach szkolnictwa wyższego w Nowej Zelandii, stwierdza, że silne zaangażowanie ideologiczne ze strony kierownictwa wyższego szczebla uniwersytetów jest wymagane, aby mocno osadzić rozwój zrównoważony w systemach, wartościach i normach organizacji szkolnictwa wyższego w celu uzyskania szerszej akceptacji organizacyjnej i instytucjonalizacji.

Środowisko naukowe odegrało istotną rolę w oddziaływaniu na współczesną koncepcję rozwoju zrównoważonego poprzez liczne badania naukowe wspierające możliwości działań w ramach tej koncepcji¹⁵. Kluczowe osiągnięcia prezentowane w piśmiennictwie naukowym, indeksowanym na platformie światowej Web of Science¹⁶, sięgają ponad 196 tysięcy pozycji opublikowanych w latach 1945–2018¹⁷. Interdyscyplinarność badań przejawiała się w różnorodności obszarów naukowych tych publikacji. Jako dominujące można wymienić: ekologię (29%), nauki przyrodnicze (27%), inżynierię 19%, ekonomię biznesu (14%), nauki techniczne – inne zagadnienia (12%), rolnictwo (8%), paliwa energetyczne (7%), administrację publiczną (5%) i informatykę (5%).

Ponadto rozwój zrównoważony jest bardzo szeroko definiowany zarówno w literaturze anglojęzycznej (por. Bagheri i Hjorth, 2007; Barbier, 1987; Bonenberg i Kapliński, 2018; Bourdeau, 1999; Gladwin i in. 1995; Ebner i Baumgartner, 2006; Pearce i Atkinson, 1993; Redclift, 2005; Salim, 2007), jak i polskiej (por. Baczulis, 2003; Bielińska i in., 2015; Grudzewski i in., 2010; Hull, 2007; Poskrobko, 2013). W literaturze przedmiotu rozwój zrównoważony jest postrzegany jako sposób wyrażania nowej wizji świata, zmiany wartości, rozwoju moralnego, reorganizacji

¹⁵ Pogłębioną analizę na temat aktywności i odpowiedzialności instytucji naukowych na rzecz rozwoju zrównoważonego prezentuje na przykład publikacja: (Hel i Biermann, 2017, s. 211–220).

¹⁶ Baza Web of Science jest jedną z najpopularniejszych baz, obok baz Scopus czy ScholarGoogle, wykorzystywaną również do przygotowania tak zwanej listy filadelfijskiej czasopism oraz wskaźnika Impact Factor (De Bellis, 2009, s. 187; Matuszak i Różańska, 2017, s. 325).

¹⁷ Wyniki otrzymane na podstawie utworzonej w dniu 31 lipca 2018 r. lokalnej bazy danych powstałej poprzez wyszukiwanie alternatywne fraz *sustainable development* lub *sustainability* w ramach obszaru tematycznego publikacji.

społecznej lub procesu transformacji w kierunku pożądanego przyszłego lepszego świata (Gladwin i in., 1995, s. 876). Wybrane definicje rozwoju zrównoważonego prezentowane w literaturze przedstawia tabela 2.

Wybrane definicje rozwoju zrównoważonego przedstawione w tabeli 2. wskazują, że w koncepcję jest wplecionych wiele celów i ich współzależności. Rozwój

Tabela 2. Zestawienie definicji rozwoju zrównoważonego

Autor	Rok	Znaczenie rozwoju zrównoważonego
E.B. Barbier	1987	Proces maksymalizacji jednoczesnych celów dotyczących: <ul style="list-style-type: none"> – systemu biologicznego (różnorodność genetyczna, odporność, produktywność biologiczna) – systemu gospodarczego (zaspokajanie podstawowych potrzeb, zwiększanie kapitału, zwiększanie użytecznych dóbr i usług) – systemu społecznego (różnorodność kulturowa, rozwój zrównoważony instytucjonalny, sprawiedliwość społeczna, uczestnictwo)
P. Hawken	1993	Stan ekonomiczny, w którym wymagania stawiane środowisku przez ludzi i biznes mogą zostać spełnione bez zmniejszania jakości środowiska zapewniając je przyszłym pokoleniom
S. Viederman	1994	Proces oparty na uczestnictwie tworzącym i realizującym wizję społeczności, która szanuje i stosuje rozsądne korzystanie ze wszystkich swoich zasobów – naturalnych, ludzkich, stworzonych przez ludzi, społecznych, kulturowych, naukowych itd. Jego celem jest dążenie do zapewnienia, w możliwym stopniu, by obecne pokolenia osiągały wysoki poziom bezpieczeństwa ekonomicznego i by mogły żyć w demokracji, zachowując jednocześnie integralność systemów ekologicznych, od których zależy całe życie i cała produkcja, i jednocześnie przyjmując odpowiedzialność za przyszłe pokolenia
A. Pawłowski	2006	Próba sformułowania programu integrującego różnorodne płaszczyzny ludzkiego działania, oparta na refleksji moralnej odnoszącej się do odpowiedzialności człowieka za przyrodę, przy czym integracja odnosi się do płaszczyzn: moralnej, ekologicznej, technicznej, ekonomicznej, prawnej, społecznej i politycznej
P. Glavič, R. Lukman	2007	Zrównoważony system wprowadzają połączenia między ochroną środowiska, wydajnością ekonomiczną i dobrobytem społecznym, kierując się wolą polityczną oraz nakazami etycznymi i ekologicznymi
W.M. Grudzewski i in.	2010	Zdolność przedsiębiorstwa do ciągłego uczenia się, adaptacji i rozwoju, rewalizacji, rekonstrukcji i reorientacji dla utrzymania trwałej i wyróżniającej pozycji na rynku przez oferowanie ponadprzeciętnej wartości nabywcom dziś i w przyszłości, dzięki organicznej zmienności konstytuującej modele biznesowe, a wynikającej z kreowania nowych możliwości i celów oraz odpowiedzi na nie, przy równoważeniu interesów różnych grup
J. Bebbington, J. Unerman, B. O'Dwyer	2014	Organizowanie i zarządzanie działalnością człowieka w taki sposób, aby zaspokajała ona potrzeby fizyczne i psychiczne, bez uszczerbku dla ekologicznej, społecznej lub ekonomicznej podstawy bytu, która umożliwia zaspokojenie tych potrzeb

Źródło: Na podstawie: (Barbier, 1987, s. 103; Hawken, 1993, s. 139; Viederman, 1994, s. 5; Pawłowski, 2006, s. 23; Glavič i Lukman, 2007, s. 1884; Grudzewski i in., 2010, s. 27; Bebbington, Unerman i O'Dwyer, 2014, s. 3).

zrównoważony jest określany jako „proces”, „system”, „stan ekonomiczny”, „zdolność przedsiębiorstwa”, a także aktywność człowieka w zakresie organizowania i zarządzania działalnością. Podmiotem definicji jest społeczeństwo, przedsiębiorstwo, a także pojedynczy człowiek. Różnice w definiowaniu rozwoju zrównoważonego wynikają w dużej mierze z wielowymiarowości tego pojęcia, określanego w różny sposób, w zależności od tego, co jest punktem wyjścia odpowiednich ustaleń definicyjnych: istota, cele czy warunki. Ponadto jest to zarówno kategoria teoretyczna, wyrastająca z krytyki mainstreamowej (ortodoksyjnej) teorii wzrostu i rozwoju gospodarczego, jak i kategoria utylitarna, postulowana powszechnie w różnych skalach przestrzennych, od lokalnych społeczności po globalny system społeczno-ekonomiczny (Fiedor, 2015, s. 84). Jej znaczenie wynika z faktu, że współczesna cywilizacja osiągnęła poziom dobrobytu możliwy do utrzymania pod warunkiem efektywnego gospodarowania zasobami, świadomego kształtowania relacji między wzrostem gospodarczym a dbałością o środowisko i jakość życia, przy jednoczesnym dążeniu do sprawiedliwości społecznej i wzbudzenia większej świadomości w różnych aspektach życia (Bąk i Orzeszko, 2017, s. 10).

Każda z definicji rozwoju zrównoważonego podkreśla znaczenie trzech podstawowych filarów rozwoju zrównoważonego: ekonomię, środowisko i społeczeństwo. Głównym założeniem jego definiowania jest bowiem integrowanie w działaniu (na poziomie globalnym, krajowym, lokalnym, przedsiębiorstwa lub gospodarstwa domowego) trzech kluczowych aspektów:

- społecznego (równość społeczna, rozwój społeczny),
- środowiskowego (odpowiedzialne i efektywne gospodarowanie środowiskiem naturalnym, ochrona środowiska),
- ekonomicznego (dostatek/dobrobyt, wzrost gospodarczy).

Istota rozwoju zrównoważonego nie jest związana z równoważeniem relacji między takimi sferami, jak gospodarka, społeczeństwo, przestrzeń czy przyroda, lecz tkwi w wyborze stopnia trwałości. Nie oznacza zatem równorzędności wymienionych kategorii, wymagającej wypośrodkowanej między nimi trwałości czy ogniskowania uwagi na samym równoważeniu (Jeżowski, 2007, s. 13–14). Istotą rozwoju zrównoważonego jest integrowanie celów wyznaczanych przez trzy podstawowe filary rozwoju zrównoważonego, których znaczenie w konkretnej sytuacji zależy od wielu czynników. Filary rozwoju zrównoważonego są czasami określane potrójnym dnem lub modelem 3P (*people, planet, profit*). Jedną z najbardziej znanych koncepcji przyjmującej te trzy filary w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi jest koncepcja TBL (*triple-bottom-line*) opracowana przez J. Elkingtona. Koncepcja TBL zakłada, że cele biznesowe są nierozzerwalnie związane ze społecznościami i środowiskami, w których działają podmioty gospodarcze. Jednak, jak zauważa autor, biznes jest zrównoważony, kiedy jego sukces współtworzą ekonomiczny dobrobyt, jakość środowiska i sprawiedliwość społeczna, i choć te kategorie są wzajemnie powiązane i współzależne, to pozostają częściowo w konflikcie (Elkington, 1997, s. 442).

Znaczenie samej koncepcji rozwoju zrównoważonego systematycznie ewoluuje. Traktowanie jej jako „punktu równowagi, w którym oddajemy środowisku tyle, ile bierzemy”, uzupełnia podejście (Brown i in. 2018, s. 8):

- naprawcze, polegające na przywracaniu systemu społecznego i ekologicznego do zdrowego stanu;
- regeneracyjne, czyli zakładające umożliwienie systemom społecznym i ekologicznym utrzymania zdrowego stanu, a nawet jego ewoluowania.

Koncepcja rozwoju zrównoważonego wymaga zatem działań integrujących aspekty społeczne i środowiskowe w bieżącą działalność państw, instytucji międzynarodowych i krajowych, ale także przedsiębiorstw, jak również działań naprawczo-regeneracyjnych wynikających z poczynionych szkód.

W polskojęzycznej literaturze przedmiotu zwracają uwagę często zgłaszane zarówno przez teoretyków, jak i praktyków wątpliwości dotyczące tłumaczenia terminu „*sustainable development*” na język polski. W licznych opracowaniach jest wskazywana niejednoznaczność tego terminu (por. na przykład Płachciak, 2011, s. 231–248; Hull, 2007, s. 51; Jeżowski, 2007, s. 14), a w części publikacji naukowych (na przykład Grudzewski i in., 2010; Chodyński, 2013) pozostawia się termin angielski bez tłumaczenia, argumentując, że badana jest całościowa koncepcja oddziaływania rozwoju zrównoważonego na rozwój przedmiotu badawczego. Termin „*sustainable development*” początkowo tłumaczono dosłownie jako „ekorozwój”, rozwój „samopodtrzymujący”, „rozwój stabilny”, „rozwój zrównoważony”, choć z czasem pojawiły się także pojęcia „rozwój sustensywny” i „rozwój trwały”¹⁸. Współcześnie słowo *sustainable* tłumaczy się dwojako: „długofalowy”, czyli zdolny do kontynuacji przez pewien czas, a także jako „zrównoważony”, czyli powodujący niewielkie szkody w środowisku lub w ogóle ich nie powodujący, przez co umożliwiający kontynuację przez długi czas. Uwzględniając sposób tłumaczenia terminu „*sustainable development*” w licznych anglojęzycznych dokumentach o randze międzynarodowej, w których używa się pojęcia „zrównoważony”, a także powszechność stosowania terminu „rozwój zrównoważony” w polskiej literaturze, na potrzeby niniejszej rozprawy autorka przyjęła termin „rozwój zrównoważony” w znaczeniu przyjętym w ustawie Prawo ochrony środowiska, zaprezentowanym we wstępie rozprawy.

Znaczenie koncepcji rozwoju zrównoważonego dynamicznie rośnie, co znajduje odzwierciedlenie w gospodarce, inicjatywach i działaniach praktycznych, ale także bogatym dorobku naukowym. Globalne wyzwanie dążenia do zapewnienia rozwoju zrównoważonego na świecie wymaga bowiem wsparcia środowiska naukowego.

¹⁸ Wielowymiarowy charakter i wielopostaciowość interpretacji znaczenia rozwoju zrównoważonego świadczy o braku możliwości osiągnięcia jednego uzgodnionego podejścia. Zależy ono bowiem od czasu, miejsca, wyznawanych wartości i dysponowanych zasobów (Jeżowski, 2007, s. 14). Analizę znaczenia poszczególnych określeń rozwoju zrównoważonego, ze wskazaniem braku możliwości ich zamiennego używania, przedstawia na przykład W. Przychodzeń (2013, s. 40–41).

1.2. Paradygmat rozwoju zrównoważonego w naukach ekonomicznych

Wobec rosnącego znaczenia rozwoju zrównoważonego nauka odpowiedziała wykrytalizowaniem się paradygmatu rozwoju zrównoważonego, oddziałującego na wiele dziedzin i dyscyplin naukowych. Paradygmat rozwoju zrównoważonego na polskim gruncie jest urzeczywistniany w ostatnich latach pod nazwami zrównoważonego, trwałego, samopodtrzymującego się, sustensywnego rozwoju lub ekorozwoju (Borys, 2011, s. 76). Na potrzeby niniejszej rozprawy autorka będzie się konsekwentnie posługiwać określeniem „paradygmat rozwoju zrównoważonego” w nawiązaniu do przyjętego terminu „rozwoju zrównoważonego”, w szerokim znaczeniu obejmującym także „paradygmat rozwoju trwałego/samopodtrzymującego się”.

Uzasadnienie systematycznego kształtowania się paradygmatu dotyczącego rozwoju zrównoważonego wymaga wyjaśnienia istoty pojęcia paradygmatu. Paradygmat jest to „cała konstelacja” przekonań, wartości oraz technik wspólnych członkom danej społeczności, choć może również oznaczać „jeden rodzaj elementów tej konstelacji, a mianowicie konkretne rozwiązania”, które mogą zastępować wyraźne dotychczasowe reguły (Kuhn, 2009, s. 297). Według T. S. Kuhna paradygmat w ujęciu szerokim jest to swego rodzaju matryca kierunkująca nastawienie wszystkich uprawiających daną dziedzinę wiedzy. W ujęciu wąskim stanowi wzorzec rozwiązywania problemów w danej dyscyplinie naukowej (Kuhn, 1985, s. 411 za Poskrobko, 2013, s. 11). Paradygmat jest zatem jednym z głównych, a jednocześnie najbardziej elastycznym kanonem naukowym. Jego podstawowym zadaniem jest utrzymanie określonej tradycji naukowej w danej dziedzinie wiedzy. Można przyjąć, że stanowi niejako azymut postrzegania przedmiotu zainteresowania na każdym poziomie i etapie badań naukowych (Poskrobko, 2013, s. 11).

Jednak jak zauważył T.S. Kuhn (1962), nowe paradygmaty mają tendencję do wyłaniania się z zupełnie nowych podstaw i początkowo bez pełnego zestawu konkretnych zasad lub standardów (za Gladwin i in., 1995, s. 877). W historii nauki paradygmaty przechodziły liczne przeobrażenia – począwszy od paradygmatu klasycznego opartego na dominacji, przez paradygmat oparty na szacunku i władzy oraz wydawaniu poleceń i kontrolowaniu (od starożytności do lat 70. XX w.), poprzez paradygmaty transakcyjny i wizjonerski aż po paradygmat organiczny. Od początku XXI w. obserwuje się paradygmat organiczny, cechujący się popieraniem wartości wspólnych dla grupy, a także wyłanianiem przywódców z grupy, cechujących się dojrzałością emocjonalną oraz odpowiedzialnością za rozwój kapitału społecznego i intelektualnego (Chodyński, 2016, s. 196). W takim świetle można postrzegać paradygmat rozwoju zrównoważonego jako efekt przekształcenia poprzedzających go paradygmatów, co jest zgodne z teorią zmienności Kuhna. Zakłada się w niej, że każda nauka przechodzi od jednego paradygmatu do drugiego

(Kuhn, 2009, s. 141–142), co można w szczególności dostrzec w naukach ekonomicznych. Światopoglądy są jednak bardzo odporne na zmiany, a te odnoszące się do przekonań i wartości rzadko przyjmują formę wysoce rozwiniętych systematycznie filozofii, zazwyczaj stanowią tło przekształcenia języka, myśli, percepcji i działań (Morgan, 1980).

Koncepcja rozwoju zrównoważonego, mimo grona jej sceptyków, jest w nauce uznana za paradygmat. Takim określeniem posługują się przedstawiciele nauki w:

- polskojęzycznym piśmiennictwie naukowym (na przykład Bielińska i in. 2015; Borys, 2011; Czyżewski 2012; Janikowski, 2005; Matysiak i Struś, 2015; Poskrobko, 2013; Przychodzeń, 2013; Samelak, 2013; Słodowa-Hełpa, 2013; Kuder, 2014),
- anglojęzycznym piśmiennictwie naukowym (na przykład Bagheri i Hjorth, 2007; Bonenberg i Kapliński, 2018; Gladwin, Kennelly i in., 2007).

W.M. Grudzewski i współautorzy (2010) koncepcję rozwoju zrównoważonego określają jako „szczególny megaparadygmat współczesności”, przypisując jej dwójakie znaczenie. W wąskim znaczeniu to „zdolność do kontynuowania biznesu nawet w hiperdynamicznym otoczeniu”, natomiast w szerokim znaczeniu to „odnowa i wykorzystanie warunków stwarzanych przez otoczenie oraz ich nieciągłości” (Grudzewski i in., 2010, s. 26). T.N. Gladwin i współautorzy (1995, s. 896) postrzegają paradygmat rozwoju zrównoważonego jako paradygmat integrujący koncepcję rozwoju zrównoważonego z założeniami teorii zarządzania i określają go jako główne wyzwanie transformacyjne dla teoretyków zarządzania nowego tysiąclecia, jako transcendencję technocentryzmu i ekocentryzmu w centryzm koncepcji rozwoju zrównoważonego.

W celu potwierdzenia zainteresowania naukowego oscylującego wokół tak właśnie określanego w nauce zjawiska wykorzystano analizę bibliometryczną publikacji naukowych powstałych w latach 1945–2018 w bazie Thomson Reuters Web of Science. Badania bibliometryczne, w których wykorzystuje się metodę analizy trendu w liczbie publikacji oraz metodę analizy cytowań, przeprowadzono na podstawie utworzonej 23 lipca 2018 r. lokalnej bazy danych otrzymanej poprzez wyszukiwanie łączne fraz „*paradigm*” i „*sustainab**”, zawężając poszukiwania do tytułów publikacji. Przy próbach badania pojęć jako fraz występujących w temacie publikacji liczba publikacji przekraczała możliwości weryfikacji zawartości przez autorkę i daleko wykraczała poza obszar *stricte* związany z badaniem paradygmatu rozwoju zrównoważonego. Utworzona lokalna baza obejmuje publikacje z lat 1945–2018 i jest zbiorem publikacji (331 artykułów), ich pochodzenia geograficznego, rankingu publikacji, a także obszarów naukowych Web of Science.

Analiza bibliometryczna danych z wyznaczonej lokalnej bazy danych Web of Science wskazała, że badania nad paradygmatem rozwoju zrównoważonego są prowadzone w różnych ośrodkach akademickich na całym świecie. Ośrodki akademickie, w których przeprowadzono najwięcej badań w obszarze paradygmatu, to University of London, Swedish University of Agricultural Science, Chinese Academy of Science, Cardiff University, University College London oraz University of

British Columbia. Dane bibliometryczne wskazują, że najwięcej publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego pochodzi ze Stanów Zjednoczonych (23,26%), Anglii (11,48%) i Włoch (9,36%).

Badania nad paradygmatem rozwoju zrównoważonego cieszą się szczególnym zainteresowaniem w drugiej dekadzie XXI w. Ostatnie dziesięciolecie przynosi prawdziwy rozkwit badań nad paradygmatem rozwoju zrównoważonego – od 2009 r. opublikowano 73% istniejących publikacji w lokalnej bazy Web of Science z całego analizowanego okresu lat 1945–2018. Rosnącą liczbę publikacji traktujących zrównoważony rozwój jako paradygmat indeksowanych w lokalnej bazie Web of Science przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Liczba publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Liczba publikacji	Do 1999	2000–2002	2003–2005	2006–2008	2009–2011	2012–2014	2015–VII 2018
331	37	14	13	28	54	65	124
100%	11%	4%	4%	8%	16%	20%	37%

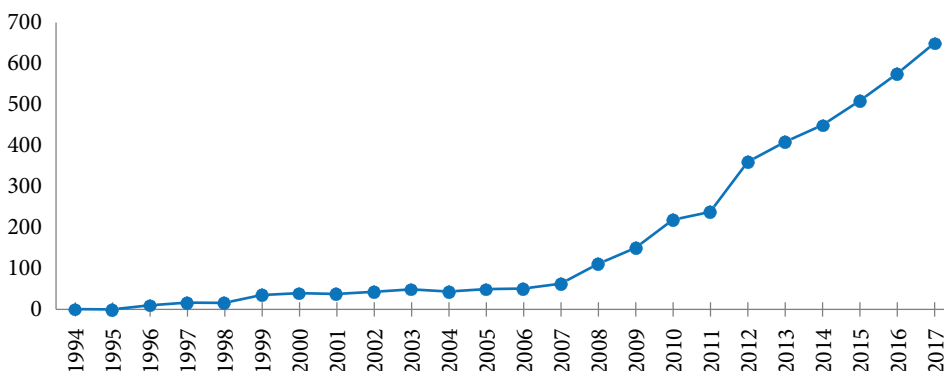
Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 23 lipca 2018 r.

O rosnącym zainteresowaniu w nauce paradygmatem rozwoju zrównoważonego świadczy także intensywnie rosnąca cytowalność artykułów z badanej bazy lokalnej Web of Science. Wykorzystując pozycje źródłowe indeksowane w bazie Web of Science Core Collection, a także ich indeks cytowań, można wskazać na istotnie wrastający trend w ostatniej dekadzie, od 2009 r. Do 2008 r. łączna cytowalność publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego oscylowała około 11%, a w kolejnych latach 2009–2011 około 13%, w latach 2012–2014 – około 27%, aż po szczególnie wysokie zainteresowanie analizowanym paradygmatem w latach 2015–2018 (w 2018 r. do lipca), na które przypada prawie połowa łącznej cytowalności publikacji dotyczących rozwoju zrównoważonego (2154 cytowań). Zmiany w cytowalności publikacji dotyczących rozwoju zrównoważonego przedstawia tabela 4. oraz rysunek 2.

Tabela 4. Cytowalność publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1999–2018

Liczba cytowań	1999–2001	2000–2002	2003–2005	2006–2008	2009–2011	2012–2014	2015–VII 2018
4463	66	88	116	220	598	1221	2154
100%	1%	2%	3%	5%	13%	27%	48%

Źródło: Na podstawie wyników Web of Science Core Collection z lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 23 lipca 2018 r.



Rysunek 2. Trend cytawalności publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1999–2017

Źródło: Na podstawie wyników Web of Science Core Collection z lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 23 lipca 2018 r.

Jak prezentuje tabela 4., w analizowanym okresie pomiaru cytowań każde następne 3-letnie okresy miały większą dynamikę przyrostu publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego. Na moment przeprowadzonego badania (lipiec 2018 r.) ich łączna cytawalność wyniosła 4463, co statystycznie oznacza przeciętną roczną cytawalność na poziomie 37. Z analizy trendu można przewidywać istotny wzrost tej liczby w najbliższych latach. Tabela 5. przedstawia obecny stan cytawalności publikacji z analizowanej bazy danych.

Tabela 5. Przegląd statystyk cytowań artykułów dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Statystyka cytowań	
Łączna liczba publikacji	331
Łączna liczba cytowań	4463
Średnioroczna cytawalność	37
Średnia cytawalność publikacji	13
h-index	29

Źródło: Na podstawie wyników Web of Science Core Collection z lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 23 lipca 2018 r.

Do najpopularniejszych publikacji z utworzonej lokalnej bazy Web of Science należą: (Gladwin, Kennelly i Krause, 1995; Banister, 2008). Natomiast publikacje polskich autorów o najwyższym wskaźniku cytawalności to: (Bielińska i in., 2015; Bonenberg i Kapliński, 2018; Czyżewski i Majchrzak, 2017).

Analiza bibliometryczna danych z utworzonej lokalnej bazy danych publikacji dotyczących rozwoju zrównoważonego umożliwiła także analizę obszarów badań

podejmowanych przez autorów tych publikacji. Wskazuje ona na dużą interdyscyplinarność analizowanego zagadnienia. Najwięcej publikacji dotyczy obszaru badań w zakresie ekologii w ramach nauk przyrodniczych (32,33% publikacji). Na drugim miejscu uplasowały się publikacje z obszaru ekonomii biznesu (18,43%). Równie popularne perspektywy badawcze paradygmatu rozwoju zrównoważonego dotyczą inżynierii (18,13%) i innych nauk technicznych (15,41%), a także administracji publicznej. Badania w świetle analizowanego paradygmatu są realizowane także w takich obszarach, jak edukacja, informatyka czy rolnictwo. Publikacje, których udział w lokalnej bazie danych kształtuje się poniżej 5%, cechuje bardzo duże rozdrobnienie tematyczne – od badań dotyczących m.in. paliw energetycznych, zasobów wodnych, przez chemię, psychologię, socjologię, telekomunikację

Tabela 6. Obszary badawcze publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Obszary badawcze Web of Science	Liczba publikacji	Procent bazy
Ekologia, nauki przyrodnicze	107	32,33
Ekonomia, biznes	61	18,43
Inżynieria	60	18,13
Nauki techniczne – inne	51	15,41
Administracja publiczna	34	10,27
Edukacja	23	6,95
Informatyka	22	6,65
Rolnictwo	21	6,34
Nauki społeczne – inne	17	5,14
Paliwa energetyczne	16	4,83
Badania urbanistyczne	15	4,53
Prawo	13	3,93
Zasoby wodne	9	2,72
Chemia	7	2,12
Psychologia	7	2,12
Socjologia	7	2,12
Architektura	6	1,81
Leśnictwo	6	1,81
Geografia	6	1,81
Stosunki międzynarodowe	5	1,51
Higiena pracy	5	1,51
Ochrona różnorodności biologicznej	4	1,21
Zarządzanie badaniami operacyjnymi	4	1,21
Telekomunikacja	4	1,21
Biotechnologia, mikrobiologia stosowana	3	0,91

Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z 25 lipca 2018 r.

aż po mikrobiologię stosowaną. Tabela 6. prezentuje najpopularniejsze obszary badawcze wskazane w analizowanych publikacjach, przy czym niektóre prace autorzy kwalifikowali do więcej niż jednego obszaru badawczego.

Przeprowadzona analiza bibliometryczna potwierdziła, że paradygmat rozwoju zrównoważonego jest paradygmatem uznawanym w ramach różnych dyscyplin naukowych. Zdaniem T. Borysa, stanowi on współcześnie kategorię w dużym stopniu operacyjną – o rosnącej konkretności na różnych poziomach zarządzania oraz w różnych dziedzinach i dyscyplinach naukowych (Borys, 2011, s. 76). Rozwój zrównoważony jest bowiem zagadnieniem wielowymiarowym. Wymaga prowadzenia badań inter- i multidyscyplinarnych. Z tego względu jest przedmiotem zainteresowania przedstawicieli wielu nauk, w tym nauk ekonomicznych (Papuziński, 2006, s. 25).

Paradygmat rozwoju zrównoważonego, jako nowy paradygmat systemowy, uzupełnia paradygmat gospodarki rynkowej, stanowiąc jednocześnie nowy paradygmat badań ekonomicznych (Poskrobko, 2013, s. 11). W naukach ekonomicznych przez wiele lat nie mówiono o paradygmacie, istniał on w domyśle, gdyż całą dziedzinę naukową budowano przez pryzmat relacji między popytem i podażą. Badania wychodzące poza te relacje były traktowane jako nieekonomiczne.

Ekonomia rozwoju zrównoważonego jest jednym z obszarów wiedzy ekonomicznej, która powstała w wyniku przyjęcia nowego paradygmatu badań naukowych (Poskrobko, 2013, s. 15). Ekonomia jako samodzielna dyscyplina naukowa wyodrębniła się z filozofii. Stąd w pierwszym okresie jej rozwoju były wyraźnie dostrzegane wpływy paradygmatu holistycznego, a wraz z rozwojem tej nauki prymat zdobył paradygmat mechanistyczno-deterministyczny. W drugiej połowie XX wieku (a w Polsce w latach osiemdziesiątych) dostrzeżono ograniczenia tej tradycji badawczej dla rozwoju dyscypliny. Powrócono do paradygmatu holistycznego, zakładającego wyjaśnianie rzeczywistości zgodnie z przyrodą i rozumem z uwzględnieniem norm moralnych (Poskrobko, 2013, s. 19). Ostatnie dekady przyniosły badania pod „rządami” paradygmatów innych niż paradygmat ekonomii głównego nurtu, w tym także paradygmatu rozwoju zrównoważonego (Poskrobko, 2013, s. 11).

We współczesnym świecie paradygmat rozwoju zrównoważonego nie stanowi alternatywy dla nadal dominującego neoliberalnego paradygmatu rozwoju. Koncepcja rozwoju zrównoważonego jest zgodna z paradygmatem neoliberalnym, ponieważ nie narusza „fundamentów” paradygmatu obowiązującego w ekonomii głównego nurtu, a jedynie go rozszerza i uszczegóławia. Nadal kluczowe miejsce zajmuje rozwój ekonomiczny, rozumiany jako wzrost gospodarczy (Matysiak i Struś, 2015, s. 11–12). Zwolennicy ekonomii ekologicznej czy ekonomii trwałości uważają, że neoklasyczne podejście metodologiczne, chociaż dało teoretyczną podstawę do wprowadzenia ekonomicznych narzędzi regulacji korzystania ze środowiska w układzie jednostek terytorialnych i gospodarczych, to jednak nie wyeliminowało istotnych przyczyn prowadzących do globalnej katastrofy ekologicznej i niepokojów społecznych (Poskrobko, 2013, s. 22). Twierdzą jednocześnie, że kategoria rozwoju zrównoważonego wymaga podejścia normatywnego, nawiązującego do jasno

zdefiniowanych założeń czy postulatów aksjologicznych, postulatów, których syntetycznym odzwierciedleniem jest kategoria sprawiedliwości (Fiedor, 2015, s. 85)¹⁹.

Neoklasycznie zrównoważony wzrost, w tym również wzrost w warunkach pewnych ograniczeń ekologicznych (zanieczyszczenie środowiska i jego zdolność do asymilacji zanieczyszczeń oraz ograniczenia zasobowe w ramach neoklasycznej teorii ekologicznie bądź ekonomiczno-ekologicznie zrównoważonego wzrostu), to kategoria dedukowana w sposób formalno-dedukcyjny w rygorystycznych ramach różnych modeli wzrostu. Podstawowe założenia dotyczą zasadniczo mechanizmów wzrostu ludności i postępu technicznego, a także tradycyjnie rozumianej mikroekonomicznej racjonalności (koncepcja *homo oeconomicus* i jej modyfikacje) (Fiedor, 2015, s. 85).

Ekonomia rozwoju zrównoważonego różni się od jej głównego nurtu, a także od innych ekonomii heterodoksyjnych tym, że obejmuje znacznie szersze spektrum analizy naukowej niż rynkowe aspekty gospodarki. Analizuje powiązania gospodarki ze środowiskiem przyrodniczym jako habitatem życia człowieka i miejscem prowadzenia działalności gospodarczej oraz relacje między gospodarką a sferą społeczną i otoczeniem instytucjonalnym (Poskrobko, 2013, s. 22). Jej zwolennicy wskazują okoliczności, które istotnie ograniczają wartość poznawczą koncepcji *homo oeconomicus* i immanentnie z nią związanej hipotezy maksymalizacji użyteczności. Stają się one niekiedy kontrfaktyczne wobec rzeczywistości lub podkreślają ograniczenia natury kognitywnej dotyczące tej koncepcji (Fiedor, 2015, s. 86). Postulują jednocześnie koncepcję *homo sustinens*, która, zdaniem jej twórcy B. Siebenhünera (2000), oznacza postępowanie człowieka zgodnie z wymogami rozwoju zrównoważonego, czyli kierującego się społeczną i ekologiczną racjonalnością oraz emocjonalnym stosunkiem do natury i innych ludzi, a także odpowiedzialnością moralną (Siebenhüner, 2000, s. 19).

O ile koncepcja *homo oeconomicus* powstała w wyniku poszukiwań uniwersalnych cech człowieka gospodarującego i można ją nazwać minimalistyczną, o tyle *homo sustinens* jest efektem poszukiwania idealnych cech człowieka gospodarującego w otoczeniu przyrodniczym i społecznym, więc jest koncepcją maksymalistyczną. Koncepcja *homo sustinens* jest bowiem skonstruowana analogicznie do koncepcji rozwoju zrównoważonego, wskazując pewien model idealny, kierunek gospodarczych dążeń (Kielczewski, 2016, s. 272). Racjonalność człowieka gospodarującego w ujęciu koncepcji *homo sustinens* oznacza zaspokajanie potrzeb material-

¹⁹ Trudności z pełnym zaakceptowaniem założeń i rekomendacji ekonomii ekologicznej stały się podstawą nowych prądów w nauce, a w szczególności tworzenia się ekonomii koewolucyjnej, ekologicznej ekonomii politycznej, ekologii politycznej i ekonomii socjoekologicznej. Nowe dyscypliny mają zasadniczo swoje korzenie w heterodoksyjnych kierunkach współczesnej ekonomii, obok trwałości ekologicznej i ekonomicznej, uwzględniają trwałość społeczną, polityczną i kulturalną. Za ważne uznaje się w nich uwarunkowania społeczne i polityczne, integrując elementy ekonomii, ekologii, socjologii i politologii z uwzględnieniem dynamiki różnych struktur organizacyjnych i ich kultur (Jeżowski, 2007, s. 22 i 24).

nych i niematerialnych, których istnienie wiąże się z jego relacjami ze środowiskiem przyrodniczym i społecznym oraz chęcią możliwie maksymalnej samorealizacji (szczęścia, poczucia satysfakcji z życia, pełni zaspokojenia potrzeb). Oznacza to dokonywanie takich wyborów ekonomicznych, które – jeśli nawet tych relacji nie poprawią – to przynajmniej ich nie pogorszą w sposób znaczący, burzący równowagę na linii: „przedsiębiorstwo-gospodarka-społeczeństwo-środowisko-przyszłe pokolenia” (Kielczewski, 2016, s. 273). Podejście to objaśnia używane w rozprawie pojęcie racjonalności społeczno-środowiskowej.

Obraz człowieka *homo sustinens* w ekonomii jest koncepcją nową, posiadającą zarówno aspekty deskryptywne, jak i normatywne. Jej deskryptywny charakter wyraża się w dążeniu do identyfikacji czynników i przesłanek do przyjęcia bardziej zbliżonego do rzeczywistości obrazu człowieka i podmiotów gospodarujących przyjmowanego jako podstawa teorii ekonomicznych. Jej normatywne ujęcie jest z kolei związane ze wskazaniem co do tego, jaki ten obraz powinien być, aby poradzić sobie z obecnymi wyzwaniem gospodarki (por. Horodecka, 2011; Fiedor, 2015). Jednak kategoria rozwoju zrównoważonego w ujęciu ekonomii ekologicznej czy ekonomii trwałości wymaga zasadniczo podejścia normatywnego, nawiązującego do jasno zdefiniowanych założeń czy postulatów aksjologicznych, postulatów, których syntetycznym odzwierciedleniem jest kategoria sprawiedliwości (Fiedor, 2015, s. 85). W związku z tym T. Borys (Borys, 2011, s. 77) proponuje, by rozwój zrównoważony postrzegać jako proces zmierzający do stanu docelowego w postaci tak zwanego ładu zintegrowanego, spajającego poszczególne łądy składowe (Borys, 2011, s. 75):

- ekonomiczny,
- społeczny (w tym instytucjonalno-polityczny),
- środowiskowy (w tym przestrzenny).

Taka perspektywa stanowi ujęcie procesowo-benchmarkingowe rozwoju zrównoważonego, gdyż zakłada, że ład zintegrowany to „pozytywny stan docelowy zmian rozwojowych posiadających cechę równoważenia, łączący w spójny, niesprzeczny sposób łądy składowe” (Borys, 2011, s. 81). Integralność ładów realizuje się poprzez zrównoważoną ochronę (Borys, 2011, s. 77):

- kapitału (środowiska) przyrodniczego,
- kapitału społecznego (i ludzkiego) oraz
- kapitału antropogenicznego (wytworzonego przez człowieka, a zwłaszcza kapitału kulturowego i ekonomicznego).

Rozszyfrowywanie rozwoju zrównoważonego jako ładu zintegrowanego różni się pod względem zaawansowania w różnych dziedzinach i dyscyplinach naukowych. W ekonomii rozwój zrównoważony traktuje się bowiem jako paradygmat narzucony ekonomii z zewnątrz (w tym przez organizacje międzynarodowe, organizacje ekologiczne czy zapisy prawa), a nie jako paradygmat wytworzony przez samą ekonomię. Paradygmat rozwoju zrównoważonego stopniowo determinuje bowiem większość dziedzin życia gospodarczego, łącząc aspekty społeczno-kulturowe, eko-

nomiczne, etyczne, ekologiczne i środowiskowe. Paradygmat rozwoju zrównoważonego wyznacza obecnie ramy prowadzonych badań naukowych dotyczących wielu obszarów, z różnych perspektyw – makro i mikro. O przesłankach inkorporacji kryształizowania się praktycznego obrazu realizacji ładu zintegrowanego na poziomie mikroekonomicznym świadczą (Borys, 2011, s. 79):

- coraz większa rola koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw;
- przyjmowanie koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jako nowej filozofii zarządzania opartej na fundamentach etyki biznesu;
- coraz częstsze dostrzeganie idei rozwoju zrównoważonego we wprowadzaniu, funkcjonowaniu i doskonaleniu znormalizowanych systemów zarządzania przedsiębiorstwem, przejawiające się w procesach integrowania tych systemów;
- integrowanie systemów zarządzania jakością, systemów zarządzania środowiskowego, systemów zarządzania bezpieczeństwem i higieną pracy, systemów zarządzania ryzykiem i systemów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw;
- uwzględnianie koncepcji rozwoju zrównoważonego w planowaniu i zarządzaniu strategicznym.

Wdrażanie koncepcji rozwoju zrównoważonego na poziomie przedsiębiorstwa wymaga od niego realizacji podstawowych zasad²⁰, związanych z poszanowaniem praw człowieka, ochroną środowiska i wynikającą z niej prewencją, partycypacyjnością przedsiębiorstwa, jego praworządnością i odpowiedzialności, międzypokoleniową i wewnątrzpokoleniową sprawiedliwością, efektywnością, i innowacyjnością. Zestawienie zasad i ich znaczenie przedstawia je tabela 7.

Realizacja podstawowych zasad rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie wymaga odpowiedniego dostosowania strategii rozwoju zrównoważonego (por. podrozdziały 3.1. i 3.2. niniejszej rozprawy). Przestrzeganie zasad rozwoju zrównoważonego jest bowiem przedmiotem rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Z perspektywy przedmiotu niniejszej rozprawy szczególne znaczenie ma zasada zapewnienia efektywności działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego. Zakłada ona zintegrowanie efektywności ekonomicznej z efektywnością społeczną i środowiskową.

Przedsiębiorstwo zrównoważone nie może się kierować jedynie efektywnością²¹ ekonomiczną, w formie oceny mierzalnego wyniku relacji między nakładem

²⁰ Do najpowszechniejszych zasad rozwoju zrównoważonego należą zasady zawarte w „Deklaracji w Rio” (United Union, 1992), służące praktycznej realizacji tej koncepcji przez poszczególne kraje. Na ich podstawie zostały przedstawione te zasady, które są możliwe do realizacji także na poziomie przedsiębiorstwa. Zasady rozwoju zrównoważonego z perspektywy środowiska określa także Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (artykuły 4–11): zasada powszechności, kompleksowości, prewencji, przezorności i zapobiegania, „zanieczyszczaćcy płaci”, zgodności polityk i programów, dostępności do informacji i prawa do uczestniczenia w decyzjach oraz zasada nieważności decyzji naruszających prawo.

²¹ Efektywność oznacza zasadniczo relację między celami, efektami i nakładami. W ostatnich latach powstało wiele metod i technik pomiaru efektywności działalności przedsiębiorstwa przy

Tabela 7. Zasady rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie

Zasada	Możliwości realizacji
Poszanowanie praw człowieka i dbałość o jakość warunków jego życia	<ul style="list-style-type: none"> – zapewnienie godnych i bezpiecznych warunków pracy, równouprawnienia kobiet i mężczyzn, równości kulturowej – eliminacja wszelkich przypadków łamania praw człowieka przez przedsiębiorstwo – wsparcie lokalnych społeczności w zakresie ochrony ich środowiska, a także w realizacji ich potrzeb podnoszących jakość życia w regionie
Ochrona środowiska i prewencja, w tym środowiska lokalnej społeczności	<ul style="list-style-type: none"> – integrowanie działań biznesowych z realizacją priorytetowych celów związanych oddziaływaniem przedsiębiorstwa na środowisko i otoczenie
Partycypacyjność	<ul style="list-style-type: none"> – przestrzeganie dobrowolnych i obligatoryjnych standardów środowiskowych i społecznych – zaangażowanie w ogólnokrajowe i lokalne inicjatywy – podejmowanie inicjatyw mających na celu promowanie postaw odpowiedzialności ekologicznej
Praworządność i odpowiedzialność	<ul style="list-style-type: none"> – przestrzeganie wszelkich przepisów prawa – przyjęcie odpowiedzialności za swoje działanie, w tym także według zasady „zanieczyszczający płaci”, zakładającej ponoszenie kosztów zewnętrznych przez emitentów zanieczyszczeń
Międzypokoleniowa i wewnątrzpokoleniowa sprawiedliwość	<ul style="list-style-type: none"> – respektowanie prawa do zasobów naturalnych w stopniu nie naruszającym istotnie warunków życia obecnego i przyszłych pokoleń, w tym minimalizowanie korzystania z zasobów nieodnawialnych
Zintegrowana efektywność	<ul style="list-style-type: none"> – integrowanie efektywności ekonomicznej ze społeczno-środowiskową; odpowiedzialność za gospodarność i racjonalność działania
Innowacyjność	<ul style="list-style-type: none"> – usprawnienie procesu technologicznego poprzez transfer technologii i wiedzy w formie innowacji; – stosowanie przyjaznych środowisku technologii

Źródło: Na podstawie United Union, 1992 oraz ustawy Prawo ochrony środowiska.

a efektem w odniesieniu do określonego celu i jego mierników. Efektem ubocznym działania skoncentrowanego na maksymalizacji wyników ekonomicznych jest pojawianie się negatywnych skutków zewnętrznych i przerzucanie ich na otoczenie, co pogarsza warunki życia obecnego i przyszłych pokoleń. Przedsiębiorstwo działające na rzecz rozwoju zrównoważonego dąży do uwzględnienia w ocenie efektywności swojej działalności także oddziaływania na społeczeństwo i środowisko.

uwzględnieniu różnych koncepcji, kryteriów i wymiarów jej definiowania (na przykład Szymańska, 2010). Efektywność stała się pojęciem wielowymiarowym i różnie interpretowanym, a niekiedy nawet subiektywnym. Nie istnieją wzorcowe metody pomiaru i oceny efektywności, stąd w celu ustalenia oceny efektywności dla konkretnego przedsiębiorstwa bądź jego konkretnego obszaru działania niezbędne jest określenie jej odbiorców, celów, zakresu, kryteria, metod i sposobu jej przeprowadzenia.

Całkowite efekty oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie są trudne do zmierzenia, często wyrażone w kategoriach społecznych i środowiskowych²². W związku z tym ocena efektywności społecznej i środowiskowej polega na określeniu zgodności kryteriów i priorytetów z przyjętymi miarami odniesienia, przy założeniu minimalizacji nakładów na realizację składowych priorytetu. Efektywność gospodarowania w przedsiębiorstwie zrównoważonym wymaga zatem integrowania efektywności ekonomicznej z efektywnością społeczną i środowiskową²³ (Piontek, 1999a, s. 209–213). Znaczenie efektywności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej²⁴ prezentuje tabela 8.

Tabela 8. Znaczenie efektywności działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego

Rodzaj efektywności	Znaczenie	Ocena do rozrachunku z odpowiedzialności
Efektywność ekonomiczna	relacja między nakładami a efektami	– mierzalna relacja między nakładami a efektami względem celów – kryterium celu oceniane za pomocą mierników, głównie finansowych – cele ekonomiczne w korelacji między priorytetami strategii rozwoju zrównoważonego
Efektywność społeczna	relacja omiędzy priorytetami a nakładami społecznymi	– efekty w większości niemierzalne – ograniczone możliwości wyznaczania relacji między nakładami a efektami
Efektywność środowiskowa	relacja między priorytetami a nakładami środowiskowymi	– kryterium celu określane jako realizacja priorytetów przy minimalnym nakładzie – zgodności kryteriów i priorytetów z przyjętymi miarami odniesienia

Źródło: Na podstawie: (Piontek, 1999a, 1999b; Szczypa, 2007, s. 110).

W przedsiębiorstwie zrównoważonym efektywność ekonomiczna wymaga nie tylko wartościowej wyceny poszczególnych efektów i nakładów, ale także wprowa-

²² Do niemierzalnych korzyści działań przedsiębiorstwa w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego należą na przykład poprawa stanu zdrowia lokalnej społeczności, poprawa jakości życia wynikająca z poprawy jakości powietrza, świadomość społeczna związana z ochroną środowiska, jak segregowanie śmieci, używanie wielorazowych opakowań z biodegradowalnych materiałów czy oszczędzanie wody.

²³ Według E. Szymańskiej pomiędzy efektywnością ekonomiczną i ekologiczną często w praktyce dochodzi do sprzeczności, której źródłem jest traktowanie efektywności ekonomicznej jako dobra prywatnego, a ekologicznej jako dobra publicznego (Szymańska, 2010, s. 155).

²⁴ Niektóre źródła wskazują efektywność ekologiczną jako składową efektywności społecznej (na przykład Piontek, 1999b, s. 217). Autorka w niniejszej rozprawie (podobnie jak na przykład Szczypa, 2007) rozróżnia efektywność społeczną i środowiskową, z uwagi na różnice w priorytetach i nakładach z nimi związanymi.

dza kryterium, wedle którego podejmowane są decyzje w sprawie alokacji nakładów i wyboru produktów (Piontek, 1999b, s. 223). Z kolei efektywność społeczna w danym obszarze działalności przedsiębiorstwa oznacza relację między przyjętym priorytetem lub priorytetami, czyli celem nadrzędnym, a niezbędnymi nakładami społecznymi. Podobnie efektywność środowiskową wyznacza relacja między priorytetem lub priorytetami a nakładami środowiskowymi, obejmującymi – w zależności od ocenianego priorytetu – odpowiednio nakłady na ochronę środowiska w działalności inwestycyjnej i działalności bieżącej, w tym także koszty minimalizowania szkodliwego oddziaływania na środowisko, ponoszone opłaty i kary za zużywanie zasobów środowiska oraz koszty budowania świadomości ekologicznej wśród pracowników i kontrahentów.

W ocenie efektywności ekologicznej i społecznej istotny jest stopień realizacji poszczególnych priorytetów przedsiębiorstwa²⁵. Integrowanie efektywności ekonomicznej z efektywnością ekologiczną i społeczną polega na minimalizacji nakładów na realizację priorytetów społecznych i ekologicznych, zapewnia efektywność według kryterium oszczędnościowego²⁶. Jednocześnie ocena efektywności ekonomicznej powinna warunkować realizację celów społecznych i środowiskowych, to znaczy realizacja priorytetów społecznych i środowiskowych jest nadrzędna w stosunku do nakładów, choć zgodna z zasadą²⁷. Efektywność stanowi kryterium racjonalności działania zakładającej optymalizację rezultatów przy pozostających do dyspozycji zasobach. Ocena racjonalności działań przedsiębiorstwa zrównoważonego wymaga zatem uwzględnienia dwóch kryteriów efektywności: wydajności (zgodnie z zasadą maksymalizacji efektów przy efektywności ekonomicznej) oraz oszczędności (zgodnie z zasadą minimalizacji kosztów przy efektywności społecznej i środowiskowej), i służy osiągnięciu racjonalności społecznej oraz środowiskowej.

Jedną z dróg realizacji zasad rozwoju zrównoważonego jest idea społecznej odpowiedzialności biznesu. Według J. Samelaka społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jest wyrazem realizacji operacjonalizacji paradygmatu rozwoju zrównoważonego w praktyce gospodarczej na szczeblu przedsiębiorstw (Samelak, 2012, s. 104). W piśmiennictwie naukowym istnieją różne definicje koncepcji CSR²⁸. Na różnorodność interpretowania CSR wskazywał już w 1972 r. D. Votaw (1972). Autor odróżniał odpowiedzialność biznesu od prawnej czy cywilnej. Rozumiał przez nią zachowanie odpowiedzialne społecznie w sensie etyki, charytatywny wkład czy

²⁵ Na przykład zapewnienie, by emisja dwutlenku węgla pozostawała poniżej określonego poziomu czy przestrzeganie praw człowieka w całym łańcuchu dostaw.

²⁶ Zgodnie z zasadą minimalizacji nakładów osiągnięcie danego efektu odbywa się po najniższych kosztach.

²⁷ Zdaniem F. Piontka, zrealizowanie obu zasad w praktyce będzie możliwe, jeśli dla poszczególnych priorytetów (celów strategicznych) zostaną opracowane przynajmniej dwa alternatywne programy prowadzące do ich osiągnięcia (Piontek, 1999b, s. 218).

²⁸ Zestawienie definicji CSR i analizę rozwoju ich zmian przedstawiają na przykład A. Dahlsrud (2008) i I. Montiel (2008).

działanie społecznie świadome, legalność w kontekście przynależności do danej społeczności aż po pewien rodzaj obowiązku powierniczego, który nakłada na przedsiębiorstwa wyższe standardy postępowania niż na obywateli (Votaw, 1972, s. 25).

Ukierunkowywanie i popularyzowanie ujednoczenia sposobu interpretowania pojęcia społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw wspiera Komisja Europejska. W 2011 r. przyjęła definicję, w której definiuje CSR jako odpowiedzialność przedsiębiorstwa za swój wpływ na społeczeństwo, przy czym pełne wywiązywanie się z tej odpowiedzialności oznacza obowiązek wdrożenia procesu integracji społecznej, środowiskowej, etycznej, humanistycznej i konsumenckiej w działaniach biznesowych i podstawowej strategii w ścisłej współpracy z zainteresowanymi stronami. Celem wymienionych działań jest (Komisja Europejska, 2011, punkt 3.1.):

- maksymalizacja wspólnej wartości dla ich właścicieli/akcjonariuszy i innych stron zainteresowanych oraz ogółu społeczeństwa,
- identyfikowanie, zapobieganie i łagodzenie ich możliwych negatywnych skutków.

Definicja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa proponowana przez Komisję Europejską jest zgodna z definicją prezentowaną przez normę ISO 26000, zgodnie z którą oznacza ona odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko, zapewnianą przez przejrzyste i etyczne postępowanie (PN-ISO 26000: 2012). Pomiar oraz ocena działań CSR²⁹, by mogły stanowić o możliwościach przeprowadzanego rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa za oddziaływanie na otoczenie, powinny odzwierciedlać możliwie najrealniejszy obraz polityki rozwoju zrównoważonego danego przedsiębiorstwa.

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa, choć często postrzegana przez pryzmat koncepcji rozwoju zrównoważonego, nie jest pojęciem tożsamym. Badania przeprowadzone przez I. Montiola (2008, s. 245) dotyczące znaczenia tych pojęć i ich wykorzystania w rozważaniach naukowych pozwoliły stwierdzić, że:

- badacze rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa często mówią o problemach paradygmatycznych w ekocentrycznym paradygmacie, podczas gdy argumenty CSR lepiej pasują do istniejącego paradygmatu biznesowego, z jego strategicznie ukierunkowanym antropocentrycznym podejściem,

²⁹ Dotychczas nie zdefiniowano jednego powszechnie akceptowalnego sposobu pomiaru wyników CSR. Przykładowymi metodami operacjonalizacji społecznej odpowiedzialności biznesu są pomiar wydatków na cele charytatywne, pomiar na podstawie istniejących baz danych i indeksów reputacji, badania sondażowe oraz monitoring ujawnień dotyczących CSR (Wąsowska i Pawłowski, 2011, s. 15–16), a także wszelkie formy certyfikacji i akredytacji działań przedsiębiorstw, normy ISO, standardy raportowania społecznej odpowiedzialności i rozwoju zrównoważonego wraz ze wskaźnikami dotyczącymi aspektów ekonomicznych, środowiskowych, respektowania praw człowieka, w tym godnych warunków pracy, odpowiedzialności za jakość produktu. Ponadto za jeden z najbardziej popularnych w praktyce modeli zarządzania, mierzenia i raportowania efektywności zaangażowania społecznego uznaje się model LBG (*London Benchmarking Group*) – szerzej na przykład Mikulska i Michalczyk, 2015, s. 393–402; Greszta, 2012, s. 25–31).

- istnieją różnice w konceptualizacji wymiaru ekonomicznego CSR i koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa:
 - badania CSR rozwinęły własną „żyłą” teorii interesariuszy i dążą do opracowania własnego paradygmatu w celu wyjaśnienia praktyki CSR,
 - badania nad koncepcją rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa zapożyczają rezultaty badawcze z innych dziedzin teoretycznych, w tym teorii instytucjonalnej.

Koncepcja rozwój zrównoważonego przedsiębiorstwa znacznie wykracza poza koncepcję CSR, gdyż poza wewnętrznymi założeniami przedsiębiorstwa uwzględnia oddziaływanie koncepcji rozwoju zrównoważonego na poziomie globalnym i poziomie makro. Rozwój zrównoważony przedsiębiorstwa pozostaje między innymi pod wpływem takich czynników, jak (Ebner i Baumgartner, 2006, s. 13–14):

- prawne/instytucjonalne, związane z prawem, prawem człowieka itp.,
- technologiczne, wynikające z nowych technologii,
- rynkowe, zależne od dostawców, konkurencji, rynku zbytu, trendów,
- społeczne, kształtowane przez organizacje pozarządowe, społeczeństwo,
- kulturowe, wynikające z postaw, zachowania, moralności, przyjętych wartości,
- środowiskowe, związane z naturą, środowiskiem, dostępnością zasobów.

Uwzględniając znaczenie koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, jej zależność od prawnych, technologicznych, rynkowych, społecznych, kulturowych i środowiskowych czynników globalnej koncepcji zrównoważonego, autorka na potrzeby rozprawy przyjmuje, że CSR stanowi główny komponent koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Natomiast rozwój zrównoważony przedsiębiorstwa oznacza w rozprawie kompleksowe podejście do zarządzania przedsiębiorstwem, koncentrujące się na tworzeniu i maksymalizacji długoterminowych wyników ekonomicznych przy jednoczesnej minimalizacji wpływu na środowisko przyrodnicze oraz uwzględnieniu potrzeb pracowników i innych członków społeczeństwa w sposób etyczny.

Zarządzanie sprawami społecznymi, zarządzanie interesariuszami, odpowiedzialność korporacyjna, obywatelstwo korporacyjne i rozwój zrównoważony korporacyjny to tylko część zjawisk, które przyczyniły się do wykrystalizowania kategorii „przedsiębiorstwa zrównoważonego” (ang. *sustainable enterprise, sustainable organisation*). J. Elkington, autor koncepcji TBL, definiuje je jako przedsiębiorstwo, które przyczynia się do rozwoju zrównoważonego, oferując jednocześnie korzyści gospodarcze, społeczne i środowiskowe poprzez tak zwane potrójne zyski *triple bottom line* (Elkington, 1997). Z kolei R.H. Gray (1994) określił przedsiębiorstwo zrównoważone jako taką organizację, która pozostawia biosferę na końcu okresu rozliczeniowego w stanie nie gorszym niż na początku okresu (Gray, 1994, s. 33). W. Przychodzeń określa przedsiębiorstwo zrównoważone jako taki podmiot gospodarczy, w którym zarządza się wszystkimi podstawowymi aspektami działalności, finansowymi, społecznymi i środowiskowymi, gdyż stanowi to warunek jego przetrwania i konkurencyjności w długim okresie (Przychodzeń, 2013, s. 116).

W polskim piśmiennictwie naukowym jako tłumaczenie terminu anglojęzycznego „*sustainable enterprise*” stosuje się często określenie „przedsiębiorstwo odpowiedzialne społecznie”. Zdaniem autorki niniejszej rozprawy, termin ten nie oddaje pełnego podejścia wobec rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa będącego elementem systemu ogólnoswiatowych, międzynarodowych i krajowych działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Autorka przyjęła za podmiot rozprawy przedsiębiorstwo działające na rzecz rozwoju zrównoważonego, czyli jednostkę, której działalność gospodarcza jest zgodna z koncepcją rozwoju zrównoważonego i zakłada integrowanie celów biznesowych z celami związanymi z ochroną środowiska przyrodniczego oraz potrzebami pracowników i społeczeństwa spoza przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo zrównoważone jest to zatem taki podmiot gospodarczy, który świadomie buduje swoją wartość poprzez aktywne zarządzanie wpływem ekonomicznym, społecznym i środowiskowym.

Perspektywa naukowa funkcjonowania przedsiębiorstwa zrównoważonego współtworzy proces krystalizowania się określenia paradygmat rozwoju zrównoważonego. Poza akceptowanymi przez wielu badaczy przesłankami tego procesu budzi on u niektórych pewne kontrowersje. Przeciwnicy paradygmatu rozwoju zrównoważonego powołują się na najbardziej znanego obrońcę neoklasycznej wizji ekonomii M. Friedmana. Przekonywał on, że istnieje jedna i tylko jedna społeczna odpowiedzialność biznesu w postaci wykorzystywania zasobów i angażowania się w działania w celu zwiększania zysków w zgodzie z regułami gry, czyli angażując się w otwartą i swobodną grę, bez oszustw (Friedman, 1972, s. 32–33). Zarzuty dotyczą samego pojęcia zrównoważenia, nieadekwatnego do założenia, że stanem naturalnym jest właśnie stan nierównowagi (Borys, 2011, s. 76). Ponadto P.F. Drucker w swoim pragmatycznym podejściu do prowadzenia biznesu również nie widział sensu kreowania w sferze biznesu oddzielnego etycznego nurtu dotyczącego społecznej odpowiedzialności biznesu (Drucker, 1984, s. 53).

Zdaniem B. Williama (1985), konstrukcja rozwoju zrównoważonego jest zasadniczo nasycona wieloma celami i składnikami, złożonymi współzależnościami i znaczną „grubością moralną”. W konsekwencji niektórzy badacze (na przykład Levin, 1993; Beckerman, 1994; Dowie, 1995; Hull, 2007; Redclift, 2005) przewidują, że przez pewien czas pojęcie rozwoju zrównoważonego pozostanie niewyraźne, nieuchwytnie, kontestujące, a nawet kontrowersyjne pod względem ideologicznym. Jednak T.N. Gładwin i współautorzy (1995, s. 876), sądzą, że należy się spodziewać odmienności definicyjnej rozwoju zrównoważonego, tak jak w fazie emergencji każdej potencjalnie dużej idei ogólnej użyteczności.

Według Z. Hulla dominujące obecnie w świecie polityki i biznesu pojmowanie koncepcji rozwoju zrównoważonego mieści się w ramach dotychczasowego paradygmatu rozwoju cywilizacyjnego i *de facto* wyraża dążenie do kontynuowania w zmodyfikowanej wersji dotychczasowego modelu rozwoju. Zarazem zarysowuje się możliwość takiego rozumienia rozwoju zrównoważonego, które może się stać punktem wyjścia dla nowej wizji rozwoju społecznego. Wymaga to gruntownego

przemyslenia i rewizji podstaw koncepcji rozwoju zrównoważonego w aspektach (Hull, 2007, s. 49):

- filozoficznych (w tym głównie aksjologicznych i antropologicznych),
- ekonomicznych (dogmatycznego neoliberalizmu w gospodarce i dominującego modelu konsumpcji i własności) oraz
- politycznych (partykularyzmu w myśleniu zbiorowym i tradycyjnego pojmowania idei suwerenności państwowej).

Warto również uwzględnić krytykę działań naukowych dotyczących rozwoju zrównoważonego w słowach M. Redclifta (Redclift, 2005, s. 212–213), który zarzuca, że termin nie może być bezkrytycznie dołączany do istniejących praktyk i polityki w miejsce nowych, radykalnych interpretacji, które zmuszałyby do zmiany pojmowania znaczenia rozwoju zrównoważonego. Zdaniem T. Kuhna (1970), to właśnie rolę świata nauki jest proaktywne postrzeganie rozwijającego się procesu paradygmatycznej debaty, ponieważ postęp wszystkich nauk wywołuje konflikt między konkurującymi szkołami myśli.

Proces krystalizowania się paradygmatu rozwoju zrównoważonego jest zauważalny w różnych dziedzinach nauki. W naukach ekonomicznych przyczynia się do rozszerzenia wyjaśniania rzeczywistości gospodarczej opartej na mechanizmie rynkowym o założenia ochrony środowiska i przestrzeganie praw człowieka, z uwzględnieniem norm moralnych.

1.3. Rachunkowość wobec koncepcji rozwoju zrównoważonego

Relacje między koncepcją rozwoju zrównoważonego a rachunkowością można postrzegać przez pryzmat ich zmian dokonujących się w praktyce i nauce. Z jednej strony koncepcja rozwoju zrównoważonego rozszerza zadania rachunkowości względem jej konwencjonalnego ujęcia, determinując przedmiot pomiaru i komunikacji w ramach jej systemu, a z drugiej strony – to rachunkowość może stanowić instrument służący realizacji celów koncepcji rozwoju zrównoważonego. Relacja ta ma zatem charakter bilateralnego oddziaływania.

Związek pomiędzy systemem pomiaru i ujawnień rachunkowych a czynnikiem politycznym i ideologicznym można postrzegać również dwojako. Z jednej strony założenia polityczno-ideologiczne mogą kształtować i formować obraz rachunkowości, z drugiej zaś rachunkowość wraz ze swoimi podsystemami może być traktowana jako instrument, za którego pomocą osiąga się cele podporządkowane określonej ideologii i polityce (Adamek, 2012, s. 7). Inicjatywy międzynarodowe, standaryzacja raportowania z wyników, samoregulacja biznesu, presja społeczna, a także wsparcie świata nauki, ukazane w tabeli 1. w podrozdziale 1.1. niniejszej

rozprawy jako główne drogi popularyzujące koncepcję rozwoju zrównoważonego, przyczyniają się także do zmian w obszarze rachunkowości. Rachunkowość staje się bowiem nauką społeczną, co oznacza, że jej wpływ na życie społeczne musi wykraczać poza gospodarkę (Kamela-Sowińska, 2015, s. 70).

Rachunkowość jako nauka praktyczna zawsze była i jest związana z aktualnym systemem społecznym, dostosowuje swe narzędzia i metody do jego wymagań. Podlega nieustannym przeobrażeniom, a jej przemiany są przedmiotem wielu opracowań praktycznych i badań naukowych. Ewolucja rachunkowości ma długą historię, potwierdzającą jej ściśle powiązanie z rozwojem gospodarczym, społecznym i kulturowym (Burzym, 2008b, s. 72).

Rachunkowość była przez wiele wieków uznawana za naukę, która nie poddawała się modom, a zmiany były wprowadzane bardzo ostrożnie i w sposób ewolucyjny. Rozważne podchodzenie do zmian przyczyniało się do zapewnienia stabilności systemu rachunkowości i możliwości wypełnienia podstawowej funkcji, jaką jest dostarczenie informacji wspomagających rozrachunek zarządzających z realizowanych przez nich działań (Dobija, 2009, s. 42). Jednak w minionym półwieczu, w rozwiniętej gospodarce rynkowej, uwidoczniło się wyraźne ukierunkowanie ewolucji rachunkowości na potrzeby racjonalnego zarządzania, ale także rozrachunku (wewnętrznego i zewnętrznego) z odpowiedzialności przedsiębiorstw za rezultaty ich działania – ekonomiczne, społeczne i ekologiczne (Burzym, 2008b, s. 72). Oddaje to założenie Y. Ijiri'ego (1975, s. IX) dotyczące postrzegania rachunkowości jako systemu zaprojektowanego w celu umożliwienia sprawnego funkcjonowania rozrachunku z odpowiedzialności pomiędzy zainteresowanymi stronami.

Rachunkowość społeczna była postrzegana jako dyscyplina statystyczno-ekonomiczna ujmująca procesy gospodarcze w skali makroekonomicznej już od lat 40. XX wieku (Biadacz, 2017, s. 24)³⁰. Pierwotnie dotyczyła bowiem gospodarki narodowej (Sojak, 2011, s. 267). Zdaniem Z. Kowalczyka (1974, s. 5), rachunkowość społeczna bada strumienie materialno-rzeczowe oraz strumienie finansowe w skali gospodarki narodowej w sposób zintegrowany. Według T. Pechego „rachunkowość społeczną należy uważać po prostu za międzynarodową i regulowaną pod auspicjami ONZ formę statystyki dochodu narodowego”, przy czym można wyróżnić retrospektywną rachunkowość społeczną zajmującą się analizą przeszłości i prospektywną rachunkowość społeczną wspierającą analizę przyszłości (Peche, 1959, s. 29)

Jeszcze na początku lat 80. XX wieku „rachunkowość społeczna przybierała postać rachunkowości dochodu narodowego i produktu społecznego” (Jaglińska, 1982, s. 5 za Stępień, 2001, s. 179). Jednak w pionierskich w polskim piśmiennictwie opracowaniach już pod koniec lat 70. XX wieku A. Jarugowa i J. Skowroński prezentowali rachunkowość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw na przykładzie Francji (Jarugowa i Skowroński, 1979, za Kabalski i Sz wajcar, 2014, s. 14). Także

³⁰ Pogłębioną analizę historii rachunkowości społecznej w skali makroekonomicznej w Polsce przeprowadza na przykład Biadacz (2017, s. 25–28).

E. Burzym dostrzegala – obok rozwoju rachunkowości państwowej (rachunkowości dochodu narodowego) – różne nurty rachunkowości społecznej. Wywodziły się głównie z krytyki dochodu narodowego jako miernika efektów gospodarowania, ale także z rozwoju bilansów socjalnych, w których podmioty prezentowały opinii społecznej informacje o skutkach ich działalności odczuwalnych przez szeroko rozumiane otoczenie (Burzym, 1983, s. 29). Podobnie A. Jarugowa zarysowywała rachunkowość społeczną na tle tendencji rozwoju rachunkowości, rozpatrując rachunkowość w płaszczyznach polityki, strategii i operacjonalizacji, a także z dwóch perspektyw: organizacji i społeczeństwa jako całości (Jarugowa, 1984, s. 12 za Biadacz, 2017, s. 29).

Orientacja rachunkowości na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstw rozpoczęła się w latach 70. XX wieku w Stanach Zjednoczonych, gdy coraz częściej poruszano kwestie ochrony środowiska i zapewnienia praw człowieka. Od tego okresu odnotowywano pierwsze bilanse społeczne, co się przyczyniło do krystalizowania się znaczenia rachunkowości społecznej. Służyła ona zasadniczo uwzględnianiu społecznych efektów funkcjonowania podmiotów gospodarczych i ich wyceny w ujęciu wartościowym, przy wykorzystaniu wskaźników. Natomiast bilanse ekologiczne i metody ocen środowiskowych dotyczące technologii prezentowały odmienne podejście, gdyż były związane z koncepcją księgowości ekologicznej. W piśmiennictwie naukowym pojęcie rachunkowości środowiskowej w jej obecnym³¹ znaczeniu pojawiło się na początku 90. XX wieku, choć jej rozwój obejmuje co najmniej cztery fazy, aż do postaci „rachunkowości rozwoju zrównoważonego” (Szadziewska, 2013b, s. 136, 138).

Wzrost znaczenia idei rozwoju zrównoważonego oraz wyrosłej na jej podstawie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu (por. podrozdział 1.2. niniejszej rozprawy) rodził i nieustannie rodzi potrzebę wypracowania przez system rachunkowości rozwiązań umożliwiających dostarczanie informacji o sposobach i wynikach realizacji tych koncepcji w przedsiębiorstwach działających na rynku (Biadacz, 2017, s. 24). Tym samym przyczynił się do powstania jej różnych form i nazw, określanych w anglojęzycznym piśmiennictwie naukowym jako „*social accounting*”, „*sustainability accounting*”, „*social responsibility accounting*”, „*social and environmental accounting*” oraz „*accounting for sustainable development*”. Wymienione terminy posłużyły do stworzenia bazy lokalnej publikacji z bazy Thomson Reuters Web of Science w celu przeprowadzenia analizy bibliometrycznej. Bazę utworzono poprzez wyznaczenie piśmiennictwa zawierającego alternatywnie jedną z wymienionych fraz, zawężając poszukiwania do tytułów publikacji.

³¹ Rachunkowość środowiskowa jest definiowana w zależności od poziomu, na jakim gromadzi i wykorzystuje informacje ekologiczne, a także od pojawiających się potrzeb ich użytkowników: rachunkowość środowiskowa na szczeblu makroekonomicznym, finansowa rachunkowość środowiskowa oraz zarządcza rachunkowość środowiskowa (Szadziewska, 2013b, s. 144).

Badanie bibliometryczne, wykorzystujące metodę analizy trendu w zakresie liczby publikacji oraz metodę analizy cytowań, przeprowadzono na podstawie utworzonej w dniu 28 lipca 2018 r. lokalnej bazy danych w ramach bazy Thomson Reuters Web of Science. Utworzona lokalna baza obejmuje prace wydane w latach 1945–2018 i jest zbiorem publikacji (356 artykułów), ich pochodzenia geograficznego, rankingu publikacji, a także obszarów naukowych Web of Science. Autorka w analizie danych posługuje się zbiorczą nazwą rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Analiza bibliometryczna danych z tak wyznaczonej lokalnej bazy danych Web of Science wskazała, że badania nad rachunkowością w koncepcji rozwoju zrównoważonego cieszą się w ostatniej dekadzie najwyższym zainteresowaniem – prawie połowa wszystkich publikacji w analizowanym obszarze. W poprzedzających ją pięciu dekadach poziom publikacji oscylował na poziomie 8–13%. Liczbę prac na temat roli rachunkowości w rozwoju zrównoważonym przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Liczba publikacji	1945–1958	1959–1968	1969–1978	1979–1988	1989–1998	1999–2008	2009–2018
356	5	31	40	38	29	48	165
100%	1%	9%	11%	11%	8%	13%	46%

Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.

Szczegółowa analiza bibliometryczna danych z wyznaczonej lokalnej bazy danych Web of Science wskazała, że tematyka rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego była poruszana w piśmiennictwie o różnych obszarach/kategoriach badawczych. Świadczy to o charakterze interdyscyplinarnym badań związanych

Tabela 10. Obszary badawcze publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Obszary badawcze	Liczba publikacji	Procent
Ekonomia biznesu	248	69
Ekologia, nauki przyrodnicze	49	14
Administracja publiczna	40	11
Nauki techniczne – inne	23	6
Matematyka	15	4
Matematyczne metody w naukach w naukach społecznych	13	3
Technologia naukowa – inne	11	3
Roľnictwo	10	3
Inżynieria	10	3

Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.

z analizowaną kategorią. Najpopularniejsze kategorie badawcze Web of Science oraz obszary badawcze deklarowane przez autorów publikacji przedstawia tabela 10.

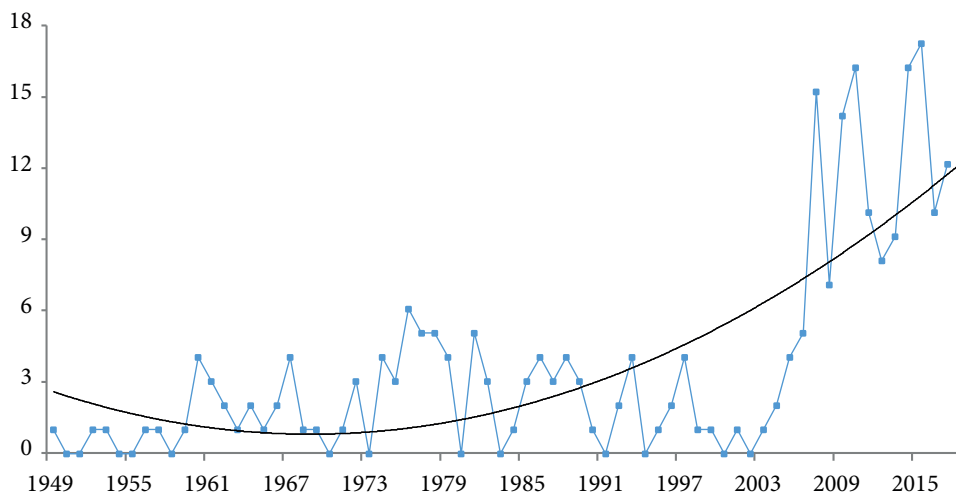
Jak przedstawia tabela 10., dominującym obszarem badań dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego według bazy Web of Science jest ekonomia biznesu (70%). Nauki przyrodnicze i ekologia stanowią 14% wszystkich publikacji lokalnej bazy, a administracja publiczna 11% bazy. Z uwagi na przedmiot badań niniejszej rozprawy do dalszej analizy bibliometrycznej przyjęto artykuły z kategorii *business economics*, tworząc lokalną bazę danych 248 pozycji piśmiennictwa indeksowanego w Web of Science. Analiza trendu liczby publikacji tej bazy wskazuje na istotny wzrost zainteresowania tym tematem w badaniach opublikowanych w piśmiennictwie indeksowanym w Web of Science. Rosnący trend prezentuje tabela 11. oraz rysunek 3.

Jak wynika z zaprezentowanych danych w tabeli 11. oraz na rysunku 3., w drugiej dekadzie XXI wieku powstało ponad 45% publikacji dotyczących rachunkowości

Tabela 11. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w kategorii *business economics* w bazie Web of Science w latach 1945–2018

Liczba publikacji	1945–1958	1959–1968	1969–1978	1979–1988	1989–1998	1999–2008	2009–2018
248	5	21	28	27	19	36	112
100%	2%	8%	11%	11%	8%	15%	45%

Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.



Rysunek 3. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w kategorii *business economics* w bazie Web of Science w latach 1945–2018

Źródło: Na podstawie lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.

na rzecz rozwoju zrównoważonego. Analizując linię trendu, można się spodziewać, że badania naukowe w analizowanym obszarze będą kontynuowane na co najmniej niezmiennym bądź wyższym poziomie. Dodatkowo warto w tym miejscu podkreślić, że liczba publikacji na ten temat jest istotnie wyższa, a prezentowane wyniki dotyczą tylko publikacji z najbardziej uznanych na świecie wydawnictw. Najwięcej publikacji tworzących analizowaną lokalną bazę pochodzi z czasopism: *Accounting Review*, *Economic Journal* i *Accounting Auditing Accountability Journal*, *Accounting Organizations and Society* oraz *Journal of Business Ethics*, a także z serii książek *Advances in Public Interest Accounting* wydawnictwa Emerald Group Publishing. Największą liczbę publikacji dotyczących rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego, indeksowanych w bazie Web of Science posiadają następujący autorzy: S.I. Cohen oraz S. Schaltegger (po pięć pozycji), a także T. Aronsson, J. Dillard, R. Gray, G. Lehman, B.D. Pal, S. Pohit oraz J. Roy (po cztery pozycje). Badania na temat rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego są prowadzone w różnych ośrodkach akademickich na całym świecie. Autorzy publikacji z lokalnej bazy danych Web of Science pochodzą ze Stanów Zjednoczonych (30%), Anglii (10%), Australii (8%), Szkocji 5%, Holandii (4%), Hiszpanii (4%), Nowej Zelandii (4%) oraz wielu innych krajów.

Szczególnie cenna w analizie rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego jest cytowalność piśmiennictwa świadcząca o tendencjach w zainteresowaniach badaczy na świecie. Wykorzystując badaną bazę lokalną Web of Science uwzględniającą piśmiennictwo indeksowane w kategorii *business economics*, baza Web of Science Core Collection umożliwiła wskazanie ich indeksu cytowań w latach 1965–2018. Obecnie łączna cytowalność publikacji z lokalnej bazy danych 248 artykułów to 2408. Tabela 12. przedstawia aktualny stan cytowalności publikacji z analizowanej bazy danych.

Tabela 12. Przegląd statystyk cytowań publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Statystyka cytowań	
Łączna liczba publikacji	248
Łączna liczba cytowań	2 408
Średnia cytowalność publikacji	9,71
h-index	22

Źródło: Na podstawie wyników Web of Science Core Collection z lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.

Na bardzo ciekawy wniosek wskazuje analiza obszarów badawczych publikacji cytujących publikacje z lokalnej bazy należące do obszaru badawczego *business economics* – są to bowiem publikacje nie tylko dotyczące ekonomii biznesu (64%), ale również nauk przyrodniczych i ekologii 27%, nauk technicznych w kategorii inne

10,7%, nauk społecznych w kategorii inne 9,5%, inżynierii 9,3% czy administracji publicznej 8,7 %. Fakt, że same publikacje o rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego należały do różnych obszarów badawczych oraz że były one również wykorzystywane w innych obszarach, świadczy o interdyscyplinarności badań rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego, a tym samym o ciągle rozwijającym się potencjale badawczym. Analizując dane pochodzenia autorów cytujących omawiane publikacje: Stany Zjednoczone (19%), Anglia (13%), Australia (14%), Szkocja (6%), można stwierdzić, że zagłębiem badań nad rachunkowością na rzecz rozwoju zrównoważonego są Stany Zjednoczone, a także Anglia, Szkocja i Australia.

Dane z Web of Science Core Collection dla bazy lokalnej publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego utworzonej w Web of Science pozwalają na wskazanie najbardziej cytowanych na świecie publikacji w obszarze rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018. Należy do nich osiem artykułów: (Gray, 2002; Defourny i Thorbecke, 1984; Pyatt i Round, 1979; Burritt i Schaltegger, 2010; Schaltegger i Burritt, 2010; Lehman, 1999; Wood i in., 2015; Chen i Roberts, 2010) w prestiżowych czasopismach naukowych znanych na całym świecie, takich jak: *Ecological Economics*, *Journal of Cleaner Production*, *Public Money Management, Sustainability*, *Eco Efficiency in Industry And Science*, *Sustainability Accounting and Accountability*, *Accounting Auditing Accountability Journal*, *Accounting Organizations And Society*, a także dwa rozdziały w książkach (Unerman, Bebbington i O'Dwyer, 2007; Ball i Grubnic, 2007). Cytowania tych dziesięciu publikacji stanowią ponad połowę wszystkich cytowań artykułów lokalnej bazy Web of Science. Tabela 13. wskazuje statystykę cytowań dziesięciu najbardziej cytowanych na świecie publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018 na podstawie bazy Web of Science Core Collection.

Ukazane w tabeli 13. publikacje o najwyższej łącznej cytowalności są znane środowisku naukowemu rachunkowości na całym świecie, jednak ich popularność istotnie wrosła dopiero w ostatnich dwóch dekadach. Tylko trzy publikacje (Defourny i Thorbecke, 1984; Pyatt i Round, 1979 oraz Lehman, 1999) pochodzą z XX wieku, pozostałe zostały opublikowane w dwóch pierwszych dekadach XXI wieku. Najpopularniejsze według Web of Science Core Collection definicje rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego dotyczą jej znaczenia w skali makro i mikro. W takim podziale, w porządku chronologicznym, zostały zaprezentowane w tabeli 14.

Jak wskazują definicje zawarte w tabeli 14., rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego jest postrzegana w piśmiennictwie o najwyższej cytowalności w analizowanym zakresie przedmiotowym zarówno z perspektywy mezo-, makro-, jak i mikroekonomicznej. Ponadto na poziomie przedsiębiorstwa autorzy wskazywali jej podwójne znaczenie – potrzeby sprawozdawcze i potrzeby zarządcze.

J. Defourny i E. Thorbecke (1984) oraz G. Pyatt i J.I. Round (1979) przeprowadzili badania dotyczące społecznej rachunkowości w ujęciu makroekonomicznym

Tabela 13. Statystyka cytowań publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018

Autorzy	Tytuł czasopisma/ książki (K)	Łączna liczba cytowań	Średnia cytowań na rok	1945–1981	1982–1991	1992–2001	2002–2011	2012–2018	Łącznie
R. Gray (2002)	Accounting Organizations and Society	276	16,24	0	0	0	102	174	276
J. Defourny i E. Thorbecke (1984)	Economic Journal	172	4,91	0	12	18	60	82	172
G. Pyatt i J.J. Round (1979)	Economic Journal	169	4,23	0	27	20	55	67	169
R.L. Burritt i S. Schaltegger (2010)	Accounting Auditing & Accountability Journal	155	17,22	0	0	0	3	152	155
J. Unerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer (2007)	Sustainability Accounting and Accountability (K)	123	10,25	0	0	0	40	83	123
S. Schaltegger i R.L. Burritt (2010b)	Journal of World Business	100	11,11	0	0	0	5	95	100
G. Lehman (1999)	Accounting Organizations and Society	95	4,75	0	0	3	41	51	95
R. Wood i in. (2014)	Sustainability	92	23	0	0	0	0	92	92
A. Ball i S. Grubnic (2007)	Sustainability Accounting and Accountability (K)	90	7,5	0	0	0	25	65	90
J.C. Chen i R.W. Roberts (2010)	Journal of Business Ethics	76	8,44	0	0	0	1	75	76

Źródło: Na podstawie wyników Web of Science Core Collection z lokalnej bazy danych Web of Science z dnia 25.07.2018 r.

Tabela 14. Znaczenie rachunkowości ukierunkowanej na realizację rozwoju zrównoważonego

Autorzy/publikacja	Definicje rachunkowości Znaczenie mezo- i makroekonomiczne
J. Defourny i E. Thorbecke, 1984	Matryca rachunkowości społecznej (<i>social accounting matrix</i>) to system danych równowagi ogólnej, łączący między innymi rozrachunki, działalność produkcyjną, instytucje, podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe
G. Pyatt i J. I. Round, 1979	Matryca rachunkowości społecznej (<i>social accounting matrix</i>) to zbilansowane rachunki dla czynników produkcji, działalności produkcyjnej, gospodarstw domowych i spółek określonych w szerszym kontekście pełnego krajowego systemu rachunkowości
R. Wood i in., 2014	Rachunkowość rozwoju zrównoważonego (<i>sustainability accounting</i>) Rachunkowość społeczna i środowiskowa (<i>environmental-economic accounting</i>) – bez definiowania, przeprowadzona analiza w: – perspektywie operacjonalizacji globalnie zintegrowanych zasad rachunkowości w ramach wytycznych SEEA (System of Environmental-Economic Accounting) – perspektywie procesu uzyskiwania zintegrowanej bazy danych w ramach koncepcji analizy międzyregionalnej wejścia/wyjścia
Znaczenie mikroekonomiczne	
G. Lehman, 1999	Rachunkowość społeczna i środowiskowa (<i>corporate social and environmental accounting</i>) to dwa powiązane ze sobą mechanizmy społeczne, które można wykorzystać do pomiaru i weryfikacji skutków zewnętrznych efektów przedsiębiorstw Stanowią część sfery publicznej zaangażowanej w ekspozycję i wyjaśnianie korporacyjnych skutków dla przyrody, jako odzwierciedlenie tego, co jest „istotne” dla społeczności i jej bytu na świecie Najnowsze odmiany rachunkowości społecznej i środowiskowej charakteryzuje zarządczy i proceduralny charakter
R. Gray, 2002	Rachunkowość społeczna (<i>social accounting</i>) to wszystkie formy rachunków, które wykraczają poza aspekty ekonomiczne, oraz wszystkie kategorie obejmujące rachunkowość odpowiedzialności społecznej, audyty społeczne, raportowanie z odpowiedzialności społecznej, raporty dotyczące spraw pracowniczych i zatrudnienia, raportowanie z dialogu z interesariuszami, a także rachunkowość środowiskową i sprawozdawczość środowiskową
A. Ball i S. Grubnic, 2007	Rachunkowość rozwoju zrównoważonego (<i>sustainability accounting</i>) to system, który powinien objąć informacje na temat polityki, strategii, programów i wyników rozwoju zrównoważonego, jak również ich skutków operacyjnych. W odniesieniu do organizacji sektora publicznego służy przewidywaniu, w jaki sposób polityka i programy przekładają cele polityczne rozwoju zrównoważonego na działania i zmiany w organizacjach, stanowiąc ramy odniesienia dla zrozumienia, w jaki sposób działają systemy naturalne i opracowania ostrożnego podejścia do realizacji podstawowych zadań organizacji

Autorzy/publikacja	Definicje rachunkowości
J. Unerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer, 2007	Rachunkowość rozwoju zrównoważonego (<i>accounting for sustainable development</i>) – bez definiowania wprost – podobnie jak konwencjonalna rachunkowość finansowa i zarządcza dostarcza narzędzi do zarządzania, planowania, kontroli i rozliczalności ekonomicznych aspektów organizacji, tak szersze techniki rachunkowości rozwoju zrównoważonego i odpowiedzialności mogą potencjalnie stać się narzędziami zarządzania, planowania, kontroli i rozliczalności organizacji pod kątem ich wpływu społecznego i środowiskowego
J. C. Chen i R. W. Roberts, 2010	Społeczna i środowiskowa rachunkowość (<i>social and environmental accounting</i>) – bez definiowania, określenie teoretycznych ram rachunkowości społecznej i środowiskowej w świetle teorii legitymizacji, teorii instytucjonalnej, teorii zależności od zasobów i teorii interesariuszy
R. L. Burritt i S. Schaltegger, 2010	Rachunkowość rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa (<i>corporate sustainability accounting</i>) – bez definiowania, ukazana w dwóch perspektywach: <ul style="list-style-type: none"> – krytycznego postrzegania rachunkowości jako źródła problemów, które prowadzą do braku rozwoju zrównoważonego – ścieżka zarządzania, czyli postrzegania rachunkowości jako zestawu narzędzi, które pomagają podejmować decyzje w różnorodnych okolicznościach przez różne podmioty, różne typy menedżerów, a także różne zainteresowane strony
S. Schaltegger i R. L. Burritt, 2010	Rachunkowość rozwoju zrównoważonego (<i>sustainability accounting; corporate sustainability accounting</i>) to zbiór metod zarządzania informacjami i metod rachunkowości, które próbują tworzyć i dostarczać wysokiej jakości istotnych informacji, aby wspierać przedsiębiorstwa w ich działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego Rachunkowość rozwoju zrównoważonego to podzbiór rachunkowości, który zajmuje się działaniami, metodami i systemami do rejestrowania, analizowania i raportowania: <ul style="list-style-type: none"> – finansowo wyznaczony wpływ przedsiębiorstwa na środowisko i społeczeństwo – wpływ ekologiczny i społeczny określonego systemu ekonomicznego (przedsiębiorstwa, miejsca produkcji, państwa itd.) – interakcje i powiązania między zagadnieniami społecznymi, środowiskowymi i gospodarczymi, które stanowią trzy wymiary rozwoju zrównoważonego

Źródło: Na podstawie: (Defourny i Thorbecke, 1984; Pyatt i Round, 1979; Lehman, 1999; Gray, 2002; Unerman, Bebbington i O'Dwyer, 2007; Ball i Grubnic, 2007; Burritt i Schaltegger, 2010; Schaltegger i Burritt, 2010; Chen i Roberts, 2010; Wood i in., 2014).

z wykorzystaniem modelowania równań strukturalnych za pomocą matrycy rachunkowości społecznej (*social accounting matrix*). J. Defourny i E. Thorbecke (1984, s. 111–112) definiują ją jako system danych równowagi ogólnej, łączący między innymi rozrachunki, działalność produkcyjną, instytucje (podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe), a G. Pyatt i J.I. Round (1979, s. 850) – jako zbilansowane

rachunki dla czynników produkcji, działalności produkcyjnej, gospodarstw domowych i spółek określonych w szerszym kontekście pełnego krajowego systemu rachunkowości. Niejako ich zaawansowaną kontynuację stanowią badania R. Wood i zespołu (2014), podejmujących się przeprowadzania badań w zakresie operacjonalizacji globalnie zintegrowanych zasad rachunkowości w ramach wytycznych SEEA (*System of Environmental-Economic Accounting*). Autorzy wskazali praktyczne aspekty wdrażania wytycznych SEEA dotyczących gromadzenia danych, poprawy podejścia do alokacji wpływu łańcucha dostaw oraz uwidaczniania globalnych wpływów w perspektywie produkcji i konsumpcji poprzez uzyskanie zintegrowanej bazy danych w ramach koncepcji wieloregionalnej analizy wejścia – wyjścia (Wood i in., 2014, s. 139). Autorzy w perspektywie makroekonomicznego znaczenia rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego stosują określenia rachunkowość społeczna, system rachunkowości środowiskowo-ekonomicznej oraz rachunkowość rozwoju zrównoważonego.

Pozostali autorzy definicji prezentowanych w tabeli 14. koncentrowali się zasadniczo na roli rachunkowości w działalności organizacji na rzecz rozwoju zrównoważonego, badając odpowiednio społeczno-środowiskową rachunkowość (Lehman, 1999; Chen i Roberts, 2010), społeczną rachunkowość (Gray, 2002), rachunkowość rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw (Burritt i Schaltegger, 2010; Schaltegger i Burritt, 2010). G. Lehman traktuje rachunkowość społeczną i środowiskową jako dwa powiązane ze sobą mechanizmy społeczne, które można „wykorzystać do angażowania hegemonicznych i niszczycielskich sił kapitalistycznych stosunków produkcji”, dostrzegając ich rolę w pomiarze i weryfikacji skutków zewnętrznych efektów korporacyjnych, między innymi kosztów zamknięcia zakładów. Autor, mimo że widzi „wąską i instrumentalną rolę rachunkowości, będącą odzwierciedleniem utylitarystycznego motywu, odpowiadającego ludzkim potrzebom i pragnieniom”, uważa że rachunkowość może od niej uciec, jednak tendencje proceduralne i instrumentalne w ramach modeli konwencjonalnej rachunkowości mogą opóźnić budowę bardziej krytycznych i interpretacyjnych modeli. Modele rozliczalności wynikają bowiem z pragnienia współczesnego liberalnego księgowego opracowania zasad sprawiedliwości (Lehman, 1999, s. 3–4).

G. Lehman przedstawia w swym opracowaniu ewolucję roli rachunkowości społeczno-środowiskowej, koncentrując się na modelach rozliczalności. Autor, badając dominujące liberalne modele rozliczalności, uwzględnił w szczególności rolę dialogu w rozwijaniu odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw, rolę rachunkowości i audytu społeczno-środowiskowego w określaniu ich miejsca w „post-komunitarnym” modelu odpowiedzialności. Dążył do ukazania „post-komunitarnej” roli korporacji w rozwijaniu odpowiedzialnego społeczeństwa, wskazując na potrzebę dialektyki w aspekcie rozwoju krytycznej i interpretacyjnej sfery publicznej, w której są oceniane działania korporacyjne. Autor proponuje, by społeczno-środowiskowa rachunkowość i społeczno-środowiskowy audyt były rozwijane wraz z podejściem krytyczno-interpretacyjnym jako część sfery publicznej, która zobo-

wiązuje się do ujawniania i wyjaśniania wpływu przedsiębiorstw na przyrodę, czyli do odzwierciedlenia tego, co jest „istotne” dla społeczności i bytu człowieka (Lehman, 1999 s. 30–31).

R. Gray (2002) udowadnia natomiast, że rachunkowość społeczna przyjmuje wiele różnych form i pojawia się pod różnymi etykietami. Autor uważa, że termin „rachunkowość społeczna” jest używany jako ogólne określenie „dla wygody”, obejmujące wszystkie formy „rachunków, które wykraczają poza gospodarkę” i dla wszystkich różnych etykiet, na których podstawie pojawiają się: rachunkowość odpowiedzialności społecznej, audyty społeczne, odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw, raportowanie społeczne, raporty dotyczące pracowników i zatrudnienia, dialogów zainteresowanych stron, a także rachunkowość środowiskowa i sprawozdawczość środowiskowa. Warto dodać, że w swoich początkowych badaniach R. Gray wraz ze współautorami (Gray i in., 1988, s. 8) społeczną i środowiskową rachunkowość zdefiniował jako proces informowania o społecznych i środowiskowych skutkach gospodarczych działań organizacji w poszczególnych grupach interesów w społeczności i w całym społeczeństwie. Wiąże się to z rozszerzeniem odpowiedzialności przedsiębiorstw poza tradycyjną rolę zapewnienia rachunku finansowego właścicielom kapitału.

J. Bebbington, J. Unerman i B. O’Dwyer (2014) nie zaprezentowali w swoim opracowaniu bezpośrednio definicji rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zauważają, że podobnie jak konwencjonalna rachunkowość finansowa i zarządcza były potężnym narzędziem zarządzania, planowania, kontroli i rozliczalności ekonomicznych aspektów organizacji, tak teraz szersze technologie rachunkowości rozwoju zrównoważonego i *accountability* mogą być potężnymi narzędziami zarządzania, kontroli, planowania oraz rozliczania odpowiedzialności organizacji za ich wpływ na społeczeństwo i środowisko, oprócz bardziej konwencjonalnej ekonomicznej stabilności organizacji (Bebbington, Unerman i O’Dwyer, 2014, s. 5). Z kolei A. Ball i S. Grubnic (2007) wskazują, że rachunkowość rozwoju zrównoważonego rozwinęła się w przedsiębiorstwach działających dla zysku z uwagi na historyczną rolę korporacji w generowaniu dobrobytu i ich niekiedy kontrowersyjnym wpływie na środowisko i społeczeństwo. Swoje badania koncentrują na, ich zdaniem, zbyt często pomijanym potencjale sektora publicznego wykorzystania rachunkowości w ocenie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Zdaniem autorów, ogromna skala działalności sektora publicznego i ich skutki dla gospodarki, środowiska i społeczności wskazują na wagę problemu, szczególnie wobec nałożonej presji na wiele organizacji sektora publicznego, aby zredukować koszty i zmniejszyć wydatki publiczne. Rachunkowość rozwoju zrównoważonego powinna obejmować informacje na temat polityki, strategii, programów i wyników rozwoju zrównoważonego, jak również ich skutków operacyjnych (Ball i Grubnic, 2007, s. 243).

Autorzy R.L. Burritt oraz S. Schaltegger opublikowali dwa artykuły w renomowanych czasopismach (Burritt i Schaltegger, 2010; Schaltegger i Burritt, 2010). W publikacji zatytułowanej *Sustainability accounting and reporting: fad or trend?* (2010), jak

już sam tytuł wskazuje, autorzy przedstawiają perspektywy rozwoju rachunkowości rozwoju zrównoważonego w dwubiegunowych perspektywach. Pierwsza reprezentuje krytyczne stanowisko, przyjmując, że rachunkowość rozwoju zrównoważonego stanowi źródło problemów, ponieważ „jej konwencje nie nadają się do celów rejestrowania oraz ujawniania informacji o wpływie na społeczeństwo i środowisko”. Z kolei druga ścieżka, którą warto według autorów rozwijać, dotyczy postrzegania rachunkowości rozwoju zrównoważonego jako zestawu narzędzi, które pomagają w przedsiębiorstwie podejmować decyzje w różnorodnych okolicznościach przez różne podmioty, różne typy menedżerów, a także różne zainteresowane strony.

Z kolei w swoim drugim popularnym artykule (Schaltegger i Burritt, 2010) autorzy przedstawiają bardziej szczegółową definicję, wskazując, że rachunkowość rozwoju zrównoważonego jest coraz częstszym terminem używanym do opisywania metod zarządzania informacjami i metod rachunkowości w celu tworzenia i dostarczania wysokiej jakości istotnych informacji, aby wspierać podmioty w ich działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego. R.L. Burritt oraz S. Schaltegger traktują rachunkowość rozwoju zrównoważonego jako podzbiór rachunkowości, który zajmuje się działaniami, metodami i systemami do rejestrowania, analizowania i raportowania – w szerokim podejściu – wpływu ekologicznego i społecznego określonego systemu ekonomicznego, na przykład przedsiębiorstwa, miejsca produkcji, państwa. Dotyczy ona finansowego wpływu oddziaływania na środowisko i społeczeństwo, ale przede wszystkim – jak przyjmują autorzy – interakcji i powiązań między zagadnieniami społecznymi, środowiskowymi i gospodarczymi, które stanowią trzy wymiary rozwoju zrównoważonego (Schaltegger i Burritt, 2010, s. 375). Autorzy przedstawiają w swoim opracowaniu historyczny rys rozwoju rachunkowości środowiskowej, społecznej, rachunków kosztów i rachunkowości zarządczej, *triple bottom line accounting*, wraz z raportowaniem dotyczącym wyznaczanych wyników. Wykazują rolę rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego jako podejścia wspomagającego zarządzanie w celu poprawy rozwoju zrównoważonego i odpowiedzialności korporacyjnej.

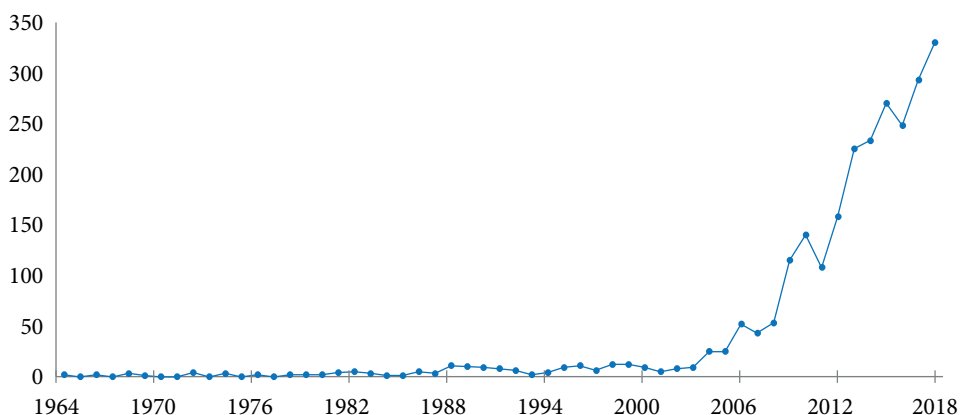
Z kolei J.C. Chen oraz R.W. Roberts (2010) nie nakreślili konkretnej definicji rachunkowości rozwoju zrównoważonego, ale podjęli się określenia teoretycznych ram rachunkowości społecznej i środowiskowej w świetle teorii legitymizacji, teorii instytucjonalnej, teorii zależności od zasobów i teorii interesariuszy. Autorzy wykazali, że niektóre przedsiębiorstwa inicjują działania społeczne oparte na bezpośrednich interakcjach z interesariuszami, a inne mogą podejmować podobne działania w celu zarządzania ich społecznym poziomem legitymizacji. Ponadto udowodnili, że przyjęcie perspektyw przedstawianych teorii pozwala na osiągnięcie zgodnych interpretacji biznesowych zjawisk społecznych, a ich wybór i zastosowanie powinny zależeć od ukierunkowania badań (Chen i Roberts, 2010, s. 651).

Analiza definicji piśmiennictwa o najwyższej cytowalności w zakresie rachunkowości rozwoju zrównoważonego pozwala stwierdzić, że jest to kategoria różnorodnie postrzegana. Przyjmując pryzmat funkcji przez nią realizowanych, można

wyróżnić makrorachunkowość rozwoju zrównoważonego, wspierającą rachunkowość narodową, a także mikrorachunkowość rozwoju zrównoważonego, wspierającą rachunkowość przedsiębiorstwa w obszarach sprawozdawczych i zarządczych. W obu perspektywach służy ona określeniu wpływu na środowisko i społeczeństwo działalności gospodarczej – całego kraju lub poszczególnych podmiotów. Ponadto analiza celów rachunkowości rozwoju zrównoważonego, wskazywanych bezpośrednio bądź pośrednio w koncepcjach prezentowanych w piśmiennictwie naukowym (por. tabela 14.), wskazuje, że mimo różnic definicyjnych łączy je wspólne założenie dotyczące rozszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości o pomiar i komunikowanie rezultatów działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Proponuje się tu uzupełnienie tradycyjnej rachunkowości, opartej na racjonalności ekonomicznej gospodarowania podmiotów, o wpływy koncepcji *homo sustinens* wyznaczającej dodatkowo potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności społecznej i środowiskowej.

Wobec wskazanego rosnącego zainteresowania badaniami naukowymi dotyczącymi rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego, szczególnie w ostatniej dekadzie, zauważalny jest również trend rosnącej cytowalności publikacji prezentujących wyniki tych badań. Trend w cytowalności publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego przedstawia rysunek 4.

Analiza trendu przedstawionego na rysunku 4. wyraźnie wskazuje na trzy kluczowe fazy: pierwsza faza miała miejsce do roku 1987 r., kiedy to poziom cytowań kształtował się na poziomie do 1–2 artykułów rocznie. Lekkie zainteresowanie tematyką wskazuje druga faza w latach 1988–2003, kiedy to poziom cytowań kształtował się na poziomie kilkunastu cytowań w skali roku, a faza trzecia rozpoczęła się w 2004 r. i trwa do dziś. Ostatnią fazę charakteryzuje bardzo dynamiczny wzrost cytowań.



Rysunek 4. Cytowalność publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1965–2018

Źródło: Web of Science Core Collection dla bazy lokalnej publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego utworzonej 28.07.2018 r.

Szczegółową analizę ewolucji rachunkowości dotyczącej koncepcji rozwoju zrównoważonego prezentują na przykład R. M. Mathews (1997, s. 481–531), R. Gray (2001, 2002), G. Lambertson (2005), J. Krasodomska (2014b), J. Bebbington i C. Larinaga (2014). R. M. Mathews (1997) w swoim opracowaniu podsumowującym 25 lat rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (autor używa określenia *social and environmental accounting*) wyróżnił jego trzy okresy – lata 1971–1980, 1981–1990, 1991–1995. Autor wskazuje, że w pierwszym okresie analizowana koncepcja była słabo rozwinięta. Nie istniały bowiem jeszcze takie czasopisma, jak: *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAAJ, 1988), *Critical Perspectives in Accounting* (CPA, 1990) czy *Journal of Accounting and Public Policy* (JAPP, 1982), a w istniejących poruszano tematy dotyczące aspektów behawioralnych i organizacyjnych rachunkowości, w tym także sympatyzujące z koncepcją rachunkowości ukierunkowanej na rozwój zrównoważony – czasopismo *Accounting, Organizations and Society* (Mathews, 1997, s. 484). Przeprowadzane w tym okresie badania były próbą opracowania metod pomiaru częstości ujawniania informacji przez organizacje, które były dobrowolne, niepewne, często niewiarygodne i niezorganizowane. Dotyczyły one głównie raportowania, próbowano mierzyć ilość nowych informacji publikowanych przez ograniczoną liczbę przedsiębiorstw, czemu towarzyszyła stosunkowo niewielka liczba normatywnych i filozoficznych wniosków. Ponadto w tych badaniach rzadko uwzględniano kwestie środowiskowe. Wyników badań nie publikowano często, a do najważniejszych prac z tego okresu R.M. Mathews zaliczył pozycje K. Ramanathana (1976), W. Abbotta i R. Monsena (1979) i A. Belkaouiego (1980). W tym okresie rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego nie uwzględniano w programach studiów ani też nie poświęcano jej miejsca w podręcznikach akademickich (Krasodomska, 2014b, s. 191–192).

Kolejny okres, lata 1981–1990, wyróżnia uwzględnienie aspektów środowiskowych w rachunkowości ukierunkowanej na rozwój zrównoważony, głównie pod wpływem informacji o licznych katastrofach ekologicznych. W tym okresie większą uwagę zwrócono na edukację w analizowanym zakresie. Na rynku wydawniczym pojawiły się czasopisma drukujące artykuły poświęcone rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, takie jak: *Journal of Accounting and Public Policy* w 1982 r., *Accounting, Auditing & Accountability Journal* w 1988 r., a także *Critical Perspectives in Accounting* w 1990 roku. Za najważniejsze publikacje tego okresu R.M. Mathews uważał artykuły A. Belkaouia i P.G. Karpik (1989), L. Parkera (1986) oraz R. Graya i współautorów (1988), w których (głównie opierając się na koncepcji kontraktu społecznego i teorii legitymizacji) próbowano znaleźć uzasadnienie dobrowolnego ujawniania przez przedsiębiorstwa danych społecznych i środowiskowych. Prowadzono także dyskusje nad zaangażowaniem księgowych w sprawy społeczne i środowiskowe (Krasodomska, 2014b, s. 192–192; Mathews, 1997, s. 491–495). J. Krasodomska, analizując dorobek polskich badaczy dotyczący aspektów rozwoju zrównoważonego w rachunkowości, zwraca uwagę na artykuły, które już w 1984 r. ukazały się w Zeszytach Teoretycznych Rady Naukowej pod

wspólną nazwą „Z badań nad rachunkowością społeczną” (Jarugowa, 1984; Jaglińska, 1984; Wołkowski, 1984).

W latach 1991–1995, czyli w ostatnim wyróżnionym przez R.M. Mathewsa (1997) okresie, zagadnienia środowiskowe zdominowały społeczne w rachunkowości rozwoju zrównoważonego, zyskując zainteresowanie zarówno u menedżerów, jak i u specjalistów z rachunkowości. Sprawy pracownicze, informacje na temat produktów i zaangażowania społeczności przez przedsiębiorstwa były udokumentowane w raportach rocznych, ale nadal niewielu badaczy wyznaczających zmiany w rachunkowości publikowało wyniki swoich badań. Te nieliczne zostały zaprezentowane między innymi w specjalnym wydaniu czasopism *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (1991) oraz *Accounting Forum* (1995). W tym okresie M. Mathews (1997) i D. Owen (1992) opublikowali kolejne książki poświęcone społecznej rachunkowości. Podręcznik M. Mathewsa i M. Perery (1995) był jednym z niewielu dostępnych wtedy pozycji dotyczących teorii rachunkowości, zawierających rozdział na temat jej społecznych i środowiskowych problemów (Krasodomska, 2014b, s. 193; Mathews, 1997, s. 496–498). W polskiej literaturze z tego okresu wyniki badań w zakresie społeczno-środowiskowych aspektów w rachunkowości publikowała głównie E. Burzym (1990, 1993).

R.M. Mathews zwrócił także uwagę, że w latach 1991–1995 rozpoczęły się prace regulacyjne w zakresie ram koncepcyjnych i standardów ujawnień korporacyjnych w zakresie działalności przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego. W niektórych krajach przybierają coraz konkretniejszą postać. Dotyczą w szczególności tego, jak powinno być sporządzone raportowanie społeczno-środowiskowe i jak należy je weryfikować. Ponadto nastąpił rozwój rachunkowości środowiskowej oraz rozwój systemów zarządzania środowiskowego. Jednak – nad czym bardzo ubolewał R.M. Mathews – do tego rozwoju przyczyniły się badania prezentowane w literaturze z obszaru zarządzania i kontroli zarządczej oraz planowania strategicznego. Zdaniem R.M. Mathewsa, niechęć badaczy z obszaru rachunkowości do odchodzenia od tradycyjnych postaw i paradygmatów ogranicza rozwój rachunkowości w nowych polach jej aktywności (Mathews, 1997, s. 496–499).

R.M. Mathews (1997), po analizie 25 lat zmian rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, sformułował następujące przyszłe kierunki badawcze (Mathews, 1997, s. 504–505):

- kontynuowanie tradycji badań mających na celu dokumentowanie i analizowanie tego, co ujawnia się w ramach rachunkowości rozwoju zrównoważonego, podążając ścieżką do pełnej odpowiedzialności podmiotów gospodarczych;
- badania normatywno-dedukcyjne w teorii rachunkowości zasobów ludzkich oraz uznawanie różnych rodzajów efektów zewnętrznych;
- analiza powodów, dla których rachunkowość ma służyć przedstawianiu informacji społecznych i środowiskowych, w tym takich jak umowa społeczna, legitymizacja organizacyjna i próby zaimponowania rynkom kapitałowym, czynniki motywujące;

- reaktywowanie badań normatywno-filozoficznych, które doprowadziły do prób modelowania rachunkowości;
- powiązanie badań z nauczaniem i nauczania z praktyką poprzez opracowanie odpowiednich programów w szkolnictwie;
- uznanie wkładu innych dyscyplin w zmiany rachunkowości rozwoju zrównoważonego i prowadzenie badań o charakterze interdyscyplinarnym;
- współpraca naukowców zajmujących się rachunkowością rozwoju zrównoważonego z innymi grupami specjalistów w zakresie opracowywania przepisów, standardów, polityki i strategii rozwiązywania problemów, w szczególności dotyczących ochrony środowiska.

Mimo że od przedstawienia przez R.M. Mathewsa kierunków badań upłynęły ponad dwie dekady, podczas których przeprowadzono wiele interdyscyplinarnych badań, są one nadal aktualne. Ostatnią fazę, wyodrębnioną na podstawie trendu w cytowalności publikacji z analizowanej tematyki, wyróżnia silny trend rosnącego zainteresowania. J. Krasodomska w dwóch dekadach XXI wieku dostrzega dalszy rozwój rachunkowości społecznej (Krasodomska, 2014b). Czasopismo *Accounting, Auditing & Accountability Journal* poświęciło jej w tym okresie aż trzy numery specjalne dotyczące teorii legitymizacji, etyki, społecznej i środowiskowej rachunkowości oraz rachunkowości rozwoju zrównoważonego. Coraz więcej artykułów dotyczących społeczno-środowiskowych aspektów rachunkowości zaczęto publikować na łamach takich czasopism, jak: *Accounting Forum*, *Accounting, Organizations & Society*, *Accounting, Critical Perspectives in Accounting*, *European Accounting Review*, *British Accounting Review*, *Accounting & Business Research* (Krasodomska, 2014b, s. 193).

Badania empiryczne XXI wieku to kontynuacja rozważań w zakresie pomiaru, harmonizacji i ujawnień wyników działań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego, w szczególności wyjaśniania przesłanek dokonywania dobrowolnych ujawnień w ramach teorii legitymizacji (Mathews 2000, s. 2, 16, 22), rozszerzanie dotychczasowej sprawozdawczości finansowej o raportowanie ESG, czyli o informacje z obszaru środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego, w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej. Novum polega na odniesieniu kategorii społeczno-środowiskowych także do rachunkowości zarządczej oraz audytu (por. tabela 15.).

Analizę definicji rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego przeprowadziło także liczne grono badaczy zarówno w literaturze polskiej (przykładowo Jarugowa, 1991; Burzym, 1993, 2008a, 2008b; Krasodomska, 2010b, 2014a, s. 84–92; Samelak, 2013, s. 25–27; Szadziewska, 2013a, s. 266–267; Biadacz, 2017). Autorzy, podobnie jak w anglojęzycznym piśmiennictwie naukowym, posługują się także różnymi określeniami, jak rachunkowość społeczna, rachunkowość środowiskowa, rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw, rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego, rachunkowość rozwoju zrównoważonego czy rachunkowość zrównoważona.

Przykładowo A. Jarugowa postrzegała rachunkowość społeczną jako identyfikację, pomiar i komunikowanie informacji wewnętrznych i zewnętrznych związanych z oddziaływaniem podmiotu i jego działalności na społeczeństwo (Jarugowa, 1991, s. 38). Z kolei zdaniem E. Burzym (1993), fundamentalnym zadaniem rachunkowości odpowiedzialności społecznej jest dostarczanie wszystkim interesariuszom informacji, na których podstawie będzie dokonywana kontrola i ocena działalności przedsiębiorstwa w stosunku do zgodności jego celów z celami społeczeństwa oraz jego udział w kreowaniu dobrobytu społecznego (Burzym, 1993, s. 6).

Próbę zdefiniowania rachunkowości odpowiedzialności społecznej podjęła także J. Krasodomska (2010b), postrzegając ją jako proces, w którego ramach organizacja, niezależnie od jej rozmiaru czy branży, w której działa, przedstawia swoją działalność w sferze społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Ponadto autorka wyróżniła dwa wymiary rachunkowości odpowiedzialności społecznej: wymiar wewnętrzny oraz wymiar zewnętrzny. Wewnętrzna rachunkowość, wpisana w system rachunkowości zarządczej, służy wsparciu menedżerów w podejmowaniu decyzji w sposób społecznie odpowiedzialny. Natomiast zadaniem zewnętrznej rachunkowości społecznej jest prezentacja wpływu przedsiębiorstwa na społeczeństwo i środowisko naturalne uzupełniająca funkcje rachunkowości finansowej (Krasodomska, 2010b, s. 337).

Zdaniem T. Gabrusewicz, rachunkowość społecznie odpowiedzialna obejmuje obciążenia i korzyści dla społeczeństwa będące wynikiem prowadzonej działalności danego podmiotu gospodarczego, które są zaprezentowane w postaci wartościowej lub opisowej, oraz demonstruje miejsca ich powstania. Można ją scharakteryzować jako pomiar i upublicznienie wpływu działalności gospodarczej na ogół społeczeństwa. Takie informacje mogą być używane przez kierownictwo wewnątrz i na zewnątrz podmiotu gospodarczego, dlatego cieszą się większą popularnością niż takie, które są tworzone w formie tradycyjnej (Gabrusewicz, 2010, s. 57–60). A. Szadziwska (2013a, s. 266) określa z kolei rachunkowość społecznie odpowiedzialną jako narzędzie do określenia i zarządzania ryzykiem społecznym i środowiskowym poprzez scharakteryzowanie wydajności zasobów i oszczędności nakładów oraz powiązanie szansy polepszenia wyników środowiskowych i społecznych z ekonomicznymi.

Kompleksowe zestawienie cech rachunkowości odpowiedzialności społecznej prezentuje definicja J. Samelaka (2013). Zdaniem jej autora, stanowi ona system pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowane na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej (Samelak, 2013, s. 27). Autor stwierdza, że związek pomiędzy społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstwa a rachunkowością odpowiedzialności społecznej wyznacza obszar zaspokajania potrzeb interesariuszy poprzez sprawozdawczość społeczną przedsiębiorstwa o ekonomicznych, społecznych i środowiskowych skutkach jego działalności. Rachunkowość odpowiedzialności społecznej

jest bowiem narzędziem pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw (Samelak, 2013, s. 34).

M. Marcinkowska (2013) z kolei zauważa, że „rachunkowość społecznie odpowiedzialną” można określić jako hermeneutyczną i emancypacyjną. Charakter hermeneutyczny (w wymiarze procesu dialektycznego) jest związany z poszukiwaniem narzędzia pozwalającego na wzajemne zrozumienie przedsiębiorstwa i jego interesariuszy. Natomiast emancypacja wynika z celu tego typu rachunkowości. Jest nim zmniejszenie asymetrii informacji między przedsiębiorstwem a jego interesariuszami poprzez odpowiednie raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Marcinkowska, 2013, s. 11–12).

M. Łada (2016) rozróżnia: „rachunkowość społecznej odpowiedzialności” i „społecznie odpowiedzialną rachunkowość”. Zdaniem autorki, „rachunkowość społecznej odpowiedzialności”, określana rachunkowością społeczną i rachunkowością rozwoju zrównoważonego, oznacza rachunkowość skierowaną na zniwelowanie luki legitymizacyjnej i wykazanie, że podmiot spełnia oczekiwania społeczne stawiane przedsiębiorstwom zrównoważonym. Natomiast „społecznie odpowiedzialna rachunkowość” jest rozwijana wyłącznie na potrzeby poprawy efektywności, w takim ujęciu, jak jest ona postrzegana w organizacji. Oznacza system pomiaru ekonomicznego skierowany na tworzenie wiarygodnego, wielowymiarowego finansowego i pozafinansowego obrazu działalności podmiotu i otoczenia, w którym funkcjonuje, umożliwiającego rzetelną ocenę zarówno jego efektywności finansowej, jak i oddziaływania na różnych interesariuszy – efektywności społeczno-ekonomicznej (Łada, 2016, s. 12).

M. Bąk i T. Orzeszko (2017, s. 11) dostrzegają z kolei „zrównoważony rozwój rachunkowości”, definiując go jako osiągnięcie zadowalającego stanu równowagi pomiędzy teorią, praktyką i polityką rachunkowości a jej zadaniami i funkcjami realizowanymi w ramach systemu informacyjnego zapewniającego wygenerowanie zbioru informacji potrzebnych do podejmowania decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Autorki zauważają, że nie wszystkie informacje dotyczące rozwoju zrównoważonego mogą być przedmiotem rachunkowości, ponieważ nie podlegają teoretycznemu instrumentarium rachunkowości. Przestrzegają, że informacje pochodzące z dodatkowych raportów, jak raportów społecznych czy środowiskowych „są oderwane od rachunkowości”. Zdaniem autorek, wprowadzanie do systemu rachunkowości informacji o charakterze społecznym i (lub) środowiskowym odbywa się najczęściej poprzez modyfikację instrumentarium rachunkowości finansowej i zarządczej, jednak w działaniach tych brak charakteru systemowego i powszechnego (Bąk i Orzeszko, 2017, s. 14–15).

Analiza zbioru publikacji o światowym zasięgu lokalnej bazy danych w ramach bazy Thomson Reuters Web of Science dotyczących rachunkowości wspierającej koncepcję rozwoju zrównoważonego, a następnie analiza dorobku piśmiennictwa polskojęzycznego w tym zakresie wykazała, że nastąpił, szczególnie w dwóch pierwszych dekadach XXI wieku, dynamiczny rozwój zainteresowania, a wraz z nim

słownictwa określającego różne działania związane z pomiarem, kalkulacją, ujawnieniem, raportowaniem i weryfikowaniem informacji o działaniach przedsiębiorstw (ale i organizacji międzynarodowych, państw, inicjatyw globalnych) na rzecz rozwoju zrównoważonego. Terminy wykorzystywane w charakterystyce rachunkowości uwzględniającej koncepcję rozwoju zrównoważonego prezentuje tabela 15.

Różny kontekst stosowania w praktyce i nauce przedstawionych w tabeli 15. terminów w piśmiennictwie naukowym czy praktyce gospodarczej nie pozwala na identyfikację i definiowanie każdego z terminów, choć ich zamienne stosowanie zagraża właściwemu postrzeganiu roli rachunkowości w zapewnianiu wiarygodności pre-

Tabela 15. Terminy wykorzystywane w charakterystyce rachunkowości rozwoju zrównoważonego

	Kategorie i terminy
I. Rachunkowość uwzględniająca szeroko rozumiane aspekty społeczne i środowiskowe	<ul style="list-style-type: none"> – rachunkowość odpowiedzialności społecznej – rachunkowość społeczno-środowiskowa – rachunkowość społeczna – rachunkowość zrównoważona – rachunkowość rozwoju zrównoważonego rachunkowość środowiskowa – rachunkowość ekologiczna – rachunkowość TBL
II. Sprawozdawczość z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego	<ul style="list-style-type: none"> – społeczna sprawozdawczość – środowiskowa sprawozdawczość – społeczno-środowiskowa sprawozdawczość – raportowanie CSR – raportowanie dotyczące odpowiedzialności społecznej – raportowanie niefinansowe – raportowanie zintegrowane – sprawozdawczość rozwoju zrównoważonego – sprawozdawczość TBL – sprawozdawczość ESG
III. Ujawnienia na temat zagadnień społecznych i środowiskowych	<ul style="list-style-type: none"> – społeczno-środowiskowe ujawnienia – ujawnienia z zakresu rozwoju zrównoważonego
IV. Rozrachunki z odpowiedzialności	<ul style="list-style-type: none"> – rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej – rozrachunek z odpowiedzialności społecznej – rozrachunek z odpowiedzialności środowiskowej
V. Zestawienie kosztów i korzyści środowiskowo-społecznych	<ul style="list-style-type: none"> – ekologiczny rachunek kosztów – środowiskowy rachunek kosztów pełnych – rachunek kosztów i korzyści społecznych
VI. Niezależny audyt lub atestacja sprawozdawczości środowiskowo-społecznej	<ul style="list-style-type: none"> – audyt wyników społecznej odpowiedzialności – atestacja raportów dotyczących odpowiedzialności społecznej zewnętrzna atestacja raportów dotyczących rozwoju zrównoważonego – audyting ekologiczny – audyt rozwoju zrównoważonego – audyt informacji niefinansowych

zentowanych danych. W swym znaczeniu wychodzą poza informacje generowane w ramach tradycyjnego systemu rachunkowości, świadcząc jednocześnie o rozszerzeniu jej zakresu przedmiotowego. Przykładowo ujawnienia na temat zagadnień społecznych i środowiskowych nie zawsze mają formę raportów, a przyjmując dobrowolny kształt odpowiadający potrzebom zarządzania relacjami z interesariuszami przedsiębiorstwa, nie muszą się odwoływać do systemu rachunkowości. Z kolei pojęcie rozrachunku z odpowiedzialności danego podmiotu za swoje oddziaływanie na otoczenie jest znacznie szersze, zdaniem autorki wykraczające poza ramy rachunkowości, choć rachunkowość może stanowić jego kluczowe wsparcie. Przykładowo, wsparcie wewnętrznego rozrachunku mogą stanowić rachunki kosztów i korzyści środowiskowo-społecznych przeprowadzone w ramach rachunkowości zarządczej.

Źródeł rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego można bowiem się doszukiwać na dwóch płaszczyznach (Schaltegger i Burritt, 2010, s. 383):

- jako całkowicie nowy system rachunkowości opracowany w celu promowania strategii rozwoju zrównoważonego,
- jako rozszerzenie lub modyfikacja konwencjonalnej rachunkowości finansowej, rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej.

Współcześnie rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego na poziomie podmiotu gospodarczego dąży do zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy spoza przedsiębiorstwa, a także interesariuszy wewnętrznych, jak właściciele czy pracowników³². Rosnące oczekiwania wobec sprawozdawczości zewnętrznej wymagają dalszego rozwoju rachunkowości. Do kluczowych wyzwań można zaliczyć dostarczanie i integrowanie ilościowych i jakościowych informacji środowiskowo-społecznych z ekonomicznymi, w ich wymiarze finansowym i niefinansowym, raportowanie dotyczące wpływu organizacji na środowisko naturalne i otoczenie, konstruowanie instrumentarium wspomagającego przygotowywanie informacji zintegrowanej i zapewniającego jej weryfikację. Jednocześnie potrzeby zarządcze podmiotów gospodarczych wyznaczają kierunek rozwoju rachunkowości, dotyczą zapewnienia pomiaru wyników działań umożliwiającego podejmowanie decyzji zrównoważonych w trzech wymiarach: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. Do pośrednich przesłanek rozwoju rachunkowości należy wymienić jej rolę we wzmacnianiu przewagi konkurencyjnej na rynku poprzez legitymizowanie się statusem przedsiębiorstwa zrównoważonego oraz w stwarzaniu warunków etycznego zarządzania, co pozwala na rozliczenie z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej.

Rozwój rachunkowości, pod wpływem rosnącego znaczenia rozwoju zrównoważonego w każdym z tych obszarów, można rozpatrywać w perspektywie praktyki i nauki. Rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego może bowiem stymulować gospodarność i zachowania etyczne przedsiębiorstwa przez tworzenie udo-

³² Podział interesariuszy na wewnętrznych i zewnętrznych został przedstawiony w podrozdziale 2.2.2. niniejszej rozprawy.

kumentowanej podstawy do rozrachunku z jej odpowiedzialności za efektywność i społeczno-ekonomiczną racjonalność gospodarowania, będąc jednocześnie instrumentem kształtowania i utrzymania ładu korporacyjnego. Warunkiem tworzenia wiarygodnego obrazu liczbowego rezultatów działalności przedsiębiorstwa jest zapewnienie atrybutów przejrzystości i rzetelności oraz międzynarodowej porównywalności (Samelak, 2013, s. 34). Dlatego główne kierunki ewolucji rachunkowości, uwzględniające przesłanki społeczno-ekologiczne działalności gospodarczej, dotyczą pełnego objęcia środowiska przyrodniczego i wytworzonego przez człowieka oraz środowiska społecznego rachunkiem ekonomicznym, w szczególności poprzez (Stępień, 2001, s. 192–193):

- dostosowanie przedmiotu pomiaru do realizacji celów zewnętrznych, takich jak pomiar dochodu narodowego i poziomu dobrobytu, uwzględniającego jakość środowiska,
- interpretację kategorii ekonomicznych związanych ze środowiskiem, niezbędnych w nauce i praktyce rachunkowości, na tle ich interpretacji w ekonomii środowiska,
- rozwój koncepcji bilansowego ujęcia zasobów środowiska w skali mikro- i makroekonomicznej, dostosowanych do możliwości i metod pomiaru wartości środowiska,
- opracowanie koncepcji rachunku kosztów i rezultatów rzeczowych i finansowych ochrony środowiska,
- doskonalenie rachunku kosztów działalności w kierunku koncepcji rachunku kosztów pełnych, tj. uwzględniających wpływ działalności przedsiębiorstwa na środowisko,
- zwiększenie wartości poznawczej (treść, stopień szczegółowości, zakres ujawnień) sprawozdawczości w aspekcie ekologicznej (środowiskowej) implikacji działalności gospodarczej,
- doskonalenie metod pomiaru kapitału intelektualnego i sposobów włączenia wyników do raportowania gospodarczego.

Interdyscyplinarność koncepcji rachunkowości rozwoju zrównoważonego (por. tabele 6., 10. i 15.) stanowi dla rachunkowości wyzwanie, z którym ani praktyka, ani nauka jeszcze sobie nie poradziły. Budzi nawet niepokój w części środowiska naukowego, o czym szerzej w podrozdziale 2.2.4. niniejszej rozprawy. Złożoność oczekiwań wobec rachunkowości jako jednego z aspektów coraz bardziej znaczącej koncepcji rozwoju zrównoważonego trafnie przedstawili we wnioskach z badań Ch. de Villiers oraz Ch. Van Staden (2014). Autorzy twierdzą, że rachunkowość rozwoju zrównoważonego jako „ekscytująca i dynamiczna sfera badań” może (Villiers i Staden, 2014, s. 2):

- dotyczyć zarówno sektora prywatnego, jak i publicznego,
- obejmować zarówno kwestie społeczne, jak i środowiskowe, w tym tak różnorodne zagadnienia, jak emisje dwutlenku węgla i zużycie wody,
- przyjmować różne formy w krajach rozwiniętych i rozwijających się,
- być analizowana z perspektywy zaangażowania interesariuszy lub ujawnień,

- dotyczyć ujawnień przedsiębiorstw skierowanych do różnych grup odbiorców w raportach rocznych, sprawozdaniach z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego i informacjach na stronach internetowych,
- podchodzić z perspektywy roli księgowych lub roli menedżerów,
- dotyczyć wyników przedsiębiorstwa,
- dotyczyć reakcji rynku na ujawnienia przedsiębiorstw,
- dotyczyć motywacji do ujawnienia informacji o wynikach działań przedsiębiorstw,
- wykazywać realizację oczekiwań informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstw.

Ponadto, zdaniem G. Lambertona (2005), przypisanie pomiaru wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, poza ekonomicznymi, do rachunkowości powinno się odbyć w sposób naturalny, gdyż zawodowi księgowi mogą się istotnie przyczynić do przeciwdziałania kryzysowi ekologicznemu i społecznemu. Zdaniem autora ich konstruktywny wkład może wynikać ze zgromadzonej wiedzy i doświadczenia w zakresie tradycji rachunkowości, raportowania dotyczącego wyników finansowych, które powinny się przydać przy przygotowywaniu innych informacji rachunkowych na poziomie korporacyjnym. Ponadto wiedza z rachunkowości może być również wykorzystywana w zakresie ograniczeń i krytycznych założeń leżących u podstaw informacji rachunkowych na temat wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Lamberton, 2005, s. 15–16).

Reasumując, rozwój rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego należy postrzegać z perspektywy jej głównych przenikających się wzajemnie wymiarów: wymiaru naukowego, praktycznego, funkcjonalnego, politycznego, rozrachunkowego, etycznego, prawnego. Analiza trendów w liczbie publikacji, jak i ich cytowalności pozwala się spodziewać dalszej ewolucji rachunkowości zarówno na szczeblu makro, jak i na szczeblu przedsiębiorstwa. Wpływ rozwoju zrównoważonego na naukę i praktykę rachunkowości stanowi zatem jedną z kluczowych przesłanek jej zmian.

1.4. Założenia koncepcji *accountability* a rola rachunkowości

Wzrost znaczenia rozwoju zrównoważonego uczynił koncepcję *accountability* centralną ideą odnoszącą się do głównych problemów lokalnego i globalnego zarządzania i nadzoru zachowań organizacyjnych i politycznych w kwestiach rozwoju ekonomicznego, środowiskowego i społecznego. Sam termin „*accountability*” ma wiele definicji i jest stosowany w różnym znaczeniu. Oznacza on bowiem zdolność i obowiązek wyjaśniania i uzasadniania zdarzeń i działań, obowiązek dokonania rachunku (Perks, 1993, s. 24), a także „stan, w którym osoby są zobowiązane do

udzielenia odpowiedzi na inne” (Gabbard, 2000, s. 53). *Accountability* jest obowiązkiem przedstawienia rachunku z działań, za które jest się odpowiedzialnym (Gray i in., 1997, s. 4).

W języku polskim trudno znaleźć odpowiednik pozwalający na oddanie znaczenia słowa *accountability*. Jego znaczenia poszukiwali liczni autorzy, w tym m.in. Jarugowa, 1991; Burzym, 1993; 2008b; Dobija, 2003; Gabrusewicz, 2010, s. 36; Szot-Gabryś, 2013, s. 94. Według A. Jarugowej (1991, s. 38) rozrachunek z odpowiedzialności społecznej można utożsamiać z identyfikacją, pomiarem i komunikowaniem informacji wewnętrznych i zewnętrznych, związanych z wpływem przedsiębiorstwa i jego działalności na społeczeństwo (Jarugowa, 1991, s. 38). Z kolei E. Burzym (1993) interpretuje funkcjonowanie przedsiębiorstwa w otoczeniu, na którego rzecz świadczy i z którego świadczeń korzysta, jako zobowiązanie do rozliczania się z otoczeniem z tytułu odpowiedzialności za rezultaty działalności (Burzym, 1993 s. 8). W swoich kolejnych rozważaniach E. Burzym wskazuje także na potrzebę „rozliczania się z tytułu odpowiedzialności (*accountability*)” (2008b, s. 79). Zdaniem T. Gabrusewicza (2010), odpowiedzialność biznesu należy jednak bardziej utożsamiać z rozliczalnością niż moralnym zobowiązaniem (Gabrusewicz, 2010, s. 36). Z uwagi na to, że nie można w języku polskim jednoznacznie oddać złożoności znaczenia terminu „*accountability*”, autorka rozprawy posługuje się jego oryginalnym brzmieniem w znaczeniu wskazanym w dalszej części niniejszego rozdziału.

Zdaniem G. Lehmana, *accountability* staje się „technologią”, która tworzy wymianę między wszystkimi poziomami w społeczeństwie w celu reprezentowania interesów wszystkich obywateli, a nie tylko wybranych lub uprzywilejowanych grup (Lehman, 1999, s. 13). M. J. Dubnick (2002, s. 1) przypisuje *accountability* trzy znaczenia: symbol, indeks i ikona. Symboliczność tego pojęcia wynika z jego synonimicznej natury, polegającej na występowaniu tak wielu innych pojęć. Tym samym ta cecha sprawia, że jest to cenne narzędzie dla retorycznych wypowiedzi, w których używa się tego terminu w zastępstwie dla innych słów (na przykład odpowiedzialność, zdolność do odpowiedzialności, wierność), albo także dla stylistycznej różnorodności, albo też ze względu na jej zdolność do generowania pożądanego efektu w grupie docelowej. Z kolei indeksowe (wskaźnikowe) znaczenie *accountability* informuje o zdolności reagowania przedsiębiorstwa na swoje zobowiązania. Jednocześnie wskazuje na warunki, które obiecuje dany podmiot stworzyć, gdyż obejmuje swoją obietnicą postawienie kogoś przed wymiarem sprawiedliwości, poddawanie wyników kontroli, promowania demokracji poprzez formy instytucjonalne oraz ułatwiania zachowań etycznych. Pojęcie *accountability* przybrało także znaczenie ikony, choć słowa rzadko osiągają status ikon, a kiedy tak się dzieje, nie ma czystej formy ikonicznego użycia. Podobnie *accountability* ma być często przypięcętowaniem czegoś, co ma być wiarygodne (Dubnick, 2002, s. 1–2).

Koncepcja *accountability*, mimo że oznacza stosunkowo prostą relację, zawiera wiele zmiennych determinujących funkcje „zleceniodawców” i „agentów”. Zdaniem

M. Bovensa, *accountability* można określić jako relację społeczną, w której aktor czuje obowiązek wyjaśnienia i uzasadnienia swojego postępowania wobec niektórych istotnych stron jego aktywności (Bovens, 2005, s. 184). Stosunek rozliczalności w ramach koncepcji *accountability* istnieje bowiem pomiędzy podlegającym rozrachunkowi (aktor lub *accountor*) i tym, który jest odpowiedzialny przed prowadzącym rozrachunek (*accountability forum* lub *accountee*). Aktor może być osobą lub instytucją, podczas gdy *accountee* może być konkretną osobą lub instytucją, ale może także być bardziej wirtualnym bytem, własnym sumieniem lub ogółem społeczeństwa (Bovens, 2005, s. 184). Relacja między stronami rozliczalności jest określona w formalnej lub nieformalnej umowie określającej prawa i obowiązki stron. Główny zleceniodawca zwykle przekazuje agentowi instrukcje (wytyczne) dotyczące oczekiwanych działań, a także pewną władzę nad zasobami, za których pomocą można wykonać te działania (Gray i in., 1988, s. 7). W ten sposób zleceniodawca nakłada na agenta dwa typy odpowiedzialności: odpowiedzialność za działanie (lub jego niepodjęcie), a także odpowiedzialność za rozliczenie tych działań, czyli *accountability* (por. Fijałkowska, 2017, s. 46–47; Szychta, 2007, s. 70–71). Koncepcja *accountability*, nie narzucając poziomu władzy, może dotyczyć władzy w skali globalnej, międzypaństwowej, państwowej, instytucji (w tym instytucji finansowych), dużej korporacji czy na poziomie jednostki gospodarczej.

Przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności w ramach koncepcji *accountability* wymaga przede wszystkim co najmniej trzech elementów. Po pierwsze aktor musi się czuć zobowiązany, aby poinformować forum o swoim postępowaniu, dostarczając różnego rodzaju danych dotyczące wykonywania zadań, wyników lub procedur. Po drugie, informacja może skłonić forum do przesłuchania aktora i zakwestionowania adekwatności informacji lub legalności zachowania. Po trzecie, forum odpowiedzialności zazwyczaj ocenia osąd aktora. Sankcje te mogą być wysoce sformalizowane, na przykład w postaci grzywny, środków dyscyplinarnych, a nawet sankcji karnych, ale często kara będzie jedynie domniemana lub nieformalna, jak choćby sam fakt publicznego podania wyników swojego działania, co może wpłynąć na negatywny wizerunek (Bovens, 2005, s. 185).

E. Weisband i A. Ebrahim, na podstawie badań literaturowych, wyznaczyli cztery podstawowe cechy *accountability* (Weisband i Ebrahim, 2007, s. 5):

- przejrzystość, wymagająca rzetelnego gromadzenia informacji, a także ich komunikowania w sposób jednoznaczny, niebudzący wątpliwości u odbiorcy informacji;
- odpowiedzialność w znaczeniu zdolności przedsiębiorstwa do formalnego odpowiadania za swoją działalność wobec otoczenia, wymagająca stosowanego uzasadnienia działań i decyzji podjętych, jak i uzasadnienia działań zaniechanych;
- zgodność, wymagająca monitorowania i oceny przestrzegania procedur w przedsiębiorstwie, realizacji założonych przez nią wyników, a także zapewniania zgodności między wartościami przedsiębiorstwa a wartościami danej społeczności, w połączeniu z przejrzystością w komunikowaniu realizacji tych założeń;

- zdolność egzekwowania oczekiwanego działania lub w razie jego braku zdolność przyjęcia sankcji.

Znaczenie *accountability* dopełniają informacje wskazujące „dla kogo?”, „za co?” i „jak?” należy przeprowadzić rozrachunek z odpowiedzialności. Posługiwanie się tym terminem wymaga zatem doprecyzowania interesariuszy przekazywanej informacji (wewnętrznych, zewnętrznych), przedmiotu odpowiedzialności (realizowane cele określone w strategii przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego, ale także przyjęte wartości, normy, kulturę, moralność), a jednocześnie sposobu rozliczenia (raport z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, określone wskaźniki czy osiągnięcia o charakterze ekonomicznym, społecznym i środowiskowym).

Koncepcja *accountability* stopniowo ewoluuje, a jej pierwotne założenia przekształcają się wraz z nowymi globalnymi warunkami prowadzenia działalności. Zewnętrzny wymiar koncepcji *accountability* oznaczający relację między „zleceniodawcą” a „agentem” zostaje uzupełniany przez perspektywę wewnętrzną koncepcji oznaczającą odpowiedzialność przedsiębiorstwa wobec siebie samego z przestrzegania przyjętych norm oraz wartości³³. Jak zauważają E. Weisband i A. Ebrahim (2007), wynika to z zaistniałych trudności rozumienia *accountability* w języku agenta i zleceniodawcy, a także problemów na poziomie organizacyjnym związanym z wielorakimi i konkurencyjnymi rozrachunkami, asymetrią zasobów i władzy interesariuszy oraz trudnością z równoważeniem wewnętrznego uczenia się i innowacji z zewnętrznymi wzorcami i standardami (Weisband i Ebrahim, 2007, s. 13). Potwierdza to stwierdzenie M. Bovensa (2005), który określa je jako „jedno z tych sugestywnych słów politycznych, które można wykorzystać do wyciszenia kłótni, do wywołania obrazu zaufania, wierności i sprawiedliwości lub do powstrzymania krytyków” (Bovens, 2005, s. 182).

Zdaniem E. Weisband i A. Ebrahim (2007), pierwsza generacja *accountability* jest stopniowo wypierana bądź uzupełniana „perspektywą drugiej generacji”. Założeniem nowego podejścia o charakterze interpretacyjnym i hermeneutycznym jest zastosowanie języka odpowiedzialności do rzeczywistości podmiotów kształtowanej przez dynamikę instytucjonalną lub kulturową w formie partycypacyjnej praktyki, wyznaczającej jej wpływ na stosunki społeczne i konfiguracje władzy (Weisband i Ebrahim, 2007, s. 8). W tym podejściu koncepcję *accountability* można zatem rozumieć jako zjawisko społeczne, ukształtowane i odzwierciedlające wzajemne zależne relacje między polityką, kulturą, normami społecznymi i oczekiwaniami instytucjonalnymi.

Podsumowując znaczenie *accountability* w wymienionych publikacjach naukowych, można stwierdzić, że autorzy posługiwali się najczęściej trzema terminami:

³³ W piśmiennictwie naukowym wyróżnia się różne klasyfikacje i podziały koncepcji *accountability* przedsiębiorstwa, w tym wewnętrzną i zewnętrzną, funkcjonalną i strategiczną, horyzontalną i wertykalną (zstępującą i wstępującą). Pogłębioną analizę klasyfikacji *accountability* na poziomie przedsiębiorstwa przedstawia podrozdział 3.1. niniejszej rozprawy.

„rozliczalność”, „rozrachunek” i „odpowiedzialność” w podejściu tradycyjnym *accountability*, a także „partycypacyjną praktyką”. Zdaniem autorki, to właśnie łącznie te określenia oddają sens pojęcia *accountability*, co w odniesieniu do przedsiębiorstwa i jego relacji z otoczeniem (interesariuszami wewnętrznymi i zewnętrznymi) może oznaczać:

- przyczynę: potrzeba odpowiedzialności,
- cel: rozliczalność przedsiębiorstwa z ponoszonej odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej wobec otoczenia,
- metodę: rozrachunek z odpowiedzialności,
- docelowy kierunek: partycypacyjna praktyka.

Accountability oznacza zatem w rozprawie koncepcję odpowiedzialności, rozliczalności i rozrachunku z działań i ich wpływu na otoczenia, ale także system rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa. Jednocześnie *accountability* jest traktowana jako zjawisko społecznej zależności polityki, kultur, norm społecznych i oczekiwań instytucjonalnych. Wymienione aspekty determinują postrzeganie zadań rachunkowości ukierunkowanej na rozwój zrównoważony. Ma ona bowiem wspierać:

- budowanie odpowiedzialności przedsiębiorstwa za oddziaływanie na otoczenie, nie tylko w sposób ekonomiczny,
- kalkulowanie i kontrolowanie działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa w koncepcji *accountability*,
- uwzględnienie potrzeb społecznych wynikających z oddziaływania przedsiębiorstwa na ostateczny wynik relacji politycznych, kulturowych, społecznych i instytucjonalnych.

Taka interpretacja zadań rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego jako narzędzia rozrachunku z odpowiedzialności istotnie rozszerza jej rozumienie i odpowiedzialność w stosunku do rachunkowości konwencjonalnej. Koncepcja *accountability* stanowi od załączków istnienia rachunkowości jej „początek i koniec” (Mattessich, 1995, s. 2). M. Bovens doszukuje się historycznego powiązania koncepcji *accountability* z rachunkowością, a nawet z samą księgowością. Podobnie M.J. Dubnick (2002) korzeni współczesnej koncepcji *accountability* dopatruje się w czasach panowania Williama I, w dekadach po podboju Anglii przez Normanów w 1066 r. W 1085 r. William I zażądał od wszystkich posiadaczy nieruchomości w swoim królestwie przeprowadzenia rachunku tego (*a count*), co posiadali. Te rzeczy zostały wycenione i wymienione przez królewskich agentów w tzw. *Domesday Books*. Na początku XII wieku te działania przekształciły się w wysoce scentralizowaną administrację królestwa, które było zarządzane przez scentralizowany audyt i rachunek półroczny (Dubnick, 2002, s. 7).

W XXI wieku znaczenie *accountability* wykroczyło znacznie poza zakres księgowości i stało się symbolem dobrego zarządzania, zarówno w sektorze publicznym,

jak i prywatnym. Ponadto pierwotna relacja wynikająca z potrzeb inwentaryzacyjno-księgowych się odwróciła. „Odpowiedzialność” nie odnosi się do suwerenów, poddanych, ale na odwrót, to same władze i zarządzający są pociągane do odpowiedzialności przez swoich obywateli (Bovens, 2005, s. 183), a w przedsiębiorstwach przez ich szerokie grono interesariuszy. W odniesieniu do przedsiębiorstw dostrzega się dwojaką rolę rachunkowości. Pierwsze ujęcie można określić jako narzędziowe albo proceduralne, a drugie jako społeczne, podkreślające rolę społeczną rachunkowości jako systemu o wzajemnych relacjach z otoczeniem organizacyjnym i społecznym³⁴. W perspektywie każdego z podejść można odczytywać funkcję rachunkowości w przeprowadzaniu rozrachunku z odpowiedzialności w ramach koncepcji *accountability*.

Rachunkowość odpowiada „dzięki stosowaniu (w coraz szerszej skali) obligatoryjnego rozrachunku przedsiębiorstw i instytucji za szeroko rozumianą, społeczno-ekonomiczną racjonalność wykorzystania zasobów materialnych i ludzkich” (Burzym, 2008b, s. 82–83). Zdaniem A. Szychty (2015b), rachunkowość może być narzędziem rozliczenia się z odpowiedzialności zarówno wewnątrz podmiotu gospodarczego (rachunkowość zarządcza), jak i podmiotu i jego zarządu wobec interesariuszy zewnętrznych (rachunkowość finansowa). Obecnie oczekuje się, by rachunkowość stanowiła podstawę do rozliczenia się organizacyjnych podmiotów gospodarczych z ekonomicznymi, ekologicznymi, społecznymi skutkami swojej działalności nie tylko przed dostawcami kapitału własnego, lecz także przed innymi grupami społecznymi i społeczeństwem jako całością, przyjmując postać rachunkowości środowiskowej, społecznej odpowiedzialności albo rozwoju zrównoważonego (Szychta, 2015b, s. 24).

Podobne stanowisko prezentują B. Gierusz i T. Martyniuk (2009), twierdząc, że rachunek odpowiedzialności, czyli rozliczania się, za prowadzoną działalność i jej rezultaty jest możliwy dzięki systemowi informacyjnemu rachunkowości. Daje ona bowiem podstawę dokumentacyjną i informacyjną rozliczania się zarządu przed właścicielem, a przedsiębiorstwa – przed społeczeństwem. Autorki podkreślają, że rachunkowość odpowiedzialności społecznej to koncepcja oparta właśnie na rachunku odpowiedzialności, a rachunkowość odgrywa podwójną rolę – działa na rzecz przedsiębiorstwa i społeczeństwa (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 125). M. Dobija stwierdza, że „rachunkowość w teorii i praktyce może służyć jako narzędzie utrzymywania równowagi w organizacjach ekonomicznych oraz gospodarce narodowej jako całości. Rachunkowość wypełnia tę funkcję, nie tylko dostarczając danych do systemu makroekonomicznej oceny, na przykład do pomiaru PKB, lecz także wzbogacając teorię utrzymania równowagi w gospodarce” (M. Dobija, 2014, s. 27).

Wobec przemian społeczno-gospodarczych rola rachunkowości systematycznie rośnie. Nie tylko wpływa na ogólną politykę gospodarczą oraz znajduje coraz

³⁴ W drugim ujęciu rachunkowość jest systemem utrzymania i usankcjonowania społecznego i ekonomicznego porządku w obrębie określonej społeczności (Szychta, 2015b, s. 24).

szersze wykorzystanie w zarządzaniu państwem, ale jest wykorzystywana w polityce stabilizacji gospodarczej, kontroli cen i płac, dla regulacji wyróżnionych sektorów gospodarki i dla stosowania innych form interwencjonizmu państwowego (Burzym, 2008b, s. 73). Rachunkowość jako system pomiaru ekonomicznego jest celowo zorientowana na (Burzym, 2008a, s. 34):

- zarządzanie nakierowane na realizację celów gospodarczych,
- wewnętrzny i zewnętrzny rozrachunek wynikający z międzypodmiotowych powiązań, rzeczowych i finansowych,
- rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej i społecznej przedsiębiorstw.

Możliwość wykorzystania rachunkowości na potrzeby rozliczenia z odpowiedzialności społecznej poprzez funkcję kontrolną zauważa T. Szot-Gabryś (2013). Autorka stwierdza, że rola rachunkowości w tym zakresie wynika z istoty informacyjno-kontrolnego systemu rachunkowości. System ten umożliwia pomiar wartościowy i ilościowy czynników kształtujących elementy odpowiedzialności społecznej, a jednocześnie wspiera kontrolę wyników realizacji zasad rozwoju zrównoważonego (Szot-Gabryś, 2013, s. 96).

Z kolei D. Dobija określa *accountability* jako „możliwość prowadzenia rzetelnego rozrachunku między zainteresowanymi stronami, interesariuszami, agentami tworzącymi organizację”. Autorka wskazuje, że potrzebę rozrachunku zrodziło rozdzielenie własności i pełnienie funkcji kontrolnych, co postawiło przed rachunkowością nowe zadanie w postaci dostarczania informacji umożliwiających rozrachunek zarządzających z odpowiedzialności za swoje dokonania wobec otoczeniem oraz ocenę efektywności wykorzystywania powierzonych im zasobów (Dobija, 2003, s. 94). Autorka ukazuje także postrzeganie rozrachunku jako mechanizmu kontrolnego (D. Dobija, 2014). D. Dobija stwierdza bowiem, że audyt finansowy jest „mechanizmem kontroli społecznej w procesie rozrachunku zarządzających z interesariuszami organizacji” (D. Dobija, 2014, s. 9).

Zdaniem M. Cieślaka, odpowiedzialność rachunkowości ulega wyraźnemu zwiększeniu w dobie silnych powiązań między jednostkami gospodarczymi, a także globalizacji i umiędzynarodowienia korporacji (Cieślak, 2011, s. 5). Szczególną odpowiedzialność przypisuje się rachunkowości za komunikowanie wyników przeprowadzanego rozrachunku z odpowiedzialności w ramach koncepcji *accountability*, choć wzrosło także ryzyko ich właściwego interpretowania. Jak zauważa M. Masztalerz, ewolucja związków pomiędzy twórcami i użytkownikami informacji istotnie przyczyniała się do wysokiego stopnia skomplikowania procesu komunikacji w rachunkowości. Autor zwraca uwagę na potrzebę rozpatrywania informacji z systemu rachunkowości w ujęciu semiotycznym, uwzględniającym aspekty syntaktyczne, semantyczne i pragmatyczne (Masztalerz, 2013, s. 40).

Rola rachunkowości w koncepcji *accountability* niesie ze sobą wiele nierozwiązanych dotychczas problemów. Obserwuje się bowiem różne formy i poziomy wsparcia *accountability* przez rachunkowość, postrzegane w nauce i praktyce w kategoriach od sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej

atestacji po zarządczą kontrolę aspektów społecznych i środowiskowych (por. tabela 15.). Jednocześnie występują różne formy „zrównoważonych przedsięwzięć”, będące przedmiotem rachunku z odpowiedzialności, które utrudniają dopasowanie interesów różnych grup i osób w odniesieniu do rozwoju zrównoważonego, czy nawet opracowanie wspólnego języka do prowadzenia przyszłych badań (Gary, Fagerström i Hassel, 2011, s. 104). I choć niezaprzeczalną jej funkcją jest funkcja kontrolna wyrażona trafnie przez R. Mattessicha, że potrzeba *accountability* pozostanie tak długo, jak długo ludzie nie staną się aniołami (Mattessich, 1994, s. 366), to jednak trudno jednoznacznie określić i przesądzić rolę rachunkowości w ramach *accountability*. Zdaniem autorki niniejszej rozprawy, to, w jakim zakresie zostanie wyznaczona rola rachunkowości w *accountability*, determinuje w dużej mierze wiarygodność informacji o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Zygnarska-Dworczak, 2015b, s. 195).

Rachunkowość, z uwagi na swoje ograniczenia w zakresie pomiaru kategorii niefinansowych, nie może samodzielnie zapewnić pełnego, wieloaspektowego rachunku. Jak zauważa A. Szadziwska (2013b), mimo systematycznego wzrostu znaczenia aspektów społecznych i środowiskowych prowadzenia działalności gospodarczej implikującego „konieczność opracowania i prowadzenia w jednostce gospodarczej tak zwanej rachunkowości rozwoju zrównoważonego” nadal nie zostały opracowane praktyczne narzędzia umożliwiające rozwiązywanie pojawiających się problemów w układzie środowisko-gospodarka-społeczeństwo związanych z prowadzeniem działalności przez przedsiębiorstwa. Autorka stwierdza także, że termin „rachunkowości rozwoju zrównoważonego” nie jest precyzyjnie zdefiniowany, a jego znaczenie należy rozpatrywać przez pryzmat jego zadań w postaci pomiaru, analizy i komunikowania interakcji oraz związków pomiędzy zagadnieniami społecznymi, środowiskowymi i ekonomicznymi (Szadziwska, 2013b, s. 143). Stanowisko to potwierdza J. Turyna, stwierdzając, że tradycyjna rachunkowość ma ograniczone możliwości pomiaru i prezentacji wyników przedsiębiorstwa w zakresach pozatekonicznych (Turyna, 1997, s. 85–103). Zdaniem J. Gierusza, jako szczególnie trudny nurt przemian współczesnej rachunkowości postrzega się obecnie próbę rozszerzenia sprawozdawczości korporacyjnej o nowe obszary wynikające z (Gierusz, 2012, s. 78):

- społecznej i środowiskowej odpowiedzialności biznesu,
- zasobów intelektualnych (ludzkie, relacyjne, organizacyjne),
- identyfikacji i oceny ryzyka, na jakie jest narażone przedsiębiorstwo,
- realizowanych strategii rozwoju.

Także A. Szychta wskazuje na rozszerzenie się zakresu problematyki rachunkowości finansowej, rozszerzanie sprawozdawczości zewnętrznej o ujawnianie składników kapitału intelektualnego, a także skutków wzajemnych interakcji podmiotu gospodarczego oraz środowiska społecznego i naturalnego (Szychta, 2010, s. 258). Zdaniem autorki, rachunkowość nadal nie rozwinęła swojego instrumentarium, by mogła objąć swym zakresem pomiar i wycenę wszelkich istotnych kategorii od-

działywania działalności gospodarczej na szeroko rozumiane otoczenie i w pełni przeprowadzić rozrachunek z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, uzasadniając słuszność podejmowanych działań wobec interesariuszy. Zdaniem E.W. Maruszewskiej, obecne normy rachunkowości, regulacje prawne i profesjonalne nie są w stanie nadążyć za dynamiczną i różnorodną rzeczywistością ekonomiczną, którą system informacyjny rachunkowości ma za zadanie odwzorować (Maruszewska, 2014, s. 9). Jak stwierdza M. Cieślak (2011, s. 52), „rachunkowość nie dotrzymała tempa rozwojowi biznesu”.

Według autorki niniejszej rozprawy różny poziom zadań kierowanych wobec całościowego systemu rachunkowości pozwala wyodrębnić w ramach rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego jej trzy wymiary:

- rachunkowość w skali globalnej,
- rachunkowość w skali kraju,
- rachunkowość na poziomie przedsiębiorstwa.

Zdaniem autorki, rachunkowość w koncepcji rozwoju zrównoważonego stanowi zintegrowany system rachunkowości w skali globalnej, determinujący jej poziomy makro i mikro. Każdy z poziomów wspiera koncepcję *accountability*, dążąc do zapewnienia równowagi celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych zgodnie z obowiązującą na danym szczeblu polityką działania. Oznacza to, że rachunkowość w koncepcji rozwoju zrównoważonego wyznacza – podobnie jak rachunkowość konwencjonalną – teoria rachunkowości, polityka rachunkowości i praktyka rachunkowości.

Politykę rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego tworzą odpowiednio polityka globalna, polityka makro i mikro, determinująca stosowany pomiar i formę komunikacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego przeprowadzanego w ramach rachunkowości. Na podejście trójpoziomowego kształtowania polityki rachunkowości wskazywali m.in. B. Micherda (2014) oraz E.W. Babuška (2013). Politykę rachunkowości można postrzegać w ujęciu globalnym, dla kilku państw, makroekonomicznym, jako makropolitykę rachunkowości danego kraju, a także na poziomie przedsiębiorstwa, jako mikropolitykę rachunkowości (Micherda, 2014, s. 196). Zdaniem E.W. Babuški, polityka rachunkowości obejmuje unormowania legislacyjne odnoszące się do rachunkowości, ustanawiane na zewnątrz i wewnątrz podmiotu, na poziomie makro- i mikroekonomicznym. Może być stanowiona na szczeblu państw lub organizacji o zasięgu międzypaństwowym i światowym oraz wewnątrz konkretnej jednostki gospodarczej (Babuška, 2013, s. 27).

Globalna polityka rachunkowości sprowadza się do przesądzenia przez grupę państw, w jakim kształcie rachunkowość ma w tych państwach funkcjonować „pierwszoplanowo z zasad współpracy międzypaństwowej i z innych przesłanek, które nie wynikają wprost z ogólnych koncepcji, zasad i reguł możliwych do zastosowania w rachunkowości. Nabiera pełnego kształtu w drodze ustalenia zestawu zalecanych do stosowania rozwiązań szczegółowych, ukierunkowanych na zapewnienie wiernego prezentowania rzeczywistości gospodarczej (Karmańska, 2010,

s. 102). Według W. Brzezina makropolityka rachunkowości oznacza „całą sferę normalizacji rachunkowości”, która za pomocą regulacji prawnych, standardów i dyrektyw metodologicznych wyznacza zasady funkcjonowania rachunkowości w danym państwie bądź wspólnocie państw w pewnym okresie (Brzezina, 1998, s. 23). Odnosi się do działalności normalizacyjnej rachunkowości jako całości, w skali zarówno krajowej, jak i międzynarodowej (Walińska, 2016, s. 194). Stwarza ramy dla mikropolityki rachunkowości, czyli polityki przedsiębiorstw. Politykę tę stanowi zestaw rozwiązań, według których przedsiębiorstwo ustala i prezentuje informację o swojej działalności, respektując normy prawa bilansowego wpisanego – poprzez zastosowanie polityki rachunkowości w skali makroekonomicznej – w ład gospodarczy danego kraju (Karmańska, 2010, s. 102). Polityka rachunkowości służy ograniczaniu różnorodności w procesie zmierzającym do określenia optymalnych metod pomiaru i prezentacji zasobów oraz operacji gospodarczych podmiotu (Maruszewska, 2015, s. 186).

Hierarchiczne postrzeganie polityki rachunkowości stanowi podstawowe założenie propozycji kształtowania się rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w formule całościowej, kształtującej odpowiednio rolę i zadania dla świata nauki. Autorskie wyznaczenie poziomów kształtowania się rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego przedstawia tabela 16.

Nakreślona wizja poziomów rachunkowości rozwoju zrównoważonego powstała pod wpływem analizy A. Karmańskiej dotyczącej wielowymiarowości polityki rachunkowości i związanej z nią etyki. Za szczególną przesłankę przyjęto założenie, że wiedza o globalnej rzeczywistości gospodarczej przekłada się na wiedzę o regionalnej rzeczywistości gospodarczej i o rzeczywistości gospodarczej danego przedsiębiorstwa. Tym samym gradacja poznawania świata czy jego segmentu wymaga zrozumienia coraz to bardziej szczegółowych fragmentów tej rzeczywistości. Dlatego tak ważne zarówno w naukowym procesie poznawczym, jak i w praktyce rachunkowości jest rozróżnianie poszczególnych etapów kształtowania się polityki rachunkowości, jej określenie, jej inkorporowanie, rozumiane jako wcielanie, dołączanie do praktyki rachunkowości i jej implementowanie (Karmańska, 2010, s. 98–100).

Przyjmuje się, że polityka rachunkowości kończy się tam, gdzie się zaczyna brak przestrzegania zasady legalności w postaci wiarygodnego przedstawiania obrazu poprzez celowe zamazywanie obrazu. Zdaniem B. Gierusz i T. Martyniuk, „polityka rachunkowości jest nie tylko sztuką, co możliwe, ale również sztuką tego, co jest prawem dozwolone”. Elastyczność polityki rachunkowości w dużym stopniu zależy od uczciwości osób przygotowujących sprawozdania, w tym od ich etycznego podejścia do społecznej odpowiedzialności (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 127–128). Przestrzeganie etyki zawodowej warunkuje wiarygodne odzwierciedlenie rzeczywistości ekonomicznej przez system informacyjny rachunkowości (Maruszewska, 2014, s. 7). Granice polityki rachunkowości wyznaczają zatem prawne i etyczne aspekty raportowania dotyczącego określonych informacji płynących z systemu rachunkowości.

Tabela 16. Autorska propozycja trzech poziomów rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego

Poziom rachunkowości	Inicjatywy na rzecz rozwoju zrównoważonego	Rola nauki wobec rachunkowości
Rachunkowość w skali globalnej	inicjatywy międzynarodowe, programy, standardy raportowania	<ul style="list-style-type: none"> – wyznaczenie roli rachunkowości w realizacji założeń koncepcyjnych – przedstawianie cech wzorcowej globalnej polityki rachunkowości (na I etapie) – kreowanie sposobów inkorporowania globalnej polityki rachunkowości, a następnie jej monitorowanie – wizualizowanie wpływu inkorporacji danej globalnej polityki rachunkowości na politykę w skali kraju i z poziomu przedsiębiorstwa
Rachunkowość w skali kraju	programy krajowe, ustawy, rozporządzenia, standardy	<ul style="list-style-type: none"> – transfer założeń globalnej polityki rachunkowości na poziom krajowej polityki RZ – wyznaczenie cech krajowej polityki RZ, w tym kreowanie sposobów inkorporowania krajowej polityki ZR, a następnie monitorowanie jej wpływu – wizualizowanie wpływu inkorporacji danej polityki rachunkowości na politykę rachunkowości przedsiębiorstwa
Rachunkowość przedsiębiorstwa	strategia rozwoju zrównoważonego	<ul style="list-style-type: none"> – transfer założeń krajowej polityki rachunkowości na poziom przedsiębiorstwa – określanie cech polityki rachunkowości na poziomie przedsiębiorstwa i analiza ich wpływu na pomiar wyników działań, w tym kreowanie sposobów inkorporowania polityki rachunkowości przedsiębiorstwa, a następnie monitorowanie jej wpływu – wizualizowanie wpływu inkorporacji polityki rachunkowości w ramach przedsiębiorstwa – dobrowolne ujawnianie wyników działań w ramach raportowania zewnętrznego, ich integrowania z częścią obowiązkową – zapewnianie wiarygodności, w tym poprzez atestację – pomiar i raportowanie wyników działań w celach zarządzania przedsiębiorstwem

Rachunkowość jako nauka służy wyjaśnieniu funkcjonowania praktyki rachunkowości w danej rzeczywistości gospodarczej, czyli dostarcza wiedzy teoretycznej pozwalającej na określenie istoty ekonomicznej transakcji i zdarzeń gospodarczych, wybór zasad ich pomiaru oraz sposobu komunikacji informacji o ich skutkach finansowych szeroko rozumianym użytkownikom (Walińska, 2014, s. 1). Można zatem przyjąć, że polityka rachunkowości stanowi niejako „pomost” pomiędzy teorią a praktyką rachunkowości (Brzezina, 1998, s. 12–13). Przyjmując w kategoriach utylitarnych służebne postrzeganie rachunkowości w dążeniu świata do rozwoju

zrównoważonego, należy stwierdzić, że pozwala ona integrować odgórne i oddolne inicjatywy pomiaru działań i ich wiarygodnej komunikacji w zakresie oddziaływania na otoczenie przedsiębiorstw, a także państw czy całych sojuszy. W kategoriach naukowych polityka rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego pozwala wyznaczać zadania o charakterze interdyscyplinarnym, w tym w szczególności z ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu.

W autorskiej koncepcji rachunkowości rozwoju zrównoważonego jej poziom globalny wyznacza polityka, stworzona przez przyjęte w międzynarodowych umowach i sojuszach czy innych porozumieniach założenia koncepcyjne pomiaru działań poszczególnych państw na rzecz rozwoju zrównoważonego. Ich konsekwencją jest wdrażanie szeregu regulacji prawnych, standardów i dyrektyw metodologicznych wyznaczających zasady rachunkowości podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w danym państwie bądź wspólnocie państw w pewnym okresie. Globalna polityka rachunkowości służy zapewnieniu wiarygodności komunikowanych wyników działań w formie realnych wskaźników realizacji globalnych celów. Jej zmiany determinują zmiany globalnej polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego, a ta następnie zmiany polityki rachunkowości na poziomie makro i mikro. Warunkiem skuteczności polityki rachunkowości w aspekcie globalnym jest wyznaczenie określonego sposobu funkcjonowania systemów informacyjnych rachunkowości pewnej grupy państw, w tym w zakresie (Karmańska, 2010, s. 102):

- standaryzacji systemu,
- możliwości równoległego występowania różnych systemowych rozwiązań,
- dopuszczenia wariantu kompromisowego zakładającego obligatoryjność przestrzegania jedynie fundamentalnych ram opisu rzeczywistości gospodarczej i pozostawienie prawo wyboru rozwiązań szczegółowych,
- koncepcji zachowania kapitału wyznaczającej zasady, metody i rozwiązania zalecane do zastosowania w ustalonej globalnej polityce rachunkowości.

Badania naukowe na poziomie rachunkowości rozwoju zrównoważonego w skali globalnej powinny uwzględniać analizę przesłanek oraz modelowe wyznaczenie roli rachunkowości w pomiarze działań, przedstawianie cech wzorcowej globalnej polityki rachunkowości na etapie jej formułowania i reformułowania, a także sposobów inkorporowania i monitorowania globalnej polityki rachunkowości, jak również wizualizowanie wpływu jej inkorporacji na polityki w skali kraju i na poziomie przedsiębiorstwa.

Polityka rachunkowości rozwoju zrównoważonego w skali makro zależy od tego, czy dane państwo zobowiązało się do realizowania inkorporowanej (do praktyki rachunkowości grupy państw) globalnej polityki rachunkowości i w jaki sposób określa ona standaryzację systemów rachunkowości w ramach rachunkowości narodowej, czy zawiera ona prawo wyboru możliwości równoległego występowania różnych systemowych rozwiązań oraz czy jest to wariant kompromisowego łączenia zasad obligatoryjnych z dobrowolnymi. Polityka rachunkowości w skali makro musi spełniać z jednej strony wymagania wyznaczone poprzez globalną politykę

rachunkowości rozwoju zrównoważonego, a jednocześnie uwzględniać politykę gospodarczą i społeczną w tym zakresie obowiązującą w danym państwie. Wynika ona zatem z konkretnych rozwiązań uregulowanych w aktach prawnych, nie tylko odnoszących się do systemu rachunkowości.

Jak zauważa A. Karmańska, wybieranie przez dane państwo polityki rachunkowości wynika, podobnie jak w przypadku globalnej polityki rachunkowości, z przesłanek spoza sfery rachunkowości. Jednocześnie jest elementem koncepcji ładu gospodarczego w danym kraju, dlatego przyjęte w niej postępowanie silnie rzutuje na kształt prawa stanowiącego o działaniach (i pomiarze) na rzecz rozwoju zrównoważonego, do którego przestrzegania są zobowiązane podmioty funkcjonujące w regułach prawnych „krajowego ładu gospodarczego” (por. Karmańska, 2010, s. 104). Wyzwanie dla badań naukowych w tym obszarze stanowi rozpoznanie przesłanek i modelowe przedstawianie transferu założeń globalnej polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego na poziom krajowej polityki rachunkowości, przedstawianie cech krajowej polityki rachunkowości, kreowanie sposobów inkorporowania krajowej polityki, a następnie monitorowanie jej wpływu, a także wizualizowanie wpływu inkorporacji danej polityki rachunkowości na politykę rachunkowości przedsiębiorstwa.

Politykę rachunkowości rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie stanowi zbiór zasad, według których podmiot przeprowadza rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Z jednej strony umożliwia on realizację zasad narzuconej krajowej polityki rachunkowości, ale jednocześnie jest dostosowany do obowiązującej w danym podmiocie polityki rozwoju zrównoważonego (zwanej również strategią rozwoju zrównoważonego).

Rachunkowość przedsiębiorstw ukierunkowana na realizację zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa nadal stanowi dla nauki rachunkowości nierozpoznany definitywnie obszar. Wymaga bowiem w szczególności:

- analizy możliwości transferu założeń globalnej i krajowej polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego na poziom przedsiębiorstw,
- kreowania sposobów wdrażania polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie,
- wpływu polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa na zakres i możliwości pomiaru jego dokonań,
- monitorowania dokonań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Autorka upatruje olbrzymi potencjał badawczy dotyczący rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego na poziomie globalnym, jak i poziomie danego kraju. Jednak z uwagi na przyjęty w niniejszej rozprawie przedmiot badawczy szczegółową analizę rachunkowości przeprowadzono na poziomie przedsiębiorstwa, przy założeniu, że stanowi ona część całościowej formuły rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego i jest determinowana rozwiązaniami globalnymi i makroekonomicznymi. Zdaniem autorki, rachunkowość ukierunkowana na realizację zasad rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie stanowi jedno z narzędzi

accountability. Oczekuje się, że rachunkowość wesprze realizację zasad rozwoju zrównoważonego poprzez integrowanie wyników:

- ekonomicznych, ukazujących stopień zapewnienia oczekiwanego przez interesariuszy poziomu zysków i poziomu płynności gwarantujących przedsiębiorstwu możliwości realizacji oczekiwań kluczowych interesariuszy (jak właściciele);
- środowiskowych, pozwalających ocenić zakres działań ograniczających wpływ przedsiębiorstwa na środowisko naturalne i zakres działań prewencyjnych, z uwzględnieniem wyników ekonomicznych i priorytetów społecznych;
- społecznych, poświadczających zapewnienie należytego zabezpieczenia praw człowieka, podejmowanie inicjatyw na rzecz rozwoju kadr oraz na rzecz społeczności lokalnych, a także zapewnienie odpowiedniej jakości usług i produktów na poziomie zaspokajającym potrzeby klientów, przy uwzględnieniu możliwości zapewnienia wyników ekonomicznych i środowiskowych.

W odniesieniu do rachunkowości przedsiębiorstwa w koncepcji rozwoju zrównoważonego i oczekiwań wobec niej kierowanych przez interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych (szerzej podrozdział 2.2.1. niniejszej rozprawy) rachunkowość służy realizacji potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, a także realizacji potrzeb zarządczych. Ten dualizm implikuje potrzebę wyróżnienia rachunkowości na potrzeby³⁵:

- sprawozdawczości zewnętrznej i jej atestacji,
- zarządzania przedsiębiorstwem ukierunkowanym na realizację rozwoju zrównoważonego.

Autorka postrzega te systemy jako odrębne, współlistniejące obszary, determinowane przez czynniki, których rozpoznanie stanowi cel rozdziałów drugiego i trzeciego rozprawy. Ich łącznym wyzwaniem jest uwzględnienie w systemie rachunkowości perspektywy efektywności zintegrowanej wymagającej komunikowania wiarygodnego i weryfikowalnego obrazu wyników finansowych, społecznych i środowiskowych przedsiębiorstwa. Autorka ma świadomość, że podział ten jest upraszczający, lecz jednocześnie pozwala na pogłębioną interpretację zjawisk ewolucyjnych obserwowanych bądź pożądaných w poszczególnych podsystemach rachunkowości

³⁵ Autorka, mając świadomość procesów konwergencyjnych, zbliżających podsystemy rachunkowości finansowej i zarządczej, przyjmuje ten podział w celu wyraźnego zaznaczenia celów rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego – sprawozdawczych dla interesariuszy zewnętrznych i wsparcia podejmowania decyzji zarządczych. Uzasadnienie takiego podziału wynika też z faktu, że w literaturze i praktyce gospodarczej krajów o gospodarce rynkowej przyjęto pragmatyczną konwencję funkcjonalnego podziału rachunkowości na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą (w niektórych opracowaniach pojawiają się także postulaty wyróżnienia rachunkowości podatkowej). Urynkowienie gospodarki wymagało przyjęcia racjonalności ekonomicznej jako podstawowej przesłanki zarówno polityki gospodarczej, jak podejścia do zarządzania przedsiębiorstwem. Podział ten wynikał zasadniczo z rozróżnienia odbiorców informacji oraz z pełnionych przez te podsystemy funkcji. W przypadku rachunkowości finansowej są to przede wszystkim sprawozdawcze i atestacyjne funkcje konstatacyjne, natomiast w rachunkowości zarządczej – głównie aktywne, decyzyjne funkcje instrumentalne (Micherda, 2014, s. 195).

w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Zdaniem autorki, dychotomia systemu rachunkowości, w tym rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, pozwala nauce rachunkowości ewoluować w różnych kierunkach, dlatego podział ten obowiązuje na potrzeby rozprawy.

Za najbardziej widoczny trend w praktyce rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego uznaje się jej wykorzystanie w przeprowadzaniu rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej wobec interesariuszy zewnętrznych. Dynamika zmian sprawozdawczości przedsiębiorstw z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego świadczy o palącej potrzebie dostosowania rachunkowości do nowych oczekiwań informacyjnych interesariuszy zewnętrznych. Wyznaczenie kierunków rozwoju rachunkowości pod wpływem zmian w sprawozdawczości wymaga pogłębionej analizy przesłanek zmian w świetle teorii pozytywnych, a także analizy normatywnych rozwiązań przyczyniających się do zapewnienia interesariuszom zewnętrznym wiarygodnych i weryfikowalnych informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego, co przedstawia rozdział drugi niniejszej rozprawy.

ROZDZIAŁ 2

RACHUNKOWOŚĆ WOBEC WYZWAŃ SPRAWOZDAWCZOŚCI Z DOKONAŃ NA RZECZ ROZWOJU ZRÓWNOWAŻONEGO

2.1. Znaczenie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

2.1.1. Wytyczne i regulacje sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji

Sprawozdawczość ukierunkowana na dostarczanie informacji dotyczących dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw odgrywa szczególną rolę w dobie największego zainteresowania rozwojem zrównoważonym na świecie. Jest bowiem narzędziem prezentacji interesariuszom zewnętrznym stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw³⁶ będących podstawą ich rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Przez wiele lat przedsiębiorstwa nie miały obligatoryjnie narzuconych standardów dotyczących prezentacji dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Niemniej w wielu z nich jednak wykształciła się potrzeba pomiaru i komunikowania wyników działań swoim interesariuszom. Rozwój nowych form sprawozdawczych, nieznanymi jeszcze parę dekad temu, można również interpretować jako odpowiedź na niewydolność dotychczasowych form raportowania, w tym głównie sprawozdań finansowych. Kryzys finansowy obnażył niedostatki sprawozdawczości finansowej, w tym możliwości kreowania wartości przedsiębiorstwa w ramach systemu rachunkowości, przyczyniając się do ograniczenia zaufania użytkowników sprawozdań finansowych do informacji zawartych w tych raportach³⁷.

³⁶ Zasady rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw przedstawia tabela 7. w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy.

³⁷ Zawartość informacyjna sprawozdawczości finansowej została wielokrotnie poddana krytyce w piśmiennictwie naukowym, w tym na przykład: (Świdarska, 2011; Krasodomska, 2012; Samelak, 2013).

Ewolucja raportowania dotyczącego wyników dokonań korporacyjnych na rzecz rozwoju zrównoważonego jest wynikiem prac legislacyjnych, naukowych, a także rozwiązań praktycznych. Obecnie obserwuje się trzy podstawowe kierunki rozwoju sprawozdawczości (Zyznarska-Dworczak, 2015a, s. 252):

- roczny raport biznesowy w formie kilku niepowiązanych raportów obejmujących tradycyjne sprawozdanie finansowe oraz różne formy raportów, w tym w rozmaitych postaciach raportów społecznych, raportów środowiskowych, raportów dotyczących społecznej odpowiedzialności lub rozwoju zrównoważonego³⁸ według różnych standardów i wytycznych (por. tabela 17.);
- sprawozdanie finansowe uzupełnione rozbudowanym sprawozdaniem z działalności (obowiązek nałożony przez Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej Dyrektywą 2014/95/UE na duże spółki kapitałowe zamieszczania informacji dotyczących przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu;
- raportowanie zintegrowane, zgodnie z międzynarodowymi standardami raportowania zintegrowanego.

Do najpowszechniej³⁹ stosowanych standardów raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego należą standardy GRI, raportowania zintegrowanego, sprawozdawczości zgodnej z wytycznymi ONZ, projektu *Carbon Disclosure Project*, wytyczne dotyczące raportowania dotyczącego informacji ESG dla inwestorów (*Model Guidance on Reporting ESG Information to Investors*), wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, zasady EMAS⁴⁰, ISO 26000, Wytyczne do raportowania ESG, Standard Informacji Niefinansowych, amerykańskie standardy SASB⁴¹. Ich szczegółowa prezentacja wykracza poza ramy przedmiotowe niniejszej rozpra-

³⁸ Raporty społeczne, raporty środowiskowe i raporty społecznej odpowiedzialności prezentują zasadniczo informacje środowiskowe i społeczne, czyli informacje o charakterze mierzalnym i niemierzalnym, których zakres wyznacza relacja między przedsiębiorstwem a społeczeństwem i środowiskiem. Natomiast raporty rozwoju zrównoważonego czy raporty zintegrowane prezentują zasadniczo informacje środowiskowe i społeczne wraz z wynikami ekonomicznymi.

³⁹ Różnice w stosowaniu standardów występują między kontynentami i poszczególnymi krajami – wyniki badań prezentuje punkt 2.1.2. niniejszej rozprawy.

⁴⁰ EMAS – Europejski system Ekozarządzania i audytu (EMAS) – został wprowadzony w krajach członkowskich UE w 2001 r. przez Parlament Europejski i Radę UE Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1221/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekozarządzania i audytu we Wspólnocie.

⁴¹ Standardy SASB, mimo nazwy anglojęzycznej sugerującej, że są to standardy rachunkowości, dotyczą zasadniczo sprawozdawczości, w tym w szczególności aspektów społecznych i środowiskowych pogrupowanych ukazywanych za pomocą wskaźników opracowanych dla 10 sektorów i 88 branż. Założenia koncepcyjne SASB (SASB, 2013), zastąpione założeniami wydanymi w 2017 r. (SASB, 2017), są określane jako wykładnia branżowych standardów rachunkowości rozwoju zrównoważonego w celu rozpoznawania, ujawniania i porównywania istotnych skutków środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego przez spółki notowane na giełdach w Stanach Zjednoczonych.

Tabela 17. Zestawienie wybranych standardów i wytycznych raportowania z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego

Nazwa	Twórca	Adresat	Zakres/zalożenia
Standardy GRI	Global Reporting Initiative	różne jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - zasady i proces raportowania - ponad 80 uniwersalnych wskaźników - suplementy sektorowe - wytyczne spójne z UN Global Compact, normą ISO26000, standardami IR
Standardy raportowania zintegrowanego IR	International Integrated Reporting Council	różne jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - proces raportowania integrujący sprawozdawczość finansową i pozafinansową, zbieżny z GRI - opis jednostki, zbieżny ze wskaźnikami profilowymi GRI - bez zestawu konkretnych wskaźników
Wytyczne do raportowania dotyczące informacji ESG dla inwestorów	Sustainable Stock Exchanges Initiative	giełdy papierów wartościowych na całym świecie; spółki giełdowe	<ul style="list-style-type: none"> - wytyczne dla giełd w celu stworzenia ram dla spółek notowanych w zakresie raportowania dotyczącego danych środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego - wskazówki dla spółek w zakresie procesu raportowania pozafinansowego, doboru odpowiedniej formy publikacji i zestawu wskaźników
Ramy sprawozdawczości zgodnej z Wytycznymi ONZ	Human Rights Reporting and Assurance Frameworks Initiative	jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - zestaw 31 pytań ukierunkowujących jednostki na istotne problemy w zakresie praw człowieka, procedur i zachowania, pomocne w sporządzeniu sprawozdania w tym zakresie
Carbon Disclosure Project	Carbon Disclosure Project	globalni inwestorzy	<ul style="list-style-type: none"> - wskaźniki czterech programów dotyczących zmian klimatu, zużycia wody, deforestacji i fałszerstwa dostaw
Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych	OECD	wielonarodowe jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - wytyczne, nie w formie standardu raportowania, lecz w formie zasad w zakresie ujawniania informacji, praw człowieka, zatrudnienia i stosunków pracowniczych, środowiska naturalnego, zwalczania korupcji, interesów konsumentów, nauki i technologii, konkurencji, opodatkowania

ISO 26000	Międzynarodowy Komitet Normalizacyjny (ISO)	jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - wytyczne zawierające m.in. opisy różnych aspektów społecznej odpowiedzialności, działań pożądaných w siedmiu obszarach: ład organizacyjny, prawa człowieka, praktyki w miejscu pracy, środowisko naturalne, uczciwe praktyki operacyjne, zagadnienia konsumencie, zaangażowanie społeczne i rozwój, społeczności lokalnej - komplementarne ze standardami GRI
System Ekozarządzania i Audytu (EMAS)	Parlament Europejski i Rady	różne jednostki a także instytucje, urzędy	<ul style="list-style-type: none"> - unijny system, w którym dobrowolnie mogą uczestniczyć różne organizacje - zakłada cel działań wychodzących poza zakres minimalnej zgodności z przepisami i ciągłe doskonalenie efektów działalności środowiskowej w ramach zarządzania środowiskowego
Kluczowe Wskaźniki Wydajności dla raportowania ESG	Deutsche Vereinigung für Finanz-analyse und Asset-Management oraz European Federation of Financial Analysts Societies	głównie spółki notowane na giełdach lub emitujące obligacje	<ul style="list-style-type: none"> - ogólne rekomendacje dotyczące raportowania z danych środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego, ich prezentacji oraz struktury - minimalne wymagania dotyczące treści - dla każdego sektora i subsektora odrębny zestaw wskaźników, łącznie dla 114 podsektorów
Standard Informacji Niefinansowej	Fundacja Standardów Raportowania	głównie spółki giełdowe	<ul style="list-style-type: none"> - obszary sprawozdań: zarządczy, środowiskowy i społeczno-pracowniczy - wytyczne, jaki rodzaj informacji w danym obszarze tematycznym, wraz z propozycją konstrukcji wskaźników - aneksy zawierają dodatkowe wskazówki dotyczące interpretacji Dyrektywy 2014/95/UE, matrycy istotności, interesariuszy i obszarów odpowiedzialności, mierników i ich doboru, opisu obszarów - zasięg: Polska
Standardy SASB	SASB	jednostki	<ul style="list-style-type: none"> - standardy dla 79 branż w 11 sektorach, które mają wspierać publiczne ujawnianie informacji o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego - prace nad harmonizacją standardów SASB ze standardami GRI czy IIRC - zasięg: Stany Zjednoczone

Źródło: Na podstawie: (MG, 2013; Kasprzyk i Anam, 2017; CSR Europe i GRI, 2017).

wy, dlatego podstawową ideę standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedstawiono w syntetyczny sposób w tabeli 17.

Spośród wymienionych w tabeli 17. standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego największy wpływ na świecie mają standardy GRI i standardy raportowania zintegrowanego IR, a w Polsce poza nimi także Standard Informacji Niefinansowej (MG, 2013; Kasprzyk i Anam, 2017; CSR Europe i GRI, 2017). Wytyczne GRI to najbardziej kompleksowe i powszechne na świecie zalecenia w zakresie raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Popularność standardów, a według GRI (2019) są one stosowane w 35 krajach, wynika z podstawowych założeń GRI (por. GRI, 2019), w tym w szczególności z:

- harmonizacji standardów z wytycznymi innych międzynarodowych organizacji, w tym OECD, ONZ i ISO,
- przejrzystości zasad raportowania (od 2000 r. trwają nieustanne prace w tym kierunku od Wytycznych GRI-G1 do GRI-G4 aż po GRI Standards⁴²),
- opracowania zestawu wskaźników i ich dostosowania do specyfiki przedsiębiorstw w różnych sektorach gospodarki,
- szerokiego zakresu podmiotowego (standardy GRI mogą być stosowane przez organizacje różnej wielkości, branży, z różnych regionów świata),
- wkładu wielu zainteresowanych stron – standardy są tworzone i zmieniane z zachowaniem konsensusu interesów szerokiego grona interesariuszy, w tym świata biznesu, społeczeństwa obywatelskiego, siły roboczej, rachunkowości, inwestorów, pracowników akademickich, rządów i praktyków raportowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Raport przygotowany zgodnie z wytycznymi GRI ma zawierać ogólną prezentację profilu organizacji, jej strategię, zasady etyki i zgodności, polityki zarządzania, opis zaangażowania interesariuszy oraz przyjęte zasady raportowania (GRI 102). Powinien udostępniać interesariuszom wyniki przyjętej w organizacji polityki ekonomicznej, środowiskowej i społecznej, przy realizacji podstawowych zasad – określających zawartość i jakość raportu (tabela 18.).

Podstawową zasadą raportowania według GRI jest włączenie interesariuszy. Organizacja przygotowująca sprawozdanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego identyfikuje swoich interesariuszy i wyjaśnia, w jaki sposób odpowiedziała na ich uzasadnione oczekiwania i interesy. Jednocześnie przyjmuje zasadę szerszego kontekstu rozwoju zrównoważonego, co oznacza przedstawienie, w jaki sposób organizacja przyczynia się lub ma zamiar się w przyszłości przyczynić do popra-

⁴² GRI Standards (2016) obowiązują od 1 lipca 2018 r. i obejmują dwa moduły standardów:

- moduł 1 (GRI 100) – obowiązujący każdą organizację przygotowującą raport rozwoju zrównoważonego, obejmujący standardy uniwersalne: Standard GRI 101 Informacje podstawowe, Standard GRI 102 Wskaźniki profilowe, GRI 103 Podejście do zarządzania;
- moduł 2 – obejmujący standardy tematyczne obejmujące standardy ekonomiczne (GRI 200), standardy środowiskowe (GRI 300) i standardy społeczne (GRI 400).

Tabela 18. Zasady raportowania według GRI

Zasady określające zawartość raportu	Zasady określające jakość raportu
1. Włączenie interesariuszy	1. Dokładność
2. Kontekst rozwoju zrównoważonego	2. Wyważenie
3. Istotność	3. Przejrzystość
4. Kompletność	4. Porównywalność
	5. Wiarygodność
	6. Aktualność

Źródło: Na podstawie: (GRI, 2016).

wy lub pogorszenia warunków gospodarczych, środowiskowych i społecznych na poziomie lokalnym, regionalnym lub globalnym. Zgodnie z przyjętą zasadą istotności sprawozdanie według GRI powinno obejmować tematy, które alternatywnie odzwierciedlają istotny wpływ organizacji raportującej na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo lub mają istotny wpływ na oceny i decyzje zainteresowanych stron. Przeprowadzenie testu istotności powinno uwzględniać następujące czynniki (GRI, 2016, s. 10–11):

- możliwe do oszacowania w rozsądnym zakresie oddziaływania przedsiębiorstwa o charakterze ekonomicznym, środowiskowym i (lub) społecznym, zidentyfikowane przez osoby lub komisje eksperckie mające odpowiednie kwalifikacje;
- oczekiwania i zainteresowanie interesariuszy zaangażowanych w organizację, jak pracowników czy udziałowców;
- szersze interesy gospodarcze, społeczne i (lub) środowiskowe oraz tematy poruszane przez zainteresowane strony będące pracownikami niższego szczebla, dostawcami, lokalnymi społecznościami, grupami szczególnej troski i społeczeństwem obywatelskim;
- główne zagadnienia i przyszłe wyzwania w danej branży wskazane przez inne organizacje i konkurencję;
- mające zastosowanie przepisy prawa, regulacje lub dobrowolne umowy o strategicznym znaczeniu dla organizacji i jej interesariuszy;
- kluczowe wartości, cele i ambicje organizacji przedsiębiorstwa ujęte w politykę i strategię, a także systemy zarządzania operacyjnego;
- kompetencje organizacji oraz sposób, w jaki mogą się one przyczyniać do rozwoju zrównoważonego.

Kompletność sprawozdania oznacza natomiast, że obejmuje ono istotne tematy w zakresie wystarczającym, aby odzwierciedlić znaczące skutki gospodarcze, środowiskowe i społeczne, a także umożliwić zainteresowanym stronom ocenę wyników organizacji raportującej w okresie sprawozdawczym.

Zasady określające jakość raportu sporządzonego według GRI to dokładność, wyważenie, przejrzystość, porównywalność, wiarygodność i aktualność. Dokładność oznacza, że prezentowane informacje powinny być na tyle szczegółowe, aby interesariusze mogli ocenić wyniki organizacji. Z kolei zasada wyważenia nakłada

na organizację raportującą obowiązek odzwierciedlania pozytywnych i negatywnych aspektów działania, aby umożliwić uzasadnioną ocenę całościowych wyników. Natomiast zasada przejrzystości zakłada udostępnianie informacji w sposób zrozumiały i dostępny dla interesariuszy korzystających z tych informacji.

Kolejną zasadą warunkującą jakość informacji w sprawozdaniu według GRI jest porównywalność. Zasada ta oznacza, że organizacja raportująca powinna konsekwentnie wybierać, zestawiać i przekazywać informacje w sposób umożliwiający zainteresowanym stronom analizę zmian w zakresie wyników organizacji w czasie, co może wspierać analizę w porównaniu z innymi organizacjami. Z kolei zapewnienie wiarygodności informacjom prezentowanym w sprawozdaniu według GRI wymaga, by informacje i procesy wykorzystywane przy jego sporządzaniu były zbierane, rejestrowane, zestawiane, przeanalizowane i zaprezentowane w taki sposób, aby można je było zweryfikować, a także określić ich jakość i istotność. Zachowanie terminowości wymaga natomiast składania sprawozdania w regularnych odstępach czasu tak, aby informacje dostępne w odpowiednim czasie umożliwiały interesariuszom podejmowanie świadomych decyzji.

Standardy GRI zakładają także spójność z zasadami raportowania zintegrowanego, w myśl przesłania zawartego w Wytycznych GRI (2013c, s. 85), że raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego ma fundamentalne znaczenie w kontekście zintegrowanego myślenia o organizacji oraz procesu raportowania w celu dostarczania informacji umożliwiających wskazywanie spraw istotnych dla organizacji, jej celów strategicznych oraz oceny jej możliwości osiągnięcia tych celów i wytworzenia wartości.

Sprawozdawczość zintegrowana, uznawana za „sprawozdawczość przyszłości” (Krasodomska, 2012, s. 104), integruje informacje finansowe i pozafinansowe w celu zapewnienia możliwie najbardziej wiarygodnego ukazania głównych źródeł i czynników tworzenia długoterminowej wartości przedsiębiorstwa (Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 193). Sprawozdawczość zintegrowaną uznaje się za najbardziej zaawansowaną formę zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstw w zakresie działań na rzecz rozwoju zrównoważonego⁴³. Struktura ramowa sprawozdawczości zintegrowanej została opracowana i opublikowana przez Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC), ogólnoświatową koalicję regulatorów oraz instytucji ustanawiających standardy, inwestorów, organizacji pozarządowych, a także ekspertów rachunkowości. Wydany dokument The Interna-

⁴³ Raportowanie zintegrowane jest przedmiotem licznych rozważań i badań:

- prezentowanych w literaturze polskojęzycznej (na przykład Bek-Gaik, 2017; Bek-Gaik i Rymkiewicz, 2016; Błażyńska, 2018; Krasodomska, 2012; Remlein, 2015; Samelak, 2013; Śnieżek i Wiatr, 2014; Zyznarska-Dworczak, 2015b, 2017, 2018c),
- prezentowanych w literaturze anglojęzycznej (na przykład Adams i Simnett, 2011; Eccles, Krzus i Watson, 2012; Eccles, Krzus i Ribot, 2015; Reimsbach, Hahn i Gürtürk, 2018);
- prezentowanych w opracowaniach praktycznych czołowych firm audytorskich, jak na przykład PricewaterhouseCoopers (2012), KPMG (2017), Deloitte (2015).

tional <IR> Framework (IIRC, 2013) zawiera wytyczne dotyczące konstrukcji oraz zawartości zintegrowanego sprawozdania⁴⁴.

Raportowanie zintegrowane odzwierciedla ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst działalności poprzez integrowanie istotnych informacji na temat strategii organizacji, realizacji jej wyników, a także perspektywicznych dokonań. Według IIRC sprawozdanie zintegrowane stanowi „zwięzły komunikat o tym, jak strategia przedsiębiorstwa, jego ład korporacyjny, wyniki oraz perspektywy rozwojowe w kontekście środowiska zewnętrznego służą kreowaniu wartości w krótkim, średnim i długim okresie” (IIRC 2013, punkt 1.1., s. 7). Jest postrzegane jako odpowiedź przedsiębiorstw na potrzeby informacyjne ich interesariuszy, gdyż z założenia informacja ma być użyteczna dla wszystkich zainteresowanych zdolnością danego podmiotu do kreowania wartości, w tym także dla pracowników, klientów, dostawców, partnerów biznesowych, lokalnych społeczności, organów legislacyjnych i regulacyjnych (IIRC 2013, punkt 1.8., s. 7). Raport zintegrowany zawiera ogólną prezentację przedsiębiorstwa, w tym opis:

- jego profilu i środowiska zewnętrznego,
- ładu korporacyjnego,
- modelu biznesowego,
- specyficznych rodzajów ryzyka i szans, a także sposobu zarządzania ryzykiem,
- strategii i alokacji zasobów,
- podstawowych dokonań oraz perspektyw na przyszłość.

Fundamentalne obszary sprawozdawczości, które determinują wartość przedsiębiorstwa, dotyczą zewnętrznego środowiska pozostającego pod wpływem przedsiębiorstwa oraz relacji przedsiębiorstwa ze środowiskiem, a także jego zasobów i relacji, z których korzysta i na które wpływa, określanych kapitałami. Ramowy program (IIRC, 2013, s. 4) zakłada bowiem, że wartość przedsiębiorstwa współtworzy sześć pozostających w jego dyspozycji rodzajów kapitałów: kapitał finansowy, produkcyjny, intelektualny, obejmujący kapitał organizacyjny, ludzki oraz społeczny i relacyjny, a także kapitał naturalny (IIRC, 2013, s. 12). Znaczenie kapitałów, prezentowanych w raporcie zintegrowanym przedstawiono w tabeli 19.

Raportowanie w koncepcji sześciu kapitałów świadczy o istotnym rozszerzeniu zakresu sprawozdawczości. Interesariusze zewnętrzni do oceny dokonań przedsiębiorstwa potrzebują nie tylko informacji o zmianach kapitału finansowego i pro-

⁴⁴ Opracowanie Międzynarodowych Zintegrowanych Ram Sprawozdawczości (The International Integrated Reporting Framework) poprzedziły liczne konsultacje i starania IIRC, w tym między innymi opublikowanie dokumentu dyskusyjnego (IIRC, 2011), w celu uzyskania informacji zwrotnych na temat koncepcji raportowania zintegrowanego, a także program pilotażowy, angażujący ponad 100 organizacji w ponad 20 krajach, dobrowolnie zaangażowanych w testowanie zasad i koncepcje raportowania zintegrowanego, w tym znane na świecie The Coca Cola Company, Danone, Deutsche Bank i Unilever (Cheng i in., 2014, s. 5). Po rozpatrzeniu uwag zainteresowanych IIRC opublikowało swój Konsultacyjny Projekt Międzynarodowej Struktury Zintegrowanej Ramy IR (IR) w kwietniu 2013 r., by ostatecznie w grudniu 2013 r. wydać oficjalne standardy (IIRC, 2013).

Tabela 19. Znaczenie kapitałów przedsiębiorstwa prezentowanych w raporcie zintegrowanym

Rodzaj kapitału	Znaczenie kapitałów
Kapitał finansowy	zasoby finansowe i rzeczowe
Kapitał produkcyjny	zasoby trwałe, w tym budynki, sprzęt, infrastrukturę
Kapitał organizacyjny	zasoby niematerialne, w tym prawa własności intelektualnej (jak prawa autorskie, oprogramowanie, licencje, patenty), a także „kapitał organizacyjny” (jak wiedza, systemy, procedury, a także marka i reputacja)
Kapitał ludzki	kompetencje zatrudnionych, ich umiejętności i zdolności, w tym podejście do zarządzania ryzykiem i etyczne wartości, umiejętność rozumienia, rozwijania i wdrażania strategii, a także lojalność i motywacja pracowników do poprawy procesów, produktów i świadczonych usług, w tym ich zdolność do kierowania, zarządzania i współpracy w przedsiębiorstwie
Kapitał społeczny i relacyjny	wspólne normy i wspólne wartości oraz zachowania; kluczowe relacje z interesariuszami, a także zaufanie i skłonność do angażowania się w rozwój przedsiębiorstwa, w budowanie i ochronę relacji z zewnętrznymi interesariuszami, a także wartości niematerialne związane z osiągniętą marką i reputacją
Kapitał naturalny	odnawialne i nieodnawialne zasoby środowiskowe, wykorzystywane przy produkcji i świadczeniu usług

Źródło: Na podstawie: (IIRC, 2013, s. 12).

dukcyjnego, będących głównym przedmiotem sprawozdawczości finansowej. Coraz ważniejsze stają się dla nich informacje o zmianach w zakresie zasobów identyfikowanych w ramach kapitału organizacyjnego, ludzkiego, społecznego i relacyjnego. O wynikach realizacji zasad rozwoju zrównoważonego świadczą także prezentowane zmiany kapitału naturalnego, w tym pozostających do dyspozycji przedsiębiorstwa odnawialnych i nieodnawialnych zasobów środowiskowych.

Wobec zróżnicowania raportowania przedsiębiorstw z dokończeń na rzecz rozwoju zrównoważonego (por. tabela 17.) za kamień milowy uznaje się przyjęcie Dyrektywy 2014/95/UE o ujawnianiu informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (zwanej dalej Dyrektywą). Dyrektywa zobowiązuje duże podmioty, które są jednostkami interesu publicznego, przekraczające na dzień bilansowy kryterium średniej liczby 500 pracowników w ciągu roku obrotowego, do rozszerzenia zakresu ujawnianych informacji niefinansowych⁴⁵. Zgodnie z art. 1 Dyrektywy obowiązek dotyczy ujmowania w sprawozdaniu z działalności oświadczenia na temat informacji niefinansowych dotyczącego co najmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Stopień szczegółowości prezentowanych informacji Dyrektywa określa jako taki, który jest niezbędny do

⁴⁵ Zdaniem Komisji Europejskiej, Dyrektywa obejmie swoim zasięgiem około 6 tysięcy dużych jednostek i grup w całej Unii Europejskiej (FEE, 2016, s. 4).

zrozumienia rozwoju, wyników i sytuacji podmiotu oraz wpływu jego działalności na otoczenie. Zakres informacji wynika natomiast z wyboru podmiotu w zakresie zastosowania krajowych, unijnych lub międzynarodowych zasad ramowych⁴⁶. Koncepcja ujawnień w Dyrektywie jest na dość ogólnym poziomie⁴⁷. Jej autorzy argumentowali pozostawioną swobodę wielowymiarowym charakterem społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz różnorodnością realizowanych przez nie strategii w tym zakresie, dbałością o porównywalność w celu uwzględnienia potrzeb inwestorów i innych zainteresowanych podmiotów, a także zapewnieniem konsumentom łatwego dostępu do informacji na temat wpływu danej jednostki gospodarczej na społeczeństwo.

W Polsce Dyrektywa 2014/95/UE została implementowana do polskiego porządku prawnego Ustawą z dnia 15 grudnia 2016r. o zmianie ustawy o rachunkowości, która zobowiązała największe podmioty, w tym również grupy kapitałowe oraz działające na rynku finansowym (art. 49b ust. 1 ustawy), do ujawnienia informacji niefinansowych⁴⁸. Należą do nich (art. 49b ust. 2 ustawy za art. 19a wprowadzonym Dyrektywą 2014/95/UE):

- zwięzły opis modelu biznesowego,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością,
- opis stosowanej polityki w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tej polityki,
- opis procedur należytej staranności,
- opis istotnych rodzajów ryzyka mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia społeczne, pracownicze, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, w tym ryzyka związanego z produktami lub relacjami z otoczeniem zewnętrznym, na przykład z kontrahentami, a także opis zarządzania tym ryzykiem.

Ustawa o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.) pozostawia przedsiębiorstwom prawo wyboru w zakresie zasad (standardów) sporządzania oświadczenia na temat informacji niefinansowych, miejsca ich ujawniania – w sprawozdaniu z działalności lub w formie odrębnego sprawozdania, a także w zakresie weryfikacji ujawnianych informacji niefinansowych. Niemniej jednak art. 49 ust. 3 ustawy za-

⁴⁶ Ponadto kraje członkowskie, korzystając z opcji w Dyrektywie, mogą zezwolić na ujawnianie tych informacji przez podmioty w formie odrębnego raportu zamiast oświadczenia na temat informacji niefinansowych w ramach sprawozdania z działalności. Dyrektywa dopuszcza także zasadę *comply or explain* (stosuj lub wyjaśnij), która daje prawo przedsiębiorstwom nieprowadzenia polityki w zakresie jednej lub kilku kwestii, jednak są one zobowiązane do ujawnienia takiego faktu oraz podania przyczyn.

⁴⁷ Szczegółowe wytyczne dotyczące raportowania informacji niefinansowych zostały opracowane w odrębnym dokumencie Komisji Europejskiej (Komunikat Komisji Europejskiej nr r.C (2017) 4234).

⁴⁸ Szerzej na temat wdrożenia przepisów Dyrektywy 2014/95/UE na polskim rynku kapitałowym pisze na przykład S. Lorenc i A. Kustra (2016), a także CSR (2017).

klada, że sprawozdanie z działalności powinno obejmować, o ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki, co najmniej⁴⁹:

- kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki oraz informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego.

Zapisy ustawy o rachunkowości w tym zakresie uszczegóławia Krajowy Standard Rachunkowości Nr 9, wskazując, że dla interesariuszy szczególnie przydatne są informacje ilościowe, gdyż umożliwiają porównanie i ocenę postępów, zaś opisowe wyjaśnienia wskaźników ułatwiają lepsze ich zrozumienie (punkt 8.7). KSR 9 wskazuje, że tematyka faktycznego i możliwego wpływu przedsiębiorstwa na środowisko naturalne może dotyczyć (KSR 9, punkt 8.14):

- zapobiegania zanieczyszczeniom i skuteczności kontroli tych działań,
- wpływu zużycia energii na środowisko,
- bezpośrednich i niebezpośrednich emisji do powietrza (gazów cieplarnianych, substancji toksycznych, substancji eutrofizujących i zakwaszających itd.),
- wykorzystywania i ochrony zasobów naturalnych (na przykład wody, gruntów) i związanej z tym ochrony bioróżnorodności,
- gospodarowania odpadami,
- wpływu na środowisko transportu lub wykorzystywania wyrobów, towarów i usług oraz ich unieszkodliwiania,
- opracowywania wyrobów i usług ekologicznych.

W wypełnianiu obowiązków raportowania dotyczącego informacji niefinansowych, które powstały na mocy Dyrektywy, pomaga także polskim podmiotom opublikowany 17 października 2017 r. Standard Informacji Niefinansowych (SIN, 2017). Według autorów Standardu jego stosowanie ma być komplementarne, a nie konkurencyjne wobec bardziej złożonego raportowania według standardów GRI (SIN, 2017, s. 10). Standard ten, przez analogię do sprawozdawczości finansowej oraz do wytycznych GRI, zakłada w sprawozdawczości niefinansowej „zachowanie zasad rachunkowości”, w tym m.in. zasad istotności, porównywalności, wiarygodności, kompletności, przejrzystości, dokumentacji i weryfikowalności, a także aktualności i terminowości. Możliwość stosowania wskazanych zasad (Standardu Informacji Niefinansowych czy GRI) w stosunku do informacji niefinansowej budzi wiele wątpliwości zarówno w praktyce ich stosowania, jak w i nauce (szerzej w podrozdziale 2.2.5. niniejszej rozprawy). Standard ten, wydzielając trzy obszary sprawozdawcze: zarządczy, środowiskowy oraz społeczno-pracowniczy, podpowiada, jaki rodzaj informacji powinien zostać przedstawiony w danym obszarze tematycznym,

⁴⁹ Jeżeli jednostka zamiast oświadczenia na temat informacji niefinansowych sporządzi odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, to zamieszcza ona w sprawozdaniu z działalności odesłanie do tego sprawozdania – por. 5.9. Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”.

wraz z propozycją konstrukcji wskaźników⁵⁰. Stosowanie Standardu jest dobrowolne, lecz są one niejako kierunkowskazem nowej formy raportowania wpływającej na sprawozdawczość z dokonań podmiotów w Polsce.

Brak szczegółowej regulacji jest także zauważalny w odniesieniu do zasad i procedur przeprowadzania weryfikacji raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Dowolny charakter i zakres weryfikowania danych niefinansowych skutkuje różnymi formami i poziomami zapewnienia ich wiarygodności, a także ich określeniami⁵¹. Zestawienie definicji w stosowanych globalnie normach regulujących poświadczanie kwestii rozwoju zrównoważonego: AA1000 AS (AccountAbility, 2008b), AA1000 APS (AccountAbility, 2008a), Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 (MSUA 3000)⁵², a także standardach GRI (GRI, 2016), przedstawia tabela 20. Analizowane normy pozostawiają swobodę wyboru w zakresie i szczegółowości przeprowadzanej atestacji sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Atestacje⁵³ różnią się pod względem nakładu pracy, procedur, dowodów niezbędnych w celu uzasadnienia wniosków lub opinii na temat sprawozdania, a także poziomu zapewnienia. Podejście najogólniejsze wobec atestowania danych niefinansowych reprezentuje stanowisko GRI (2013a, 2013b, 2016). Podejście to wyróżnia bardzo duża dowolność w przeprowadzaniu weryfikacji, choć zakłada, że zostanie przeprowadzona w sposób systematyczny, udokumentowany, oparty na dowodach według określonych procedur. Jednocześnie GRI (GRI 2016) zaleca, by w raporcie rozwoju zrównoważonego podać opis polityki organizacji oraz bieżące praktyki w zakresie poszukiwania zewnętrznej weryfikacji

⁵⁰ Ponadto w aneksach Standardu Informacji Niefinansowych znajdują się dodatkowe wskazówki dotyczące interpretacji prawnych Dyrektywy 2014/95/UE (aneks 1), matryca istotności (aneks 2), interesariusze i kluczowe obszary odpowiedzialności (aneks 3), znaczenie mierników i ich doboru z punktu widzenia rynków kapitałowych (aneks 4), a także szczegółowy opis obszarów (aneks 5).

⁵¹ W anglojęzycznym piśmiennictwie naukowym zewnętrzna atestacja danych ujętych w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest określana jako „*external assurance of sustainability reporting*”, „*the review of non-financial reports*”, „*CSR audit*”, „*sustainability assurance*”. Standardy GRI (2013b, s. 6) stosują zamiennie określenia „*assurance*”, „*external assurance*”, „*verification*” i „*certification*”.

⁵² W Polsce wdrożony jako Krajowy Standard Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 na podstawie uchwały Nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r.

⁵³ Zasadniczo celem usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jest ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących danej usłudze, co stanowi podstawę do sformułowania przez audytora wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmację). Celem usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do poziomu możliwego do zaakceptowania w okolicznościach towarzyszących danej usłudze (ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność), co stanowi podstawę do sformułowania przez audytora wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację) (Punkt 11 Międzynarodowych Założeń Konceptyjnych Usług Atestacyjnych).

Tabela 20. Znaczenie atestacji sprawozdań z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Norma	Znaczenie atestacji
Norma AA1000 APS (2008a)	<ol style="list-style-type: none"> 1. „Weryfikacja – poświadczanie” – metody i procesy stosowane przez organizację poświadczającą podczas oceny ujawnianych przez organizację raportującą informacji. Poświadczanie zakłada również prezentację wyników działań weryfikujących w oświadczeniu organizacji poświadczającej 2. „Działania weryfikujące” – działania, dzięki którym organizacja poświadczająca ocenia i formułuje wnioski na temat swoich wyników oraz informuje o systemach, danych i procesach objętych właściwymi kryteriami i normami
Norma AA1000 AS (2008b)	<p>Dwa rodzaje działań atestacyjnych:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Typu 1 – organizacja poświadczająca ocenia charakter i stopień zgodności działań organizacji ze wszystkimi trzema zasadami wynikającymi z normy AA1000 Zasady Odpowiedzialności, to jest z zasadą włączania, istotności i odpowiadania 2. Typu 2 – organizacja poświadczająca ocenia także rzetelność wyszczególnionych danych dotyczących wyników w zakresie rozwoju zrównoważonego
MSUA 3000	<p>Dwa podejścia:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. „Usługa dająca wystarczającą pewność” – cel: obniżenie poziomu ryzyka tej usługi do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu usługi, podstawa do wyrażenia przez weryfikatora wniosku w formie pozytywnej, czyli przez afirmację 2. „Usługa dająca umiarkowaną pewność” – cel: obniżenie ryzyka usługi do poziomu możliwego do zaakceptowania, w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu danej usługi, ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność; podstawa do wyrażenia przez weryfikatora wniosku w formie zaprzeczenia, czyli przez negację (wymagającą znacznie mniejszego zaangażowania weryfikatora niż przy wniosku przez afirmację)
Standardy GRI	<p>„Weryfikacja danych niefinansowych” jako nadrzędny termin obejmujący szeroki zakres podejść do zewnętrznej oceny procesów i sprawozdawczości z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, GRI stosuje termin „weryfikacja zewnętrzna” w odniesieniu do:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Działań z założenia skutkujących publikacją wniosków na temat jakości raportu oraz informacji w nim zawartych (jakościowych i ilościowych) 2. Działań z założenia skutkujących publikacją wniosków dotyczących systemów lub procesów (takich jak procesy definiowania treści raportu, w tym zastosowania zasady istotności lub procesu zaangażowania interesariuszy)

Źródło: Na podstawie: (Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018, s. 103–104).

raportu. Ponadto w przypadku poddania zewnętrznej weryfikacji raportu należy zawrzeć w ujawnianym raporcie:

- opinię z weryfikacji zewnętrznej⁵⁴,

⁵⁴ Dodatkowo, jeśli nie zostało uwzględnione w raporcie weryfikacyjnym dołączonym do raportu rozwoju zrównoważonego, należy podać opis tego, co zostało i co nie zostało zapewnione i na jakiej podstawie, w tym zastosowane standardy zapewnienia, uzyskany poziom wiarygodności oraz wszelkie ograniczenia procesu zapewnienia wiarygodności.

- opis relacji pomiędzy organizacją a podmiotem przeprowadzającym zewnętrzną weryfikację,
- informację, czy w procesie weryfikacji raportu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wzięli udział przedstawiciele najwyższego organu zarządzającego lub wyższej kadry zarządzającej.

GRI nie podaje jednak żadnej metodyki badania, a w swoim dokumencie (GRI, 2013a, 2016) sugerowało przeprowadzanie weryfikacji służącej zwiększeniu wiarygodności publicznego ujawniania informacji (MSUA 3000; AccountAbility, 2008b). Natomiast GRI Standards zastępujące GRI G4 nie wskazują konkretnych standardów weryfikacji, a zalecają jedynie, by w pisemnym, publicznie dostępnym sprawozdaniu z weryfikacji podać opinię lub zestaw wniosków, opis obowiązków sporządzającego sprawozdanie i poświadczającego dane, podsumowanie, które wyjaśni charakter potwierdzenia przedstawionego w sprawozdaniu z audytu, a także informacje, czy usługa daje wystarczającą, czy umiarkowaną pewność (GRI 2016, Disclosure 102–56).

Zakres regulacji prawnych stosowanych w audycie danych niefinansowych w dużym stopniu wiąże się z charakterem działalności weryfikatora oraz z zakresem i charakterem (obligatoryjnym czy dobrowolnym) ujawnianych przez przedsiębiorstwo danych. Jak pokazują prezentowane badania (KPMG, 2015; Wiśniewska, 2015), audyt jest wykonywany przez różne podmioty. Generalnie można je podzielić na trzy grupy: biegli rewidenci, różne firmy doradcze oraz organizacje ustanawiające standardy raportowania niefinansowego (głównie GRI). Najbardziej restrykcyjny zakres przepisów prawnych dotyczy wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Jest on zobowiązany do przeprowadzania atestacji danych niefinansowych zgodnie ze wspomnianym już MSUA 3000. Jedynie dodatkowo może się kierować pozostałymi standardami. Z kolei standardami używanymi przez inne podmioty audytujące są *AccountAbility Assurance Standard AA1000 AS* i Wytyczne GRI. Obie regulacje są polecane przez GRI jako najważniejsze w audycie danych niefinansowych. Możliwe jest łączenie obu standardów, przy czym szczególnie zaleca się korzystanie z metodologii weryfikacji zawartej w MSUA 3000, również przez podmioty nienależące do grupy biegłych rewidentów (Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018, s. 104–105). Wstępne analizy w zakresie popularności stosowania powyższych standardów jednoznacznie wskazują na główną pozycję MSUA 3000 (Gürtürk i Hahn, 2016, s. 30–31).

Ogólne porównanie obu wytycznych pokazuje, że więcej informacji przydatnych w audycie danych niefinansowych zostało zawartych w MSUA 3000, aczkolwiek do podstawowej wersji standardu AA1000 AS (AccountAbility, 2008b) opracowano szczegółowe wytyczne (AccountAbility, 2008c), które rozpatrywane łącznie dotyczą większości problemów omówionych w standardach biegłych rewidentów. Główne obszary związane z weryfikacją danych niefinansowych przedstawione w obu powyższych regulacjach dotyczą (Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018, s. 105):

- określenia poziomu pewności przyjętego przy danym zleceniu,
- zasad tworzenia interdyscyplinarnych grup ekspertów uczestniczących w audycie,

- planowania audytu, w tym identyfikacji i szacowania poziomu ryzyka,
- sporządzania raportu końcowego z wykonanej usługi.

W tym kontekście szczególne znaczenie ma prawidłowe ustalenie poziomu poświadczenia przyjętego przez weryfikatora. Jak prezentuje tabela 20., obie regulacje przewidują dwie możliwości. Zgodnie z MSUA 3000 audytor może osiągnąć „umiarkowaną pewność” lub „wystarczającą pewność” przy realizacji zlecenia. Kluczem do wyboru odpowiedniego poziomu jest szacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Z umiarkowaną pewnością mamy do czynienia wówczas, gdy audytor jest w stanie jedynie zidentyfikować obszary, dla których prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia. Natomiast przy wystarczającej pewności ma on jeszcze dodatkowo możliwość oszacowania poziomu tego ryzyka. Analizy raportów prezentujących wyniki audytów wyraźnie wskazują, że zdecydowanie częściej używany jest umiarkowany poziom pewności. Z kolei standard AA1000 AS mówi o wysokim oraz umiarkowanym poziomie zapewnienia. Wysoki poziom poświadczenia występuje wówczas, gdy „ryzyko, że wnioski audytora będą błędne, jest bardzo małe, ale nie zerowe”. Przy umiarkowanym poziomie ryzyko błędnych wniosków weryfikatora jest „ograniczone, ale nie jest bardzo małe ani zerowe” (AccountAbility, 2008b).

Warto jednak podkreślić, że mimo systematycznego rozpowszechniania się sprawozdań z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego procedury dotyczące weryfikacji treści tych raportów nadal znajdują się w fazie rozwoju i nie podlegają konkretnym obowiązkowym standardom. W związku z tym oświadczenia o wiarygodności weryfikowanych raportów różnią się w zależności od ich treści, zakresu i usługodawcy (Gürtür i Hahn, 2016). Prowadzi to do wielu problemów związanych z praktycznym wykonywaniem takich usług. Do najważniejszych z nich można zaliczyć sposób ustalania istotności, szacowanie ryzyka i wyznaczanie poziomu zapewnienia danych dla potrzeb sporządzenia raportu. Wątpliwości budzą również zasady i odpowiedzialność w przypadku współpracy audytora z zewnętrznym specjalistą (Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018, s. 107). Jednocześnie zróżnicowanie w wydanych oświadczeniach poświadczających ogranicza porównywalność i wiarygodność informacji prezentowanych nawet w zweryfikowanych raportach z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Ponadto na różnice w interpretacji znaczenia przedmiotu zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych wskazują badania dotyczące podejścia do zasad niezależnej weryfikacji przez spółki audytorskie i pozostałe podmioty (O'Dwyer i Owen, 2005, s. 205–229; Edgley, Jones i Atkins, 2015, s. 1–15). Zdaniem B. O'Dwyera, D. Owena i J. Unermana (2011), istnieje wiele badań akademickich dotyczących zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych, ale w niewielu próbowano wyjść poza dokumentalną analizę. W związku z tym brakuje dogłębnych badań procesów, za których pomocą generowane są poświadczenia ujawnianych informacji na temat rozwoju zrównoważonego (O'Dwyer i in., 2011, s. 2–3).

Ewolucji sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji towarzyszą intensywne prace normalizujące i standaryzujące. Wykształ-

ciło się wiele inicjatyw i organizacji tworzących standardy komunikowania wyników oddziaływania przedsiębiorstw na otoczenie, ich dokonań na rzecz ochrony środowiska i oddziaływania społecznego. Mimo dążenia do harmonizacji przepisów w tym zakresie przedsiębiorstwa nadal raportują w sposób zróżnicowany, nie wykształciła się również jednorodna praktyka w zakresie atestacji raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, co przedstawiają punkty 2.1.2. i 2.1.3. rozprawy.

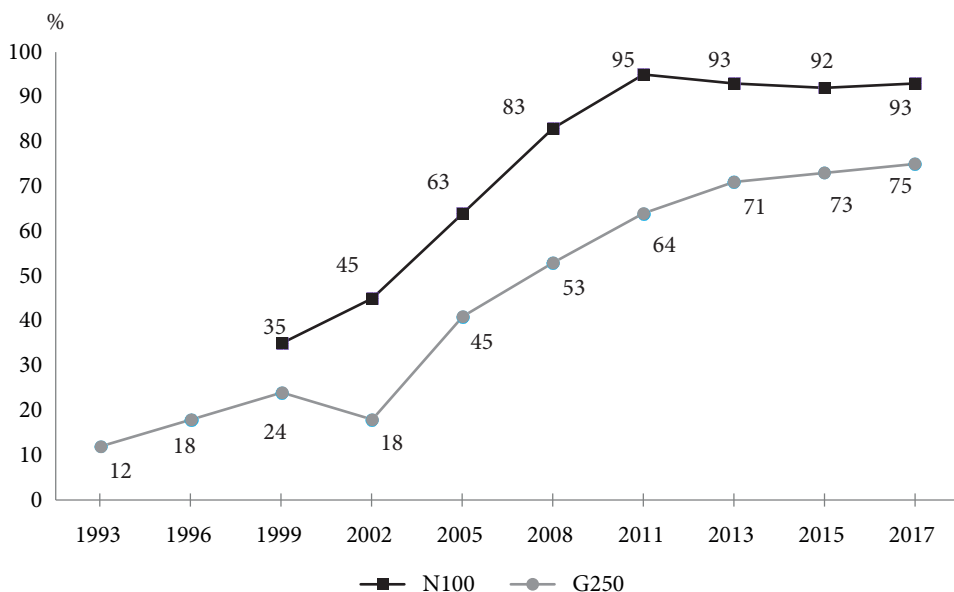
2.1.2. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w praktyce gospodarczej

Rozwój sprawozdawczości przedsiębiorstw z wyników ich działań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest przedmiotem licznych badań naukowych, w tym również o charakterze empirycznym, prezentowanych w piśmiennictwie naukowym⁵⁵ oraz w opracowaniach organizacji międzynarodowych⁵⁶. Ukazują one rosnący trend komunikowania wyników z zakresu ochrony środowiska i oddziaływania społecznego. Jednocześnie ujawniają zróżnicowany poziom standaryzacji raportów, zależny w dużej mierze od wielkości organizacji raportującej, aktywności na rynku kapitałowym, branży podmiotu, jego powiązania kapitałowego, a także pochodzenia z krajów rozwijających się lub rozwiniętych (bardziej dojrzałych do działań na rzecz rozwoju zrównoważonego).

Badania o zasięgu światowym przeprowadzone przez KPMG (2017) objęły raporty z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego 4900 podmiotów z 49 krajów. Badanie objęło dwie próby. Pierwszą próbę (N100) tworzyło 100 największych podmiotów według przychodów w każdym z 49 badanych krajów. Drugą próbę stanowiło 250 największych podmiotów na świecie według przychodów w rankingu Fortune 500 w 2016 roku (G250). Zdaniem autorów raportu KPMG, duże globalne korporacje są zazwyczaj liderami w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i w ich zachowaniu często przewiduje się trendy dla pozostałych przedsiębiorstw. Badanie wykazało bardzo dużą dynamikę w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w ostatnich trzech dekadach. Rosnące zainteresowanie raportowaniem z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w latach 1993–2017 (procentowy udział podmiotów raportujących w próbie N100 i G250) przedstawia rysunek 5.

⁵⁵ Na przykład: (Bek-Gaik i Rymkiewicz, 2016; Burritt i Schaltegger, 2010; Dyduch i Krasodomska, 2017; Gray, 2001; Gray, Kouhy i Lavers, 1995; Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garsztka, 2017, 2018; Kolk, 2003; Krasodomska, 2014a, 2014b; Reimsbach, Hahn i Gürtürk, 2018; Samelak, 2013; Śnieżek, Krasodomska i Szadziewska, 2018; Zyznarska-Dworczak, 2018c).

⁵⁶ Na przykład: (CSR Europe i GRI, 2017; EY, 2015; FPIG, 2016, 2018; GRI, 2013a, 2013b; KPMG, 2017).



Rysunek 5. Sprawozdawczość z dokonanych przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego w latach 1993–2017

Źródło: (KPMG, 2017, s. 9).

Badanie KPMG wykazało, że większość badanych podmiotów N100 (74%) i G250 (89%) stosuje wytyczne do swojego raportowania z wyników działań. Standardy GRI są najczęściej używanymi standardami, stosowanymi aż przez 75% przedsiębiorstw z grupy G250. Tymczasem wytyczne giełdowe wykorzystuje 13% podmiotów N100 i 12% podmiotów G250. Raportowanie zintegrowane było formą raportowania dla 14% wszystkich przedsiębiorstw (w 2015 r. 11% w grupie N100 i 15% w grupie G250⁵⁷). Dane te wskazują na niewielki wzrost zainteresowania raportowaniem zintegrowanym w skali globalnej, jednak znaczący wzrost odnotowano w czte-

⁵⁷ Rozwój raportowania zintegrowanego wspierają liczne inicjatywy międzynarodowe, w tym najbardziej znana Rada IIRC. Należy tutaj także wymienić *Prince's Accounting for Sustainability Project* (A4S), który został rozpoczęty przez Karola, księcia Walii w 2004 r. i zawiera zbliżoną koncepcję do sprawozdawczości zintegrowanej w postaci sprawozdawczości połączonej. Ponadto działania IIRC wspiera Amerykański Instytut Biegłych Księgowych (AICPA), podkreślając istotne zbieżności pomiędzy sprawozdawczością zintegrowaną a własną koncepcją w postaci ulepszonej sprawozdawczości biznesowej (Krasodomska, 2012, s. 106). Podobne stanowisko przyjęła Komisja Europejska, która postrzega zintegrowaną sprawozdawczość jako ważny cel w perspektywie średnio- i długoterminowej (Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, 2011, s. 14), a jednocześnie Międzynarodowe Zintegrowane Ramy Sprawozdawczości przyjęła jako jedną z zasad ramowych do opracowania metodyki sprawozdawczości niefinansowej (Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, 2017, s. 5).

rech krajach – w Japonii (wzrost o 21 punktów procentowych), Brazylii i Meksyku (o 16 punktów) i w Hiszpanii (o 9 punktów). Nadal najwięcej raportów zintegrowanych powstaje w Afryce Południowej, w 2017 r. powstały 92 raporty. Około dwie trzecie podmiotów przygotowujących raporty zintegrowane wykorzystywało standardy IR. Główną formą prezentacji informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego jest ich ujęcie w opisowej części sprawozdania finansowego. Taką praktykę stosuje 78% badanych podmiotów z grupy G250 (a 60% z grupy N100), podczas gdy jeszcze w 2015 r. było to 60%, a N100 – 56% (KPMG, 2017, s. 9–24). Dane wyraźnie wskazują trend rosnącego wykorzystania sprawozdawczości niefinansowej o wynikach rozwoju zrównoważonego. Zróżnicowanie w standaryzacji sprawozdawczości prezentuje tabela 21.

Tabela 21. Wykorzystanie standardów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w największych podmiotach na świecie w 2017 roku (w %)

Sposób raportowania i jego weryfikacji	N100	G250
Raportowanie według standardu ogółem	89	74
Raportowanie według GRI	63	75
Raportowanie według wytycznych giełdowych	13	12
Raportowanie zintegrowane	11	15
Ujęcie informacji niefinansowych w sprawozdaniu finansowym	60	78

Źródło: Na podstawie: (KPMG, 2017).

Badanie KPMG (2017) wykazało zróżnicowane zainteresowanie raportowaniem z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w poszczególnych regionach świata i poszczególnych krajach. Zdiagnozowane w badaniu różnice dotyczą zarówno różnic jakościowych, w tym zakresu ujawnianej informacji w raportach, jak i ilościowych. Raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest najpopularniejsze w krajach Ameryki Północnej (88%) oraz krajach Europy Zachodniej (82%), podczas gdy w Europie Wschodniej to tylko 65%. Do krajów o najwyższym współczynniku raportowania należą Wielka Brytania (99%), Japonia (99%), Indie (99%), Malezja (97%) i Francja (94%). Poziom raportowania w Polsce w 2017 r. został oszacowany na poziomie 59%, a w 2015 r. – 54% (KPMG, 2017, s. 16). Wyniki badań potwierdzają wskazane w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy niższe zaangażowanie w działania na rzecz rozwoju zrównoważonego w krajach rozwijających się niż w krajach rozwiniętych, co przejawia się także w poziomie raportowania w tych krajach.

Wnioski dotyczące różnic w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w krajach rozwiniętych i rozwijających się potwierdzają badania przeprowadzone przez szerokie grono naukowców i praktyków zespołu P. Horvátha (Horváth i in., 2017). Poddano badaniu raporty 439 podmiotów, przy czym 368 po-

chodziło z 11 krajów Europy Środkowo-Wschodniej (CEE), a 71 z Niemiec i Austrii. Zestawienie wyników raportowania w krajach CEE i Zachodu (procentowy udział podmiotów raportujących w próbie N100 i G250) przedstawia tabela 22.

Tabela 22. Odpowiedzialność za dane do raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw w krajach CEE i Zachodu (w %)

	Reportowanie	CEE	Kraje Zachodu
Źródło danych	program rachunkowości	15	6
	program zintegrowany ze strategią	36	55
	dane gromadzone bez wsparcia programem	34	33
	brak gromadzenia danych	16	6
Decydent zakresu ujawnianych danych	zarządzający rozwojem zrównoważonym	18	58
	kierownictwo wyższego szczebla	60	49
	pracownicy działu rachunkowości	11	5
Zbieranie i gromadzenie danych	dział rachunkowości	17	24
	dział zarządzania rozwojem zrównoważonym	23	73
	zarządzający wyższego szczebla	19	5
Formy uwiarygodnienia	raport według standardów	68	96
	atestacja raportu	41	71

Źródło: Na podstawie: (Horváth i in., 2017).

Wyniki zaprezentowane w tabeli wskazują, że dane dotyczące realizacji zasad rozwoju zrównoważonego są najczęściej zbierane w programie powiązany ze strategią (w co drugim przedsiębiorstwie z CEE i co trzecim w krajach Zachodu), znacznie rzadziej w programach rachunkowości. Co trzecie przedsiębiorstwo zbierało dane bez programu zintegrowanego, a 6% badanych podmiotów z Zachodu i 16% podmiotów z CEE nie gromadziło tych danych wcale. Ponadto decydentami odnośnie do zakresu gromadzenia i komunikowania danych dotyczących rozwoju zrównoważonego byli zarządzający rozwojem zrównoważonym (58% badanych podmiotów z Zachodu oraz 18% z CEE), kierownictwo wyższego szczebla, a tylko 5% badanych podmiotów z Zachodu oraz 11% z CEE wskazało na osoby pracujące w rachunkowości (Horváth i in., 2017, s. 38–39). Badania wykazały ponadto, że zbieraniem, gromadzeniem danych dotyczących rozwoju zrównoważonego zajmował się w 24% badanych podmiotów z Zachodu oraz 17% z CEE dział rachunkowości, 73% z Zachodu oraz 23% podmiotów CEE – dział zarządzania rozwojem zrównoważonym przedsiębiorstwa oraz zarządzających wyższego szczebla (odpowiednio 5% i 19%) (Horváth i in., 2017, s. 39). Różnice między wynikami podmiotów z badanych obszarów geograficznych wskazują, że w krajach Zachodu nastąpiła specjalizacja w przedsiębiorstwie i wydzielenie działów koordynujących realizację

zasad rozwoju zrównoważonego, których kierownictwo decyduje o zakresie ujawnianych danych w raportach. Dysponują oni w większym zakresie programem zintegrowanym ze strategią. W krajach CEE, mimo znacznych postępów, w dalszym ciągu zadania te realizuje w większości badanych podmiotów kierownictwo wyższego szczebla. Stosunkowo niskie zaangażowanie rachunkowości świadczy o tym, że w większości podmiotów rachunkowość nadal odgrywa rolę konwencjonalną, ograniczającą się do aspektów i celów ekonomicznych.

Wyniki badania raportowania z dokonań z rozwoju zrównoważonego wykazały ponadto, że odbywa się ono głównie poprzez odrębne sprawozdania⁵⁸, przy czym 68% badanych podmiotów z CEE oraz 96% z Niemiec i Austrii stosuje do jego przygotowania standard sprawozdawczości. Najpowszechniej stosowanym standardem jest standard GRI. Niewielka liczba podmiotów stosuje inne standardy, takie jak ISO 14031 lub AA 1000 (4% w krajach Zachodu i 10% w CEE). Niewiele przedsiębiorstw wykorzystuje własny standard sprawozdawczości (2% na Zachodzie i 4% w CEE). Ponadto wyniki badań wykazały, że znacznie więcej podmiotów z Niemiec i Austrii poddaje swój raport z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego niezależnemu audytowi (ponad 71%), podczas gdy w CEE tylko 41%. Autorzy badań wysnuli wniosek, że raporty niepoddane zewnętrznej weryfikacji mogą być wykorzystywane do celów *public relations* (Horváth i in., 2017, s. 26–28).

Ponadto badania zespołu P. Horvátha (2017) udowadniają, że w krajach Zachodu, bardziej dojrzałych i świadomych potrzeb działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, raportowanie według standardów sprawozdawczości i poddawanie go zewnętrznej weryfikacji jest postrzegane jako obowiązek korporacyjny i mimo że nie stanowi obowiązku regulacyjnego, jest realizowane przez większość badanych podmiotów. Można się jedynie spodziewać, że w dążeniu krajów CEE do wyrównywania warunków życia ich obywateli do warunków krajów rozwiniętych aspekty społeczne i środowiskowe staną się równie powszechnym przedmiotem sprawozdawczości (Horváth i in., 2017). Wyniki P. Horvátha (2017) w zakresie potrzebnych zmian w krajach Europy Środkowo-Wschodniej potwierdzają badania Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej w Polsce, które wskazują niski poziom raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz niski poziom wykorzystania standardów w jego sporządzaniu (FPIG, 2016 i 2018). Według badania w latach 2016–2018 prawie połowa przedsiębiorstw nie komunikowała wyników w tym zakresie, podczas gdy jedna trzecia raportowała według własnego wewnętrznego standardu, na przykład obowiązującego w danej grupie kapitałowej. W co dziesiątej organizacji raportowanie w ogóle nie było standaryzowane. Certyfikowane standardy, jak na przykład GRI, stosowała niewielka grupa, przy tym z roku na rok

⁵⁸ Badanie wykazało, że podmioty prezentują swoje raporty w formie cyfrowej, w formacie PDF i HTML, co nie tylko ogranicza koszty druku i niepotrzebnego zużycia zasobów, ale też ułatwia czytelnikom nawigowanie ich treści (Horváth i in., 2017, s. 40).

małało zainteresowanie taką formą raportowania od 17% w 2016 r. do 10% w 2018 r. Podobny trend jest zauważalny w przeprowadzaniu niezależnej atestacji danych w raportach certyfikowanych – tylko 5% raportów zostało poddanych audytowi, a spadek na przestrzeni trzech lat wyniósł 9%. Wyniki badania Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej w latach 2016–2018 prezentuje tabela 23⁵⁹.

Tabela 23. Wykorzystanie standardów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i poziom jej atestacji w polskich przedsiębiorstwach w latach 2016–2018 (w %)

Sposób raportowania i jego atestacji	2018	2017	2016
Brak raportowania	44	40	46
w tym plany raportowania w najbliższym czasie	14	11	18
Raportowanie wg własnego wewnętrznego standardu na przykład opracowanego w centrali firmy	30	33	26
Raportowanie bez uwzględniania standardu	10	8	9
Raportowanie wg wytycznych niepodlegających certyfikacji (na przykład ISO 26 000)	6	6	2
Raportowanie wg jednego z certyfikowanych standardów	10	14	17

Źródło: Na podstawie: (FPIG, 2018, s. 3; 2016, s. 15).

Wyniki badań wskazały również na sposób przekazywania informacji o społeczno-środowiskowych działaniach. W 2018 r. badane podmioty wskazały na następujące sposoby komunikacji swoich działań CSR: wewnętrzny intranet (59%), media społecznościowe (56%), firmowa strona internetowa (54%), spotkania, konferencje, targi (46%), newsletter (46%), magazyn firmowy (33%), media tradycyjne, jak prasa, TV, radio (29%), publikacja i dystrybucja wśród interesariuszy raportu CSR (25%), serwisy internetowe (22%), brak komunikacji (17%). Tak szeroka forma komunikowania wyników działań świadczy o potrzebie przedsiębiorstw dotarcia z informacją do szerokiego grona interesariuszy. Badania Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej (2018) wykazały bowiem, że działania CSR mogą być postrzegane nie tylko w perspektywie odpowiedzialności filantropijnej czy odpowiedzialności etycznej. Aż 44% badanych podmiotów odnotowuje korzyści inne niż finansowe ze swojej działalności CSR, a 17% odnotowuje nawet mierzalne korzyści finanso-

⁵⁹ Zestawienie wyników raportowania największych podmiotów na świecie, zaprezentowanych w tabeli 22., z wynikami z Polski prezentowanymi w tabeli 23. wskazuje na dużą dysproporcję w poziomie raportowania rozwoju zrównoważonego i wykorzystywania standardów w jego przygotowywaniu. Potwierdza jednocześnie zauważoną w cytowanych badaniach zespołu P. Horvátha (Horváth i in., 2017) zależność, że przedsiębiorstwa z krajów zamożniejszych wykazują większe zainteresowanie działaniem na rzecz rozwoju zrównoważonego i komunikowaniem wyników niż z krajów uboższych (por. Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garszka, 2017, 2018).

we związane z działaniami CSR. Wyniki badań potwierdzają słuszność modyfikacji modelu piramidy A.B. Carrola wynikającej z istnienia etyczno-ekonomicznego uzasadnienia podejmowanych działań filantropijnych (por. podrozdział 1.2. niniejszej rozprawy).

Na dużą różnorodność raportowania dotyczącego wyników spółek giełdowych WIG20 oraz mWIG40 w Polsce wskazują badania przeprowadzone przez B. Bek-Gaik oraz B. Rymkiewicza (2016). Pozwoliły one wyodrębnić w praktyce raportowania badanych podmiotów w 2014 r., obok obligatoryjnych dla spółek kapitałowych form w postaci sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności, dodatkowo cztery różne jego formy w postaci (Bek-Gaik i Rymkiewicz, 2016, s. 773):

- raportów środowiskowych (publikowanych przez 10% podmiotów z WIG20, żaden podmiot z mWiG40),
- raportów społecznych (publikowanych przez 40% podmiotów z WIG20 i 20% z mWiG40),
- raportów rozwoju zrównoważonego (publikowanych przez 5% podmiotów z WIG20 i 2,5% z mWiG40),
- raportów zintegrowanych (publikowanych przez 5% podmiotów z WIG20 i 5% z mWiG40).

Przedstawione wyniki badań wskazują na niski poziom sprawozdawczości z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego w Polsce i zróżnicowanie w wyborze standardów raportowania. Wybór standardów sporządzenia raportów poza raportowaniem zintegrowanym w badanych podmiotach wynikał z własnej decyzji danego przedsiębiorstwa raportującego (ewentualnie grupy przedsiębiorstw). Zdaniem B. Bek-Gaik, zainteresowanie zintegrowaną sprawozdawczością ciągle wzrasta⁶⁰ w Polsce, zwolennicy powołują się na szereg znaczących korzyści z jej wprowadzenia do praktyki gospodarczej zarówno dla organizacji, jak i dla interesariuszy. Jednak biorąc pod uwagę wciąż wczesne etapy rozwoju tej nowej praktyki sprawozdawczej i stosunkowo niewielką liczbę danych, ustalenie empirycznego potwierdzenia tych wniosków jest trudne (Bek-Gaik, 2017, s. 28).

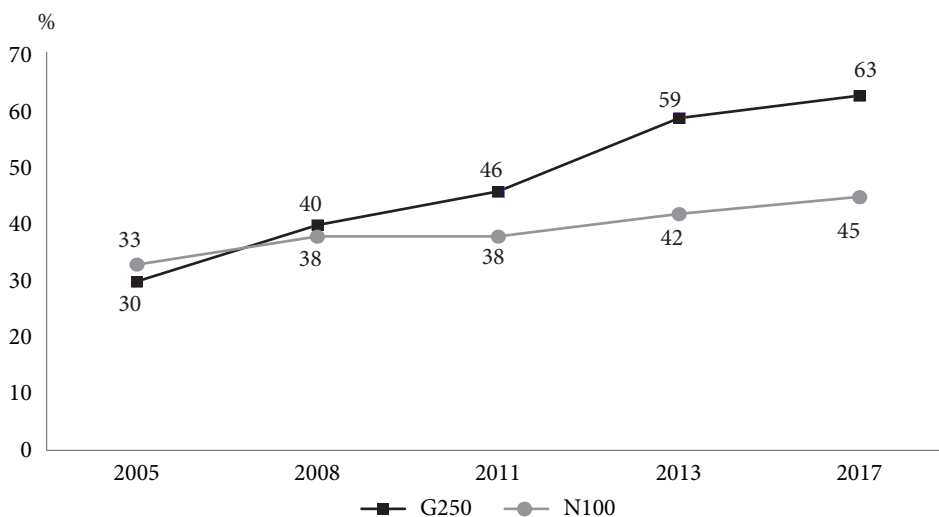
Obserwowana w praktyce heterogeniczność form sprawozdawczości z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego w praktyce przedsiębiorstw wynika z dowolności stosowanych rozwiązań. Przekłada się ona również na zróżnicowanie w zakresie atestacji raportów z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego, w różnym stopniu gwarantującej wiarygodność komunikowanych interesariuszom organizacji raportującej wyników.

⁶⁰ Uważa się, że pierwsze inicjatywy sprawozdawczości zintegrowanej wypłynęły z praktyki, a za prekursora uważa się duńskie przedsiębiorstwo Novozymes (Eccles i Krzus, 2010, s. 11). Novozymes sporządziła raport już w 2002 r., a w Polsce swój pierwszy raport zintegrowany opublikował Lotos SA w 2009 r.

2.1.3. Atestacja w ocenie wiarygodności sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Równoległe do rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego nastąpił rozwój jej weryfikacji i atestacji. Stała się przedmiotem badań prezentowanych w publikacjach naukowych (Eccles, Krzus i Watson, 2012; Kolk i Perego, 2010; Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018; O'Dwyer i Owen, 2005; O'Dwyer, Owen i Uneman, 2011; Reimsbach, Hahn i Gürtürk, 2018; Wiśniewska, 2015; Velte i Stawinoga, 2017; Zyznarska-Dworczak, 2015a, 2016d, 2017), jak i opracowaniach zawodowych (EY, 2015; GRI, 2013a; KPMG, 2017; Zadek, Raynard, Forstater i Oelschlaegel, 2004). Według wspomnianych już badań KPMG (2017) zapewnienie wiarygodności całych raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest obecnie standardową praktyką na świecie. Wśród badanych podmiotów z G250 raporty podlegały zewnętrznej atestacji w 67%, a wśród podmiotów N100 – 45%. Autorzy badań przewidują, że większość podmiotów N100 będzie uwiarygadniać swoje dane w ciągu najbliższych dwóch do pięciu lat (KPMG, 2017, s. 26). Rosnący popyt na atestację raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (procentowy udział podmiotów poddających atestacji raport w próbie N100 i G250) przedstawia rysunek 6.

Badanie KPMG (2015) wykazało zróżnicowane zainteresowanie atestacją raportowania w poszczególnych krajach: we Francji w 2015 r. 96% wszystkich objętych badaniem raportów zostało poddanych atestacji, w Południowej Korei – 86%, Grecji – 70%, na Tajwanie – 70%, w Wielkiej Brytanii – 61%. Co ciekawe, więk-



Rysunek 6. Atestacja sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego w latach 2005–2017

Źródło: Na podstawie: (KPMG, 2017, s. 26).

szość zapewnień wiarygodności raportów przeprowadzały największe organizacje rachunkowe – 64% z raportów podmiotów N100 oraz 65% z raportów podmiotów G250 (KPMG, 2015, s. 41). Trend można także odczytać jako wynik przeciwdziałania nieetycznym praktykom komunikacyjnym typu *whitewashing*, *bluwashing* czy *greenwashing* (szerzej w punkcie 2.2.3. niniejszej rozprawy).

Badania J. Wiśniewskiej (2015) dotyczące oceny praktyki w zakresie weryfikacji raportowania z dokonań na rzecz społecznej odpowiedzialności biznesu w polskich spółkach wykazały, że spośród raportów zgłoszonych do konkursu Raporty Społeczne, organizowanego przez Forum Odpowiedzialnego Biznesu, PWC i SGS w latach 2013 i 2014 (Wiśniewska, 2015, s. 164):

- w 2013 r. prawie 47% podlegało zewnętrznej weryfikacji,
- w 2014 r. 61,3% podlegało zewnętrznej weryfikacji.

W porównaniu do innych rynków polski rynek finansowy cechuje niska dojrzałość w aspekcie raportowania z dokonań na rzecz wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Wynika to również z faktu braku obligatoryjnej regulacji gwarantującej wystarczającą pewność wiarygodności prezentowanych wyników w tym zakresie. W Polsce atestację przeprowadzają głównie: Global Reporting Initiative (GRI), firmy doradczo-audytorskie (Deloitte, PWC), a także inne firmy doradcze (Fundacja dla AGH, Bureau Veritas Polska) (Wiśniewska, 2015, s. 164). Zewnętrznej weryfikacji różnych form raportowania z dokonań w aspektach społeczno-środowiskowych może dokonywać poważany w środowisku ekspert – zarówno biegły rewident, jak i inny niezależny ekspert. Atestacja danych niefinansowych nie jest bowiem zastrzeżoną usługą dla biegłych rewidentów⁶¹.

Na niskie zainteresowanie atestacją wyników niefinansowych polskich przedsiębiorstw wskazują także wyniki badań J. Krasodomskiej (Krasodomska, 2014a) oraz wyniki badań Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej (FPIG, 2018; 2016). Wyniki J. Krasodomskiej prezentują perspektywę analityków finansowych w zakresie ich oczekiwań wobec zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych. Wykazały, że mimo deklarowanego niskiego zaufania do wiarygodności danych niefinansowych przez większość ankietowanych, nie widzą oni potrzeby poddawania ich niezależnej weryfikacji (Krasodomska, 2014a, s. 242). Natomiast wyniki badań Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej (FPIG, 2018, s. 3; 2016, s. 15) wskazały nie tylko niskie zainteresowanie, ale również malejący trend zainteresowania atestacją sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. W latach 2016–2018 poddano atestacji odpowiednio 14%, 11% i 5% raportów polskich przedsiębiorstw.

⁶¹ Standardy raportowania, jak wytyczne OECD, *AccountAbility*, *Global Reporting Initiative* (GRI), pozostawiają przedsiębiorstwu wybór podmiotu weryfikującego ujawniane dane niefinansowe. W wyniku rozszerzenia przedmiotu raportowania przez przepisy wspomnianej Dyrektywy 2014/95/UE, a w Polsce poprzez wspomnianą nowelizację ustawy o rachunkowości, sprawozdanie z badania zawiera jedynie opinię dotyczącą zgodności lub braku zgodności rocznego sprawozdania z działalnością, w tym informacji niefinansowych w nim zawartych, z rocznymi sprawozdaniami finansowymi za ten sam rok obrotowy (art. 51a lit. e) Dyrektywy).

Jednak ten malejący trend i tak niskiego poziomu udziału przedsiębiorstw poddających swoją sprawozdawczość niezależnej weryfikacji wynika z faktu, że badaniem objęto nie tylko spółki publiczne.

Światowy trend w zakresie atestacji raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wskazuje rosnące zainteresowanie wśród dużych podmiotów szczególnie w krajach Zachodu. W Polsce cieszy się ona największą popularnością wśród spółek publicznych. Wobec rosnącego znaczenia raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można zatem prognozować, że trend w atestacji wyznaczany przez duże podmioty na dojrzałych rynkach kapitałowych będzie wyznacznikiem zmian dla pozostałych organizacji przedstawiających wyniki działań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

2.1.4. Kierunki zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Przedstawiona różnorodność w zakresie standaryzacji raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także różnice w zakresie i formie komunikowania dokonań przez przedsiębiorstwa utrudniają porównywalność ujawnień w tym zakresie. Analiza kluczowych cech modeli sprawozdawczych trzech głównych „graczy na tej arenie”: GRI, IIRC i SASB, wykazała, że standardy i modele sprawozdawczości różnią się pod względem (Hales, Matsumura, Moser i Payne, 2016, s. 13–28):

- docelowych grup interesariuszy,
- definicji istotności,
- gromadzenia danych i agregacji,
- zakresu wskaźników wyników działań,
- modeli generowania raportów.

Rozwój sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego rodzi potrzebę standaryzacji ukierunkowanej na ujednoczenie regulacji dotyczących prezentacji danych. Standaryzację uzasadnia przede wszystkim coraz większy stopień komplikowania się modeli biznesowych zarządzania przedsiębiorstwem, złożoność instrumentów zarządzania ryzykiem, globalny wymiar operacji gospodarczych, rosnące potrzeby informacyjne różnych interesariuszy, oczekiwana transparentność działania, a także konieczność zapewnienia informacji istotnych z perspektywy założeń rozwoju zrównoważonego (Karmańska, 2013, s. 142).

Ważne jednak, by regulatorzy, instytucje stanowiące standardy, a także inne osoby zaangażowane w opracowanie ram sprawozdawczości uznawały i promowały nie tylko potrzebę wzbogacenia sprawozdawczości, ale również potrzebę spójnych i konwergentnych w skali globalnej praktyk i układów sprawozdawczości. Podobnie jak w zakresie sprawozdawczości finansowej w poprzednich dekadach, niezbędne jest zapewnienie spójności różnych ram sprawozdawczości z dokonań na

rzecz rozwoju zrównoważonego na jak najwcześniejszym etapie. W związku z tym ważne jest, by ramy sprawozdawczości zostały opracowane w sposób zapewniający odpowiednie kryteria, zgodnie z którymi sporządzający będą mogli określić treść sprawozdań, a specjaliści do spraw atestacji będą mogli przedstawić swoje wnioski. Ramy i układy sprawozdawczości powinny mieć na celu zapewnienie, że sprawozdania prezentowane przez poszczególne przedsiębiorstwa będą się charakteryzować odpowiednimi cechami – zasadniczo muszą być przydatne, kompletne, wiarygodne, neutralne, zrozumiałe i oparte na możliwych do weryfikacji źródłach (IFAC, 2017, s. 6).

Potrzeba standaryzacji i jej harmonizacji dotyczy zarówno samej sprawozdawczości przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego, jak i jej niezależnej zewnętrznej atestacji, zarówno w jej podmiotowo-przedmiotowym zakresie, wyborze instytucji przeprowadzającej, jak i formie informowania o jej przeprowadzeniu. Jak ukazano w punkcie 2.1.1. rozprawy, głównym problemem w zakresie audytu sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest zawartość raportów, łącząca dane ilościowe, kwotowe oraz jakościowe odnoszące się do bardzo wielu zróżnicowanych obszarów działalności gospodarczej. Weryfikacja tych danych wymaga więc specjalistycznej wiedzy z różnych dziedzin, przy tym postulowane są rozwiązania oparte na wspólnej odpowiedzialności audytora i eksperta bądź na odpowiedzialności rozłącznej, zakładającej odpowiedzialność weryfikatorów w odniesieniu do części weryfikowanych danych. Dalsze prace regulacyjne w tym kontekście są więc niezbędne, aby weryfikacja danych, w szczególności danych niefinansowych, miała rzeczywiście spełniać swoją funkcję atestacyjną (Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018, s. 107). Ich ukierunkowanie wynika z celu głównego rewizji w postaci oceny ryzyka w kontekście zadeklarowanych przez przedsiębiorstwo założeń realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, rzutujących na cały obraz funkcjonowania przedsiębiorstwa (Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 257). Harmonizacja badania sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego pomogłaby ujednoczyć praktykę, podwyższając jakość i wiarygodność wykonywanych usług weryfikujących.

Standaryzacja sprawozdawczości przedsiębiorstw i jej atestacji niesie jednak ryzyko związane z jej stanowieniem, a także realizacją zagrożoną homogenizacją i zmianami izomorficznymi w ramach organizacji, a tym samym w sposobie raportowania. Ponadto należy mieć świadomość niedoskonałości wszelkich ogólnych standardów i wytycznych raportowania ze względu na ograniczoną możliwość uwzględniania przez nie specyfiki danej branży i sektora oraz specyfiki kraju, w którym jest prowadzona działalność (SIN, 2017, s. 9). Jak zauważa A. Kamela-Sowińska (2013b), to politycy, lobbyści, przedstawiciele grup interesów tworzą normy opisujące rzeczywistość w sposób dogodny dla nich samych (Kamela-Sowińska, 2013b, s. 26), a proces upolitycznienia nie ominął rachunkowości (Kamela-Sowińska, 2013a, s. 310–311). Według R. Mattessicha instytucje formułujące standardy potrzebują od specjalistów rachunkowości nie tylko faktów, koncepcji, teorii i struktur, lecz także usta-

lania i oceny alternatywnych rozwiązań oraz uzasadnień (Mattessich, 1994, s. 20). Oczekiwaniem wobec nauki jest pomoc, by standardy regulujące sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego nie były wynikiem przetargu pewnych grup interesu lub ich nacisku poprzez lobby na osoby odpowiedzialne za opracowanie ramowej koncepcji rachunkowości, której sformułowania są płaszczyzną odniesienia dla standardów rachunkowości (Szychta, 1996, s. 224).

Podsumowując, sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacja jest w fazie rozkwitu, dotychczas nieodnotowanego i niewykazującego oznak spowolnienia. Rosnący trend w praktyce, jak i w badaniach naukowych, wykazany w podrozdziałach 1.4., 1.5. i punktach 2.1.2. i 2.1.3. niniejszej rozprawy, jest zauważalny w skali całego świata, w tym w szczególności w krajach rozwiniętych z dojrzałymi rynkami kapitałowymi. Jak wskazują prezentowane wyniki badań empirycznych, stopniowy rozwój sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego obserwuje się także w Polsce.

Kluczowe przesłanki rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można skonkretyzować w formie następujących spostrzeżeń:

1. Rozwój instytucji stanowiących standardy sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, takich jak GRI, IIRC i SASB.
2. Różnorodne oczekiwania informacyjne implikujące zróżnicowany zakres prezentowanych informacji na temat dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym wzrost roli informacji niefinansowych i prognostycznych, trudno weryfikowalnych.
3. Silna dynamika zmian w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, brak jednoznacznego wpływu informacji na interesariuszy, dominujący dobrowolny charakter ujawnień.
4. Niekontrolowany rozrost informacji publikowanej w różnych formach raportów, o różnym poziomie standaryzacji, zależnym od wielkości przedsiębiorstwa i jego pochodzenia.
5. Regulacje prawne wyznaczające dotąd w minimalnym zakresie obowiązki sprawozdawcze na temat dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, rozszerzenie sprawozdania z działalności podlegającego weryfikacji przez biegłego rewidenta (Dyrektywa 2014/95/UE, Ustawa o rachunkowości).
6. Obserwowana standaryzacja sprawozdawczości z dokonań jako dążenie do ujednolicenia trudno porównywalnych raportów .
7. Nierównomierny rozwój sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w poszczególnych regionach świata i krajach.
8. Równoległy rozwój atestacji sprawozdawczości z dokonań, rozwój jego standaryzacji, ale obserwowana duża dowolność w poziomie zapewnienia, swoboda wyboru podmiotów świadczących usługi, dominacja globalnych firm międzynarodowych audytorsko-konsultingowych.
9. Traktowanie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jako maskowanie niedostatków sprawozdawczości finansowej.

10. Wykorzystanie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego do zarządzania relacjami z interesariuszami.

Stosunkowo nowa sytuacja w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, zauważalna od dwóch dekad (por. rysunek 5 i 6), oznacza konieczność zintegrowania sprawozdania finansowego z raportem społeczno-środowiskowym w spójną całość (Samelak, 2013, s. 8), co stanowi istotną przesłankę rozwoju rachunkowości.

2.2. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii pozytywnych

2.2.1. Znaczenie teorii pozytywnych w rachunkowości

Teoria rachunkowości⁶² jest rozumiana jako zbiór definicji i pojęć, koncepcji i zasad, metod oraz procedur, które służą prezentacji i objaśnianiu rzeczywistości gospodarczej. Zatem z jednej strony to elementy składowe teorii rachunkowości, takie jak zasady czy metody, pozwalają objaśniać rzeczywistość gospodarczą, z drugiej zaś to praktyka gospodarcza pozwala na formułowanie nowych koncepcji, hipotez i modeli (Remlein, 2014, s. 132). Zdaniem E. Burzym (2008b), teoria rachunkowości jest ściśle związana z praktyką, ponieważ jest formułowana na jej podstawie, a równocześnie stanowi podstawę działań praktycznych, opartych na uogólnieniach, które wynikają z kojarzenia indukcyjnej metody poznania z metodą dedukcyjną. Implikuje to zarówno definicję i klasyfikację przedmiotu pomiaru, jak i odpowiednie reguły metodologiczne poznania rzeczywistości oraz jej modelowe ujęcie (Burzym 2008b, s. 76). Jak wskazują C. Deegan i J. Unerman (2011, s. 6–7), nie ma uniwersalnej perspektywy wskazującej, jak teoria rachunkowości powinna ewoluować. Każde badanie naukowe może mieć być oparte na innym podejściu do roli rachunkowości, jej głównych zadań i zakresu. Z uwagi na to, że analiza różnic w kontekście ich stosowania nie jest przedmiotem niniejszej rozprawy, na jej potrzeby przyjęto określenie „teoria rachunkowości”, która „obejmuje swych zakresem zbiór teorii (modeli) i subteorii” (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 223), w tym zarówno teorie traktujące rachunkowość jako naukę pomiaru ekonomicznego, jak i teorie traktujące rachunkowość jako naukę społeczną.

Od wielu lat w środowisku naukowym dokonuje się klasyfikacji i opisu badań, teorii, paradygmatów, perspektyw, nurtów badawczych w rachunkowości, wynikiem czego jest wydzielenie różnorodnych form badań, w tym badań głównego nurtu

⁶² Różne definicje teorii rachunkowości i jej relacji z nauką podaje na przykład A. Piechocka-Kaluźna (2014, s. 60–62).

oraz badań alternatywnych, radykalnych i krytycznych, badań pozytywistycznych i normatywnych, empirycznych i teoretycznych, badań apriorycznych i historycznych, badań ilościowych i jakościowych (Szychta, 2015a, s. 177). Kryterium w postaci sposobu wnioskowania wyróżnia teorie dedukcyjne i indukcyjne. Natomiast stanowisko badawcze pozwala zasadniczo wyróżnić teorie normatywne (preskryptywne) i pozytywne (deskryptywne) (Bąk, 2013, s. 64; Hendriksen i van Breda, 2002, s. 39). A. Szychta (2015a) proponuje wyróżnienie w tym podziale dodatkowo pozytywnej teorii rachunkowości. Pozytywna teoria rachunkowości (*positive accounting theory* – PAT) została opracowana przez R.L. Watta i J.L. Zimmermana, profesorów uniwersytetu w Chicago, w końcu lat 70. XX wieku w opozycji do normatywnych teorii rachunkowości. W wąskim znaczeniu dotyczy konkretnej teorii, natomiast w szerokim znaczeniu jest zbiorem różnych tematów objętych badaniami empirycznymi. Teoria ta służy zasadniczo do wyjaśnienia wyboru zasad i metod rachunkowości oraz przewidywania zachowania się menedżerów i regulatorów standardów rachunkowości dotyczących tego wyboru, przyjmując jako podstawę rozważań założenia neoklasycznej ekonomii, a w szczególności teorię agencji i związane z nią koszty kontraktów zawieranych między różnymi stronami przedsiębiorstwa (Szychta, 2015a, s. 177).

Badania naukowe w rachunkowości są prowadzone według różnych kwalifikacji. Jedną z klasyfikacji badań w rachunkowości jest klasyfikacja paradygmatów G. Burrella i G. Morgana (1979), której podstawą są określone założenia z zakresu ontologii, epistemologii i metodologii oraz dotyczące istoty ludzkiej. W myśl tej klasyfikacji w nauce rachunkowości można wyróżnić cztery podejścia badawcze (Szychta, 2015a, s. 178):

- podejście funkcjonalistyczne, charakteryzujące się obiektywizmem i wymiarem regulacyjnym, to znaczy dotyczącym ustanawiania porządku społecznego,
- stanowisko interpretacyjne, które charakteryzuje się subiektywizmem i wymiarem regulacyjnym,
- radykalny strukturalizm, którego wyróżnikiem jest radykalna zmiana i obiektywizm,
- radykalny humanizm, charakteryzujący się radykalnymi zmianami i subiektywizmem.

W rachunkowości przeważają badania naukowe typu funkcjonalistycznego, czyli badania objaśniające strukturę, funkcje, metody oraz rolę rachunkowości, prowadzone z punktu widzenia realistycznego, pozytywistycznego, deterministycznego oraz nomotetycznego (Szychta, 2015a, s. 178). W ostatnich dekadach wzrosło zainteresowanie badaniami w pozostałych trzech podejściach badawczych, które są określane jako badania alternatywne w stosunku do głównego nurtu i najczęściej odnoszą się do badań w zakresie rachunkowości zarządczej⁶³. W opracowaniu przy-

⁶³ Zakres badań alternatywnych w obszarze rachunkowości zarządczej przedstawia podrozdział 3.5. niniejszej rozprawy.

jęto za obowiązujący podział badań na badania konwencjonalne, czyli tak zwane badania głównego nurtu, wykorzystujące głównie teorie pozytywne, oraz badania alternatywne, zasadniczo nieposiłkujące się teoriami pozytywnymi.

Pozytywna teoria w rachunkowości, sytuując badania w głównym jej nurcie (*mainstream*), koncentruje się na opisie i objaśnianiu faktów i procesów występujących w praktyce rachunkowości. Odpowiada na pytania „jak jest?” i „dlaczego tak jest?”. Uzyskanie odpowiedzi na te pytania ma umożliwić przewidywanie wielkości ekonomicznych oraz zachowań księgowych, inwestorów lub menedżerów. Zdaniem zwolenników pozytywnej teorii rachunkowości, jest ona wolna od sądów wartościujących. Przy jej formułowaniu znajdują zastosowanie badania empiryczne polegające na wysuwaniu hipotez i ich sprawdzaniu na podstawie danych uzyskanych za pomocą ankiet, wywiadów, eksperymentów kontrolowanych i analizy przypadków (Szychta, 1996, s. 78–84). Teorie pozytywne, inaczej opisowe, mają charakter aposterioryczny, opisują i tłumaczą rzeczywistość (Rogowska, 2015, s. 124), pozwalają zrozumieć konsekwencje dokonanych wyborów w polityce i praktyce rachunkowości (Bąk, 2013, s. 64). Zestawienie cech charakterystycznych dla teorii pozytywnych przedstawia tabela 24.

Tabela 24. Znaczenie teorii pozytywnych w rachunkowości

Cecha	Znaczenie
Podstawa badawcza	założenia neoklasycznej ekonomii
Główny cel teorii	dążenie do zrozumienia ekonomicznych, w tym finansowych, konsekwencji informacji dostarczanych z systemu rachunkowości
Typ pytań badawczych	jak jest? dlaczego tak jest? co się wydarzyło? co się wydarzy?
Rodzaj badań	empiryczne
Metody badań	wnioskowanie indukcyjne – uwzględniające hipotezy: przyczyna–skutek
Przeznaczenie badań i teorii	wyjaśnienie stanu faktycznego i przewidywanie przyszłego postępowania lub zachowania (predykcja)
Okres stosowania	lata 70. XX wieku – do dzisiaj
Główni przedstawiciele	R. Ball, M.J. Gaffikin, R. Caplan, M.R. Matthews, A. Riahi-Belkaoui, R. Watts, E.S. Hendriksen, J. Zimmermann, D. Cooper, P. Miller, A. M. Power, A. Hopwood, K. Chapman

Źródło: Na podstawie: (Szychta, 2015a, s. 182; Petruk, Legenchuk i Koroliuk, 2013, s. 55).

Współczesne badania w rachunkowości finansowej są nadal zdominowane przez nurt badań empirycznych pozytywnej teorii rachunkowości, wsparty badaniami behawioralnymi. Są one w ostatnich latach prowadzone głównie przez środowiska akademickie rachunkowości, zwłaszcza przez badaczy anglojęzycznych (Szychta, 2010, s. 254). Badania w ramach teorii pozytywnych mogą być przeprowadzane z wielu różnych perspektyw. Jak zauważa A. Karmańska (2013), badania naukowe prowadzone w rachunkowości obejmują coraz większym kręgiem obszary, które jeszcze

do niedawna były poza obszarem zainteresowania rachunkowości. Wprowadzane w życie coraz to nowe standardy, nowe metody i rozwiązania, nowe obowiązki w zakresie ujawnień, „rozpychają” niejako odśrodkowo ramy systemu informacyjnego rachunkowości (Karmańska, 2013, s. 140).

Rachunkowość coraz częściej jest traktowana jako nauka społeczna zajmująca się badaniem rachunkowości w szerszym kontekście otoczenia społeczno-gospodarczego. Przedmiotem badań takiej rachunkowości są zjawiska towarzyszące tworzeniu i wykorzystaniu narzędzi obliczeniowych rachunkowości przez ludzi i powołane przez nich organizacje. Ta dwoistość przedmiotu i celu przekłada się w szczególności na zakres badań naukowych w zakresie rachunkowości. Część z nich jest ukierunkowana na rozwój nowych koncepcji lub narzędzi pomiaru, inne z kolei koncentrują się na określonych praktykach i ich interpretacji w świetle wybranych podejść teoretycznych (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 38).

Na rozwój pozytywnej teorii rachunkowości istotnie wpłynęła ekonomia neoklasyczna, a zwłaszcza teoria agencji, objaśniająca stosunki między pryncypałem (właścicielem) a agentem (zarządem) (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 223). Stosunki te, zwane też kontraktem, cechuje asymetria informacji, czyli różny dostęp do informacji. Pryncypał bowiem nie zawsze jest w stanie monitorować działania agenta, potrzebuje zatem informacji na temat warunków i efektów podejmowanych decyzji przez agenta. Wobec współczesnego rozdzielenia funkcji właścicielskich oraz zarządzających przedsiębiorstwami komunikacja wyników działań nabrała szczególnego znaczenia, czyniąc kluczową funkcję informacyjną rachunkowości⁶⁴. Jednak zgodnie z teorią agencji niezaprzeczalna sprzeczność interesów pomiędzy pryncypałem a agentem implikuje ryzyko wykorzystania informacji z systemu rachunkowości ukierunkowanego na cele sporządzającego sprawozdania z dokonań danego przedsiębiorstwa. Stąd niezależna kontrola powinna dotyczyć wszystkich istotnych i użytecznych informacji ujawnianych przez zarządzających inwestorom, ze szczególnym uwzględnieniem źródeł pochodzenia informacji. Z uwagi na to, że „współczesna informacja ekonomiczna wykracza poza tradycyjnie rozumianą sprawozdawczość finansową” (Maruszewska, 2014, s. 22), wyzwaniem dla nauki jest dostosowanie rachunkowości do potrzeb przedsiębiorstwa stosującego zasady rozwoju zrównoważonego.

Próby analizy i oceny rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego są podejmowane w literaturze z obszaru rachunkowości głównie w ramach teorii zorientowanych systemowo, znanych również w piśmiennictwie naukowym jako teorie otwartych systemów. Ich głównym założeniem jest wzajemna interakcja między danym podmiotem a społeczeństwem, w którym funkcjonuje. Przedsiębiorstwo, stanowiąc część systemu społecznego, oddziałuje na społeczeństwo, a jednocześnie samo doświadcza oddziaływania otoczenia. Spojrzenie na organizację

⁶⁴ Funkcja informacyjna rachunkowości polega zasadniczo na identyfikowaniu, pomiarze i przekazywaniu informacji o istotnych procesach gospodarczych w zakresie dostosowanym do potrzeb wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników tej informacji.

i społeczeństwo z perspektywy systemowo zorientowanej pozwala skoncentrować się na znaczeniu informacji i zakresu ujawnień w relacjach pomiędzy organizacjami, państwem, indywidualnymi podmiotami i zbiorowościami (Deegan i Unerman, 2011, s. 320–321). Do teorii zorientowanych systemowo należą:

- teoria legitymizacji,
- teoria interesariuszy,
- teoria instytucjonalna,
- teoria sygnalizacji,
- teoria użyteczności decyzyjnej.

Teoria pozytywna rachunkowości wykorzystuje wszystkie wymienione teorie do objaśniania praktyki rachunkowości, podczas gdy tylko etyczny nurt teorii interesariuszy oraz izomorfizm normatywny teorii instytucjonalnej wykorzystuje się do preskrypcji w ramach teorii normatywnej (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 310). Wskazane teorie umożliwiają wielopłaszczyznową analizę czynników wpływających na rozwój sprawozdawczości niefinansowej, a przez co także na rachunkowość przedsiębiorstwa. W poszczególnych punktach rozprawy 2.2.2.–2.2.4. szczegółowo przedstawiono przesłanki rozwoju sprawozdawczości z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego i ich wpływ na rachunkowość w świetle teorii interesariuszy, teorii legitymizacji i teorii instytucjonalnej.

2.2.2. Teoria interesariuszy

Rachunkowość, jako adaptacyjny system pomiaru ekonomicznego, rozwijała się stopniowo, odpowiednio do rosnących potrzeb i uprawnień użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Potrzeby te stymulowały rozszerzanie zakresu przedmiotowego rachunkowości oraz analityczne rozwinięcie różnych rachunków cząstkowych przy uwzględnieniu różnych kryteriów grupowania przedmiotu pomiaru oraz różnych poziomów ewidencyjnego ujmowania zasobów i procesów (Burzym, 2008b, s. 76). W związku z tym szczególnie ważną w analizie ewolucji rachunkowości w świetle koncepcji rozwoju zrównoważonego jest teoria interesariuszy.

Za twórcę teorii interesariuszy uznaje się R.E. Freemana (1984), który zdefiniował pojęcie interesariuszy oraz wskazał na relacje, jakie zachodzą między przedsiębiorstwem a podmiotami otoczenia. Interesariusze to, zdaniem autora, każda grupa lub podmiot, która może wpływać na dane przedsiębiorstwo, a także podlegać jego oddziaływaniu. Zgodnie z teorią interesariuszy jednostronna orientacja działań przedsiębiorstwa na spełnianie finansowych oczekiwań właścicieli (akcjonariuszy) jest niewystarczająca. Wartość dla właściciela jest tworzona przez organizację pod warunkiem zaspokajania potrzeb klientów, dostrzegania i spełniania w określonym stopniu oczekiwań pracowników, dostawców, dystrybutorów, partnerów biznesowych, a także lokalnych społeczności czy agend rządowych (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 45). Kadra kierownicza zarządzająca podmiotem musi godzić potrzeby wie-

lu zainteresowanych grup, które mogą wpływać na jej działanie, w związku z tym uwzględnianie wyłącznie interesów właścicieli czy udziałowców jest niewystarczające i niekorzystne dla organizacji (Stefańska, 2013, s. 200). Teoria interesariuszy rozróżnia zatem perspektywę *stakeholders* (interesariusze), uwzględniającą ich różnorodne potrzeby związane z działalnością gospodarczą, i *shareholders* (udziałowców), zainteresowanych głównie maksymalizacją zysku⁶⁵.

Istnieją różne klasyfikacje grup interesariuszy – z uwagi na ich znaczenie dla przedsiębiorstwa, położenie względem niej, a także siłę oddziaływania na nią. R.E. Freeman (1984), uwzględniając stopień powiązania z organizacją, dokonał podziału na interesariuszy pierwszego oraz drugiego stopnia. Grupę interesariuszy pierwszego stopnia tworzą podmioty zawierające z organizacją formalne stosunki w postaci kontraktów lub porozumień. Należą do niej w szczególności akcjonariusze, klienci, dostawcy, pracownicy, a także sektor publiczny: rząd oraz społeczności lokalne. Ta grupa interesariuszy jest podstawą egzystencji podmiotu, gdyż bez tych relacji nie miałby podstaw funkcjonowania na danym rynku. Z kolei grupę interesariuszy drugiego stopnia tworzą osoby oraz grupy osób nie powiązane formalnie z podmiotem, które nie prowadzą z nim żadnych transakcji, przez co nie są niezbędni dla jego przetrwania na rynku. Wywierają one na podmiot pewnego rodzaju wpływ lub są pod jego wpływem, jak na przykład media, lobbyści i grupy interesów. Znaczenie tej grupy interesariuszy wynika z jej możliwości kształtowania opinii publicznej, pośrednio wpływającej na ciągłość działalności gospodarczej.

Przyjmując za kryterium miejsce interesariuszy względem podmiotu, wyróżnia się interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Interesariusze wewnętrzni kontrolują jego działalność z tytułu:

- własności (akcjonariusze) albo
- zajmowanej pozycji (członkowie zarządu, kadra kierownicza, pracownicy, związki zawodowe).

Znaczenie poszczególnych interesariuszy wewnętrznych zależy w dużej mierze od pozycji w formalnych i nieformalnych strukturach organizacyjnych, posiadanych narzędzi wpływu na podejmowanie decyzji strategicznych, w tym w szczególności z zakresie zarządzania pozostającymi w dyspozycji podmiotu zasobami.

⁶⁵ Zwolennicy koncepcji *shareholders theory*, czyli koncepcji kreowania wartości dla akcjonariuszy, przekonują, że działanie podmiotów według założeń teorii interesariuszy jest niemożliwe, gdyż działania zarządzających muszą mieć jednoznacznie wyznaczony priorytet. W przypadku konieczności realizacji celów wielu grup interesów zarządzający będą musieli dokonywać wyboru jednego spośród wielu celów jako kryterium swojej decyzji, przedkładając go na pozostałe (Szychta, 2007, s. 107). Zarządzający, którzy postrzegają jako główny cel maksymalizację wartości przedsiębiorstwa, twierdzą, że wszystkie działania CSR stanowią jedynie koszty ekonomiczne, jednak ich brak zagroziłby jego reputacji (Dai, Ng i Tang, 2013, s. 9–10). Relacje między wynikami finansowymi a wynikami działań społecznych i środowiskowych nie są jednak jednoznacznie przesądzone. Świadczą o tym różne diagnozowane w badaniach naukowych związki przyczynowo-skutkowe wykazujące także różny charakter zależności (por. tabela 25.).

Z kolei interesariusze zewnętrzni to klienci, dostawcy, konkurencja, wierzyciele, instytucje ustanawiające regulacje, organy rewizyjne, władze lokalne i centralne, społeczność lokalna, media i inne grupy znajdujące się poza przedsiębiorstwem, jednak znajdujące się pod jej wpływem i mogące na nią oddziaływać. Za interesariuszy zewnętrznych uznaje się także środowisko naturalne (i jego rzeczników) oraz przyszłe pokolenia (i ich rzeczników).

Podział interesariuszy na zewnętrznych i wewnętrznych jest istotny z perspektywy dostępu do informacji dotyczącej działalności gospodarczej. Jednocześnie pozwala wyróżnić grono interesariuszy informacji z systemu rachunkowości wykorzystywanej na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej oraz na potrzeby zarządcze.

Teoria interesariuszy jest wykorzystywana w wielu badaniach nad rozwojem rachunkowości związanym z koncepcją rozwoju zrównoważonego (na przykład Burritt i Schaltegger, 2010; Clark, Feiner i Viehs, 2015; Deegan, 2010; Gray i in., 1997; Perrini i Tencati, 2006). Teoria interesariuszy wobec rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego pozwala objaśniać, jak postrzeganie interesariuszy może wpływać na politykę informacyjną przedsiębiorstwa, i odwrotnie – jak ujawnienia o działaniach przedsiębiorstwa wpływają na percepcję interesariuszy. Teoria interesariuszy wyjaśnia relacje podmiotu gospodarczego z interesariuszami zewnętrznymi i wewnętrznymi, których oczekiwania informacyjne implikują wielowymiarową prezentację potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 310). Relacje te można odczytać z uwzględnieniem trzech aspektów teorii interesariuszy:

- w aspekcie deskryptywnym – służącym charakterystyce, ocenie i interpretacji zachowania sprawozdawczego przedsiębiorstwa z uwzględnieniem perspektywy kombinacji wspólnych interesów różnych grup interesariuszy i interesów konkurujących;
- w aspekcie instrumentalnym – służącym rozpatrywaniu realizacji celów organizacji i ich prezentacji w sprawozdawczości jako związku między efektami jej działań a zarządzaniem interesariuszami;
- w aspekcie normatywnym – służącym ocenie przestrzegania norm i reguł postępowania według kryteriów moralnych, przy równoczesnym założeniu, że interesariusze posiadają legitymizację do oddziaływania na przedsiębiorstwo i prezentowania swoich oczekiwań.

Poprzez teorię interesariuszy wprowadzono do badań nad rachunkowością problematykę mnogości interesariuszy oraz różnorodności ich oczekiwań, zwracając uwagę na konieczność określania granic kompromisów w zaspokajaniu przeciwstawnych potrzeb różnych grup (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 45). Przyczyniło się to do postrzegania polityki ujawnień jako jednego z instrumentów zarządzania interesariuszami. Pozwala to zrozumieć i uzasadnić wielowymiarowy charakter rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Interesariusze przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego, zarówno wewnętrzni, jak i zewnętrzni, oczekują bowiem zasadniczo informacji

o szeroko rozumianej racjonalności działalności, polegającej na harmonizowaniu celów ekonomicznych, społecznych, etycznych i środowiskowych. Jednak poszczególne grupy zainteresowanych stron podmiotu oczekują różnego zakresu i formy prezentacji wyników, gdyż upatrują różne źródła budowania swojej wartości. Jak zauważa R.M. Mathews, rozpoznanie dodatkowych grup interesariuszy przyczynia się do krystalizowania się nowego znaczenia pojęcia użyteczności informacji dla interesariuszy (Mathews, 1997, s. 501). W perspektywie inwestycji i pozyskiwania kapitału finansowego liczą się wyniki finansowe i ich powiązanie z rezultatami społeczno-środowiskowymi. Właściwa harmonizacja wyników może zachęcić inwestorów odpowiedzialnych społecznie i przyczynić się do optymalizacji kosztu kapitału przedsiębiorstwa. Jednocześnie przyczynia się do nawiązania współpracy z kooperantami, dla których ważne są również wartości rozwoju zrównoważonego, tym samym kreuje swoją pozycję na rynku.

Dla kontrahentów ważne jest zatem odpowiednie zakomunikowanie nie tylko wyników ekonomicznych, ale także gwarantowanie minimalizowania wpływu przedsiębiorstwa na środowisko naturalne. Jednocześnie ważne jest zapewnienie interesariuszy o skuteczności w zarządzaniu zasobami intelektualnymi budowanymi przez kapitał ludzki, relacyjny, społeczny i organizacyjny. Informacje o dostępności tych zasobów są szczególnie ważne dla interesariuszy wewnętrznych, gdyż świadczą o możliwościach i warunkach współpracy i zatrudnienia w danym przedsiębiorstwie.

Rosnące potrzeby informacyjne interesariuszy, ich coraz szerszy zakres i szczególność, a jednocześnie potrzeba przedsiębiorstwa ukazania własnych osiągnięć na rzecz rozwoju zrównoważonego przyczyniają się do rozwoju sprawozdawczości. Presja informacyjna interesariuszy, choć z jednej strony motywuje przedsiębiorstwa do intensyfikacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, to z drugiej przyczynia się do obserwowanego w praktyce gospodarczej manipulowania informacją w celu pozyskania pozornej legitymizacji działalności⁶⁶. Świadczy to o potrzebie zmian pomiaru wyników dokonań w systemie informacyjnym rachunkowości, który mógłby zapewnić wiarygodną formę komunikowanych interesariuszom zewnętrznym informacji. Konceptualizacja znaczenia rachunkowości i jej roli w zewnętrznej sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wymaga określenia:

- roli rachunkowości w zaspokajaniu potrzeb informacyjnych interesariuszy wewnętrznych na temat realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przez przedsiębiorstwa;
- sposobu, w jaki rachunkowość może przeciwdziałać manipulowaniu informacjami ujawnianymi w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- zakresu atestacji sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w celu zwiększania wiarygodności ujawnianych informacji z tego obszaru;

⁶⁶ Realizację oczekiwań informacyjnych interesariuszy można także postrzegać w nurcie etycznym i menedżerskim teorii interesariuszy (szerzej por. 3.2.1. niniejszej rozprawy).

- znaczenia rachunkowości w gwarantowaniu przestrzegania wartości i norm społecznych przez przedsiębiorstwa.

Założenia teorii interesariuszy pozwalają zrozumieć główne przesłanki rozwoju rachunkowości wspierającej sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

2.2.3. Teoria legitymizacji

Teoria legitymizacji stanowi, obok teorii interesariuszy, teorię o największym wpływie na badania objaśniające rozwój rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (Chen i Roberts, 2010, s. 651). Dominujący status, jaki uzyskała teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości, przyczynił się do zrozumienia motywów i zachęt, które kierują zarządzającymi podmiotami gospodarczymi, do angażowania się w działania na rzecz ujawniania informacji społecznych i środowiskowych (Deegan, 2002, 2010). Jak już wspomniano w podrozdziale 1.3. niniejszej rozprawy, próby uzasadniania dobrowolnego ujawniania przez przedsiębiorstwo danych społecznych i środowiskowych zgodnie z koncepcją kontraktu społecznego i teorią legitymizacji rozpoczęły się w latach 90. XX wieku, o czym świadczą na przykład badania A. Belkaouia i P.G. Karpika (1989), L. Parkera (1986) czy R.H. Graya i in. (1988).

Teoria legitymizacji, inaczej legitymacji, należy do tych teorii społecznych, które wyjaśniają fragment rzeczywistości obejmujący istotne obszary wielu dyscyplin naukowych, tworząc jednocześnie spójny system pojęciowy. Pozwala ona wyjaśniać kompleksowe problemy m.in. politologii, socjologii oraz nauk o zarządzaniu, a także od wielu lat stanowi interesującą podstawę badań w obszarze rachunkowości – przede wszystkim wyjaśniając problemy ujawniania informacji, standaryzacji rozwiązań w zakresie rachunkowości czy też profesjonalizacji zawodów księgowych i audytorów (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 165). U podstaw teorii legitymizacji leży bowiem przekonanie, że przedsiębiorstwo wpływa na społeczeństwo, w którym funkcjonuje, ale z uwagi na to, że podlega również wpływowi społecznemu, jego funkcjonowanie przypomina rodzaj społecznego kontraktu zorientowanego na uzyskanie i utrzymanie społecznej akceptacji (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 48). Taka właśnie społeczna akceptacja działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo jest szczególnie ważna w dobie rosnącego znaczenia koncepcji rozwoju zrównoważonego.

Teoria legitymizacji wskazuje potrzebę uwzględniania w działalności gospodarczej oczekiwań otoczenia i jego akceptacji w celach podmiotu. Objaśnia i uzasadnia zatem działania przedsiębiorstwa, które, dążąc do legitymizacji swoich działań, stara się zapewnić zgodność swoich wyników ze społecznie akceptowanymi normami i wartościami otoczenia, w którym funkcjonuje. Teoria legitymizacji wykazuje ścisły związek z teorią interesariuszy (Donaldson i Preston, 1995, s. 80). Podejmuje się w niej problem ogólnych oczekiwań społecznych, odwołując się do społecznego kontraktu.

Natomiast teoria interesariuszy odnosi się do ich skonkretyzowanych grup (Krasodomska, 2014, s. 55). Kluczowym aspektem podejścia do zarządzania interesariuszami jest to, że zadowoleni interesariusze przyznają jej legitymizację społeczną, a tym samym zapewniają przedsiębiorstwu długoterminową podstawę kontynuacji działalności. Status legitymizacji organizacji odzwierciedla dopasowanie społeczne organizacji w jej otoczeniu. Legitymizacja ułatwia funkcjonowanie organizacji, a także zapewnia możliwość ponoszenia mniejszych nakładów zarówno na pozyskanie zasobów, jak i tworzenie relacji z interesariuszami oraz nawiązywanie trwałej współpracy (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 165–167).

Legitymizacja może się opierać na konkretnych koncepcjach i rozwiązaniach poprzez tworzone modele biznesu, etyczność podejmowanych decyzji i odpowiednie strategie (Chodyński, 2014, s. 419). Zgodnie z teorią legitymizacji przedsiębiorstwa o wysokim zaangażowaniu społecznym i środowiskowym powinny być z założenia bardziej skłonne do ujawniania informacji na te tematy. Nie mogą one bowiem w inny sposób uzasadniać i uwiarygodniać swojej sytuacji finansowej i pozycji na rynku, gdyż odwołanie do tradycyjnych miar korporacyjnego sukcesu – zysku i aktywów materialnych – często nie jest w ich przypadku właściwe i miarodajne. Potrzebą takich organizacji staje się więc informowanie o tym, jak harmonizowanie celów społecznych i środowiskowych z ekonomicznymi wpływa na generowaną przez nie wartość (Krasodomska, 2013, s. 48).

Według zwolenników teorii legitymizacji legitymizacja oznacza upoważnienie do działania, nadanie czemuś mocy prawnej, usankcjonowanie. Za legitymizację uważa się również uogólnioną percepcję lub założenie, że działania podmiotu są pożądane, właściwe lub odpowiednie w pewnym społecznie skonstruowanym systemie norm, wartości, przekonań i definicji (por. Deephouse i Suchman, 2008, s. 51–52; Suchman, 1995, s. 574). Legitymizacja w odniesieniu do przedsiębiorstwa jest pochodną jego podporządkowania normom społecznym i przepisom prawa. Odnosi się do stopnia, w jakim działania organizacji są akceptowane jako odpowiednie i użyteczne dla szerszej opinii publicznej (Suchman, 1995). Zgodność jest uzasadniona, gdy zainteresowane strony, czyli te, które wpływają na działania podmiotu i na które wpływają działania podmiotu (Freeman, 1984), aprobują i wspierają działania organizacyjne.

Legitymizacja oznacza zasadniczo proces, który prowadzi do postrzegania jednostki gospodarczej jako prawowitej w swym działaniu. Składają się na niego działania na etapie pozyskiwania legitymizacji, jej utrzymania i proaktywnego oddziaływania na interesariuszy, a także reaktywnego działania naprawczego utraconej lub nadszarpniętej reputacji⁶⁷. Uwzględniając motywy raportowania

⁶⁷ Przykładem działań naprawczych legitymizacji wiarygodności jednostki jest silne zaangażowanie banków w działalność na rzecz rozwoju zrównoważonego i intensywny rozwój ich sprawozdawczości w tym zakresie obserwowany po kryzysie finansowym, skutkującym utratą zaufania do instytucji finansowych (por. Fijałkowska i Zyznarska-Dworczak, 2017).

z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, może ono niekiedy stanowić jedynie narzędzie legitymizacji, a nie mechanizm *accountability* (Gray i Bebbington, 2000, s. 16).

Jako podstawowe klasyfikacje legitymizacji M. C. Suchman (1995) wyróżnił dwie – z uwagi na kierunek orientacji działań legitymizacyjnych oraz ich formę. Kierunek orientacji legitymizacji przedsiębiorstwa pozwala wyróżnić:

- legitymizację strategiczną, ukierunkowaną na zewnątrz przedsiębiorstwa,
- legitymizację instytucjonalną, zorientowaną do wewnątrz przedsiębiorstwa.

Legitymizacja strategiczna oznacza zasadniczo działanie zarządzających w celu uzyskania lub utrzymania legitymizacji działalności, ukierunkowane na otoczenie zewnętrzne przedsiębiorstwa. Przyjmuje się w nim możliwość celowego i kontrolowanego manipulowania i sugestywnego oddziaływania na użytkowników informacji w celu pozyskania społecznego wsparcia (Suchman, 1995, s. 576). Legitymizację traktuje się jako „zasób operacyjny”, który przedsiębiorstwo wydobywa – często w celach konkurencyjnych – z jej otoczenia kulturowego i wykorzystuje do realizacji swoich celów. Natomiast legitymizacja instytucjonalna oznacza działanie traktowane nie jako zasób, lecz jako zbiór konstytutywnych przekonań. Przyjmuje się tu, że dynamika strukturacji w całym sektorze generuje naciski kulturowe, które wykraczają poza celową kontrolę pojedynczej organizacji. Legitymizacja instytucjonalna wymaga zatem uwzględnienia wpływu na decyzje zarządzających instytucji otoczenia zewnętrznego i jego uwarunkowań (Suchman, 1995, s. 576).

Klasyfikacja legitymizacji, przy uwzględnieniu kryterium jej formy, w tym celów i założeń, pozwala wyróżnić:

- legitymizację pragmatyczną, opartą na dostrzeganiu własnego interesu,
- legitymizację moralną, wynikającą z podejścia normatywnego,
- legitymizację kognitywną, związaną z dyfuzją przekonań i wiedzy o przedsiębiorstwie.

Zarówno zewnętrzna, jak i wewnętrzna legitymizacja mogą przybrać formę legitymizacji pragmatycznej, moralnej i kognitywnej, zależną od okresu jej trwania. Legitymizacja pragmatyczna opiera się na kalkulowaniu „własnego interesu” samej jednostki gospodarczej i jej najbliższego otoczenia. W ramach tego typu legitymizacji można wyróżnić legitymizację opartą na wymianie, na wpływie, a także na dyspozycyjności. Legitymizacja oparta na wymianie wymaga uwzględnienia w polityce operacyjnej przedsiębiorstwa wartości akceptowanych przez różne grupy otoczenia, licząc na ich docelowe wsparcie działalności. Z kolei legitymizacja oparta na wpływie zakłada poddawanie się przedsiębiorstwa oddziaływaniu otoczenia z uwagi na przyjęte przekonania wspólne z celami grup interesów danego otoczenia, na przykład poprzez adaptację standardów lub rozwiązań zalecanych przez instytucje wewnętrzne. Trzecią formą legitymizacji pragmatycznej jest legitymizacja oparta na dyspozycyjności związana z personifikacją podmiotu gospodarczego. Zakłada, że otoczenie przyzwala na legitymizację działań poprzez przypisywanie określonych

intencji czy cech osobowości, takich jak współdzielenie wartości, odpowiedzialność czy uczciwość (Suchman, 1995, s. 578).

Legitymizacja moralna odzwierciedla pozytywno-normatywną ewaluację przedsiębiorstwa i jego działalności. Wymaga oceny poprawności etycznej jego działalności, w tym także oceny, czy jest promowany dobrobyt społeczny w rozumieniu społecznego systemu wartości. Z pozoru altruistyczne podejście jest uzupełnione o założenie, że moralne roszczenia, wspierane niekiedy nawet pustymi symbolicznymi gestami, umacnia często nieświadome postrzeganie przez otoczenie słuszności działań oceniającego i ich zgodności z dobrem społeczeństwa jako całości (Suchman 1995, s. 579). Przyjmując epizodyczny charakter legitymizacji moralnej wyróżnia się legitymizację wynikową i personalną, z kolei jej nieustanne oddziaływanie wyznacza legitymizację proceduralną i strukturalną (por. szerzej DiMaggio i Powell 1983; Meyer i Rowan 1977; Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 168; Suchman, 1995, s. 579–580). Legitymizacja kognitywna wynika z interpretowania działalności podmiotu przez otoczenie, nadawania jej znaczeń, wobec których może on ustosunkowywać się za pomocą różnych działań. W tym celu legitymizacja może przyjąć formę legitymizacji opartej na zrozumiałości kompleksowego wymiaru prowadzonej działalności, a także formę legitymizacji niedającej się zakwestionować z uwagi na budujące ją filary nieuchronności i trwałości przyjętych w podmiocie zasad i realizowanych działań.

Wymienione typy legitymizacji współlistnieją, wzajemnie się przenikają, nie są względem siebie hierarchiczne. Współtworzą szeroką paletę możliwości zarządzania legitymizacją przez menedżerów przedsiębiorstwa. Jednym z narzędzi zarządzania legitymizacją jest rachunkowość. Legitymizacja egzystencji przedsiębiorstwa stanowi bowiem podstawową funkcję rachunkowości. Znaczenie umowy społecznej stanowi podstawę teoretyczną zmian w rachunkowości, od rachunkowości klasycznej w kierunku raportowania gospodarczego. Umowa społeczna i wiążące się z nią prawa i obowiązki obywatelskie nie są ani naturalne, ani ostateczne, a umowa społeczna jest środkiem do osiągnięcia celu dla dobra ogółu i jest uzasadniona tylko wtedy, kiedy przynosi powszechne korzyści. Teoria umowy społecznej jest podstawą historycznie ukształtowanego poglądu, że każda legalna władza państwowa musi uzyskać zgodę społeczeństwa (Kamela-Sowińska, 2015, s. 72).

Badania naukowe dotyczące wykorzystania teorii legitymizacji w odkrywaniu przesłanek rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego można podzielić na dotyczące:

- sprawozdawczości zewnętrznej, w szczególności w zakresie problemów społecznych i środowiskowych (na przykład Guthrie i Parker, 1989; Patten, 1991, 1992; Brown i Deegan, 1998; Wilmshurst i Frost, 2000; Deegan, 2010; Kozarkiewicz i Łada, 2013; Krasodomska, 2013; Matuszak, 2015; Łada, 2016; Zyznarska-Dworczak, 2016a);
- atestacji sprawozdawczości dotyczącej aspektów społeczno-środowiskowych (Gürtürk i Hahn, 2016; Kolk i Perego, 2010; Manetti i Becatti, 2009; O'Dwyer, Owen i Unerman, 2011; Zyznarska-Dworczak, 2016b, 2017).

Teoria legitymizacji jest wykorzystywana do objaśniania zjawisk rachunkowości⁶⁸, bowiem szuka sposobów na opisanie lub wyjaśnienie zachowania przedsiębiorstwa w obszarze ujawnień informacyjnych (Matuszak, 2015, s. 114). Podejście to pozwala zrozumieć potrzebę rozwoju sprawozdawczości niefinansowej i jej atestacji, które łącznie służą prezentacji i uzasadnieniu legalności działania przedsiębiorstwa w aspekcie oczekiwanego przez interesariuszy oddziaływania na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 310). Tym samym adresatami wysiłków opracowywania praktyk ujawnień na rzecz rozwoju zrównoważonego i ich audytu w połączeniu ze strategiami legitymizacji działań przedsiębiorstwa są sami raportujący, „świat zewnętrzny”, obejmujący użytkowników raportów i oświadczeń dotyczących ich wiarygodności, a także „świat wewnętrzny” przedsiębiorstwa. Poszczególne grupy odbiorców informacji wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego odbierają ich raportowanie jako komunikowanie informacji, ale też symbol prawomocności (legitymizacji), wynikający z retoryki neutralności, obiektywizmu, sceptycyzmu i doświadczenia raportujących i weryfikujących (O’Dwyer, Owen i Unerman, 2011, s. 9).

Legitymizacja z perspektywy przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego oznacza upoważnienie do działania, a jednocześnie potwierdzenie legalności działania postrzeganego przez otoczenie jako uczciwe. Zdaniem G. Lehmana, opracowanie kryteriów *accountability* stanowi narzędzie, za którego pomocą przedsiębiorstwa mogą legitymizować swoją działalność (Lehman, 1999, s. 13). Wspiera tym samym uzasadnianie prawomocności danego przedsiębiorstwa do oddziaływania na coraz rzadsze zasoby, którymi samo dysponuje i wykorzystuje, a także na te, na które wpływa w sposób pośredni. Dostrzegana coraz silniej ograniczoność zasobów na świecie implikuje bowiem coraz silniejszą potrzebę, urastającą coraz częściej do obowiązku przedsiębiorstw, komunikowania otoczeniu wewnętrznemu i zewnętrznemu o ich odpowiedzialnym zarządzaniu (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 183).

Rozważania nad teorią legitymizacji mogą się stać istotnym elementem teorii rachunkowości, wzbogacając ją o istotne kwestie społeczne związane między innymi z akceptacją społeczną określonych rozwiązań, rolą zaufania społecznego, koniecznością uwiarygodniania i uzasadniania przyjmowanych zasad i reguł funkcjonowania, koniecznością informowania interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, tworzenia systemów certyfikacyjnych oraz standardów rachunkowości (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 173). Polityka ujawnień korporacyjnych jest postrzegana jako reprezentująca jeden z ważniejszych sposobów oddziaływania przez zarządzających na zewnętrzną percepcję przedsiębiorstwa przez interesariuszy (Deegan, 2002, s. 292).

⁶⁸ Mimo że teoria legitymizacji jest często wykorzystywana do objaśniania rozwoju rachunkowości rozwoju zrównoważonego, nie precyzuje kategorii związanych z pomiarem legitymizacji czy reakcji różnych interesariuszy na różne rodzaje ujawnień lub ujawnień za pomocą różnych środków przekazu, a także warunków i możliwości nadawania przez nie legitymizacji.

Rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego w świetle teorii legitymizacji można rozpatrywać z perspektywy podziału legitymizacji na legitymizację instytucjonalną i legitymizację strategiczną. Legitymizacja instytucjonalna determinuje rachunkowość zewnętrzną (sprawozdawczość i jej audyt), natomiast legitymizacja strategiczna wyznacza rolę rachunkowości wewnętrznej (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 184). Zaproponowany podział na dwa wymiary rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego wynika z zakresu wpływu teorii legitymizacji na obszar rachunkowości. Zdaniem autorki, wymiar wewnętrzny rachunkowości, związany z legitymizacją strategiczną, służy podejmowaniu decyzji zarządczych w zakresie wykorzystania różnych zasobów podmiotu. Pozyskanie legitymizacji strategicznej upoważnia do działań na podstawie wyznaczonego w strategii sposobu harmonizowania celów ekonomicznych, społecznych, środowiskowych i kulturowych. Strategiczna perspektywa legitymizacji zakłada bowiem, że można zarządzać legitymizacją w celu osiągnięcia celów organizacyjnych.

Natomiast wymiar zewnętrzny rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, związany ze sprawozdawczością, komunikowaniem wyników otoczeniu zewnętrznemu, wspiera legitymizację instytucjonalną. Komunikowanie informacji o odpowiedzialności społecznej urasta współcześnie do „moralnego” obowiązku sprawozdawczego przedsiębiorstwa, stając się narzędziem legitymizowania się statusem przedsiębiorstwa zrównoważonego (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 310).

Działania przedsiębiorstw wynikają z przekonania, że odpowiednie ujawnienia społeczno-środowiskowe kreują oczekiwany przez otoczenie wizerunek, który w przyszłości przełoży się na osiągnięcie lepszych wyników ekonomicznych. Relacje między ujawnieniami CSR a wynikami finansowymi CFP (*corporate financial performance*), w skrócie relacje CSR-CFP, są przedmiotem wielu badań naukowych na całym świecie od ponad 50 lat, nadal jednak są określane jako „niejednoznaczne i sprzeczne” (Griffin i Mahon, 1997, s. 5). Różny wpływ legitymizowania działalności za pomocą ujawnień CSR i ich wpływu na wyniki finansowe wynika z podstawowych różnic o charakterze koncepcyjnym, operacyjnym i metodycznym w definiowaniu i ocenianiu wyników społecznych, środowiskowych i finansowych. Relacje CSR-CFP mogą wykazywać charakter pozytywny, negatywny, mieszany lub neutralny (Preston i Bannon, 1997, s. 419–424). Związek przyczynowo-skutkowy między ujawnieniami CSR a wynikami finansowymi jednostek raportujących stanowi podstawę stawianych w badaniach hipotez badawczych, co przedstawia tabela 25.

Pozytywna relacja CSR-CFP, badana najczęściej przy pomocy hipotezy oddziaływania społecznego, hipotezy o dostępnym finansowaniu oraz hipotezy pozytywnej synergii, została wykazana między innymi w pracach: (Margolis i Walsh, 2001; Pełoży, 2009; Aggarwal, 2013; Fijałkowska i Zyznarska-Dworczak, 2017). G.L. Clark z zespołem (2015) wskazuje, że aktywność i raportowanie CSR zwiększa satysfakcję różnych interesariuszy przedsiębiorstwa. Przyczynia się tym samym do poprawy reputacji i zwiększenia zaufania inwestorów, a także do większego zainteresowania klientów produktami czy usługami. Efekt synergiczny zmian może z kolei prowadzić

Tabela 25. Relacje między ujawnieniami CSR a wynikami finansowymi przedsiębiorstw

Charakter zależności	Hipotezy w badaniach	Związek przyczynowo-skutkowy hipotezy
Pozytywny	hipoteza oddziaływania społecznego	wzrost ujawnień w zakresie CSR poprawia wyniki finansowe jednostki
	hipoteza o dostępnym finansowaniu lub inaczej hipoteza o luce w zasobach	lepsze wyniki finansowe przyczyniają się do większego zaangażowania w aktywność i raportowanie społeczno-środowiskowe
	hipoteza pozytywnej synergii	bilateralne pozytywne wzajemne oddziaływanie CSR i CFP
Negatywny	hipoteza negatywnej synergii	negatywne wzajemne oddziaływanie CSR i CFP
	hipoteza kompromisu	koszty związane z aktywnością CSR, jej pomiarem i raportowaniem pogarszają wyniki finansowe jednostki
	hipoteza oportunistycznego menedżerskiego	poprawa osiągnięć finansowych zwalnia menedżerów z potrzeby działań CSR i ich raportowania

Źródło: Na podstawie: (Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garsztka, 2017, s. 498–500; Preston i Bannon, 1997, s. 419–424).

do uzyskania lepszych wyników finansowych i zwiększania wartości podmiotu. Jak wykazały badania M. Orlitzky’ego, F.L. Schmidta i S.L. Rynesa (2003), ujawnianie CSR przyczynia się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa, gdyż aktywność CSR i jej raportowanie zwiększa kompetencje menedżerskie, przyczynia się do wiedzy organizacyjnej na temat otoczenia rynkowego, społecznego, politycznego, technologicznego i innych przedsiębiorstw, a tym samym zwiększa efektywność organizacji (Orlitzky i in., 2003, s. 407). Takie założenie przyjęło, w szczególności po kryzysie finansowym w 2008 r., wiele instytucji finansowych. Ratując swoją wiarygodność i chcąc odzyskać legitymizację w oczach klientów i inwestorów, podjęły one szereg inicjatyw CSR, co w sposób szczególny rozwinęło ich sprawozdawczość społeczno-środowiskową (szerzej Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak i Garsztka, 2017, 2018).

Choć wiele badań naukowych empirycznie udowadnia pozytywne relacje między ujawnieniami CSR a osiągnięciami finansowymi, to jednak istnieją badania wskazujące na relacje negatywne, zgodne z poglądami M. Friedmana (1970) i innych neoklasycznych ekonomistów. Przyjęcie hipotezy negatywnej synergii, hipotezy kompromisu czy hipotezy oportunistycznego menedżerskiego naukowcy tłumaczą w ten sposób, że działania CSR oraz raportowanie ich wyników nie legitymizują działalności, a pociągają za sobą wyższe koszty dla przedsiębiorstwa, na przykład wyższe nakłady inwestycyjne na specjalne materiały, maszyny i nieruchomości przeznaczone do realizacji zadań polityki CSR, kosztowne usługi od

dostawców, którzy są również odpowiedzialni społecznie, wyższe płace i dodatkowe korzyści satysfakcjonujące pracowników. Koszty aktywności CSR, zgodnie z tym podejściem, zmniejszając zyski, przyczyniają się do spadku wartości podmiotu (Waddock i Graves, 1997, s. 310). A. Kamela-Sowińska uważa, że raportowanie dotyczące wyników społecznych i środowiskowych nie daje korzyści ekonomicznych, a wręcz jest „ekshibicjonizmem informacyjnym, odkryciem atutów i obszarów przewagi, podaniem na talerzu konkurencji istotnych informacji” (Kamela-Sowińska, 2015, s. 76). W związku z tym społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jest niekiedy uważana za jedną z przyczyn utraty przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa.

Niektórzy teoretycy kwestionują natomiast jakąkolwiek relację między ujawnieniami CSR a osiągnięciami finansowymi czy zdobyciem przewagi konkurencyjnej. Autorzy badania metaanalizy (Allouche i Laroche, 2005) stwierdzili na jego podstawie, że związek CSR-CFP znika wraz z wprowadzeniem bardziej dokładnych zmiennych do modeli ekonometrycznych, takich chociażby jak intensywność prac w zakresie badań i rozwoju. W analizowaną relację wkrada się tak wiele czynników, że nie ma powodu, aby oczekiwać jakiegokolwiek związku (Waddock i Graves, 1997, s. 310). Czynniki te są związane z podejściem do metody badawczej, sytuacją mikroekonomiczną przedsiębiorstwa, a także sytuacją makroekonomiczną kraju. Podział przyczyn heterogeniczności relacji między wynikami społeczno-środowiskowymi i finansowymi przedstawia tabela 26.

Czynniki determinujące heterogeniczność relacji wyników społeczno-środowiskowych i finansowych stanowią źródło braku porównywalności wniosków z badań naukowych w tym zakresie. Podobnie praktyka raportowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, którego porównywalność ogranicza różny sposób definiowania i pomiaru ujawnianych kategorii oraz czynniki makro- i mikroekonomiczne raportujących przedsiębiorstw, utrudnia jednoznaczne legitymizowanie ich działalności przez różnych interesariuszy. Ich intuicyjna ocena przyczynia się do abstrakcyjności legitymizacji działalności na rzecz rozwoju zrównoważonego⁶⁹.

W sytuacji gdy przedsiębiorstwa zdołają sprostać oczekiwaniom środowiskowym interesariuszy, zainteresowane strony dają im legitymizację i kapitał wizerunkowy. Z kolei słaby efekt środowiskowy i społeczny zagraża społecznej legitymizacji i poważnie utrudnia prestiż. Jak twierdzi D.J. Wood (1991, s. 697), gdy interesariusze tracą zaufanie do wyników przedsiębiorstwa, legitymizacja może zostać wycofana, ponieważ interesariusze odmawiają zapewnienia sobie wzajemnych korzyści. Klienci przestają kupować produkty, akcjonariusze sprzedają swoje udziały, zmniejsza się lojalność i zaangażowanie pracowników, rząd zatrzymuje dotacje lub nakłada grzywny lub inne sankcje. Jeśli przedsiębiorstwo nie rekompensuje utraconych ko-

⁶⁹ W myśl definicji M. Łady, traktującej legitymizację jako abstrakcyjną cechę subiektywnie przypisywaną danej organizacji, będącą wypadkową oczekiwań stawianych organizacji przez społeczeństwo oraz percepcji stopnia, w jakim ona je spełnia (Łada, 2016, s. 8).

Tabela 26. Determinanty heterogeniczności relacji między wynikami społeczno-środowiskowymi i finansowymi w badaniach naukowych

Przyczyna	Różnice
Podjęcie do metody badawczej	<ul style="list-style-type: none"> – różnice w definicjach wyników społecznych, środowiskowych i finansowych (konceptyjne, operacjonalizacyjne i metodyczne) – metody analizowania danych – źródła danych
Sytuacja mikro-ekonomiczna przedsiębiorstwa	<ul style="list-style-type: none"> – zasoby przedsiębiorstwa – powiązania kapitałowe – przyjęta polityka lub strategia rozwoju zrównoważonego, jej sposób jej egzekwowania – założenia modelu biznesowego – posiadana reputacja i potrzeby jej budowania lub odbudowywania – siła rynkowa przedsiębiorstwa
Sytuacja makroekonomiczna kraju i regionu	<ul style="list-style-type: none"> – polityka rozwoju zrównoważonego danego kraju oraz realne możliwości jej realizacji i podejmowane działania – dojrzałość rynku finansowego danego kraju, poziom regulacji branżowych i wrażliwości środowiskowej konkretnej branży – ogólnokrajowa aktywność instytucji oraz organizacji obywatelskich i grup społecznych – warunki życia obywateli i ich poziom zamożności

rzyści dla interesariuszy, legitymizacja staje się „nieuprawniona” i umiera. Potrzeba legitymizowania działalności przedsiębiorstwa, choć zasadniczo wynika z pozytywnych przesłanek, rodzi także negatywne zjawiska mistyfikacji w postaci dezinformacyjnych, nieetycznych praktyk ujawniania informacji o wybranych osiągnięciach.

Teoria legitymizacji pozwala także odczytywać przyczyny powstawania tak zwanej luki informacyjnej. Oznacza ona bowiem sytuację, kiedy występuje rozbieżność pomiędzy tym, jak w opinii społeczeństwa organizacja powinna działać, a tym, jak naprawdę postępuje. Dzieje się tak wskutek zmian oczekiwań społeczeństwa, a także wskutek ujawnienia dotychczas nieznanymi faktów na temat podmiotu gospodarczego. Ta zmienność warunków motywuje przedsiębiorstwa do ciągłego doskonalenia w podejmowaniu różnego rodzaju działań zmierzających do zapewnienia społecznego przyzwolenia dla swoich operacji. Starają się doprowadzić do zgodności pomiędzy społecznymi wartościami związanymi z przedmiotem ich działalności i normami zachowania zaakceptowanymi przez większy system społeczny, którego są częścią (por. Krasodomska, 2014a, s. 52–53).

Podmioty dążące do legitymizowania się statusem przedsiębiorstwa zrównoważonego w celu uzyskania społecznej akceptacji mają możliwość adaptowania różnego rodzaju praktyk, które mogą mieć charakter rzeczywisty lub symboliczny. W pierwszym przypadku przedsiębiorstwa realizują faktyczne inicjatywy na rzecz społeczeństwa i środowiska, w drugim zaś sprawiają wrażenie zmiany działania przy zachowaniu wielu dotychczasowych praktyk. Na potrzeby legitymizacji przedsiębiorstwa mogą więc wykorzystywać zarządzanie symboliczne, które się wiąże

z kreowaniem wrażenia zgodności przez stwarzanie pozorów aktywności (Jaworska, 2017, s. 51). Podmioty gospodarcze w odpowiedzi na naciski ze strony interesariuszy mogą podejmować różne działania w celu uzyskania akceptacji społecznej dla swojej działalności. Badania przeprowadzone przez P. Berrone i współautorów (2009, s. 5) wykazały, że:

- symboliczne działania na rzecz środowiska będą miały większy wpływ na legitymizację środowiska, jeśli będą powiązane z działaniami o charakterze materialnym,
- symboliczne działania na rzecz środowiska będą miały jedynie pozytywny wpływ na ochronę środowiska w perspektywie krótkoterminowej,
- merytoryczne działania na rzecz środowiska będą miały pozytywny wpływ na legitymizację środowiskową w krótko- i długoterminowej perspektywie.

Przedsiębiorstwa, poprzez ukierunkowane ujawnienia i wyniki dokonań, mogą kierować uwagę interesariuszy na swoje silne strony w obszarze społeczno-środowiskowym, pomijając niepowodzenia poniesione w tym obszarze (Deegan i Unerman, 2011, s. 334). Według A. Szadzińskiej większość podmiotów przedstawia głównie te informacje, które kreują ich pozytywny wizerunek. Natomiast te dotyczące przekroczenia lub naruszenia ochrony środowiska, na przykład kar środowiskowych, pojawiają się rzadko (Szadzińska, 2017, s. 418). Rozbieżność między praktyką a przyjętą polityką przedsiębiorstw w anglojęzycznym piśmiennictwie naukowym jest określana jako *decoupling*. Autorka na potrzeby niniejszej rozprawy przyjmuje termin w języku angielskim bez jego przełożenia na język polski, gdyż jej zdaniem żadne ze stosowanych w polskim piśmiennictwie naukowym określeń, w tym „rozwarstwienie”, „odprzęgnięcie”, „rozprężenie”, „oddzielenie”, „rozłączenie”, a niekiedy „niezależnienie”, nie oddaje znaczenia koncepcji *decoupling*. W rozprawie przyjęto znaczenie *decouplingu* jako zjawiska wynikającego z powstawania i celowego utrzymywania luk między formalną polityką a rzeczywistymi praktykami organizacyjnymi, a także między brakiem powiązania między deklaracją celów a doбором środków ich realizacji.

Decoupling oznacza zasadniczo sytuację, w której formalnie i oficjalnie przyjęta strategia nie przekłada się na działania operacyjne i strategiczne (Deegan i Unerman, 2011, s. 383). Zdaniem E. Boxenbauma i S. Jonssona (2008), *decoupling* występuje wtedy, gdy organizacje rzekomo przyjmują nowe struktury organizacyjne w celu wzmocnienia swojej legitymizacji, a następnie oddzielają te same struktury od swoich praktyk, aby utrzymać sprawność operacyjną zapewniającą warunki przetrwania wobec działań konkurencji (Boxenbaum i Jonsson, 2008, s. 93).

Jedną z najwcześniejszych koncepcji dotyczących „luźnego sprzężenia” (ang. *loose coupling*) w organizacji przedstawił K. Weick (1976). Autor zauważył różnice w podejściu do postrzegania działalności przez zarządzających i służby wykonawczo-doradcze, ich różną tożsamość, a tym samym odrębność. Zdaniem K. Weicka, przyczyną luźnego sprzężenia było to, że formalne zasady były „ideałem” teorii działania organizacyjnego, a w praktyce konkretne decyzje i działania zależą od

konkretnych kontekstów i zasobów. Autor dostrzegał korzyści z luźno powiązanych systemów (Weick, 1976, s. 3).

Obserwacje K. Weicka rozszerzyli J.W. Meyer i B. Rowan (1977), konceptualizując instytucjonalny opis procesu oddzielenia faktycznej praktyki od formalnej polityki. Autorzy, argumentując, że organizacje są pod istotnym wpływem ich zewnętrznego środowiska, zaproponowali fenomenologiczne wyjaśnienie zaobserwowanej luki. Przyjmując społeczną konstrukcję rzeczywistości, ukazali współczesną organizację jako wprowadzanie w życie społecznych przekonań, a nie jako racjonalne pośrednictwo agentów wymiany instrumentalnej. Taka perspektywa pozwoliła na ukazanie *decouplingu* jako konsekwencję izomorficznych zmian w podmiotach szeroko postrzegających rzeczywistość społeczną. Zdaniem autorów, formalne elementy organizacji są zatem odbiciem oczekiwań otoczenia, natomiast elementy strukturalne są tylko luźno powiązane ze sobą i z działaniami, zasady są często łamane, decyzje są często niezaimplementowane lub jeśli są realizowane, to z niepewnością ich konsekwencji, technologie nie zapewniają efektywności, a systemy oceny i kontroli są podważane lub renderowane w sposób mało precyzyjny w celu zapewnienia niewielkiej koordynacji (Meyer i Rowan, 1977, s. 343).

K. Weick (1976) oraz J.W. Meyer i B. Rowan (1977) zbudowali podstawę teoretyczną *decouplingu* i nadal mają wpływ na dzisiejsze badania organizacyjne. *Decoupling* został dostrzeżony w raportowaniu z wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego na przykład przez P. Bromleya i W.W. Powella (2012), M. Ładę (2017), a w odniesieniu do atestacji wyników na przykład przez P. Perego i A. Kolk (2012). Autorzy dostrzegają ryzyko traktowania komunikowania wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego i raportów poświadczających ich wiarygodność jako „niepowiązanych lub symbolicznych obrazów odpowiedzialności i rozliczalności *accountability*”.

P. Bromley i W.W. Powell (2012) przekonują, że tradycyjne rozumienie *decouplingu* jest zbyt wąskie. Większość zmian instytucjonalnych jest traktowanych jedynie jako zmiana wizerunku. W nowoczesnych organizacjach wyniki działań mają prawo się różnić od wcześniejszego ukierunkowania polityki, chociażby wskutek dostosowywania polityki i praktyki w czasie. Co więcej, nawet ceremonialne przyjęcie strategii może w sposób niezamierzony wywołać łańcuch reakcji mających rzeczywiste skutki organizacyjne. Ponadto autorzy, dostrzegając nowy wymiar *decouplingu*, twierdzą, że powszechne jego rozumienie zaciemnia coraz bardziej rozpowszechnioną i konsekwentną formę oddzielenia celów i środków ich realizacji, czego przykładem są następujące symptomy (Bromley i Powell, 2012, s. 1–2):

- wewnętrzne struktury organizacyjne stają się coraz bardziej złożone,
- organizacje są w stanie nieustannej reformy,
- zasoby nie służą realizacji głównych celów.

Autorzy proponują zatem postrzegać zjawisko *decouplingu* w kategoriach oddzielenia: praktyki i polityki, a także celów i środków, wskazując na ich różnorodne konsekwencje dla organizacji. Pierwszy wymiar dotyczy istoty luk w realizacji

przyjętej polityki, a także przyczyn niepowodzenia zarządzających we wdrażaniu formalnych reguł (braku implementacji lub rutynowego naruszania). Z kolei *decoupling* w znaczeniu oddzielenia celów od środków własnych oznacza sytuację, w której polityka jest w pełni wdrożona, ale ma słabe powiązanie z podstawowymi zadaniami organizacji oraz rezultatami realizacji tych zadań. Takie podejście pozwala na zrozumienie coraz bardziej rozbudowanych wewnętrznych struktur organizacji, jak i głównych źródeł heterogeniczności w procesach instytucjonalnych. Jednocześnie P. Bromley i W.W. Powell (2012) przewidują różne kierunki rozwoju dwóch wymiarów *decouplingu*. Pierwszy kierunek dotyczący praktyk w zakresie odprężania polityki może się stać mniej powszechny w racjonalizującym się świecie, w którym kładzie się większy nacisk na przejrzystość i *accountability*, gdyż takie praktyki są coraz częściej postrzegane jako moralna i operacyjna porażka (Bromley i Powell, 2012, s. 16). Natomiast drugi kierunek związany z procesem oddzielania celów od środków będzie, zdaniem autorów, zyskiwał na znaczeniu (Bromley i Powell, 2012, s. 3).

Uwzględniając wskazane znaczenie pojęcia *decoupling*, można je odnieść do działań przedsiębiorstw związanych z legitymizacją swojej działalności za pomocą raportowania z dokonań na rzecz na rzecz rozwoju zrównoważonego. Pierwszy wymiar *decouplingu* wyjaśnia, dlaczego przyjmowanie przez przedsiębiorstwa polityki odpowiedzialności społecznej w celu zwiększenia legitymizacji i zyskania akceptacji społecznej prowadzi do zarzutu, że instytucjonalne zmiany są w dużej mierze symboliczne i nie mają żadnych konsekwencji. Drugi wymiar *decouplingu* odnosi się do działań wewnętrznych podmiotów związanych z brakiem doboru stosowanych środków do przyjętych celów przedsiębiorstwa, rozumianych także jako brak zgodności między wymaganiami instytucjonalnymi a technicznymi. W koncepcji rozwoju zrównoważonego rodzi to w szczególności wyzwanie adresowane do rachunkowości zarządczej (por. podrozdział 3.2.2. rozprawy), dlatego w dalszej części opisano znaczenie pierwszego wymiaru *decouplingu* i związane z nim różne formy manipulowania informacją ujawnianą interesariuszom zewnętrznym.

Decoupling w odniesieniu do raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego oznacza oddzielenie polityki rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa od praktycznej jej realizacji. Przejawia się ono w celowym, niepopartym rzeczywistymi działaniami wykorzystaniu raportowania do zaspokojenia oczekiwań informacyjnych interesariuszy w celu kreowania wizerunku przedsiębiorstwa zrównoważonego. *Decoupling* może mieć charakter świadomego lub nieświadomego działania, a jego rozstrzygnięcie lokuje się na granicy etyki biznesu. Za tą granicą stają już nieetyczne praktyki sprawozdawczości, jak *greenwashing*, a także *whitewashing* i *bluwashing*. *Bluwashing*, czyli zakrywanie prawdy niebieską flagą ONZ, oznacza nieetyczne działania korporacji wykorzystujących przynależność do zrzeszenia UN Global Compact. Z kolei *whitewashing* to działanie służące ukryciu nieprzyjemnych faktów, w tym w szczególności o charakterze politycznym, poprzez odwracanie uwagi za pomocą szerokiego nagłaśniania o akcjach odpowiedzialnych społecznie.

Greenwashing, czyli „zielone kłamstwo”, oznacza stwarzanie pozorów ekologicznej działalności po to, aby w odbiorze opinii publicznej zamaskować degradację środowiska naturalnego. Polega ono na uwypuklaniu jednej proekologicznej inicjatywy mającej ukryć inne destrukcyjne działania lub podawanie nieprawdziwych informacji dotyczących oddziaływania na środowisko. Taka sytuacja występuje także w przypadkach używania certyfikatów niezgodnie z prawem, tworzenia ich na własny użytek lub ich kupowania w celach poprawy wizerunku, ale także wtedy, kiedy przykładowo wielki koncern energetyczny twierdzi w reklamach lub innych środkach medialnego przekazu, że jego działalność ma pozytywny wpływ na środowisko naturalne (Piskalski, 2015, s. 94).

Świadomym i celowym wykorzystaniem luki informacyjnej jest raportowanie dotyczące tylko wybranych kwestii w oderwaniu od rzeczywistych działań podmiotu, co przyczyniło się do kwestionowania wiarygodności ujawnień niefinansowych i postrzegania tego typu sprawozdawczości jako działań marketingowych (Szadzińska, 2017, s. 419). *Greenwashing* określa zatem praktykę komunikowania przez przedsiębiorstwo nieprawdziwych lub tylko częściowo prawdziwych informacji na temat jego wyników środowiskowych, działań na rzecz ochrony środowiska oraz troski o środowisko podczas produkcji czy innych działań operacyjnych w celu tworzenia przyjaznego dla środowiska wizerunku. Praktyki celowego manipulowania informacją przyczyniają się do niskiej jakości publikowanych raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a tym samym utraty zaufania do tych danych, ale i do podmiotu podejmującego się takiego działania.

Na wagę zjawiska wskazuje fakt, że *greenwashing* jest objęty regulacjami prawnymi w takich krajach, jak Australia, Norwegia, Kanada czy też USA, gdzie jest uznawany za działanie celowo wprowadzające konsumentów w błąd. O skali zjawiska świadczą przykłady praktyk *greenwashingu* w Polsce zdiagnozowane w ramach badania Fundacji Centrum CSR.PL dotyczą takich podmiotów, jak Coca-Cola HBC Polska, Grupa Kapitałowa PGE, Unilever Polska Sp. z o.o., Danone SA czy Nestle SA. (Piskalski, 2015, s. 36). O manipulowaniu informacją z zakresu CSR w celu pozyskania legitymizacji piszą także H. Waniak-Michalak, A. Sapkauskienė i S. Leitoniene (2018, s. 352–360). Autorzy, na podstawie badania 116 raportów z wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego z ośmiu krajów Europy Środkowo-Wschodniej z lat 2010–2016, wykazali, że raportujące podmioty unikają prezentowania niekorzystnych informacji, usuwając i dodając informacje w kolejnych raportach, nie wyjaśniając przyczyn zmian wprowadzonych w raportach. Autorzy badania wykazali, że przedsiębiorstwa z „kontrowersyjnych” branż zmieniają informacje w swoich raportach w większym stopniu niż przedsiębiorstwa z innych branż⁷⁰ (Waniak-Michalak i in., 2018, s. 352–354). Branże, których produkty pro-

⁷⁰ Według autorów „kontrowersyjne” branże to takie, których przedmiotem obrotu jest tytoń, alkohol, hazard, rozrywka dla dorosłych, produkcja broni, a także branże, w których działalność jest szkodliwa dla zdrowia, środowiska lub powoduje problemy etyczne, jak na przykład biotechnologia,

wadzą do poważnych problemów społecznych i obarczenia społeczeństwa kosztami ich rozwiązywania, próbują zatem za pomocą raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego zrekompensować niejako z założenia nadszarpnięty w swojej działalności wizerunek.

Wobec wymienionych pozytywnych i negatywnych zjawisk dotyczących sprawozdawczości z wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego dostrzeganych w świetle teorii legitymizacji nasuwa się pytanie, czy rachunkowość, ze swym zapleczem zasad etyki i dążeniem do komunikowania wiarygodnego obrazu działalności, może odegrać istotną rolę. Odpowiedź utrudnia fakt, że współcześnie obserwuje się negatywne zjawisko, będące wyrazem braku odpowiedzialności w prowadzeniu rachunkowości, przyjmujące formy oszukańczej rachunkowości kreatywnej, agresywnej rachunkowości, kreatywnej i agresywnej księgowości, trików i sztuczek księgowych, technik negatywnej inżynierii księgowej, kreatywnej i oszukańczej sprawozdawczości finansowej, a także fałszowania, rasowania lub fryzowania sprawozdań finansowych (szerzej Samelak, 2013, s. 28–32). Dodatkowo przypisywanie rachunkowości manipulowania informacją w raportowaniu niefinansowym może się przyczynić do utraty zaufania do rachunkowości. Wyzwaniem dla nauki i praktyki jest zatem przeciwstawianie się określeniom zbudowanym przez analogię typu „kreatywna rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego”.

Rachunkowość jako nauka w znaczeniu teorii i jako system mający zastosowanie w praktyce jest poprawna metodologicznie, ma jednoznacznie pozytywne znaczenie i nie jest „skażona” elementami, które z założenia prowadzą do oszustw, fałszowania informacji (Samelak, 2013, s. 32). Mimo że pomiar w rachunkowości nie może się odbywać bez istotnej dozy subiektywizmu osób biorących w nim udział, to jednak granice owego subiektywizmu, czyli kreatywności w rachunkowości, wyznaczają przede wszystkim zasady i definicje rachunkowości określone na gruncie teorii normatywnej rachunkowości (Samelak, 2013, s. 32). Dlatego tak ważna w zawodach związanych z rachunkowością jest etyka.

Fałszowanie informacji niefinansowych może służyć ubarwieniu wizerunku, a tym samym pozornej legitymizacji statusu przedsiębiorstwa zrównoważonego. Dlatego badając, propagując czy wdrażając w obszarze rachunkowości tak powszechnie akceptowane idee jak społeczna odpowiedzialność biznesu, warto uwzględnić znaczenie legitymizacji jako czynnika determinującego zachowania organizacji oraz szereg negatywnych pośrednich efektów towarzyszących jej oddziaływaniu (Łada, 2016, s. 14). Zabezpieczanie interesariuszy przed celowym manipulowaniem informacją o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego stanowi kluczowe oczekiwanie kierowane wobec rachunkowości. Faktyczną legitymizację może bowiem zapewnić jedynie informacja wiarygodna i weryfikowalna, obrazująca rzeczywisty obraz działań realizujących zasady rozwoju zrównoważonego. Teoria legitymizacji

przemysł petrochemiczny, wytwarzanie energii jądrowej, wydobywanie węgla i innych surowców mineralnych (Waniak-Michalak i in., 2018, s. 352–354).

może objaśnić kierunki dostosowania rachunkowości wobec rozszerzenia przedmiotowego sprawozdawczości przedsiębiorstw. W tej perspektywie niezbędne jest jednoznaczne określenie roli rachunkowości, w tym w szczególności:

- sposobu, w jaki rachunkowość może przeciwdziałać manipulowaniu informacją w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, służącemu pozornej legitymizacji działalności przedsiębiorstwa;
- roli rachunkowości w przestrzeganiu oczekiwanych przez interesariuszy wartości etycznych w działalności przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego i ujawniania informacji o dokonaniach w tym zakresie;
- możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości wobec *decouplingu* w zakresie oddzielania polityki i praktyki działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także celów i przeznaczanych na ich realizację środków;
- znaczenia i zakresu atestacji sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w realizacji funkcji legitymizacyjnej rachunkowości;
- znaczenia funkcji legitymizacyjnej rachunkowości w poprawie pomiaru wyników dokonań związanych z triadą celów rozwoju zrównoważonego.

Brak jednoznacznej odpowiedzi ze strony rachunkowości rodzi ryzyko przypisania wszelkich negatywnych zjawisk związanych z pozorną legitymizacją za pomocą manipulowanych danych do systemu rachunkowości.

2.2.4. Teoria instytucjonalna

Ekonomia instytucjonalna jest krytyczna wobec indywidualizmu, chociaż nie odrzuca go w sposób radykalny. Poszukuje własnej formy analizy, skutecznej w rozbiórce wysoce złożonych systemów stanowiących świat zjawisk społeczno-gospodarczych. Za taką formę przyjęto pojęcie instytucji jako pewnego fragmentu rzeczywistości i myśli naukowej (Stankiewicz, 2012, s. 53). W ramach ekonomii instytucjonalnej wyróżnia się starą ekonomię instytucjonalną oraz nową ekonomię instytucjonalną. Klasyczny instytucjonalizm narodził się w Stanach Zjednoczonych na początku XX wieku, a jego szczególny rozwój przypada na lata 20. i 30. Jego najwybitniejsi przedstawiciele to T. Veblen, J.R. Commons i W.C. Mitchell. Z kolei nową ekonomię instytucjonalną, krystalizującą się w naukach ekonomicznych od lat 70. XX wieku, reprezentują kluczowi przedstawiciele – J.R. Commons i O.E. Williamson. W nowej ekonomii instytucjonalnej można wyodrębnić dwa ogólne kierunki badań. Kierunek rozwijający tradycyjny instytucjonalizm jest określany terminem nowy instytucjonalizm, natomiast drugi kierunek, łączący podejście instytucjonalne z ekonomią neoklasyczną, to tak zwana neoklasyczna ekonomia instytucjonalna lub inaczej neoinstytucjonalizm⁷¹ (Staniek, 2010, s. 92).

⁷¹ W polskiej literaturze można spotkać inne podziały szkół instytucjonalnych (por. Woźniak-Jęchorek, 2014, s. 393).

Różnica między istotą klasycznej teorii ekonomicznej i teorii instytucjonalnej na szerszym tle nauk społecznych jest związana z problemami: aktor *versus* struktura oraz działanie wyabstrahowane *versus* działanie zakorzenione. W tym konkretnym kontekście „nowy instytucjonalizm” stanowi po prostu nową generację owej orientacji. Odrzuca on model oparty na całkowicie wolnej konkurencji rynkowej między racjonalnymi indywiduami, wskazując, że głównymi uczestnikami wymiany dóbr i usług są organizacje i instytucje przedsiębiorstw. W neoinstytucjonalizmie zakłada się, że doskonała konkurencja jest stanem abstrakcyjnym, a koszty wszelkiej wymiany (transakcji) nie są zerowe i ściśle zależą od instytucji (Sadowski, 2014, s. 91)⁷². Przyjmuje się, że presja instytucjonalna w podmiotach przyczynia się do organizacyjnej formy zmian prawnie i społecznie uzasadnionych.

W ramach ekonomii instytucjonalnej rozwijano nowe teorie przedsiębiorstwa w celu wyjaśnienia istotnych zagadnień związanych z jego funkcjonowaniem i miejscem w gospodarce narodowej oraz w społeczeństwie, z pominięciem upraszczających założeń, jakie przyjmowano w neoklasycznych teoriach przedsiębiorstwa, zwłaszcza w teorii kosztów produkcji. Są to (Szychta, 2014, s. 202)⁷³:

- teoria kosztów transakcyjnych,
- teoria praw własności,
- teoria agencji.

Stanowiły one odniesienie dla prac badawczych w rachunkowości, prowadzonych zarówno w ujęciu głównego nurtu, jak i studiów alternatywnych (Szychta, 2014, s. 202).

Podstawowym założeniem teorii instytucjonalnej jest przyjęcie instytucji jako podstawy porządku społecznego i kontekstu działań organizacyjnych podmiotów gospodarczych w społeczeństwie. Instytucje stanowią zasadniczo reguły „gry” panujące w społeczeństwie, czyli ograniczenia wyznaczone przez ludzi, kształtujące ich wzajemne relacje (North, 1990, s. 3). Na tej podstawie D.C. North rozróżnia instytucje formalne, wyznaczane głównie przez system legislacyjny, oraz instytucje nieformalne, konstytuowane przez tradycje, zwyczaje i powszechnie akceptowane wzorce zachowań (North, 1990, s. 6). Przedstawiciele teorii instytucjonalnej przyjmują następujące założenia odnośnie do znaczenia instytucji (Stankiewicz, 2012, s. 53):

1. Instytucje wnoszą do działalności gospodarczej czynnik trwałości, ciągłości i stabilności.
2. Instytucje są dziedziczone drogą uczenia się jednostek ludzkich i ich grup w różnych formach edukacji.

⁷² Piśmiennictwo naukowe dotyczące koncepcji instytucjonalizmu i ściśle z nim związanego izomorfizmu instytucjonalnego jest niezwykle bogate. Pogłębiona analiza teorii instytucjonalnej wychodzi poza ramy przedmiotowe niniejszej rozprawy, dlatego nakreślono tylko podstawowe założenia tej teorii, a następnie przyjęto perspektywę teorii instytucjonalnej w ocenie przesłanek rozwoju rachunkowości zrównoważonej i jej charakterystykę przedstawiono równoległe do wskazywanych w piśmiennictwie naukowym, jak i praktyce elementów ewolucji rachunkowości zrównoważonej.

⁷³ Szerzej na temat wymienionych teorii pisze na przykład E. Zarzycka (2013b).

3. Instytucje zawierają system bodźców pozytywnych i negatywnych.
4. Instytucje zapewniają swobodę i bezpieczeństwo działaniom podmiotu w określonych granicach.
5. Instytucje społeczne redukują niepewność i tym samym koszty transakcji.

W kulturowej odmianie neoinstytucjonalizmu instytucje postrzega się jako zespół norm i zasad kulturowych, co oznacza, że organizacje nie zawsze kierują się w swoich wyborach oczekiwaną skutecznością działań. Za azymut mogą przyjmować powszechnie akceptowane i głęboko osadzone społecznie zasady (Meyer i Rowan, 1977, s. 345–346). Przesłanki decydujące o potrzebie zastosowania analizy instytucjonalnej w danej dziedzinie są następujące (Chmielewski, 2011, s. 316)⁷⁴:

- od mono- do interdyscyplinarności instytucji,
- od statycznej do dynamicznej koncepcji instytucji,
- od modelu *homo oeconomicus* i *homo sociologicus* do modelu *homo agens*,
- od opozycji indywidualizm-holizm do umiarkowanego indywidualizmu metodologicznego.

W odniesieniu do działalności podmiotów (czyli aktorów w świetle założeń teorii instytucjonalnej) łączy się analizę instytucjonalną z wartościami społecznymi, zakładając jednocześnie dążenie formy organizacyjnej do jakiejś formy jednorodności. Izomorfizm instytucjonalny to zjawisko upodabniania się do siebie organizacji należących do tego samego pola organizacyjnego, czyli w ramach ustalonego obszaru życia podmiotu, jego bliższego i dalszego otoczenia, tworzących ustalony rozpoznawalny obszar życia instytucjonalnego. Zdaniem autorów tego terminu P.J. DiMaggio i W.W. Powell (1983, s. 149–150), izomorfizm stanowi główne źródło zmiany instytucjonalnej, co ma szczególne znaczenie, gdy przedsiębiorstwa stają się coraz bardziej homogeniczne w obrębie pola organizacyjnego. Według E. Boxenbauera i S. Jonssona (2008, s. 93) izomorfizm odgrywa ważną rolę w teorii organizacji jako alternatywa dla opartych na efektywności wyjaśnień zmian organizacyjnych przedsiębiorstw. Centralną ideą instytucjonalnego izomorfizmu jest bowiem zjawisko polegające na dostosowywaniu się organizacji do „zracjonalizowanych mitów” przyjętych w społeczeństwie na temat tego, co stanowi właściwą organizację. Mity te pojawiają się jako rozwiązania powszechnie postrzeganych problemów organizacyjnych i stają się postrzegane jako zracjonalizowane, gdy są powszechnie uważane za właściwe rozwiązania tych problemów (Boxenbaum i Jonsson, 2008, s. 78).

⁷⁴ Przesłanki te decydują, że człowieka można zdefiniować jako istotę *homo agens – institutionalist*. Człowiek, będąc twórcą różnego rodzaju instytucji, jest zarówno ich projektantem, jak i inwestorem, wykonawcą i sprawcą, a jednocześnie podlega ich wpływom jako użytkownik. Analiza roli człowieka definiowanego jako „*homo agens*” wymaga, zdaniem P. Chmielewskiego, przekroczenia ograniczeń dyscyplinarnych modeli jednostki ludzkiej, które są tworzone na gruncie antropologii, ekonomii, socjologii czy psychologii. *Homo agens – institutionalist* to istota definiowana przez swój kontekst instytucjonalny, czyli człowiek żyjący w otoczeniu instytucjonalnym i posługujący się regułami instytucjonalnymi (zasadą wzajemności, redystrybucji i rynku) w celu alokacji zasobów (Chmielewski, 2011, s. 316–317).

W związku z tym przesłanki operacyjno-efektywnościowe zmian organizacyjnych uzupełnia katalog przesłanek izomorfizmu, takich jak:

- przymus, gdy przedsiębiorstwa są pod siłą władczą innych w danym polu organizacyjnym i powielają zalegitymizowane instytucje dla zapewnienia swojej prawomocności;
- naśladownictwo, czyli organizacje, zwłaszcza w warunkach niepewności, orientują się na inne w polu i powielają ich działania;
- normy panujące w danym polu organizacyjnym, wyznaczone głównie przez reprezentantów określonej specjalizacji z różnych jednostek pola.

Odczytywanie przyczyn interakcji pozwala wyróżnić odpowiednio trzy rodzaje izomorfizmu między organizacjami w ich polu organizacyjnym (DiMaggio i Powell, 1983, s. 150–154):

- izomorfizm koercyjny,
- izomorfizm mimetyczny,
- izomorfizm normatywny.

Izomorfizm koercyjny, czyli inaczej izomorfizm przymusowy, wynika z formalnych i nieformalnych nacisków otoczenia w postaci na przykład presji legislacyjnej (m.in. standardów raportowania niefinansowego) czy oczekiwań kulturowych. Zdaniem P. DiMaggio i W.W. Powell (1983, s. 147), izomorfizm przymusowy wywodzi się z wpływów politycznych i problemu legitymizacji, ale także z kulturowych oczekiwań społeczeństwa. Jest on ściśle powiązany z menedżerskim nurtem teorii interesariuszy, gdyż uwzględnia presję najsilniejszych interesariuszy.

Izomorfizm mimetyczny, czyli inaczej izomorfizm naśladowczy, to inaczej naśladownictwo organizacyjne. Oznacza upodabnianie się organizacji wskutek naśladowania, wzorowania się na innych organizacjach, zwłaszcza na liderach czy innych przedsiębiorstwach legitymizujących się pożądanym przez innych statusem. Jest niejako odpowiedzią na niepewność (DiMaggio i Powell, 1983, s. 147).

Trzecie źródło zmiany instytucjonalnej stanowi izomorfizm normatywny powiązany z profesjonalizacją w danym zawodzie czy na poziomie stanowisk, narzucony na podstawie kodeksów postępowania, akredytacji lub certyfikacji (Joshi i Li, 2016, s. 5).

Teoretycy instytucjonalni zakładają, że zewnętrzne instytucje społeczne ograniczają zachowanie przedsiębiorstw, definiując prawne, moralne i kulturowe granice, odróżniając tym samym prawowitych od bezprawnych (Joshi i Li, 2016, s. 5). Podmioty dostosowują się do nacisków instytucjonalnych, wprowadzając elementy strukturalne, które są legitymizowane na zewnątrz. Spełniając oczekiwane warunki, są wynagradzane poprzez zwiększoną legitymizację, stabilność społeczną, zmniejszoną niepewność, dodatkowe zasoby i możliwości przetrwania (Meyer i Rowan, 1977, s. 340). Koncepcja izomorfizmu pozwoliła na analizy procesów rozpowszechniania i reprodukcji społecznie skonstruowanych praktyk w ramach pól organizacyjnych, przy czym pola organizacyjne charakteryzują się różnorodnymi zakresami (Marczewska, 2016, s. 189).

W odniesieniu do nauk o zarządzaniu neoinstytucjonalizm dotyczy podporządkowania strategii przedsiębiorstwa oraz sposobu jego działania wpływom instytucjonalnego otoczenia, czyli interesariuszy oraz sił społecznych tworzących normy, standardy i oczekiwania. W związku z tym za jeden z istotniejszych mechanizmów obrazujących funkcjonowanie organizacji zgodnie z teorią neoinstytucjonalną można uznać izomorfizm organizacyjny obrazujący powszechne dążenie do przyjęcia panujących w otoczeniu standardów i powielania sposobów postępowania innych przedsiębiorstw (Marczewska, 2016, s. 191). Teoria neoinstytucjonalna determinuje zatem zmianę postrzegania organizacji w relacjach z otoczeniem, ich racjonalności działania, której ocena musi uwzględniać, że na zachowania przedsiębiorstw oddziałują uwarunkowania ich otoczenia instytucjonalnego. Zdaniem J. Sadowskiego (2014), atrakcyjność współczesnego instytucjonalizmu polega na tym, że skutecznie uzupełnia inne paradygmaty, to znaczy w wielu kontekstach służy trafniejszej predykcji niż inne rodzaje teorii (Sadowski, 2014, s. 107).

Jak zauważa E. Zarzycka (2013b), wzajemne oddziaływanie czynników ekonomicznych, kulturowych i socjologicznych współczesnych przedsiębiorstw jest tak duże, że w badaniach dotyczących ich działalności nie wystarczy się koncentrować jedynie na czynnikach ekonomicznych. Badacze w nurcie nowego instytucjonalizmu łączą zatem elementy tradycyjnego instytucjonalizmu z elementami analizy historycznej, przyczynowej i behawioralnej, podejmując próbę wyjaśnienia wpływu instytucji na zachowania przedsiębiorstw i wpływu tych zachowań na instytucje w różnych kontekstach społecznych, ekonomicznych i kulturowych (Zarzycka, 2013b, s. 141).

Zgodnie z teorią instytucjonalną postępowanie zgodnie z obowiązującymi regulami i przyjętymi zasadami ma na celu uprawomocnienie działań podmiotu. Takie podejście jest spójne z podejściem prezentowanym w ramach teorii legitymizacji. Teoria instytucjonalna jest bowiem spójna z teorią legitymizacji. Jak zauważa J. Krasodomska, teoria instytucjonalna traktuje przedsiębiorstwa jako systemy otwarte, które zmieniają się w odpowiedzi na społeczne i instytucjonalne procesy zachodzące w ich otoczeniu, legitymizując swoje działania. Teoria legitymizacji objaśnia, w jaki sposób przyjęcie konkretnej strategii w zakresie ujawniania informacji może pozwolić na uzyskanie, podtrzymanie czy odzyskanie społecznego przyzwolenia na działania, podczas gdy teoria instytucjonalna wyjaśnia, jak konkretne formy organizacyjne przedsiębiorstw mogą być przyjęte w celu uzyskania dla nich społecznej akceptacji (Krasodomska, 2014a, s. 57–58). Zwiększona legitymizacja działań wymaga od przedsiębiorstwa poddania się naciskom instytucjonalnym przyczyniającym się do jego wewnętrznych przemian, w tym także dotyczących rachunkowości. Współczesne społeczności funkcjonują w sieci zasad instytucjonalnych, które stanowią różne struktury formalne jako racjonalne środki do osiągnięcia pożądaných celów, natomiast cele znajdują się w otoczeniu instytucjonalnym w formie ogólnych wartości i idei, które przedsiębiorstwo przejmuje z otoczenia (por. Marzewska, 2016, s. 189).

Takie podejście przyczyniło się do rosnącego w ostatnich latach zainteresowania naukowców wykorzystaniem teorii instytucjonalnej w wielu badaniach nad rozwojem rachunkowości, w tym w szczególności w powiązaniu z koncepcją rozwoju zrównoważonego (przykładowo: Arroyo, 2012; Deephouse i Suchman, 2008; Ferri, 2017; Hel van der i Biermann, 2017; Higgins i Larrinaga, 2007; Juelin i Zhang, 2012; Scapens, 1994). Przejęcie perspektywy teorii instytucjonalnej pozwala zinterpretować zmiany zachodzące w rachunkowości pod wpływem koncepcji rozwoju zrównoważonego. Można bowiem poszczególne poziomy rachunkowości postrzegać jako pola organizacyjne, a w ramach nich różnorodne interakcje jako wpływ polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego na aktywność organizacji na poziomie globalnym, międzynarodowym, krajowym czy ostatecznie na poziomie przedsiębiorstw. Na każdym z nich można dostrzec zmiany izomorficzne o różnym charakterze, a także zmieniające się w czasie postrzeganie racjonalności działania człowieka. Przykładem takich zmian instytucjonalnych determinujących rozwój rachunkowości są światowe indeksy giełdowe spółek odpowiedzialnych społecznie, na przykład *STOXX Europe Sustainability*, *DJSI Europe*, *DJSI World*, *DJSI North America*, *FTSE4GOOD Global* czy *MSCI World ESG*, ale także krajowe, jak na przykład *Respect Index* na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Spółki dążące do legitymizowania się przynależnością do indeksów przedstawiają swoje wyniki działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w określony coraz bardziej zbliżony sposób.

Z racji wyboru podmiotu niniejszej rozprawy pogłębiona analiza wykorzystania teorii instytucjonalnej w rozwoju rachunkowości zostanie przeprowadzona na poziomie rachunkowości przedsiębiorstwa zrównoważonego. Uwzględniając wpływy szerokiego i wąskiego pola organizacyjnego, w którym przedsiębiorstwo funkcjonuje, można rozważać rolę rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego zarówno w wymiarze zarządczym (por. podrozdział 3.2.3 rozprawy), jak i dotyczącym zewnętrznej sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Piśmiennictwo naukowe prezentuje szereg badań związanych z ukazaniem raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w kontekście instytucjonalnym (na przykład Burritt i Schaltegger, 2010; Chen i Roberts, 2010; Ferri, 2017; Higgins i Larrinaga, 2007; Krasodomska, 2014a; Zyznarska-Dworczak, 2016a). Autorzy analizują perspektywy instytucjonalizacji raportowania, przyjmując objaśnienia teorii instytucjonalnej w zakresie wpływu otoczenia instytucjonalnego na społeczne wybory, ich kształt i skutki. C. Higgins i C. Larrinaga (2007) dążą do zrozumienia tendencji zmian w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przy użyciu teorii instytucjonalnej, aby pomóc w zrozumieniu tych zmian zarówno w tworzeniu raportów, jak i stosowaniu w nich nomenklatury. Zdaniem autorów, teoria instytucjonalna stanowi sposób zrozumienia idei i tempa rozwoju raportowania, gdyż pozwala dostrzec znaczącą rolę społecznego kontekstu. C. Higgins i C. Larrinaga uważają, że w większości teoretycznych uzasadnień raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, obejmujących przede wszystkim

teorię interesariuszy i teorię legitymizacji, sugeruje się, że raportowanie jest starannie i ostrożnie opracowane, zaplanowane przez zarządzających w celu zaspokojenia (lub kreowania) oczekiwań istotnych interesariuszy lub oczekiwań lokalnych społeczności. Podobnie naukowcy podkreślający koncepcję *accountability* lub inny moralny obowiązek ujawniania informacji społecznych i środowiskowych podkreślają celowe działanie zarządzających świadomych potrzeb działań w zakresie rozwoju zrównoważonego. Jednak zdaniem C. Higginsa i C. Larrinaga, teoria instytucjonalna, przeciwnie do wymienionych założeń, pomniejsza racjonalne i kalkulacyjne zachowania zarządcze. Zgodnie z tą teorią sugeruje się, że wobec braku czysto racjonalnych uzasadnień przedsiębiorstwo podejmuje się tych działań, ponieważ kieruje się tym, że wykonują je podmioty o podobnym statusie (jego „rówieśnicy”), a takie działanie jest wręcz oczywiste w otoczeniu, w którym funkcjonuje (Higgins i Larrinaga, 2007, s. 273).

Proces instytucjonalizmu w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest dostrzegalny w jego standaryzacji. Według przedstawicieli teorii instytucjonalnej P.J. DiMaggio i W.W. Powell (1991, s. 1–38) początkowe wdrożenia standardów GRI przez przedsiębiorstwa były związane z izomorfizmem konkurencyjnym, uzasadnianym aspektami ekonomicznymi i technicznymi, wypartym następnie przez izomorfizm instytucjonalny, budujący przymusowe, normatywne i kognitywne struktury w przedsiębiorstwach. Stanowisko to potwierdzają C. Higgins i C. Larrinaga (2007), stwierdzając, że początkowe motywy raportowania sięgają normatywnych przesłanek wynikających z relacji między biznesem i społeczeństwem. Jednak założyciele GRI szybko stworzyli normatywne standardy, które niezwłocznie stały się kognitywnym oddziaływaniem instytucjonalnym. Co ważniejsze podmioty, które początkowo nie podejmowały się raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, z czasem rozpoczęły naśladowanie innych podmiotów raportujących, wspierając proces instytucjonalizacji koncepcji rozwoju zrównoważonego w kolejnych latach. To właśnie rosnące zainteresowanie standardami GRI i ich wykorzystanie w raportach coraz liczniejszego grona przedsiębiorstw (por. punkt 2.1.2. rozprawy) można uznać za oparte na naśladownictwie zachowania. Motywacją zmian mogą być obserwacje odnoszących sukcesy przedsiębiorstw pioniersko przedstawiających raporty z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, ale także presja ze strony różnych grup interesariuszy. Obecnie proces instytucjonalizmu standardów GRI pokazuje kompilację normatywnego, kognitywnego, a także, różnicując stopnie, regulacyjnego mechanizmu instytucjonalnego przedstawiania raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Higgins i Larrinaga, 2007, s. 281).

Z kolei J.C. Chen i R.W. Roberts (2010, s. 660–665) wykazali, że analiza instytucjonalna jest wykorzystywana w różnorodnych inicjatywach, w tym na temat zrozumienia zachowań przedsiębiorstwa realizującego zasady rozwoju zrównoważonego, a coraz intensywniej w raportowaniu i rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw. Podobnie perspektywę izomorfizmu instytucjonalnego w rozwoju rachunkowości

w koncepcji rozwoju zrównoważonego, zarówno na jej potrzeby sprawozdawcze, jak i zarządcze, dostrzegają R.L. Burritt i S. Schaltegger (Burritt i Schaltegger, 2010). Zdaniem autorów, system rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (lub inny „mechanizm kalkulacyjny”) zapewnia – choć rozpoznawczo ograniczone – przydatne informacje na potrzeby decyzji dotyczących zarządzania, a także wewnętrznego i zewnętrznego raportowania. Wymaga to zaplanowania i zaprojektowania procesów rozliczania tych działań, co jest potencjalnie możliwe i jednocześnie stanowi trend naukowy poprzez połączenie mimetycznych, regulacyjnych i normatywnych izomorfizmów (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 834).

Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego można postrzegać z perspektywy koncepcji instytucjonalizmu organizacyjnego, czyli odwzorowywania uwarunkowań otoczenia w strukturach organizacyjno-formalnych podmiotu. Jest to wyraz dążenia do optymalizacji działań w danym miejscu i czasie (Rosińska, 2008, s. 257). Teoria instytucjonalna pozwala zinterpretować potrzebę uwzględnienia w systemie rachunkowości racjonalności społeczno-środowiskowej⁷⁵. Zgodnie z teorią instytucjonalną przedsiębiorstwo kieruje się racjonalnością w podejmowaniu decyzji gospodarczych, ale zarówno racjonalność, jak i dokonywane wybory są głęboko osadzone społecznie i uwarunkowane istnieniem instytucji. Takie rozszerzenie podejścia do gospodarności ekonomicznej o aspekty instytucjonalne wynika z określonego systemu przekonań, zarówno kulturowych, jak i religijnych, norm i instytucji w przedsiębiorstwie zrównoważonym (Weber, 2002, s. 518–526).

Rozwój rachunkowości można postrzegać z perspektywy dążenia przedsiębiorstw zrównoważonych do uzyskania zgodności między swoimi wartościami a wartościami danej społeczności, co się przekłada na dostosowywanie ich struktur i działań. Jednak, jak zauważają teoretycy instytucjonalni J.W. Meyer i B. Rowan (1977, s. 350), oczekiwania instytucjonalne nie mają jednolitego zastosowania do wszystkich podmiotów. Mogą one różnie reagować na izomorficzne naciski, adaptując strukturalne elementy selektywnie lub ceremonialnie, w tym poprzez *decoupling*. Przeciwdziałanie takiemu zjawisku można dostrzec w standaryzowaniu weryfikacji danych niefinansowych publikowanych w raportach z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Obecnie zauważalna różnorodność praktyk w tym zakresie, ukazana w podrozdziale 2.1. rozprawy, wymaga właśnie zmian instytucjonalnych, podobnie jak wcześniej wobec standaryzacji raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zależą one jednak w dużej mierze od możliwości ujednoczenia prezentacji danych niefinansowych i próby ich kwantyfikacji, pomiaru czy ustrukturyzowanego sposobu ich prezentacji w raportowaniu z wyników działań w poszczególnych podmiotach, te zaś z kolei różnią się na poziomie rozwiązań krajowych w zakresie prawa i jego egzekwowania.

⁷⁵ Obowiązujące w rozprawie znaczenie racjonalności ekonomicznej i społeczno-środowiskowej przedstawiono w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy.

Na kluczowe determinanty standaryzacji weryfikacji zewnętrznej sprawozdawczości niefinansowej wskazują także badania przeprowadzone przez A. Kolk i P. Perego (2010, s. 5–8), dowodzących wpływu następujących czynników na prawdopodobieństwo jej przyjęcia:

- środowisko legislacyjne – prawdopodobieństwo wyższe w krajach z systemem prawnym opartym na prawie kodu niż w krajach z prawem powszechnym,
- mechanizmy egzekwowania prawa – prawdopodobieństwo wyższe w krajach o słabszych mechanizmach egzekwowania,
- czynniki instytucjonalne – prawdopodobieństwo wyższe w krajach dążących do rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw.

A. Kolk i P. Perego (2010, s. 12) stwierdzają, że mechanizmy audytu raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego stanowią substytut dla nieobecnych lub słabych mechanizmów instytucjonalnych na szczeblu krajowym.

Teoria instytucjonalna, jedna z teorii pozytywnych rachunkowości, pozwala objaśnić determinanty rozwoju rachunkowości pod wpływem zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na podstawie założeń związanych z instytucjonalizacją struktur społecznych. Rozwój sprawozdawczości niefinansowej jest bowiem przejawem przejścia od nieuregulowanych metod komunikowania wyników aktywności prospołecznej i prośrodowiskowej do – w coraz szerszym stopniu – sformalizowanych form prezentacji tych wyników. Teoria instytucjonalna uświadamia nową przestrzeń instytucjonalną w przedsiębiorstwie, której wymiar ekonomiczny, środowiskowy i społeczny wymaga kompleksowej prezentacji wyników działań otoczeniu wewnętrznemu i zewnętrznemu (Zyżnarska-Dworczak, 2016a, s. 311). Taka perspektywa pozwala stwierdzić, że istnieje potrzeba prowadzenia pogłębionych badań w zakresie roli rachunkowości wobec instytucjonalizmu raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

W świetle teorii instytucjonalnej można wskazać potrzebę dostosowania rozwoju rachunkowości do potrzeb informacyjnych interesariuszy. W tym celu niezbędne jest określenie:

- zmian systemów rachunkowości przedsiębiorstw wspierającej raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- wpływu zmian izomorficznych w przedsiębiorstwie na kształtowanie się systemów pomiaru dokonań, w tym systemu rachunkowości, pod wpływem potrzeb zewnętrznej sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- instytucjonalnych i organizacyjnych możliwości wykorzystania rachunkowości w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wobec dostrzeganego w praktyce dość niskiego poziomu jej zaangażowania w tym obszarze;
- zakresu zmian struktur rachunkowości wobec instytucjonalnych zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw;
- wpływu na rachunkowość zmian izomorficznych systemów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw;

- zakresu oczekiwań merytorycznych wobec zawodu księgowego i biegłego rewidenta wynikających z instytucjonalnych zmian systemów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Potencjał badawczy w zakresie instytucjonalizmu rachunkowości ukierunkowanej na rozwój zrównoważony otwiera nowe drogi rozwoju rachunkowości.

2.2.5. Kierunki rozwoju rachunkowości wobec zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii pozytywnych

Teorie zorientowane systemowo koncentrują się na roli informacji w relacji między danym przedsiębiorstwem a jego otoczeniem, pojedynczymi bądź grupowymi interesariuszami. Jednocześnie zakłada się w nich, że kwestie ekonomiczne nie mogą być oceniane bez uwzględnienia kontekstu politycznego, społecznego i instytucjonalnego. W tym sensie także raportowanie gospodarcze nie jest neutralne, lecz stanowi narzędzie wymiany informacji między podmiotem a jego otoczeniem, przy czym w uprzywilejowanej pozycji są strony kontrolujące rzadkie zasoby. Zrozumienie założeń teorii legitymizacji, teorii interesariuszy i teorii instytucjonalnej, a także ich wzajemnej relacji, pozwala na holistyczne interpretowanie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej wpływu na zmiany w rachunkowości przedsiębiorstw. Rachunkowość zmienia się pod wpływem dążenia do zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy i legitymizowania działalności w ich odbiorze, z uwzględnieniem zapewnienia instytucjonalnej podstawy porządku społecznego i kontekstu działań przedsiębiorstw. Można stwierdzić, że im wyższy poziom rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i związanej z nią niezbędnej wielowymiarowej integracji informacji o aspektach społecznych i środowiskowych z ekonomicznymi, tym większa rola rachunkowości.

Sprawozdawczość z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego jest formą prezentacji wyników zewnętrznego rozrachunku z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Rolę i zmiany rachunkowości należy zatem odczytywać przez pryzmat jej zadań wobec interesariuszy zewnętrznych. Rozwój rachunkowości determinują z kolei zmiany sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego. Ewolucja sprawozdawczości od pojedynczych raportów społecznych czy środowiskowych po raportowanie zintegrowane wynika z ukierunkowania działań przedsiębiorstw na potrzeby informacyjne interesariuszy. Jednak, jak zauważa R. Gray, „dialog interesariuszy” w oderwaniu od rachunkowości jest wręcz „niebezpiecznie próżny” (Gray, 2002, s. 703). Kluczową przesłanką rozwoju rachunkowości jest zatem realizacja szeregu oczekiwań kierowanych pod jej adresem, jako że „powinna stanowić źródło wieloaspektowych informacji, nie tylko ekonomicznych, ale również środowiskowych i społecznych, niezbędnych do

podjmowania racjonalnych decyzji przez poszczególne grupy jej użytkowników” (Szadzińska, 2013a, s. 264). Oczekuje się, że rozwój rachunkowości będzie (por. Zyznańska-Dworczak, 2016a, s. 311–312):

- odpowiedzią na powszechne w praktyce zaangażowanie i uczestnictwo interesariuszy w działalność przedsiębiorstwa,
- instrumentem prezentacji wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w aspektach oczekiwanych przez różnorodnych interesariuszy przedsiębiorstwa,
- sposobem uzasadnienia prawomocności przedsiębiorstwa do oddziaływania na otoczenie, świadectwa „dojrzałości moralnej” przedsiębiorstwa do działań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- dowodem dostrzeżenia nowej przestrzeni instytucjonalnej w przedsiębiorstwie, związanej z jego działalnością na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym z dostosowaniem pomiaru wyników działań w wymiarze ekonomicznym, środowiskowym i społecznym,
- „sygnałem informacyjnym” zarządzających wysyłanym do użytkowników sprawozdań przedsiębiorstwa w celu niwelowania asymetrii informacyjnej między interesariuszami, w tym w perspektywie przyszłościowo-rozwojowej przedsiębiorstwa.

Przesłanki rozwoju rachunkowości wspierającej raportowanie przedsiębiorstw z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można odczytać z dotychczasowej praktyki przedsiębiorstw oraz badań naukowych. Można je podzielić na korzyści i szanse rozwoju dla rachunkowości jako nauki i praktyki oraz zagrożenia i ryzyko utraty zaufania do rachunkowości.

W nauce paradygmat rozwoju zrównoważonego wyznacza nowe obszary badawcze rachunkowości, co przedstawiono w rozdziale pierwszym niniejszej rozprawy. Szczególnym wyzwaniem dla naukowców z obszaru rachunkowości jest obszar pomiaru aspektów społeczno-środowiskowych ujawnianych w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zdaniem A. Karmańskiej, zmiany rachunkowości będą najprawdopodobniej dotyczyć definiowania nowego zestawu paradygmatów stanowiących bazę koncepcyjną dla prezentowanych wyników badań naukowych podejmowanych w obszarze rachunkowości oraz wprowadzenia w badaniach naukowych metodologicznego, ale silnie prakseologicznego podejścia. Autorka dostrzega już zalążki rodzącego się paradygmatu pomiaru wartości ekonomicznej, ale też przynajmniej jeszcze jednego paradygmatu, związanego z poszerzeniem zakresu zasobów niematerialnych obserwowanych przez system informacyjny rachunkowości (Karmańska, 2013, s. 139–140). Natomiast zdaniem A. Kameli-Sowińskiej (2014, s. 69–70), dalszy rozwój rachunkowości wymaga przede wszystkim odpowiedzi, jakie zmiany mogą poprawić zdolność rachunkowości do ujawniania i predykcji zjawisk gospodarczych w kontekście rozwoju zrównoważonego. Zdaniem autorki, równie ważne jest ustalenie, czy rachunkowość powinna dostarczyć nowych narzędzi pomiaru, wyceny, opisu oraz raportowania, a także czy nastąpi wzrost interdyscyplinarności rachunkowości jako nauki. Tak szeroko nakreślone zadania

służące rozwojowi rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego tworzą istotny potencjał badawczy dla przedstawicieli pozytywnej teorii rachunkowości.

Szczególnie ważne dla nauki rachunkowości będą badania diagnozujące dotychczasową rolę rachunkowości, a także przesłanki i oczekiwane kierunki jej zmian. Coraz bardziej ugruntowane praktyki raportowania mogą pozwolić, by badania koncentrowały się bardziej na faktycznych zmianach i procesach niż na analizie spekulacyjnej wskazującej na symboliczne pokazywanie dokonań przez przedsiębiorstwa. Ponadto prognozowany wzrost zainteresowania sprawozdawczością i jej weryfikacją pozwoli na większą populację do analizy zmian i przeprowadzania badań na konkretnych przykładach przedsiębiorstw, w tym także motywów podejmowania działań sprawozdawczych, a także roli rachunkowości (de Villiers i Maroun, 2017, s. 5–6).

Rolę rachunkowości w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w dużej mierze determinują także przyszłe zmiany w praktyce, w tym w szczególności (de Villiers i Maroun, 2017, s. 6):

- uwzględnienie w dalszych pracach organów tworzących standardy raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, takich jak GRI i IIRC, zaplecza naukowego rachunkowości⁷⁶;
- uwzględnienie wpływu różnych grup w społeczeństwie na przyszły kształt standardów determinujących zakres ujawnień na temat dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- wybór konkretnych aspektów ze sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jako dominującej praktyki gospodarczej, determinujących zakres działania systemów kontroli działań i potrzeb weryfikacji wyników pomiaru dokonań osiągnięć przedsiębiorstw;
- wykrystalizowanie się różnic między systemami kontroli sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego a kontrolą podejmowanych działań w przedsiębiorstwie;
- określenie reakcji rynków kapitałowych na różne ujawnienia dotyczące działań podejmowanych przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także na różne poziomy zapewnienia wiarygodności danych wynikające z atestacji raportów;
- przebieg i możliwości doskonalenia wdrażania systemów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwach;
- wyznaczenie czynników i konsekwencji braku ujawnień w raportach dotyczących działań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Korzyści zaangażowania rachunkowości w sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można postrzegać jako szansę rozwoju dla samej

⁷⁶ Świadczą o tym działania GRI aktywnie poszukującego możliwości współpracy z przedstawicielami zawodu rachunkowości ze wspólnym celem zwiększenia i wzmocnienia jakości pomiaru, komunikacji i weryfikacji informacji o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego (AICPA, 2013, s. 16).

rachunkowości. Zdaniem R. Graya, dalszy rozwój rachunkowości wiąże się z potrzebą wsparcia rozrachunku z odpowiedzialności uwzględniającego aspekty społeczne, organizacyjne i środowiskowe, a także rozwoju rachunkowości poprzez przeprowadzenie działań edukacyjnych w tym zakresie. Optymistyczne nastawienie R. Graya wobec tych przyszłych zmian w teorii i praktyce rachunkowości wynika z olbrzymiego postępu rachunkowości od połowy lat 70. XX wieku, co może dawać podstawę do jej oczekiwanych zmian w ciągu najbliższych 25 lat (Gray, 2002, s. 703).

Oczekiwania kierowane wobec rachunkowości wiąże się zatem z jej głównym zadaniem w formie uwiarygodnienia przeprowadzanego rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec interesariuszy zewnętrznych. Skoro ujawnianie informacji na temat wyników tego rozrachunku ma zasadniczo służyć osiągnięciu korzyści także dla przedsiębiorstwa⁷⁷, to zadaniem rachunkowości jest zapewnienie wiarygodnego i weryfikowalnego pomiaru wyników jego działań. Oznacza to potrzebę rozszerzenia przedmiotu konwencjonalnej rachunkowości o kategorie społeczno-środowiskowe, które łącznie pozwolą interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym ocenić stopień realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Realizacja funkcji legitymizacyjnej rachunkowości wymaga zapewnienia takiej formy komunikowania wyników, by przekonały odbiorców informacji, w tym głównie interesariuszy zewnętrznych, o przestrzeganiu przez przedsiębiorstwo zasad rozwoju zrównoważonego, a w szczególności efektywności ekonomicznej zintegrowanej z efektywnością społeczną i ekologiczną (por. tabela 8.). Nie sposób jej wykazać bez pomiaru kategorii ją determinujących, co wymaga zmiany obecnych technik i praktyk rachunkowości tradycyjnej w takim kierunku, aby obejmowały nowe obszary rzeczywistości gospodarczej. Szczególnie ważne będzie ujawnienie informacji potwierdzającej przyjęcie ochrony środowiska i działań prewencyjnych jako integralnej części procesu rozwoju przedsiębiorstwa, a także poziomu i zakresu wykorzystywania zasobów naturalnych, w tym zasobów nieodnawialnych. Skonkretyzowana forma wyników działań w tym zakresie na podstawie pomiaru względnego i bezwzględnego pozwoliłaby także ocenić postawę partycypacyjną przedsiębiorstwa w działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także zaangażowanie w realizację zasady międzypokoleniowej i wewnątrzpokoleniowej sprawiedliwości. Równie ważne w legitymizowaniu działalności byłoby wykazanie (za pomocą danych z systemu rachunkowości ustalonych na podstawie pomiaru nakładów i efektów) usprawnień procesu technologicznego przedsiębiorstwa przy pomocy przystosowania, rozpowszechniania oraz transferu technologii i wiedzy poprzez nowe technologie i innowacje.

⁷⁷ Za główne korzyści raportowania na rzecz rozwoju zrównoważonego uznaje się uzyskanie wyższego poziomu zaufania kluczowych interesariuszy, lepszą alokację zasobów, efektywniejsze zarządzanie ryzykiem, większą satysfakcję pracowników, niższe ryzyko utraty reputacji oraz niższe koszty dostępu do kapitału (por. Krasodomska, 2012, s. 105).

Realizacji zasady praworządności przedsiębiorstwa na otoczenie może służyć ukierunkowanie rozwoju rachunkowości na przeciwdziałanie negatywnym zjawiskom dezinformacyjnym w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Szczególnie ważne jest zatem wyznaczenie zakresu pomiaru i zasad jego dokonywania w systemie rachunkowości, co pozwoliłoby wzmocnić funkcję niezależnej, zewnętrznej weryfikacji danych prezentowanych w sprawozdawczości. Standaryzacja w tym zakresie mogłaby się także przyczynić do zniwelowania różnic w sprawozdawczości między krajami rozwiniętymi a krajami rozwijającymi się (por. 2.1.1. niniejszej rozprawy).

Wskazane kierunki zmian implikują potrzebę wykorzystywania przez rachunkowość (zarówno naukę jak i praktykę) rozwiązań z różnych dyscyplin naukowych. Wymagana interdyscyplinarność wiąże się także ze zmianą roli specjalistów rachunkowości, a także ich przygotowania merytorycznego. Ukierunkowanie rozwoju rachunkowości na wsparcie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego może oznaczać ożywienie i rozwój zawodu księgowego i specjalisty od rachunkowości zarządczej. Przedstawiciele praktyki rachunkowości, w tym liczne organizacje ze środowiska rachunkowości, między innymi Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC, Amerykański Instytutu Biegłych Rewidentów AICPA, Instytut Dyplomowanych Księgowych w Anglii i Walii, Instytut Rachunkowości Zarządczej CIMA, ACCA, AccountancyEurope, a także Polska Izba Biegłych Rewidentów⁷⁸, opowiadają się za zaangażowaniem specjalistów rachunkowości w działania wspierające sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (por. IFAC, 2017; ICAEW, 2004; CIMA, 2011; ACCA, 2014, AccountancyEurope, 2018). Według wymienionych organizacji służby rachunkowo-finansowe mogą się przyczynić do wzmocnienia wiarygodności informacji prezentowanych w raportach z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jednocześnie ich udział w nowej inicjatywie może stanowić szansę rozwoju zawodu księgowego, którego przeszłość obciążają kryzysy finansowe, zaś przyszłości zagrażają procesy automatyzacyjne.

Dynamiczny rozwój sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego niesie ryzyko dla rachunkowości. Mankamenty sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym trudna weryfikowalność⁷⁹, brak

⁷⁸ Polska Izba Biegłych Rewidentów odgrywa bardzo aktywną rolę w promowaniu koncepcji rozwoju zrównoważonego w zawodzie biegłych rewidentów i księgowych w Polsce. O jej zaangażowaniu świadczy patronat nad konkursem „Raporty Społeczne” oraz wielu konferencji naukowych na temat relacji między finansami i rachunkowością a rozwojem zrównoważonym, a także przyjęcie jako jeden z tematów obligatoryjnego doskonalenia zawodowego modułu 9.2017.AR.8 pt.: „Zrównoważony rozwój i odpowiedzialny biznes – kluczowe założenia, normy, standardy oraz zarządzanie ryzykami” (KIBR 2017). Polska Izba podjęła się także tłumaczenia licznych dokumentów i publikacji na temat rozwoju zrównoważonego i odpowiedzialnego biznesu, a także roli biegłych rewidentów, w tym m.in. AccountancyEurope (2017), IFAC (2017).

⁷⁹ Weryfikacja danych niefinansowych jest znacznie trudniejsza od weryfikacji innych elementów sprawozdawczości korporacyjnej. Jej możliwości ogranicza sam charakter informacji niefinansowej,

porównywalności⁸⁰, brak mechanizmów otrzymywania informacji zwrotnych, mało znaczące raportowanie z zagadnień, a pomijanie ważnych, funkcja marketingowa lub narzędzie manipulowania informacją⁸¹, nie zostaną całkowicie przez rachunkowość wyeliminowane. Natomiast ich przypisanie do systemu rachunkowości rodzi dla niej największe ryzyko. Według IFAC ramy sprawozdawczości pozafinansowej nie są bowiem tak rozwinięte jak sprawozdawczość finansowa, co rodzi ryzyko, że istnienie zróżnicowanych rozwiązań ramowych przyczynia się do arbitrażu regulacyjnego (IFAC, 2017, s. 6).

Rozszerzenie przedmiotu rachunkowości pod wpływem jej ukierunkowania na sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, choć może stanowić szansę jej interdyscyplinarnego rozwoju, budzi wiele wątpliwości wskazywanych w piśmiennictwie naukowym. A. Kamela-Sowińska (2014, s. 71) dostrzega problem w głębokości i stopniu asymilacji rachunkowości z innymi naukami ekonomicznymi, obawiając się o granicę odrębności naukowej rachunkowości. Swoje obawy przed nadmierną elastycznością rachunkowości i jej interdyscyplinarnością wyraził także M. Cieślak (2012) w tytule swojej publikacji *Czy rachunkowość przestaje być rachunkowością?*⁸². Także M. Łada (Łada, 2016, s. 9) zadaje pytanie, „czy rachunkowość jest w stanie wypracować lub dostarczyć odpowiednie narzędzia służące pomiarowi emisji zanieczyszczeń, różnorodności biologicznej czy też poziomu satysfakcji pracowników z życia?”. Zdaniem R. Graya, jeśli rachunkowość rozwoju zrównoważonego jest czymkolwiek, to właśnie jest otwarciem nowych przestrzeni, nowych rozliczeń, a nie tylko reagowaniem na stare zadania. Według autora wyzwaniem dla nauki jest objaśnienie zmiany praktyki w zakresie rozwoju zrównoważonego, jednak jej konceptualizacja, wdrażanie i faktyczna zmiana nie są łatwe (Gray, 2002, s. 698).

Swoje obawy wobec zaangażowania rachunkowości w zewnętrzną sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego zgłaszają także autorzy

jak prospektywność i związana z nią niepewność, opisowa forma prezentacji, w różnym stylu i sposobach narracji, subiektywizm, brak możliwości wskazania prawdy absolutnej, nieporównywalność, trudność w określeniu granic kompletności i zrozumiałości oraz ryzyko używania uniwersalnych szablonek (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 309).

⁸⁰ Zdaniem A. Szadziewskiej, regulacje Dyrektywy 2014/95/UE nadal nie rozwiązują problemów związanych z przejrzystością, porównywalnością, wiarygodnością raportowania informacji niefinansowych, a także z podtrzymaną możliwością decydowania przedsiębiorstw o zakresie dokonywanych ujawnień z tego obszaru, ich weryfikacji i sposobie prezentacji, przy zachowaniu minimum nałożonego przez Dyrektywę (Szadziewska, 2015, s. 147).

⁸¹ Podobnie jak sprawozdanie finansowe tak i inne formy sprawozdawcze, zasadniczo odpowiadają faktom, lecz adresat powinien być świadomy, że w przedstawionej informacji chodzi również o agitację, a sposób jej przygotowania może – i w zamierzeniu sporządzającego ma – wpływać na dokonywanie oceny i podejmowane decyzje (por. Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 127).

⁸² Ale jednocześnie autor w innej publikacji zaznacza, że „rachunkowość jako nauka społeczna musi odzwierciedlać zmieniające się ontologiczne, epistemologiczne i metodologiczne założenia, które pojawiły się w innych naukach społecznych” (Cieślak, 2011, s. 50).

R.L. Burritt oraz S. Schaltegger (2010) (por. tabela 14.). Podkreślają, że ogólnie przyjęte konwencje rachunkowości nie nadają się do celów rejestrowania oraz raportowania informacji o wpływie na społeczeństwo i środowisko, co wynika z filozofii rachunkowości, tradycyjnie koncentrującej się na monetarnych, ilościowych miernikach korporacyjnej działalności gospodarczej. Zdaniem R.L. Burritt oraz S. Schaltegger (2010), sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest nieprzydatna, a wręcz stanowi „źródło problemów, które prowadzą do nierozwoju zrównoważonego”. Autorzy (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 831) twierdzą, że jej rozwój wynika z:

- różnorodnych nacisków interesariuszy wewnętrznych wynikających z możliwości uzyskania satysfakcji kadry kierowniczej różnych działów, w tym działu marketingu, ochrony środowiska, rachunkowości, produkcji, logistyki, badań i rozwoju;
- różnorodnych nacisków interesariuszy zewnętrznych ujawniających się w formie presji publicznej, presji mediów, presji politycznej, a czasem także presji rynkowej;
- postrzeganych w samym raportowaniu szans związanych w szczególności z przeciwdziałaniem utracie reputacji przedsiębiorstwa oraz możliwościami konkurowania na rynku.

W ostrych słowach wyraża swoje przekonanie J. F. Dillard (2014), twierdząc, że rachunkowość rozwoju zrównoważonego jest całkiem dumna, przynajmniej na pozór, „ze swojej skłonności do brudnych rąk” (Dillard, 2014, s. 233). Podobnie na duży dystans do zmian w sprawozdawczości i ich wpływu na rachunkowość zgłasza A. Karmańska (2013), która wskazuje na pilną potrzebę środowiskowych kluczowych diagnoz i konstatacji wobec „absolutnie bezprecedensowych” i „chyba nie do końca dla rachunkowości bezpiecznych” zmian. Zdaniem autorki, obecnie sprawozdawczość „pazernie ogarnia wszystko: i przeszłość, i przyszłość, i to co jest mierzalne, i to co nie jest mierzalne, i to co ważne, i mniej ważne, ale wszystko w ramach nagłaśnianego z gruntu pozytywnego rozwoju zrównoważonego i w imię transparentności działania” (Karmańska, 2013, s. 125). Na podstawie obserwacji trendów rozwoju w zakresie sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego A. Karmańska dostrzega dwa rodzaje ryzyka w rachunkowości (Karmańska, 2013, s. 143):

- odwoływanie się do rachunkowości jako źródła uwiarygodniającego kategorie nierachunkowe;
- wykorzystywanie informacji z systemu rachunkowości w celach narracyjnych z zamierzonym kontekstem autora publikacji.

Rozwój sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego niesie dla rachunkowości ryzyko celowego odnoszenia informacji niepochozących z jej systemu w celu podniesienia wiarygodności ujawnianych interesariuszom wewnętrznym danych. Zamierzeniem przedsiębiorstwa może być także użycie informacji z systemu rachunkowości w opisie narracyjnym, by w łącznym kontekście utwierdzić odbiorcę informacji o rzekomej rzetelności jej przygotowania.

Ponadto za ograniczenie rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na wsparcie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można uznać dotychczasowe zmiany instytucjonalne przedsiębiorstw, w których udział rachunkowości w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest na niskim poziomie. W ocenie rozwoju możliwości pomiaru i komunikowania wyników działań o charakterze społecznym i środowiskowym w systemie rachunkowości należy także uwzględnić wpływ zmian izomorficznych w przedsiębiorstwach raportujących na rzecz rozwoju zrównoważonego. Szablonowe sposoby komunikowania informacji o działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego przez przedsiębiorstwa nie służą podnoszeniu wiarygodności ujawnianych interesariuszom zewnętrznym danych.

W konkluzji można stwierdzić, że rozwój rachunkowości wspierającej raportowanie przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego należy ocenić bardzo ostrożnie. Poza szansą rozwoju samej rachunkowości jako praktyki i nauki istnieje szereg zagrożeń, w tym tempo rozwoju sprawozdawczości, brak jednorodności w raportowaniu i jego weryfikacji, charakter informacji niefinansowej, ograniczone możliwości rozszerzania przedmiotowego rachunkowości, a także brak dotychczasowej konceptualizacji znaczenia rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Niemniej jednak ukazany trend w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w kierunku raportowania zintegrowanego wskazuje kierunek zmian rachunkowości, by wspierała integrowanie informacji finansowej i niefinansowej.

2.3. Sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii normatywnych

2.3.1. Znaczenie teorii normatywnych w rachunkowości

Termin „rachunkowość normatywna” został wprowadzony przez R. Mattesicha w encyklopedii M. Chatfielda i R. Vangermerscha (1996, s. 102, za Rogowska, 2015, s. 102). Może on być stosowany w dwóch podstawowych znaczeniach: wąskim, dla oznaczenia formalnego ustanowienia normy, zasady lub prawa, które artykułują określoną wartość lub zbiór wartości (tak zwane preskryptywne moralizowanie), oraz szerszym, jako „złożony z wartości”. W rachunkowości normatywnej określa się zatem zalecany sposób działania, pożądaną metodę czy procedurę postępowania, ale także nakazuje się przestrzeganie określonych wartości. Postuluje się doprowadzenie rzeczywistości do stanu pożądanego ze względu na ustaloną przez badacza funkcję celu (teoretycy, ludzie nauki). Priorytetem jest dostarczenie ram dla formułowania nowych idei i nowych procedur (Rogowska, 2015, s. 103). Charakterystykę teorii normatywnych przedstawia tabela 27.

Tabela 27. Charakterystyka teorii normatywnych

Cecha	Znaczenie
Podstawa badawcza	założenia ekonomii neoklasycznej
Główny cel teorii	wskazanie norm dla praktyki
Typ pytań badawczych	jak powinno być? co powinno być? co należy zastosować?
Rodzaj badań	aprioryczne
Metody badań	wnioskowane dedukcyjne – uwzględniające hipotezy instrumentalne, rozumiane jako założenia teorii: środki – cel
Przeznaczenie	nakazanie, zalecenie zastosowania w praktyce (preskrypcja)
Okres stosowania	I okres: lata 60. i początek lat 70. XX wieku II okres: lata 90. XX wieku – do dzisiaj
Główni przedstawiciele	I okres: C. Devine, J. Edziri, R. Mattessich, R. Stirling, R.J. Chambers II okres: I. Abeysekera, S. van der Laan, R. Gray, C. Deegan, M. Matthews, R. Matthews, C. Spence, T. Tinker, R. Mattessich, E.S. Hendriksen

Źródło: Na podstawie: (Szychta, 2015a, s. 182; Petruk, Legenchuk i Koroliuk, 2013, s. 55).

Tabela 27. wskazuje, że początki lat teorii normatywnych sięgają przełomu XIX i XX wieku. Były to badania niemieckich uczonych J.F. Schära i H. Nicklischa, których teoria zawierała elementy etyki. Jej założeniem była optymalizacja wydajności i sposobów działania dla ogólnego dobra społecznego, a nie maksymalizacja zysków (Gray, 2002, s. 691). W tym okresie koncentrowano się na poszukiwaniu zalecanych rozwiązań dla praktyki rachunkowości, uwzględniając w formułowanych teoriach skutek zastosowania proponowanych koncepcji i metod rachunkowości. W związku z tym na szczególną uwagę w tym czasie zwracały teorie kont, modele ewidencji księgowej, teorie bilansowe, koncepcje wyceny składników bilansowych (Bąk, 2013, s. 65). „Złoty okres” teorii normatywnych rozpoczął się na przełomie lat 60. i 70. XX wieku, a głównymi jej przedstawicielami byli C. Devine, J. Edziri, R. Mattessich, R. Stirling i R.J. Chambers. Badania dotyczyły przede wszystkim teoretycznej (normatywnej) refleksji na temat istoty rachunkowości, w tym rachunkowości społecznej zawartej w pracach C.W. Churchmana i K.V. Ramanathana (Gray, 2002, s. 691). Nowe podejście do teorii normatywnych rozpoczęło się w latach 90. XX wieku i trwa do dnia dzisiejszego. Przedstawicielami tego podejścia byli następujący filozofowie rachunkowości: I. Abeysekera, S. van der Laan, G. Gutfri, R. Gray, T. Gambling, C. Deegan, M. Matthews, R. Matthews, C. Spence, T. Tinker, R. Mattessich oraz E.S. Hendriksen (Petruk i in., 2013, s. 54). Jak zauważa H. Bąk (2013), szczególne znaczenie normatywnych teorii w drugiej połowie XX wieku wynikało z aktywności różnych organizacji i regulatorów (na przykład IASB) w poszukiwaniu i opracowywaniu normatywnych ram konceptualnych rachunkowości finansowej na podstawie standardów (Bąk, 2013, s. 65). Także A. Szychta stwierdza, że normatywne podejście badawcze, choć ma nadal swoich zwolenników wśród ba-

daczy akademickich, to w ostatniej dekadzie jest domeną przedstawicieli zawodu księgowych skupionych wokół instytucji ustanawiających międzynarodowe i krajowe standardy rachunkowości (Szychta, 2010, s. 254). Zdaniem J. Gierusza (2015), widoczne jest nawet „zamieranie nurtu normatywnego badań w rachunkowości” wobec obserwowanego w praktyce międzynarodowej postępującego procesu harmonizacji sprawozdawczości finansowej. Dążąc do osiągnięcia porównywalności przekazywanych w sprawozdaniu finansowym informacji, wymusza się wskazanie jednego modelu sprawozdawczości, co oznacza rezygnację z innych opcji. Tym samym wobec braku zapotrzebowania ze strony praktyki gospodarczej oferowanie jej alternatywnych rozwiązań traci sens (Gierusz, 2015, s. 35).

Przeciwnicy teorii normatywnych stawiają na badania empiryczne. Odnoszą się do pozytywnej teorii rachunkowości. Jej zaletą jest dostarczanie wiedzy, na której podstawie ustanawiający standardy rachunkowości mają możliwość oceny ekonomicznych konsekwencji zastosowania różnych metod i praktyk rachunkowości (Bąk, 2013, s. 65). Pozytywna teoria może pomóc zrozumieć rolę rachunkowości we współczesnej gospodarce, a to zrozumienie może z kolei tworzyć podstawę do opracowania normatywnych teorii rachunkowości w celu ulepszenia metod i procedur stosowanych w praktyce (Szychta, 2010, s. 261).

Zasadniczo celem formułowania modeli normatywnych jest stworzenie uproszczonego obrazu rzeczywistości takiej, jaka według badacza być powinna. W podejściu normatywnym postuluje się zatem pożądane stany rzeczy, projektuje się model rzeczywistości odpowiadający poczynionym założeniom, mając na uwadze osiągnięcie pożądanych celów (Szot-Gabryś, 2010, s. 186). Teorie normatywne są przede wszystkim wynikiem zastosowania badań dedukcyjnych w nauce rachunkowości (Szychta, 1996, s. 74–78) poprzez prostą systematyzację dedukcyjną twierdzeń lub w postaci systemu dedukcyjnego. Jak ukazano w tabeli 27, teorie normatywne służą zasadniczo wskazaniu norm dla praktyki rachunkowości w formie badań apriorycznych wykorzystujących wnioski dedukcyjne. Zawierają sądy wartościujące i stanowią próbę przedstawienia przedmiotu podlegającego wartościowaniu za pomocą odpowiednich modeli. Zasadniczo teorie normatywne odpowiadają na pytanie „jak i co powinno być?” oraz „co należy zastosować?”, wykorzystując wnioski dedukcyjne, uwzględniające hipotezy instrumentalne zawierają normy oceniające. Są wynikiem zastosowania badań apriorycznych i zasadniczo służą wnioskowaniu preskrypcyjnemu.

Normatywne teorie rachunkowości można interpretować w odniesieniu do podstaw moralnych w działalności gospodarczej i związanych z nią sądów wartościujących. Podejście takie pozwala na poszukiwanie uzasadnienia wiarygodności danych niezbędnych do przeprowadzenia rozrachunku z odpowiedzialności. Jak zauważa K. Sawicki, postulaty dedukcyjnych teorii rachunkowości powinny być osiągnięte na drodze indukcyjnej, aby dana teoria odzwierciedlała ekonomiczne, społeczne i polityczne uwarunkowania, w których rachunkowość jest stosowana (Sawicki, 2013, s. 219). Jedną z klasyfikacji normatywnych teorii jest podział zaproponowa-

ny przez R. Mattessicha (1992). Autor wyróżnił teorie etyczno-normatywne, teorie pragmatyczno-normatywne, a także teorie warunkowo-normatywne (Szychta, 1996, s. 73). Podział ten stanowi podstawę rozważań w dalszej części niniejszej rozprawy.

2.3.2. Teorie etyczno-normatywne

Pierwsze teorie etyczno-normatywne powstały na początku XX wieku w pracach dwóch niemieckich uczonych – J.F. Schära i H. Nicklisch. Zawierały one ważne zasady etyki⁸³, zgodnie z którymi przedsiębiorstwa powinny optymalizować wydajność i sposoby działania dla ogólnego dobra społecznego, a nie maksymalizować zyski firmy lub zyski osobiste. Po pierwszej wojnie światowej E. Schmalenbach przyjął normatywno-etyczne podejście do teorii rachunkowości, które następnie zamienił na bardziej ogólne unikanie marnotrawstwa (Szychta, 1996, s. 75). Rozwój teorii etyczno-normatywnych kształtował się od lat 60. XX wieku⁸⁴, lecz dopiero na przełomie lat 70. i 80. XX wieku dostrzeżono ich funkcje w objaśnianiu rosnącej roli rachunkowości społecznej, sytuując ją na pograniczu nauki rachunkowości i innych dyscyplin (Rogowska, 2015, s. 128).

W latach 70. XX wieku powstał w Wielkiej Brytanii nurt badawczy pod kierownictwem A. Hopwooda, który wprowadził do nauki rachunkowości podejście o zabarwieniu zdecydowanie normatywno-etycznym. W ramach tego podejścia można wyróżnić podejście umiarkowane (interpretacyjne) i podejście radykalne (krytyczno-radykalne)⁸⁵. Do teorii etyczno-normatywnych zalicza się także podejście do rachunkowości z perspektywy rozwoju zrównoważonego i odpowiedzialności społecznej za wpływ na otoczenie, o czym świadczą prace A. R. Belkaoui, R. Graya, D. Owena i D. Pearce'a i in. (Szychta, 1996, s. 76). W ostatnich dekadach XX wieku widoczne były moralne aspekty globalizacji i powstała konieczność łączenia zasady indywidualnej efektywności gospodarowania z odpowiednimi postawami etycznymi (Burzym, 2008b, s. 84).

W etyce normatywnej w rachunkowości wykorzystuje się dwa podejścia C.R. Bakera, które łączą się w pytaniu: skąd wiadomo, że dana kwestia to kwestia etyczna.

⁸³ Według zwolenników teorii etyczno-normatywnych etyka obejmuje swym znaczeniem (Rogowska, 2016, s. 101):

- metaetykę, koncentrującą się na pytaniach dotyczących istoty natury czy statusu ontologicznego koncepcji etycznych,
- etykę normatywną odpowiadającą na pytanie, jak należy postępować (wyznaczającą standardy i normy zachowań),
- etykę postmodernistyczną (relatywizm), zgodnie z którą wartości, normy i oceny mają charakter względny, są zależne od miejsca i od oceniającego.

⁸⁴ Szerzej o historii teorii etyczno-normatywnych pisze na przykład B. Rogowska (2015).

⁸⁵ Szerzej na temat podejścia alternatywnego w badaniach rachunkowości w podrozdziale 3.4. niniejszej rozprawy.

W wymiarze epistemologicznym kwestie etyczne są postrzegane jako determinowane przez pojedynczych decydentów (spojrzenie atomistyczne) lub przez czynniki społeczne i historyczne (spojrzenie społeczne). Drugie podejście ma charakter normatywny (Rogowska, 2016, s. 101).

Etyczno-normatywne teorie rachunkowości włączają w interpretację czynników rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego elementy moralne i społeczne, gdyż narzucają kryterium oceny przedsiębiorstwa z perspektywy jej oddziaływania na otoczenie i budowania uczciwej relacji (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 312). Obiektywizm i wierne przedstawienie rzeczywistości uznaje się za konieczne atrybuty wiarygodnego systemu rachunkowości, który poprzez sporządzane raporty roczne ujawnia informacje o sytuacji majątkowej, finansowej i dochodowej przedsiębiorstwa (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 135). Jak zauważa M. Cieślak (2011), dopasowanie odmiennych systemów wartości jest warunkiem koniecznym do życia społecznego i pozostaje w relacji do legislacji i ogólnie – wykonywania władzy. Członkowie społeczeństw posiadający różne, czasami sprzeczne systemy wartości muszą wspólnie stworzyć bardziej czy mniej jednorodny wzór postępowania, demokratycznie zakładając możliwość poświęcenia części celów i wartości. Niekiedy konieczność targowania się wymaga pewnego rodzaju kompromisu, nieuwzględniającego tradycyjnej analizy korzyści i kosztów (Cieślak, 2011, s. 6). Instrumentem kształtowania oraz utrzymania ładu ekonomicznego i finansowego jest właśnie rachunkowość, oparta od lat na społecznie ukształtowanych i powszechnie akceptowanych zasadach i regułach.

Do teorii etyczno-normatywnych zalicza się właśnie podejście odpowiedzialności społecznej, a tym samym rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Takie podejście reprezentował A. Riahi-Belkaoui, który w swych badaniach opierał się na ocenach dotyczących siły roboczej, konsumentów, środowiska lokalnego, nie zawsze jednak formułując w swoich koncepcjach wyraźne normy (Szychta, 1996, s. 76). A. Riahi-Belkaoui zajmował się między innymi zagadnieniem wpływu czynników behawioralnych na rachunkowość oraz relacji pomiędzy zjawiskami ekonomicznymi a danymi z rachunkowości i innych obszarów. Traktował rachunkowość jako multiparadygmatyczną naukę społeczną (Riahi-Belkaoui, 1996). Podkreślał znaczenie takich aspektów moralności rachunkowości, jak: uczciwość, etyka, odpowiedzialność społeczna i prawda. Ponadto zdefiniował socjoekonomiczną rachunkowość (*socio-economic accounting*) jako subdyscyplinę rachunkowości (Riahi-Belkaoui, 1999) i odróżnił ją od rachunkowości społecznej, zakorzenionej według niego w ekonomii (w skali makro) (Rogowska, 2015, s. 129). Rachunek odpowiedzialności był od tysiącleci, jest i będzie głównym zadaniem rachunkowości, dlatego tak ważną rolę odgrywają w niej kwestie moralne i sądy wartościujące (Szychta, 1996, s. 161).

Rachunkowość staje się zatem w coraz większym stopniu dobrem społecznym dzięki uspołecznieniu kontroli i oceny oraz dzięki stosowaniu (w coraz szerszej skali) obligatoryjnego rozrachunku przedsiębiorstw i instytucji dotyczącego sze-

roko rozumianej, społeczno-ekonomicznej racjonalności wykorzystania zasobów materialnych i ludzkich. Oznacza to tworzenie barier ograniczających społeczne zachowania, a tym samym stymulowanie zachowań etycznych (Burzym 2008b, s. 83).

Teorie etyczno-normatywne pozwalają zatem dostrzec funkcję społeczną rachunkowości rozwoju zrównoważonego, nazywaną funkcją stymulacyjną. Dotyczy ona społeczno-ekonomicznej racjonalizacji gospodarowania w sferze podejmowania decyzji gospodarczych oraz ich realizowania w przedsiębiorstwach i instytucjach przy uwzględnieniu refleksji etycznej. Rachunkowość stymuluje bowiem działania etyczne, pod warunkiem, że przekazywany do publicznej wiadomości, tworzony przez nią liczbowy obraz działalności gospodarczej i jej rezultatów cechuje przejrzystość, wiarygodność i międzynarodowa porównywalność dotycząca stosowanych sposobów liczenia i komunikowania (Burzym, 2008b, s. 83–84). Zdiagnozowane za pomocą teorii pozytywnych zróżnicowanie w zakresie ujawnień społeczno-środowiskowych we współczesnych przedsiębiorstwach, a także manipulowanie legitymizacją za pomocą *decouplingu* czy *greenwashingu* (por. podrozdział 2.2.2. rozprawy) świadczy o potrzebie wykorzystania właśnie rachunkowości w uwiarygodnianiu sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

W teoriach etyczno-normatywnych rachunkowości zakłada się, że rachunkowość nie przedstawia określonej rzeczywistości ekonomicznej podmiotu gospodarczego, lecz ją tworzy. Nie może być neutralnym systemem ewidencyjno-informacyjnym, lecz musi ponosić odpowiedzialność za skutki społeczne, które „pomaga” wywołać (Sawicki, 2013, s. 219). Takie założenie sprawia, że podejście etyczno-normatywne w analizie rozwoju rachunkowości jest szczególnie cenne w jej konceptualizacji. Pozwala ono bowiem zauważyć potrzebę rozszerzenia „infrastruktury etycznej” rachunkowości o standardy, normy i procedury postępowań związane z komunikowaniem informacji nie tylko finansowych, ale również społecznych i środowiskowych.

W etyczno-normatywnych teoriach rachunkowości większy nacisk kładzie się na etykę i jej normy (pojęcie prawdy i sprawiedliwości) niż na aspekty pragmatyczne (Rogowska, 2015, s. 125). Dlatego są one szczególnie pomocne w tworzeniu etycznych podstaw koncepcyjnych rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Zatem można stwierdzić, że w świetle teorii etyczno-normatywnych kluczową przesłanką rozwoju rachunkowości jest dążenie do zapewnienia podstaw etycznych komunikowanej interesariuszom informacji. Zdaniem autorki rozprawy, założenie, że rachunkowość będzie stymulować zachowania etyczne, jest uwarunkowane wyznaczeniem jej stosownej roli w rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa zrównoważonego, zarówno w jego wewnętrznym, jak i zewnętrznym wymiarze.

2.3.3. Teorie pragmatyczno-normatywne

Pragmatyczno-normatywne teorie rachunkowości to, zdaniem R. Mattessicha, zasadniczo te normatywne teorie rachunkowości, które powstały w latach 1955–1975. Ich twórcami byli między innymi W. Paton, M. Moonitz, L. Goldberg, Y. Ijiri i R. Sterling, a zatem główni reprezentanci „złotego wieku” badań apriorycznych (Szychta, 1996, s. 76). W ramach teorii pragmatyczno-normatywnych były formułowane wnioski wynikające z badań apriorycznych różnych zagadnień (tematów). Badania dotyczyły między innymi (Sawicki, 2013, s. 219):

- podstawowych postulatów i zasad rachunkowości finansowej,
- teorii pomiaru zysku,
- aksjomatycznej teorii pomiaru i ustalenia wyniku działalności Y. Ijiriego, opartej na wycenie w koszcie historycznym,
- aksjomatycznych teorii pagatorycznego rachunku wyników w opracowaniu M. Schweitzera.

Teorie pragmatyczno-normatywne były najbardziej krytykowanym typem teorii normatywnych przez przedstawicieli pozytywnej teorii rachunkowości. Zarzucono im, że zbyt dużo uwagi poświęca się zaleceniom, receptom i przepisom, które powinny być w praktyce, a mało uwagi zwraca się na empiryczną słuszność hipotez, na których te zalecenia się opierają (Sawicki, 2013, s. 219). Jednak współcześnie podejście pragmatyczno-normatywne może również służyć jako perspektywa naukowa ogólnych ram odniesienia dla oceny i formułowania adekwatnych rozwiązań praktycznych. Jej podłoże interpretacyjne stanowi bowiem izomorfizm normatywny, który na podstawie procesów profesjonalizacji pomaga zrozumieć działania przedsiębiorstwa wynikające z konserwatywnej kultury organizacyjnej, konserwatywności księgowych, tworzenia i stosowania standardów (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 313). Autorka dostrzega trzy obszary wykorzystania teorii pragmatyczno-normatywnych w rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego:

- przełamywanie konserwatywności księgowych i biegłych rewidentów poprzez ukierunkowywanie ich praktyki na rozszerzenie przedmiotu ich pracy o nieujmowane dotychczas w systemie rachunkowości aspekty społeczne i środowiskowe,
- standaryzacja praktyki w zakresie pomiaru i ujawnień dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- ujęcie zasad pomiaru i komunikowania wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- ujęcie zasad etyki w zakresie pomiaru i ujawnień dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w formie kodeksów.

Zmiany w praktyce rachunkowości przebiegają bardzo powoli, co wynika często z oporu pracowników przed zmianami. Dlatego warto również uwzględnić fakt, że to właśnie teorie rachunkowości są propozycjami dla polityki i praktyki rachunkowości, to znaczy teoria kształtuje praktykę za pośrednictwem polityki rachunko-

wości. Wnioski niektórych teorii są rekomendacjami dla polityki rachunkowości prowadzonej w danym państwie (stanowienie standardów i zasad rachunkowości) lub dla polityki poszczególnych przedsiębiorstw w zakresie rachunkowości (Szychta, 2010, s. 261). Oznacza to potrzebę uwzględnienia teorii pragmatyczno-normatywnych również w kontekście tworzenia wzorcowej polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego, akcentując potrzebę etycznego i moralnego obowiązku raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Praktyka rachunkowości jest bowiem fragmentem rzeczywistości, i choć jest badana przez naukę rachunkowości, to immanentnie jest związana z organizacją przedsiębiorstwa. W tej rzeczywistości i tym samym w jej naukowym badaniu aspekty behawioralne, jak na przykład predyspozycje psychiczne, wyznawane wartości etyczne i materialne, są silnie powiązane (Karmańska, 2013, s. 125). Tym samym znaczenie kodeksów etyki czy innych normalizujących zasad postępowania jest szczególnie ważne w przeprowadzaniu rozrachunku z odpowiedzialności za działalność przedsiębiorstwa. Wobec nakreślonego ryzyka związanego z manipulowaniem informacją na temat wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego można stwierdzić, że kodeksy regulujące aktywność księgowych i biegłych rewidentów wymagałyby przede wszystkim zapisu, by rzetelność w pomiarze i komunikowaniu wyników realizacji celów rozwoju zrównoważonego była na tym samym poziomie co w prezentacji i weryfikacji wyników finansowych. Na podobieństwo

Tabela 28. Zasady rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego

Zasady rachunkowości	
Zasada odpowiedzialności	zgodność z deklarowanymi normami określana na podstawie pomiaru dokonań w wymiarze ekonomicznym, społecznym i środowiskowym
Zasada uczestnictwa	uwzględnienie oczekiwań i potrzeb interesariuszy
Zasada policzalności	zapewnieniem stosownego pomiaru aspektów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych
Zasada zupełności	uniemożliwianie wyłączenia niewygodnych lub drażliwych obszarów działania
Zasada wymierności	zapewnianie gotowość do pomiaru, oceny i kontroli obszarów działania ważnych dla interesariuszy
Zasada zapewnienia jakości	zapewnienie możliwości potwierdzenia przez niezależnych ekspertów wiarygodności danych o wynikach działań przedsiębiorstwa
Zasada dostępności	umożliwienie poszukiwania najskuteczniejszych kanałów komunikacji wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, zarówno interesariuszom wewnętrznym, jak i zewnętrznym
Zasada istotności	komunikowanie wszystkich istotnych dla interesariuszy wyników działań
Zasada zrozumiałości	zapewnienie zrozumiałości informacji nawet dla osób nieposiadających fachowego przygotowania w danej dziedzinie
Zasada obiektywności	zapewnienie obiektywnych, możliwych do sprawdzenia, dowodów

Źródło: Na podstawie: (Chodyński, 2016, s. 50).

wobec zasad polityki społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa można przyjąć za podstawowe zasady rachunkowości rozwoju zrównoważonego, w tym zasadę odpowiedzialności, uczestnictwa, zupełności, wymierności, zapewnienia jakości, dostępności, istotności, zrozumiałości i obiektywności. Zasady rachunkowości w koncepcji rozwoju ukierunkowanego przedstawia tabela 28.

Pragmatyczno-normatywne teorie rachunkowości mogą, zdaniem autorki, na nowo pomóc budować znaczenie norm dla rachunkowości. Konceptualizacja ram rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego wymaga bowiem jej pragmatycznej orientacji w zakresie kształtowania zasad, standardów czy kodeksów etycznego postępowania w komunikowaniu wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Niezbędne jest również uwzględnienie dotychczasowych i antycypowanych zmian izomorficznych środowiska zawodowego księgowych i biegłych rewidentów.

2.3.4. Teorie warunkowo-normatywne

Podejście warunkowo-normatywne zostało zapoczątkowane przez R. Mattessicha. Zdaniem autora, ma ono największe znaczenie w teorii rachunkowości i lokuje się w paradygmacie strategiczno-informacyjnym, służącym opracowywaniu takiej teorii, która mogłaby „przydzielić” różnorodnym celom informacyjnym rachunkowości różne struktury systemu rachunkowości (Szychta, 1996, s. 200). W podejściu warunkowo-normatywnym włącza się do teorii założenia dotyczące celu systemu rachunkowości oraz hipotez instrumentalnych określających związek między celem rachunkowości a środkami realizacji tego celu. Natomiast odrzuca się cele i wartości absolutne, a uwzględnia określone sądy wartościujące, zależne od celu systemu rachunkowości, dla którego teoria jest formułowana. Teorie warunkowo-normatywne zawierają normy będące warunkami poprawności danej teorii (Szychta, 2010, s. 249). Przedstawiciele teorii warunkowo-normatywnych dążą do opisanego związku między normami a środkami oraz udowodnienia, że dany środek najlepiej się przyczynia do osiągnięcia założonego lub pożądanego celu (Sawicki, 2013, s. 219).

Teoria warunkowo-normatywna rachunkowości stanowi ramy teoretyczne umożliwiające dokonanie wyboru różnych instrumentalnych hipotez w zależności od przeznaczenia informacji, które ma dostarczyć system rachunkowości, a także od celu tego systemu (Szychta, 1996, s. 77). Wskazuje ona sposób działania elementów konkretnego systemu rachunkowości, a nie dostarcza gotowego wzorca systemu dla praktycznego zastosowania. Według analizowanej teorii zadanie teoretyka rachunkowości polega na wskazaniu, które z hipotez powinny być zastosowane w systemach rachunkowości ukierunkowanych na zaspokojenie różnych celów informacyjnych. Z kolei obowiązkiem praktyka rachunkowości jest dokonanie wyboru spośród różnych możliwości, które określi teoretyk. Praktyk posiada wiedzę szczegółową w za-

kresie potrzeb informacyjnych i to on określa cele systemu rachunkowości danej jednostki gospodarczej (Szychta, 1996, s. 169). Warunkowo-normatywna teoria rachunkowości jest skierowana na zaspokajanie potrzeb praktyków rachunkowości i zmniejszenie luki między teorią i praktyką.

Teoria warunkowo-normatywna R. Mattessicha może stanowić istotne tło rozwoju rachunkowości na potrzeby sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Świadczą o tym przesłanki ukazane w podrozdziale 2.1. niniejszej rozprawy, w tym istnienie luki między praktyką a osiągnięciami nauki rachunkowości w tym zakresie. Ponadto warunkowo-normatywne teorie rachunkowości, służąc analizie relacji między celem sprawozdawczości a środkami jego realizacji, można odnieść do motywów działań podmiotów na rzecz rozwoju zrównoważonego na świecie, determinujących dobór narzędzi. Wobec traktowania raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jako formy legitymizacji działań należy rozróżnić działania pozorne od faktycznie realizowanych.

Według R. Mattessicha normy leżące u podstaw teorii rachunkowości trzeba ustalić tak, aby teoria była uzależniona od tych sądów wartościujących. Są więc określone precyzyjne relacje między celami a środkami ich realizacji, poprzez które takie normy mogą być osiągnięte. Z tych ustaleń wynika, że obiektywna jest ta normatywna teoria, której sądy wartościujące są ustalane na początku jako jedne z wielu możliwych norm. R. Mattessich odróżnia swoją teorię od innych teorii normatywnych, uważając ją za warunkowo-normatywną, gdyż teoria ta wykorzystuje różne modele uwarunkowane szczegółowymi normami i celami, przez co nie ogranicza się do pomiaru jednego celu działalności gospodarczej (Szychta, 1996, s. 160–161). W odniesieniu do rozwoju rachunkowości wspierającej raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego dokonywanym wyborem jest stopień szczegółowości i zakres prezentowanej informacji uzależniony od polityki informacyjnej przedsiębiorstwa oraz możliwości generowania wiarygodnych, weryfikowalnych danych przez system rachunkowości (Zyznarska-Dworczak, 2016a, s. 313).

2.3.5. Kierunki rozwoju rachunkowości wobec zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle teorii normatywnych

Użycie w teorii rachunkowości przesłanek normatywnych wyjaśnia fakt, że prawdziwa istota rachunkowości wyraża się w formułowaniu standardów i nakazów dla praktyki, a proces wyboru polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie jest z natury oparty na preskrypcjach (Szychta, 2015a, s. 185)⁸⁶. Normatywne teorie

⁸⁶ Preskryptywna analiza wypełnia lukę między deskryptywną obserwacją sposobu, w jaki ludzie dokonują wyborów, a normatywnymi wytycznymi dotyczącymi tego, jak powinni dokonywać wybo-

rachunkowości powinny dostarczać wytycznych odnośnie do funkcjonowania systemu rachunkowości uwzględniającej realizację zasad rozwoju zrównoważonego. W związku z tym, zdaniem autorki rozprawy, to właśnie przed teorią normatywną i jej zwolennikami stoi szczególne wyzwanie związane z dalszym rozwojem rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Polega ono na stworzeniu ogólnych teoretycznych ram integrowania informacji finansowej i niefinansowej z zakresu harmonizacji celów ekonomiczno-społeczno-środowiskowych, wspierających przeprowadzenie rozrachunku w koncepcji *accountability* poprzez zagwarantowanie wiarygodnej i weryfikowalnej informacji z systemu rachunkowości.

Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na prezentację stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w sprawozdawczości przedsiębiorstw rodzi wyzwania dla rachunkowości jako nauki i praktyki gospodarczej. Wyzwania są związane z zachowaniem (Łada, 2016, s. 9)⁸⁷:

- zasady podmiotu,
- zasady pomiaru.

Wprowadzenie pomiaru oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie wymaga wyjścia poza tradycyjny obszar ewidencji, rozliczeń i wycen rachunkowości i wiąże się z objęciem systemem informacyjnym danych dotyczących podmiotów zewnętrznych. Wobec trudności i ograniczeń rachunkowości ważne jest przynajmniej określenie zasad identyfikacji istotnych dla interesariuszy zewnętrznych, pozafinansowych aspektów działalności podmiotu, które mogą być wiarygodnie zmierzone i zakomunikowane (Łada, 2016, s. 9).

Drugie wyzwanie wynika z podstawowej dla rachunkowości zasady pomiaru pieniężnego opartego na metodzie bilansowej. Specyfika społecznego oddziaływania podmiotu na otoczenie utrudnia jego pełną kwantyfikację w ujęciu pieniężnym i wymaga zastosowania, zastępczo lub uzupełniająco, pomiaru ilościowego i jakościowego (Łada, 2016, s. 9). Jednak paradygmat metody bilansowej, chociaż odwołuje się do pomiaru wartości, nie wskazuje sposobu jego dokonywania ani kategorii podlegającej wycenie. Zastosowanie metody bilansowej⁸⁸ pozwala uszczegóławiać

rów. Preskrypcja musi odpowiadać specyfikacji projektu (cele normatywne oparte na stwierdzonych w sposób deskryptywny ograniczeniach ludzkich umiejętności oceniania i podejmowania decyzji) (Keller, 1989, s. 485). Upraszczając można stwierdzić, że podejście normatywne ukazuje pożądane bądź zalecane działanie, podczas gdy podejście preskrypcyjne uwzględnia wykonalność zalecanej procedury tego działania.

⁸⁷ Kształt współczesnej rachunkowości, w tym przede wszystkim rachunkowości finansowej, przez lata determinowały ponadczasowe atrybuty, jak metoda podmiotowa, metoda bilansowa, ciągła ewidencja w porządku systematycznym i chronologicznym (Karmańska, 2009, s. 40–41; Remlein, 2014, s. 132; Sojak, 2011, s. 267;), a także dążenie do tworzenia rzetelnego i wiernego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej podmiotu.

⁸⁸ Zdaniem E. Burzym, dostosowanie metody bilansowej do przedmiotu rachunkowości przejawia się w tym, że odpowiada ona nie tylko podwójnemu, rzeczowo-finansowemu charakterowi gospodarki towarowo-pieniężnej, ale także jej dualnej podmiotowej i przedmiotowej strukturze oraz przyczynowo-skutkowemu powiązaniu zjawisk gospodarczych (Burzym, 2008b, s. 72).

informacje o „wartościach” poprzez wskazywanie na obiekty wartości, a dzięki ich odpowiedniemu uporządkowaniu pozwala tworzyć ramy dla „obrazu wartości” (Karmańska, 2013, s. 136–137).

Wpływ paradygmatu rozwoju zrównoważonego na rachunkowość uwypuklił zatem problem pomiaru wartości ekonomicznej i konieczność wypracowania teorii pomiaru tej wartości odpowiedniej do zastosowania w rachunkowości. Pierwotną kwestią jest tu jednak ustalenie, do jakich zasobów wartość ekonomiczna w rachunkowości powinna się odnosić (Karmańska, 2013, s. 138–139). Niezbędna w tym celu jest zatem identyfikacja metod i zakresu pomiarów wielkości ekonomicznych, które ma ta rachunkowość obejmować, a także możliwości ich wewnętrznej i zewnętrznej weryfikacji. Dalszy jej rozwój wymaga wyznaczenia nowej formy i organizacji rachunkowości, jednocześnie także zmierzania się z kwestią identyfikacji wszystkich istotnych wielkości (Szot-Gabryś, 2013, s. 97). Zdaniem A. Kameli-Sowińskiej (2014), działanie normatywne sprowadza się do alternatywy: albo stworzenia nowych standardów, instrumentów, a w ich ramach narzędzi sprawozdawczych celem zapewnienia pełnienia podstawowej funkcji sprawozdawczej, jaką jest użyteczność sporządzanych informacji, albo weryfikacji już istniejących standardów, instrumentów, a w ich ramach narzędzi sprawozdawczych (Kamela-Sowińska, 2014, s. 70–71).

Rozwiązań normatywnych w zakresie rachunkowości wspierającej sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego można poszukiwać w standardach i wytycznych obowiązujących w praktyce oraz propozycjach nauki. Obowiązujące w sprawozdawczości standardy (por. punkt 2.1.1.) nie wyznaczają jednak bezpośrednio roli i zakresu rachunkowości⁸⁹. W piśmiennictwie naukowym są prezentowane różne ujęcia normatywne rachunkowości ukierunkowanej na poszczególne aspekty rozwoju zrównoważonego, w tym w szczególności rachunkowości środowiskowej. Przykładem normatywnego ujęcia informacji środowiskowych jest propozycja A. Szadzińskiej (2013) rozszerzająca zakres przedmiotowy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej o aspekty związane z ochroną środowiska. Autorka wskazuje trzy możliwe warianty ukierunkowania sprawozdawczości na ujawnianie wyników działalności na rzecz ochrony środowiska – w informacji dodatkowej, w sprawozdaniu z działalności lub w oddzielnym dodatkowym raporcie środowiskowym (Szadzińska, 2013, s. 372–391).

Niewiele jest prób stworzenia ram teoretycznych rachunkowości pod wpływem zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a istniejące mają bardzo ogólny charakter (na przykład Ivan, 2009; Lamberton, 2005; Maas, Schaltegger i Crutzen, 2016⁹⁰). Przykładowo G. Lamberton formułuje bar-

⁸⁹ Także standardy SASB, mimo że w nazwie odnoszą się do rachunkowości, koncentrują się na sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

⁹⁰ Szerzej o propozycji K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016), integrującej aspekty sprawozdawczości, kontroli i pomiaru wyników rozwoju zrównoważonego – por. podrozdział 3.4. rozprawy.

dzo ogólne ramy teoretyczne rachunkowości rozwoju zrównoważonego, opierając je na strukturze modelu rachunkowości finansowej. Dąży do pokazania relacji między pięcioma kluczowymi jej komponentami, definiując cele ram rachunkowości rozwoju zrównoważonego, zasady ich stosowania, narzędzia pomiaru wyników i formy raportowania oraz jakościowe atrybuty informacji rachunkowości. Według G. Lambertona informacje dotyczące rachunkowości muszą wykazywać jakościowe cechy przejrzystości i porównywalności w odpowiednim kontekście rozwoju zrównoważonego, aby umożliwić zainteresowanym stronom dokonanie oceny środowiskowego i społecznego wpływu organizacji. Zadanie to wymaga określenia mierzalnych celów rozwoju zrównoważonego, co jest ważne nie tylko w sprawozdawczości zewnętrznej, ale również w zarządzaniu. Autor jako narzędzia wielowymiarowego pomiaru proponuje dostosować narzędzia rachunkowości do ujawnień według standardów GRI. Zaleca natomiast format raportowania w postaci (Lamberton, 2005, s. 22):

- tabeli wskaźników z wynikami, które mierzą rzeczywiste wartości każdego wskaźnika wyznaczone dla określonego okresu rozliczeniowego,
- inwentarza zasobów kapitału naturalnego podzielonych na różne kategorie, szacowanie kosztów alternatywnych rozwiązań związanych z rozwojem zrównoważonym,
- analiz wejścia-wyjścia,
- analiz cyklu życia,
- list niezgodności z odpowiednimi incydentami legislacyjnymi,
- opisu narracyjnego w zakresie oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko i społeczeństwo.

G. Lamberton zakłada, że rachunkowość wynikająca z proponowanego ujęcia normatywnego zapewni w szczególności cechy informacji zalecane przez standardy GRI, jak przejrzystość, włączenie interesariuszy oraz weryfikowalność. Autor, antycypując przyszłość rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, proponuje, by wykorzystać dorobek i historię rachunkowości finansowej i zarządczej. Jednak, jak zauważa, oznacza to olbrzymi wysiłek w praktyce rachunkowości rozwoju zrównoważonego, aby osiągnąć rygor i uczciwość zdefiniowaną przez listę atrybutów jakościowych informacji z jej systemu (Lamberton, 2005, s. 24).

Według R.M. Mathewsa (1997) proponowane przez naukowców modele normatywne, w tym dotyczące pomiaru, wyceny i ujawniania efektów zewnętrznych, prezentują dwa główne podejścia: próby zmienienia dotychczasowej rachunkowości finansowej i jej ulepszenia i rozszerzenia o aspekty niefinansowe oraz próby opracowania nowych środków i sposobów ujmowania wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Według autora brak uznania wobec normatywnego i dedukcyjnego paradygmatu w rachunkowości, obserwowany w rachunkowości od lat 70. XX wieku, przyczynił się do braku zainteresowania empirycznego testowania modeli, dodatkowo utrudnionego przez zbyt ambitne i kompleksowe ujęcie obszarów problemowych przez teoretyków. Zdaniem autora, rzeczywistość gospodarcza zastąpiła

większość z tych modeli przez podejścia oparte na przepisach, standardach, audytach, podatkach, zezwoleniach i licencjach, a także ujawniania, często wykorzystujące kwantyfikację pozafinansową (Mathews, 1997, s. 490–499). R.M. Mathews nawołuje do reaktywacji badań normatywno-filozoficznych, a także otwarcia na podejście krytyczno-radykalne (Mathews, 1997, s. 504).

Brak jednolitych normatywnych rozwiązań w zakresie rachunkowości rozwoju zrównoważonego wykazuje A. Szadziwska (2013a), według której obecnie wykorzystywane rozwiązania nie pozwalają na realizację oczekiwanych od rachunkowości zadań (Szadziwska, 2013a, s. 272–273). Także B. Rogowska (2015) twierdzi, że temat konceptualizacji rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego jest wciąż otwarty, gdyż brakuje całościowej teorii rachunkowości społecznej. Nauka i praktyka nie wypracowały żadnego uniwersalnego narzędzia umożliwiającego sprawne mierzenie korzyści wynikających z działalności prospołecznej i proekologicznej (Rogowska, 2015, s. 129).

Potrzebę wykorzystania teorii normatywnych i prowadzenie badań służących rozwojowi rachunkowości można określić za pomocą następujących postulatów (Schaltegger i Burritt, 2010, s. 383):

- zrozumienie potrzeb promowania różnorodnych metod badawczych w obszarze rachunkowości rozwoju zrównoważonego,
- prowadzenie teoretycznych badań opartych na pragmatycznej orientacji,
- uznanie powiązania rachunkowości ze sprawozdawczością z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jako pragmatyczny imperatyw,
- stworzenie ram i dowodów na temat pomiaru i raportowania, które zrównoważą potrzebę integracji różnorodnych informacji o rozwoju zrównoważonym w jego wymiarach, na różnych poziomach zarządzania przedsiębiorstwem,
- rozpoznanie i zaakceptowanie ograniczonej funkcji informacyjnej systemu rachunkowości względem zapotrzebowania na praktyczne informacje w biznesie.

Potrzeby praktyki sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji rodzą wyzwania dla teorii rachunkowości, w tym potrzebę zmian koncepcyjnych w zakresie rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Zdaniem R. Graya, przyszły rozwój rachunkowości warunkuje opracowanie „metateorii” dla rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (Gray, 2002, s. 702–703). Zdaniem autorki niniejszej rozprawy, opracowanie „metateorii” dla rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego powinno zostać poprzedzone badaniami, które pozwolą na:

- opracowanie globalnego zestawu wiarygodnych standardów pomiaru i raportowania dotyczącego niefinansowych informacji, ze wsparciem legislacyjnym, tak jak jest w przypadku standardów sprawozdawczości finansowej;
- wydzielenie obligatoryjnej części w ramach sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, będącej przedmiotem rachunkowości;
- rozwijanie metodologii zewnętrznego weryfikowania danych ukierunkowanej na pozytywne zapewnienie wiarygodności danych niefinansowych;

- integracja standardów i metod weryfikowania informacji finansowych i niefinansowych w sposób, który zapewni ujawnianie w raportach „prawdziwego i rzetelnego obrazu” działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Teorie normatywne mogą zatem pomóc w objaśnieniu wpływu koncepcji rozwoju zrównoważonego na rachunkowość i jej wykorzystanie w sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstw, doprecyzowując możliwości wpływu teorii rachunkowości na:

- poprawę wiarygodności informacji prezentowanych w raportach z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i ograniczenie negatywnych zjawisk związanych z tym raportowaniem;
- zwiększenie obecnie dość niskiego praktycznego wykorzystania rachunkowości w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (por. tabela 22.);
- zniwelowanie różnic występujących w krajach rozwiniętych i w krajach rozwijających się w zakresie zakresu i jakości raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- uwzględnianie zmian instytucjonalnych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw pod wpływem wdrażania strategii rozwoju zrównoważonego.

Przedstawione oczekiwania kierowane wobec rachunkowości, wynikające z potrzeb praktyki, pozwalają stwierdzić, że wymaga ona propozycji koncepcyjnych umożliwiających wybór rozwiązań wzorcowych, które powinny wyznaczać dalszy jej rozwój. Można bowiem stwierdzić, że zmiany w praktyce sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego implikują potrzeby rozwiązań koncepcyjnych w zakresie rachunkowości. Zdaniem autorki rozprawy, obecne ramy rachunkowości nie gwarantują dostępu do wiarygodnej i weryfikowalnej informacji na temat dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, umożliwiającej przeprowadzenie wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstw.

ROZDZIAŁ 3

RACHUNKOWOŚĆ W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM W ŚWIETLE KONCEPCJI ROZWOJU ZRÓWNOWAŻONEGO

3.1. Rachunkowość zarządcza wobec koncepcji rozwoju zrównoważonego

Rozwój zrównoważony przedsiębiorstwa to kompleksowe podejście do zarządzania przedsiębiorstwem, koncentrujące się na tworzeniu i maksymalizacji długoterminowych wyników ekonomicznych przy jednoczesnej minimalizacji wpływu na środowisko oraz uwzględnieniu potrzeb pracowników i innych członków społeczeństwa w sposób etyczny. Świadomość innych niż ekonomiczne źródła kreowania wartości przedsiębiorstwa i odpowiednie zarządzanie nimi może się przyczynić do zapewnienia konkurencyjności na danym rynku dóbr i usług. Zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym oznacza bowiem uwzględnienie nowych realiów prowadzenia działalności gospodarczej, zmienionych pod wpływem rosnącego znaczenia koncepcji rozwoju zrównoważonego. Wymaga uwzględnienia warunków rynkowych o zasięgu krajowym, a nawet globalnym, regulacji obligatoryjnych i dobrowolnych, a także możliwości komunikowania się z interesariuszami. Dotyczy także monitorowania wewnętrznego procesu realizacji założeń rozwoju zrównoważonego i jego powiązania z działalnością przedsiębiorstwa.

Wyznaczenie kluczowych kwestii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa wymaga uwzględnienia w planowaniu dwóch głównych aspektów – ważności przyjętych celów przedsiębiorstwa dla interesariuszy i dla samej organizacji. Ich inkorporacja w procesy biznesowe wymaga opracowania planu działań wyznaczającego podstawę monitorowania i weryfikowania realizacji założeń. W celu zapewnienia kompleksowej oceny działań przedsiębiorstwa podejmowanych na rzecz rozwoju zrównoważonego niezbędne jest zapewnienie sformalizowanego procesu zarządza-

nia ryzykiem oraz planowania strategicznego, integrującego elementy systemów zarządzania jakością, środowiskiem, bezpieczeństwem żywności oraz bezpieczeństwem i higieną pracy. Ważne jest również zapewnienie narzędzi wspierających proces zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym, w tym określenie polityki i zasad wpisanych w strategię oraz w kodeksy etyczne obowiązujące w organizacji, a także systemów zarządzania (na przykład zgodnych z wymaganiami norm ISO), programów ciągłego doskonalenia, audytów zewnętrznych oraz audytów wewnętrznych w ramach samooceny (Brzozowski, 2015, s. 141–142). Wyposażenie zarządzających w odpowiednie narzędzia i metody jest kluczowe w określaniu harmonizacji triady celów rozwoju zrównoważonego, a następnie w ocenie dokonań w tym zakresie i ich wpływie na zmiany pozostających w dyspozycji przedsiębiorstwa kapitałów zgodnie z koncepcją *accountability*.

Koncepcja *accountability* na poziomie przedsiębiorstwa oznacza proces, za którego pomocą przedsiębiorstwo zobowiązuje się reagować i równoważyć potrzeby interesariuszy w swoich procesach decyzyjnych i działaniach oraz realizuje to zobowiązanie. Wyróżnia się cztery podstawowe wymiary koncepcji *accountability*, są to (Blagescu, Las Casas i Lloyd, 2005, s. 20 i 23–25):

- transparentność, czyli zapewnienie przystępnych i aktualnych informacji interesariuszom przedsiębiorstwa oraz dostosowanie procedur organizacyjnych, struktur i procesów do ich oceny;
- partycypacja, czyli proces, dzięki któremu przedsiębiorstwo umożliwia kluczowym interesariuszom odgrywanie aktywnej roli w procesach decyzyjnych i działaniach, które ich dotyczą;
- ocena i kontrola, czyli proces, dzięki któremu przedsiębiorstwo monitoruje i przegląda swoje postępy oraz wyniki w stosunku do celów i założeń;
- mechanizmy uwzględniania reakcji i skarg interesariuszy, czyli mechanizmy, dzięki którym przedsiębiorstwo umożliwia zainteresowanym stronom zgłaszanie skarg w odniesieniu do jego decyzji i działań oraz zapewnia ich rozpatrywanie.

Możliwości realizacji zadań w każdym z wymiarów koncepcji *accountability* utrudnia fakt, że siłę oddziaływania interesariuszy na przedsiębiorstwo determinuje ich różny poziom władzy i wpływów. Trudności w harmonizowaniu triady celów przedsiębiorstwa wymagają priorytetyzacji celów wyróżniających się grup interesariuszy. Zdaniem A. Ebrahima (2005, s. 73), odpowiedzialność, podobnie jak władza, jest pojęciem relacyjnym, a skutki jej mechanizmów można zrozumieć tylko wtedy, gdy są umieszczone w kontekście. Koncepcja *accountability* wymaga zatem uwzględnienia w mechanizmach rozliczalności, dla kogo i w jakim celu są one wykorzystywane. Różne poziomy kaskadowania założeń *accountability* przedsiębiorstwa wiążą się z wykorzystaniem mechanizmów tej koncepcji, w tym raportowania, pomiaru wyników i ich oceny, partycypacji interesariuszy, samoregulacji przedsiębiorstwa i kontroli. Analiza piśmiennictwa naukowego (por. Abelmann i in., 1999; Ebrahim, 2003; Elmore i Fuhrman, 2001; Fry, 1995; Nicholson, Pugliese

i Bezemer, 2017)⁹¹ pozwala wyróżnić klasyfikację koncepcji *accountability* na poziomie przedsiębiorstwa z uwagi na:

- adresata rozrachunku przedsiębiorstwa, wyróżniając odpowiedzialność wewnętrzną i zewnętrzną,
- kierunek rozrachunku w przedsiębiorstwie, wskazując odpowiedzialność zstępującą i wstępującą,
- reakcję organizacyjną przedsiębiorstwa wobec *accountability*, wydzielając odpowiedzialność funkcjonalną i strategiczną.

Koncepcja wewnętrznej i zewnętrznej odpowiedzialności *accountability* determinuje strategię działania przedsiębiorstwa, wpływając pośrednio na sposób jego funkcjonowania i podejmowania bieżących decyzji. Może wynikać z mechanizmów formalnych, oficjalnie zapisanych w strategii przedsiębiorstwa lub w ramach innych umów, a także z mechanizmów nieformalnych, wkomponowanych w styl i sposób prowadzenia działalności, postaw i wartości poszczególnych pracowników. Dwuwymiarowość odpowiedzialności wynika z relacji między zleceniodawcą a agentem, a także przestrzegania przez przedsiębiorstwo przyjętych norm oraz wartości określających jego misję i strategię zgodnie z założeniami rozwoju zrównoważonego. Wymiar zewnętrzny odpowiedzialności dominuje w zakresie raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, gdyż stanowi formę realizacji wymogu prawnego, wymogu związanego z przynależnością do indeksu przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie (por. 2.2.3 niniejszej rozprawy) lub stanowi narzędzie legitymizacji statusu przedsiębiorstwa zrównoważonego. Z kolei wymiar wewnętrzny *accountability* wymaga egzekwowania realizacji założonych wartości i celów oraz przestrzegania przyjętych w przedsiębiorstwie standardów. Wynika z dojrzałości i poziomu moralnego przedsiębiorstwa i zarządzających oraz wpływa na zaangażowanie pracowników niższych i wyższych szczebli.

Kryterium kierunku rozrachunku w koncepcji *accountability* ukazuje przechodzenie odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec zainteresowanych stron, wyróżniając odpowiedzialność zstępującą (głównie wobec właścicieli i inwestorów) oraz wstępującą (wobec klientów, pracowników i społeczności lokalnej, a także samego przedsiębiorstwa) wobec przyjętych wartości. Zdaniem A. Ebrahima (2003), wewnętrzny wymiar odpowiedzialności oznacza potrzebę reorientacji w kierunku procesów uczenia się i przeprowadzania rozrachunku z przyjętej misji i strategii wobec zainteresowanych stron, przy wykorzystaniu ocen krótko- i długoterminowych (Ebrahim, 2003, s. 813–814). Jednak, zdaniem autora (Ebrahim, 2005, s. 73), wewnętrzna i zstępująca odpowiedzialność są nadal pomijane i niewykształcone w praktyce przedsiębiorstw koncentrującej się głównie na odpowiedzialności zewnętrznej.

⁹¹ Koncepcja wewnętrznej i zewnętrznej *accountability* jest przedmiotem badań już od lat 90. XX wieku. Wewnętrzna odpowiedzialność jest określana w piśmiennictwie naukowym także jako „zawodowa” (Romzek i Dubnick, 1987, s. 228), „osobista” (Sinclair 1995, s. 223, s. 230–231) i „skierowana do wewnątrz” (Corbett i Corbett, 1996, s. 201).

Z kolei kryterium reakcji przedsiębiorstwa wobec odpowiedzialności wyznacza odpowiedzialność funkcjonalną, zwaną hierarchiczną lub proceduralną, oraz odpowiedzialność strategiczną, zwaną holistyczną. Odpowiedzialność funkcjonalna przejawia się w komunikowaniu wyników operacyjnych, krótkoterminowych na postawie pomiaru wyników dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Natomiast odpowiedzialność strategiczna dotyczy planowania i kontrolowania wyników w długim okresie, implementowania pożądaných standardów środowiskowych i społecznych w działalność gospodarczą, a także całościowych kodeksów postępowania w przedsiębiorstwie.

Każdy z wymienionych rodzajów odpowiedzialności determinuje sposób i narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym. Odpowiedzialność przedsiębiorstwa za oddziaływanie działalności na otoczenie przekłada się na różne poziomy jej rozliczenia. W szczególności wymaga wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku, ukierunkowanego na różnych interesariuszy, uwzględniającego operacyjne i strategiczne poziomy inkorporowania odpowiedzialności w działalność przedsiębiorstwa. Wewnętrzny rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej stanowi wraz z rozrachunkiem zewnętrznym podstawowe zadanie rachunkowości rozwoju zrównoważonego (Samelak, 2013, s. 27). Pomiar dokonań⁹², jego udokumentowanie i weryfikowalność, a następnie przedstawianie wielowymiarowej informacji dla interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych wymaga informacji służących ocenie celowości działań na rzecz rozwoju zrównoważonego i ich zgodności z przyjętymi celami. Wewnętrzny wymiar *accountability* nakazuje zarządzającym egzekwowanie odpowiedzialności decydentów za racjonalność ekonomiczną uwzględniającą racjonalność społeczną i środowiskową, a jednocześnie za zgodność działań z zasadami etyki. Tym samym potrzeby decyzyjne kadry kierowniczej przedsiębiorstwa zrównoważonego wyznaczają nowe funkcje komunikowania i pomiaru informacji w systemie rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość zarządcza w koncepcji rozwoju zrównoważonego stanowi zatem drugą ścieżkę ewolucji rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, równoległą do rachunkowości wspierającej zewnętrzną sprawozdawczość z dokonań przedsiębiorstw. Niektórzy autorzy, jak na przykład P. Arroyo (2012), R.L. Burritt oraz S. Schaltegger (2010), R. Gray i J. Bebbington (2000), zarządczą perspektywę rachunkowości uznają za tę właściwą. Według autorów warto ją rozwijać i badać, gdyż dostarcza narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji różnych interesariuszy (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 829). Badania w zakresie wykorzystania rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego stanowią przedmiot wielu opracowań praktycznych i naukowych.

⁹² Pomiar oznacza zasadniczo przypisywanie według ustalonych reguł znaków numerycznych do cech empirycznych (Nowak, 2007, s. 76). Na potrzeby niniejszej rozprawy pomiar dokonań oznacza proces gromadzenia, analizowania i przekazywania informacji o dokonaniach w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Analiza piśmiennictwa naukowego i praktycznego wskazuje na istotne zróżnicowanie w definiowaniu rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego, wskazywaniu jej zakresu czy nawet posługiwaniu się odpowiednim terminem. Jest ona bowiem określana jako rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego, zrównoważona rachunkowość zarządcza, rachunkowość zarządcza odpowiedzialności społecznej, środowiskowa i społeczna rachunkowość zarządcza, a także CSR-controlling czy zielony controlling. Różne określenia rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego prezentuje tabela 29.

Tabela 29. Określenia rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego

Anglojęzyczny termin	Polskie tłumaczenie/termin	Autor
<i>Management accounting for sustainable development</i>	rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego	Birkin, 1997; Birkin i Woodward, 1997; van Heeren, 1998; Mistry, Sharma i Low, 2014
<i>Sustainable/sustainability management accounting</i>	rachunkowość zarządcza rozwoju zrównoważonego	Burritt, Hahn i Schaltegger, 2002; Jasch i Stasiškienė, 2005; Petcharat i Mula, 2010b; Chen i Roberts, 2010; Arroyo, 2012; Owen, 2013; ACCA, 2013; Sands i Lee, 2013, 2015; Gabrusewicz, 2014; Zyznarska-Dworczak, 2015c; Maas, Schaltegger i Crutzen, 2016
<i>Managerial social responsibility accounting, social responsibility management accounting</i>	rachunkowość zarządcza odpowiedzialności społecznej	Hussain, 2006; Arroyo, 2008; Zyznarska-Dworczak, 2014a, 2014b
<i>Environmental and social management accounting</i>	zarządcza rachunkowość środowiskowa; zarządcza rachunkowość społeczna	UNSD, 2001; IFAC, 2005; Bennett, Bouma i Wolters, 2006; Sands i Lee, 2013; Heupel, 2015; Szadziewska, 2013b
<i>CSR-controlling, Green-controlling</i>	zielony controlling	Greiling i Ther, 2011; Gleich, Bartels i Breisig, 2012; Mayr i Ausweger, 2013; Dai, Ng i Tang, 2013; Colman, 2013; Sailer, 2016; Kochalski, 2016

Źródło: Na podstawie: (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 185; 2018b, s. 198–199).

Różnice w nazwach wewnętrznej rachunkowości rozwoju zrównoważonego – rachunkowości zarządczej czy controllingu – mogą wynikać głównie z uwzględnienia geograficznej tendencji kształtowania rachunkowości wspierającej proces zarządzania w postaci rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwa angloamerykańskich oraz controllingu w przedsiębiorstwach niemieckich (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 185). I choć nadal pozostaje różnica w koncepcji konstruowania

obu systemów, gdyż rachunkowość zarządcza służy zasadniczo rozwiązywaniu problemów decyzyjnych i osiągnięciu celu od strony merytorycznej, a controlling służy sprawnemu funkcjonowaniu systemu zarządzania (Kiziukiewicz, 2003, s. 275), to podejmowane są podobne działania w ramach obu systemów ukierunkowane na realizację wyznaczonych w przedsiębiorstwie celów. Zdaniem autorki niniejszej rozprawy, mimo różnic w określeniach rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego jej główną funkcją jest wsparcie kadry zarządczej przedsiębiorstwa zrównoważonego w procesie decyzyjnym. Z uwagi na różnorodność stosowanych pojęć autorka niniejszej rozprawy proponuje ujednoczenie jej nazwy w postaci „zarządczej rachunkowości zrównoważonej”. Oznacza ona podsystem rachunkowości zrównoważonej, której ramy koncepcyjne przedstawiono w rozdziale czwartym rozprawy.

Według P. Arroyo (2008) system rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego to taki system, który dostarcza jednocześnie informacji gospodarczych, środowiskowych i społecznych (Arroyo, 2008, s. 25). Autorka powołuje się także na definicję M. Bennetta i P. Jamesa (1998), zgodnie z którą rachunkowość to generowanie, analiza i wykorzystywanie informacji finansowych i niefinansowych w celu optymalizacji środowiskowych, społecznych i gospodarczych wyników przedsiębiorstwa i osiągnięcia zrównoważonego biznesu. Takie podejście, zdaniem P. Arroyo, oznacza, że system rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego może identyfikować koszty środowiskowe i społeczne, dołączając je do wybranych obiektów kalkulacji, definiować pomiary aspektów środowiskowych i społecznych oraz odpowiednio dostosowywać je do wyznaczonych celów w przedsiębiorstwie, a także stosować rachunkowość środowiskową i społeczną w budżetowaniu kapitałowym (Arroyo, 2008, s. 25). Z kolei według B. Zyznarskiej-Dworczak (2014b, s. 337) zarządczą rachunkowość zrównoważoną można zdefiniować jako system informacyjny działający na podstawie zintegrowanego pomiaru ekonomicznego działań przedsiębiorstwa i ich wpływu na otoczenie, zapewniający rzetelną i transparentną komunikację informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-środowiskowo-społecznym danego podmiotu⁹³.

Autorzy R. L. Burritt, T. Hahn i S. Schaltegger (2002) wskazują, że zarządcza rachunkowość zrównoważona obejmuje różnorodny zestaw wielu metod i narzędzi do monitorowania i gromadzenia danych, a także tworzenia informacji i jej komunikacji wewnętrznej w celu wspierania procesu decyzyjnego ukierunkowanego na poprawę wyników w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego (Burritt, Hahn i Schaltegger, 2002). Zdaniem N. Petcharat i J.M. Mula (2010b), system rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego to system poprawy identyfikacji i pomiaru kosztów środowiskowych i społecznych, który zapewnia przedsiębiorstwom zrównoważonym możliwość skutecznego przydziału i ana-

⁹³ Autorka rozumie potencjał jako możliwość realizacji i harmonizacji wyznaczonych w strategii rozwoju zrównoważonego celów ekonomicznych, środowiskowych i społeczno-etycznych.

lizy kosztów, dzięki czemu uzyskuje się dokładniejsze informacje dotyczące rachunku kosztów ważne dla decyzji zarządczych i celów raportowania. Według autorów system rachunkowości zarządczej, który służy generowaniu ekonomicznej, środowiskowej i społecznej wartości dodanej, współtworzy wraz z rachunkowością konwencjonalną (Petcharat i Mula, 2010b, s. 1 i 21):

- zarządcza rachunkowość środowiskową,
- zarządcza rachunkowość społeczną.

Zdaniem autorów (Petcharat i Mula, 2010b, s. 2–3), kompleksowy system rachunkowości zarządczej obejmujący oba podsystemy nie został szeroko zaakceptowany przez organizacje w celu identyfikacji i pomiaru kosztów środowiskowych i społecznych. Wynika to między innymi z faktu, że w ostatnich latach znacznie dynamiczniejszy rozwój zauważalny jest w systemie zarządczej rachunkowości środowiskowej, natomiast w zarządczej rachunkowości społecznej dopiero XXI wiek przynosi renesans i nową konceptualizację kosztów społecznych (Heupel, 2015, s. 309).

Zarządcza rachunkowość środowiskowa jest przedmiotem licznych badań naukowych oraz opracowań praktycznych (na przykład Bennett i in., 2006; Heupel, 2015; Jasch i Stasiškienė, 2005; IFAC, 2005; Sands i Lee, 2013; Szadziewska, 2013a, 2013b; UNDSO, 2001; Wilmshurst i Frost, 2001). Wykorzystuje się w niej zasadniczy podział kosztów środowiskowych na koszty wewnętrzne, obrazujące bezpośrednio związek działalności ze środowiskiem naturalnym (na przykład zużycie jego zasobów, jego ochrona i restytucja) oraz koszty zewnętrzne, powstające pod wpływem działań przedsiębiorstwa w jego otoczeniu (na przykład emisje zanieczyszczeń, niekontrolowane zużycie zasobów naturalnych), częściowo przez nie internalizowane.

Obecnie zarządcza rachunkowość środowiskowa stanowi, zdaniem A. Szadziewskiej, system gromadzenia i wykorzystywania informacji środowiskowych w celu wspierania zarządzających przedsiębiorstwem w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, w tym dotyczących projektowania procesów i produktów, ustalania kosztów, szacowania dokonań, na podstawie informacji o kosztach powstających w relacji między działalnością gospodarczą a środowiskiem przyrodniczym (Szadziewska, 2013b, s. 144). Do obszarów merytorycznego zainteresowania zarządczej rachunkowości środowiskowej, w których ramach powinny być podejmowane stosowne decyzje, należą m.in. szacowanie wpływu podmiotu na środowisko, w tym poprzez systematyczny proces identyfikacji wszystkich konsekwencji dla środowiska wywołanych działalnością przedsiębiorstwa, jego części lub danego projektu inwestycyjnego, a także identyfikacja i wycena efektów zewnętrznych (negatywnych i pozytywnych), wyrażonych w mierniku pieniężnym (Szoł-Gabryś, 2013, s. 98).

Autorzy J. Sands i K.H. Lee (2013) definiują „zarządczą rachunkowość środowiskową i zrównoważoną” jako system zapewniający decydującym narzędzia do poprawy wyników przedsiębiorstw w zakresie działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, przyczyniając się do budowania trwałej (zrównoważonej) wartości. Według autorów system ten wspiera podmioty gospodarcze w ocenie i zarządzaniu ich

działaniami w zakresie rozwoju zrównoważonego poprzez kwantyfikację obciążeń dla środowiska, a także wyznaczanie ryzyka i możliwości związanych z działaniami na rzecz rozwoju zrównoważonego. Autorzy stwierdzają, że pomiar dokonań przedsiębiorstwa w ramach rachunkowości zarządczej jest niezbędny w efektywnych i skutecznych praktykach zarządzania rozwojem zrównoważonym przedsiębiorstwa (Sands i Lee, 2013, s. 1).

Z kolei system zarządczej rachunkowości społecznej to system, który ułatwia przedsiębiorstwom rejestrowanie i mierzenie kosztów społecznych w celu podejmowania decyzji przez zarządzających. N. Petcharat i J.M. Mula zwracają uwagę, że obecnie koszty społeczne w dużej mierze nie są zmierzone i uwzględnione w systemie rachunkowości. Koszty społeczne, które są rejestrowane w przedsiębiorstwie, są przypisywane jako koszty ogólne przedsiębiorstwa, a nie jako koszty produktów. Zdaniem autorów, rozwój zarządczej rachunkowości społecznej odbywa się w wolniejszym tempie niż rozwój rachunkowości środowiskowej (Petcharat i Mula, 2010b, s. 10–11)⁹⁴. Jednak według wielu autorów (na przykład Gray i Bebbington, 2000, s. 17; Heupel, 2015, s. 309; Jasch i Stasiškienė, 2005, s. 1) znaczenie zarządczej rachunkowości społecznej wzrosło w ostatnich kilku dekadach. Wynika to z ponownego odkrycia znaczenia „kosztów społecznych”⁹⁵, które po tym, jak pojęcie to zostało po raz pierwszy użyte przez A.C. Pigou w 1920 r.⁹⁶, następnie uwzględniane w badaniach w latach 70. XX wieku, na nowo wyznacza istotę zarządczej rachunkowości społecznej (Heupel, 2015, s. 302). Obecnie społeczna rachunkowość zarządcza oznacza identyfikację, rejestrację i pomiar informacji o kosztach społecznych przeprowadzane w celu podejmowania decyzji zarządczych (Petcharat i Mula, 2010a, s. 11). Zarządcza rachunkowość społeczna jest elementem rachunkowości społecznej, czyli procesu, w którego ramach organizacja przedstawia swoją działalność w sferze społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Służy dostarczaniu informacji, które wspomogą kierownictwo w działaniu w bardziej społecznie odpowiedzialny sposób (Krasodomska, 2010a, s. 334–341).

Definicje rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego wskazują na wagę identyfikacji i pomiaru kosztów, które odzwier-

⁹⁴ Pomiar aspektów społecznych zajmowało się zdecydowanie mniej badaczy, ze względu na trudności wyceny takich aspektów działalności przedsiębiorstwa.

⁹⁵ Znaczenie kosztów społecznych w przedsiębiorstwie przedstawia podrozdział 3.4. niniejszej rozprawy.

⁹⁶ A. Pigou, dostrzegając rozbieżności między oficjalną teorią głoszącą mit harmonijnego rozwoju gospodarki wolnokonkurencyjnej a rzeczywistością gospodarczą, będącą jej zaprzeczeniem, koncentruje się w swych propozycjach na pewnych formach ingerencji państwa w gospodarkę rynkową, uruchamiających mechanizm zapewniający racjonalne wykorzystanie czynników wytwórczych i sprawiedliwy podział dochodu narodowego. Rozróżnił krańcowy czysty produkt indywidualny i społeczny w celu wykazania, że działalność prywatno-gospodarcza przedsiębiorstw może powodować, obok korzyści, szereg strat społecznych w warunkach mechanizmu wolnokonkurencyjnego (Romanow, 1989, s. 144).

ciędląby pełny koszt działalności przedsiębiorstwa⁹⁷, pozwalający na ocenę zintegrowanej efektywności. Z uwagi na to, że nie zawsze dane działanie można określić w kategoriach przychodów i kosztów, w rozprawie autorka przyjęła określenie pomiar dokonań przedsiębiorstwa⁹⁸. Jedną z kluczowych funkcji rachunkowości⁹⁹ jest zapewnienie wieloprzekrojowej informacji zapewniającej pomiar dokonań przedsiębiorstwa. Wymaga on pozyskiwania, przekształcania, selekcjonowania i tworzenia informacji w celu wsparcia zarządzających w ocenie i kontroli stopnia realizacji strategii oraz podejmowania racjonalnych decyzji. Z uwagi na to, że pomiar dokonań jest podporządkowany celom przedsiębiorstwa, jego zakres determinują przyjęte w strategii założenia i możliwości. Jest on podstawą skutecznego zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie.

Zarządzanie kosztami, obejmującym pełne oddziaływanie jednostki na otoczenie, stanowi o najwyższym poziomie rozwoju rachunkowości zarządczej w zaproponowanej przez P. Arroyo (2008) oraz M. Browna (Brown i in., 2018) czterowymiarowej skali rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Autorzy wyznaczyli etapy rozwoju rachunkowości z uwagi na strategiczne zmiany w zarządzaniu przedsiębiorstwem – od tradycyjnych systemów rachunkowości zarządczej, przez ewolucję systemów środowiskowych aż po kompleksowe systemy zarządczej rachunkowości zrównoważonej.

Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego prezentuje tabela 30. Uwzględniają one stopniowe zmiany koncepcji rozwoju zrównoważonego, a także podążające za nimi zmiany strategicznych założeń polityki przedsiębiorstwa, a w konsekwencji transformację jego celów. Zdaniem P. Arroyo (2008), system zarządczej rachunkowości zrównoważonej to najwyższa faza rozwoju systemu rachunkowości zarządczej, która zapewnia generowanie, analizowanie i optymalizację wyników środowiskowych, społecznych i ekonomicznych jednocześnie (Arroyo, 2008, s. 25 i 36). System ten obejmuje wszystkie dotychczasowe rozwiązania zapewniające działania przedsiębiorstwa

⁹⁷ Szerzej na temat rachunku kosztów i innych instrumentów rachunkowości zarządczej wspierających realizację strategii rozwoju zrównoważonego przedstawia podrozdział 3.4.

⁹⁸ Zasadniczo dokonania to wszystko to, co jest pożądane z punktu widzenia osiągnięcia celów działalności (Nowak, E., 2013, s. 427). Pomiar dokonań, uwzględniający różnorodne cele przedsiębiorstwa, jest jednym z podstawowych narzędzi zarządzania operacyjnego i strategicznego przedsiębiorstwa.

⁹⁹ Pomiar ekonomiczny dokonań przedsiębiorstw zajmuje się zasadniczo rachunkowość. Przedmiotem pomiaru w rachunkowości są dokonania o charakterze finansowym (głównie w rachunkowości finansowej), ale także wymierne i jakościowe dokonania o charakterze niefinansowym (w rachunkowości zarządczej). Głównym celem tego pomiaru jest dostarczanie zarządowi, kierownictwu różnych szczebli zarządzania oraz menedżerom wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych wykorzystywanych w planowaniu i kontroli działalności, ocenie efektywności wykorzystania zasobów oraz podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych. Odmienność celów działalności oraz różnorodności wykorzystywanych mierników wymaga, aby pomiar dokonań przedsiębiorstwa miał charakter wewnętrznie zintegrowany (Nowak, E., 2013, s. 433 i 435).

Tabela 30. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym

Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej				
Wizja rozwoju zrównoważonego	tradycyjny model biznesowy	ochrona środowiska	koncepcja proaktywna	koncepcja naprawcza
Strategia rozwoju zrównoważonego	zgodność z prawem i innymi regulacjami	efektywność ekologiczna	strategia różnicowania	strategia transformacji
System rachunkowości zarządczej	tradycyjny	środowiskowy	środowiskowy	zrównoważony
Cel MAS	reaktywność; częściowo protekcja	zapewnienie zgodności z celami ochrony środowiska	proaktywność	naprawianie, regeneracja

Źródło: Na podstawie: (Arroyo, 2008, s. 35; Brown i in., 2018).

zgodne z prawem, wspierające ocenę efektywności ekologicznej¹⁰⁰, aż po wspieranie realizacji strategii różnicowania i strategii transformacji restytuującej¹⁰¹. Najwyższy poziom rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego uwzględnia proces regeneracyjno-naprawczy, co odpowiada najnowszym trendom postrzegania koncepcji rozwoju zrównoważonego¹⁰².

W konkluzji można stwierdzić, że koncepcja rozwoju zrównoważonego wpłynęła na zadania rachunkowości zarządczej i jej rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem zrównoważonym. Na dostrzeżenie roli rachunkowości zarządczej wpływa szczególnie wyróżnienie wewnętrznego i zewnętrznego wymiaru *accountability* na poziomie przedsiębiorstwa. Dwuwymiarowość odpowiedzialności pozwala stwierdzić, że rachunkowość jest nie tylko narzędziem ładu korporacyjnego wynikającego z regulacji i zapisów prawnych, ale także narzędziem egzekwowania wpisanych w misję przedsiębiorstwa celów strategicznych oraz etycznych i moralnych zasad ich

¹⁰⁰ Znaczenie efektywności ekologicznej przedstawiono w tabeli 8. w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy.

¹⁰¹ Strategia różnicowania w przedsiębiorstwie polega na stworzeniu wyrobów lub świadczeniu usług wyróżniających w stosunku do produktów na rynku. Unikatowość i wyjątkowość przedsiębiorstwa może mieć swoje źródło w cechach użytkowych produktu i jego wyglądzie, jakości świadczonych usług, ale także w dostosowaniu technologii i warunków produkcji zgodnych z realizacją podstawowych zasad rozwoju zrównoważonego. Strategia transformacji w przedsiębiorstwie zrównoważonym polega zasadniczo na strategicznych zmianach podstawowych procesów jego działalności o charakterze trwałym przyczyniających się do budowania wartości przedsiębiorstwa zgodnie z zasadami rozwoju zrównoważonego. Restytuujący charakter strategii transformacji przedsiębiorstwa odnosi się do działań uzupełniających proces obniżania negatywnego oddziaływania na środowisko i społeczność o proces regeneracyjno-naprawczy.

¹⁰² O rozszerzaniu koncepcji rozwoju zrównoważonego o podejścia naprawczo-regeneracyjne szerzej w podrozdziale 1.1. niniejszej rozprawy.

realizacji. Kluczowym zadaniem rachunkowości jest przedstawienie dokonań przy zastosowaniu takich miar, które pozwolą ocenić efektywność ekonomiczną w integracji z efektywnością społeczną i środowiskową¹⁰³ (por. tabela 8.). Jednocześnie rachunkowość służy wspieraniu zarządzających w przeprowadzaniu wewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności za pomocą zapewnienia zintegrowanej informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz antycypowaniu jego przyszłych możliwości i warunków realizacji. Oznacza to, że rachunkowość zarządcza może odgrywać istotną rolę w kompleksowym procesie szacowania i oceny dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Proces uzyskiwania informacji o stopniu realizacji przyjętych celów istotnych dla kluczowych interesariuszy pozwala bowiem na ocenę zgodności podejmowanych działań z założeniami strategicznymi organizacji. Rachunkowość zarządcza, wspierając ocenę możliwości realizacji i harmonizacji celów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych przedsiębiorstwa, stanowi zatem istotne narzędzie jego strategii rozwoju zrównoważonego.

3.2. Rola rachunkowości zarządczej w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego

Wykorzystanie rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego wynika z potrzeby wsparcia zarządzających w działaniach ukierunkowanych na realizację przyjętej strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Zintegrowanie kontekstu rozwoju zrównoważonego z realizacją celów przedsiębiorstwa wymaga transformacji jego strategii w taką, która pozwala zarządzać działalnością w kierunku zaspokajania potrzeb różnych jej interesariuszy. Oznacza jednocześnie potrzebę zredefiniowania wartości przedsiębiorstwa, uzależnionej, poza wpływem ekonomicznym przedsiębiorstwa, także od działań o charakterze środowiskowym i społecznym.

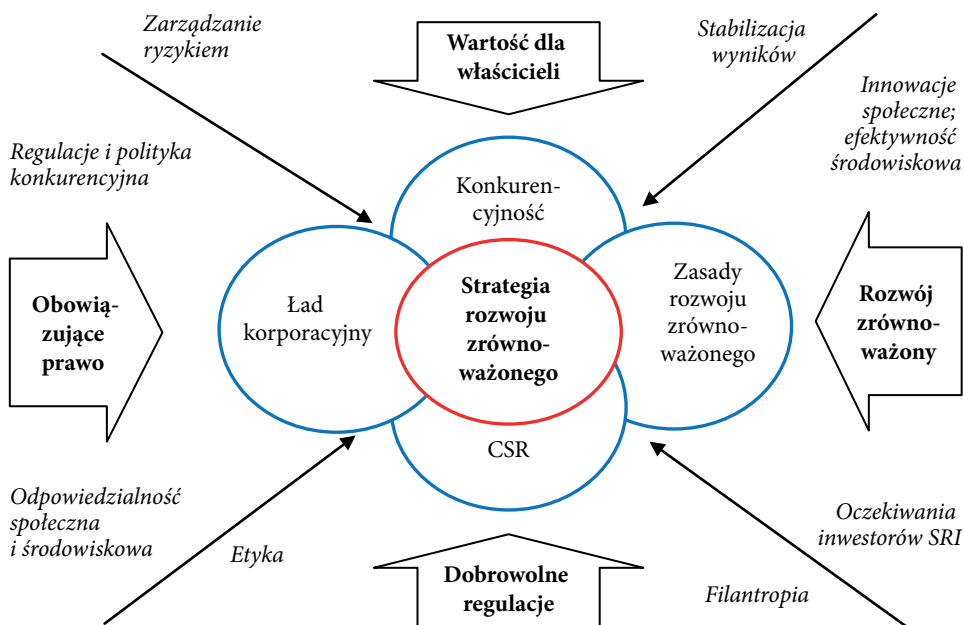
O randze problematyki w budowywania koncepcji trwałego rozwoju w strategię przedsiębiorstw świadczy to, że wielu uczestników rynku coraz większe znaczenie przywiązuje do środowiskowej, społecznej i finansowej polityki podmiotów gospodarczych (Przychodzeń, 2013, s. 10). Strategia rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa oznacza zasadniczo intencje i działania wyrażone i przekazywane zwykle w formie planu, które wspierają wizję przedsiębiorstwa, jego cele i podejście do integrowania zasad rozwoju zrównoważonego w podstawowej działalności biznesowej oraz do spełnienia gospodarczych, środowiskowych i społecznych potrzeb i ocze-

¹⁰³ Priorytetami w ocenie efektywności są wyznaczone w ramach strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa cele związane z zasadami rozwoju zrównoważonego (por. tabela 7.).

kiwań wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy w krótkim, średnim i długim okresie (Keeys, Huemann i Turner, 2013, s. 38). Zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym wymaga zatem takiego wyboru strategii, przygotowania takich struktur organizacyjnych i stworzenia takiej kultury wartości, aby nastąpiła integracja ochrony środowiska i oddziaływania społecznego ze wszystkimi funkcjami i zadaniami przedsiębiorstwa. Sformułowanie i implementacja strategii rozwoju zrównoważonego wymaga uwzględnienia wielowymiarowej perspektywy zarządzania przedsiębiorstwem, współtworzonej przez:

- ogólną koncepcję rozwoju zrównoważonego, wymagającą od przedsiębiorstwa równoległego rozwoju ekonomicznego, społecznego i środowiskowego;
- zapewnienie konkurencyjności przedsiębiorstwa budującej długoterminową wartość dla właścicieli poprzez stabilizację wyników;
- zapewnienie ładu korporacyjnego, przy uwzględnieniu obowiązujących regulacji prawnych, ale również ryzyka prowadzonej działalności oraz oczekiwanej odpowiedzialności społecznej i środowiskowej;
- CSR i przyjęte dobrowolnie regulacje, w tym założenia etyczne oraz filantropijnie, a także oczekiwania inwestorów w zakresie inwestycje społecznie odpowiedzialnych (*socially responsible investment – SRI*).

Strategia rozwoju zrównoważonego wymaga zatem zarządzania interesami różnych grup interesariuszy przy jednoczesnym uwzględnieniu regulacji prawnych



Rysunek 7. Determinanty strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa

Źródło: Na podstawie: (Katsoulakos i Katsoulacos, 2006).

i założeń etycznych. Czynniki determinujące sformułowanie strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa przedstawia rysunek 7.

Kluczowe obszary strategii rozwoju zrównoważonego determinują zakres wykorzystania rachunkowości zarządczej. Zadaniem rachunkowości zarządczej jest zatem wsparcie zarządzających w ocenie realizacji celów strategicznych wyznaczonych w ramach przyjętych założeń rozwoju ekonomicznego, społecznego i środowiskowego, oczekiwanych przez interesariuszy, zgodnych z obowiązującym prawem i przyjętymi w przedsiębiorstwie normami i wartościami. Zdefiniowanie wielowymiarowych celów przedsiębiorstwa zrównoważonego wynika zasadniczo z przyjętej przez przedsiębiorstwo misji. Wymaga także realnego uwzględnienia potencjału przedsiębiorstwa tworzonego przez pozostające w jego dyspozycji kapitały.

Szczegółowe cele strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw różnią się w poszczególnych przedsiębiorstwach, ale zasadniczo strategia rozwoju zrównoważonego zakłada stabilizację ekonomiczną przy jednoczesnym zapewnieniu wyznaczenia celów środowiskowych i społecznych, zgodnie z zasadami rozwoju zrównoważonego. Cele ekonomiczne w rozwoju zrównoważonym przedsiębiorstwa dotyczą zasadniczo zapewniania założonej rentowności, utrzymania płynności, a także reagowania na potrzeby rynku w zakresie innowacji, jakości czy ceny produktów. Natomiast cele środowiskowe przedsiębiorstwa wiążą się z ograniczaniem zużycia zasobów poprzez obniżanie materiałochłonności i energochłonności produkcji oraz podnoszenie produktywności przy danym zużyciu zasobów, a także z redukowaniem poziomu i zakresu zanieczyszczania środowiska oraz podejmowaniem działań na rzecz jego ochrony. Z kolei cele społeczne obejmują głównie oczekiwania pracowników oraz społeczności lokalnych. Dotyczą zapewnienia realizacji podstawowych zasad ochrony zdrowia w formie zapewnienia bezpiecznych warunków pracy, zapewnienia równouprawnienia kobiet i mężczyzn oraz możliwości rozwoju kadry przedsiębiorstwa poprzez edukację. Wymagają także uwzględnienia potrzeb ludności z najbliższego otoczenia, na które wpływa działalność gospodarcza danego przedsiębiorstwa, na przykład w formie gwarantowania miejsc pracy w godnych warunkach czy aktywności i zaangażowania przedsiębiorstwa w strategię lokalnych i regionalnych działań prospołecznych i prośrodowiskowych.

Aktywne zarządzanie wpływem ekonomicznym, społecznym i środowiskowym przedsiębiorstwa na jego otoczenie stanowi główne założenie funkcjonowania przedsiębiorstwa zrównoważonego. Tym samym wybór konkretnych celów zapisanych w strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, a następnie uzasadnienie racjonalności działań w podstawowych wymiarach rozwoju zrównoważonego, wymaga wsparcia systemu informacyjnego rachunkowości.

Oczekiwania zarządzających przedsiębiorstwami zrównoważonymi w zakresie wsparcia w ocenie realizacji założeń strategicznych kierowane wobec rachunkowości przyczyniły się do tego, że w ciągu ostatnich dekad zasadniczo ekonomicznie zorientowana rachunkowość zarządcza w coraz większym stopniu zwraca swoją uwagę na aspekty rozwoju zrównoważonego. Jednak dotychczasowe badania em-

piryczne z zakresu rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego wskazują na lukę między praktyką a rozwiązaniami teoretycznymi w zakresie zarządczej rachunkowości zrównoważonej (Albelda, 2011; Arroyo, 2008; Dai i in., 2013; Ditillo i Lisi, 2016; Szadziwska, 2013a). Zdaniem E. Albeldy, za mało uwagi poświęcano w badaniach naukowych ukazaniu empirycznego związku między strategiami społeczno-środowiskowymi a systemami kontroli zarządzania, a tym samym roli rachunkowości zarządczej. Ponadto brak dowodów empirycznych na to, w jaki sposób systemy rachunkowości zarządczej lub kontroli zarządzania pomagają w podejmowaniu bardziej odpowiedzialnych decyzji społecznych i środowiskowych, przenosząc rozwój zrównoważony poza aspekty ekonomiczne (Albelda, 2011, s. 81). Według autorów A. Ditillo i I.E. Lisi (2016) także niewiele wiadomo o kontroli zarządzania rozwojem zrównoważonym przedsiębiorstwa (Ditillo i Lisi, 2016, s. 1). Na brak formalnej kontroli działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, głównie z uwagi na ograniczenia w pomiarze w ramach tradycyjnych systemów, wskazują również badania C.A. Adamsa i G.R. Frosta (2008), C. Durdena (2008), G. Norrisa i B. O'Dwyera (2004). Ponadto większość badań empirycznych dotyczy zarządzania kosztami środowiskowymi (na przykład Adams i Larrinaga-González, 2007; Albelda 2011; Szadziwska, 2013b; Wilmshurst i Frost, 2001), podczas gdy brakuje badań empirycznych w zakresie kompleksowych rozwiązań w zakresie wykorzystania rachunkowości zarządczej w realizacji strategicznych założeń przedsiębiorstwa zrównoważonego.

P. Arroyo (2008, s. 26) stwierdza, że obecnie w praktyce, ale również w piśmiennictwie naukowym, brak jest kluczowego łącznika między systemem rachunkowości zarządczej a jej strategią rozwoju zrównoważonego. Przeprowadzone przez P. Arroyo badania podmiotów wdrażających strategię rozwoju zrównoważonego w Kanadzie wykazały, że wciąż daleko do posiadania przez nie kompleksowego systemu zarządczej rachunkowości zrównoważonej (Arroyo, 2008, s. 36). Autorka w swoich badaniach przyjęła założenie zgodne z teorią uwarunkowań sytuacyjnych, że systemy rachunkowości zarządczej są zależne od strategii przedsiębiorstwa, a zatem jeśli ulegną zmianie założenia strategiczne, systemy rachunkowości zarządczej powinny zostać dostosowane do wsparcia tej nowej strategii. P. Arroyo udowodniła, że przyjęcie strategii rozwoju zrównoważonego przyczyniło się do zmian adaptacyjnych systemów pomiaru wyników w ramach tradycyjnych systemów rachunkowości zarządczej. Autorka wykazała jednocześnie, że działania te nie zostały dostosowane do poziomu radykalizmu zaobserwowanego w realizacji kolejnych zmian strategii rozwoju zrównoważonego. System rachunkowości zarządczej w badanych podmiotach, wspierany przez systemy pomiaru działań ekologicznych i społecznych, pozwalał identyfikować koszty środowiskowe i społeczne (wymagane prawem i według dobrowolnych ujęć), jednak nie pozwalał rozpoznawać ukrytych kosztów produktów traktowanych łącznie jako koszty ogólne lub wcale nierozpoznawanych w rachunku kosztów. Ponadto badane podmioty wdrożyły ocenę cyklu życia dla wszystkich swoich produktów, jednak nie została ona powiązana z analizą kosztów cyklu życia. Brak powiązania oznacza, że

przeprowadzano oceny wpływu swoich procesów na środowisko, ale często nie była ona wyrażana w kategoriach pieniężnych (Arroyo, 2008, s. 36).

Także na niski poziom wykorzystania rachunkowości zarządczej w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego wskazują badania przeprowadzone w 2009 roku przez N.T. Dai z zespołem (2013). Autorzy badań wykazali, że w większości podmiotów z listy *Fortune 500 firms* działania podejmowane na rzecz rozwoju zrównoważonego stają się coraz bardziej widoczną i akceptowalną częścią strategii korporacyjnej. Jednak często są one podejmowane bez mechanizmów kontroli i operacjonalizacji strategicznych programów związanych z odpowiedzialnością społeczną. Autorzy badania, analizując formy kontroli nad działalnością na rzecz rozwoju zrównoważonego, wykazali potrzebę ich dostosowania do rodzaju strategii przedsiębiorstwa (Dai i in., 2013, s. 1 i 8).

Badania N.T. Dai i współautorów (2013) potwierdziły także, że w międzynarodowych firmach wydobywczych metali i przedsiębiorstwach górniczych z 26 krajów świata podjęto szereg działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, które są kontrolowane głównie przez działania diagnostyczne i częściowo ograniczające (I faza rozwoju systemów rachunkowości zarządczej – por. tabela 30.). Działania kontrolne są przeprowadzane przede wszystkim przy pomocy odpowiednio opracowanych wskaźników włączonych do systemu budżetowania i zarządzania wynikami, w szczególności w zakresie redukcji odpadów i emisji dwutlenku węgla, oszczędzania energii, ale także działań filantropijnych i szkoleniowych. Badane podmioty wprowadziły także kodeksy zapewniające prawa człowieka w zakresie bezpieczeństwa i ochrony środowiska, będące podstawą kontroli dopuszczalnych warunków pracy uczestników organizacji. Ponadto badania N.T. Dai z zespołem dotyczące grupy podmiotów nienależących do branży wydobywczej wykazały, że działania kontrolne obejmowały jedynie kwantytatywną analizę ilości odpadów i emisji dwutlenku węgla w porównaniu do wyników z wcześniejszych okresów oraz wyników budżetowanych (Dai i in., 2013, s. 8).

W zakresie zarządzania kosztami środowiskowymi badania przeprowadziła także A. Szadziewska (2009, 2013a, 2013b). Przeprowadzone przez autorkę badania w 2009 r. wskazują, że ankietowane podmioty najczęściej identyfikują i ewidencjonują koszty ochrony środowiska w ramach ogólnie przyjętych rozwiązań systemu rachunku kosztów bez wyodrębniania kont szczegółowych (76,19% ankietowanych dużych podmiotów). Jedynie 19% badanych podmiotów dokonuje pomiaru kosztów ochrony środowiska, stosując zarówno jednostki fizyczne, jak i monetarne w ramach wyodrębnionej części rachunku kosztów. Rachunek kosztów służył zapewnieniu informacji na temat wysokości kosztów pozbywania się, składowania i utylizacji odpadów i śmieci (95,24% badanych dużych podmiotów), wysokości opłat i podatków ekologicznych, kosztów zbywalnych praw emisji, opłat kompensacyjnych, opłat produktowych i depozytowych (85,71%), wysokości kosztów zużycia energii (80,95%), nakładów na inwestycje ekologiczne (47,62%), wysokości kar ekologicznych związanych z koniecznością usuwania szkód spowodowanych w środowisku

przez działalność firmy (42,86%) (Szadziwska, 2009, s. 167). A. Szadziwska wskazuje, że obecnie najczęściej przyjmowanym rozwiązaniem jest zaliczanie kosztów środowiskowych do kosztów ogólnych podmiotu, bez przydzielania do konkretnych produktów, procesów czy miejsc powstawania. Takie podejście prowadzi do (Szadziwska, 2013b, s. 358):

- zniekształcania informacji na temat powstających w przedsiębiorstwie kosztów środowiskowych, co uniemożliwia podejmowanie działań mających na celu ich redukcję;
- niewłaściwej kontroli kształtowania się kosztów środowiskowych;
- pomijania bądź tylko częściowego uwzględniania kosztów środowiskowych w podejmowaniu decyzji;
- nieuzasadnionego obciążania tą grupą kosztów produktów nieuczestniczących w ich powstawaniu, co utrudnia ocenę rentowności wszystkich produktów;
- ograniczonych możliwości zarządzania kosztami środowiskowymi.

A. Szadziwska (2013a) stwierdza, że obecnie stosowane w rachunkowości rozwiązania uniemożliwiają pomiar i prezentację społeczno-ekonomicznej efektywności prowadzonych działań. Zdaniem autorki, możliwości prawidłowej oceny i kontroli wpływu przedsiębiorstw na otoczenie, a także ograniczony dostęp do informacji o odpowiedniej jakości uniemożliwiają zarządzającym podejmowanie właściwych decyzji gospodarczych. Autorka dopatruje się powodów takiego stanu rzeczy w problemach związanych z (Szadziwska, 2013a, s. 270–272):

- pomiarem kosztów i korzyści zarówno tych, które trudno jest skwantyfikować, jak i tych powstających w przyszłości¹⁰⁴;
- wykorzystywaniem do pomiaru i ewidencji środowiskowych oraz społecznych aspektów działalności ogólnie przyjętych rozwiązań rachunkowości, tym samym implikuje to brak wyodrębniania kont szczegółowych do ewidencji kosztów środowiskowych, co uniemożliwia ich prawidłową kontrolę, uwzględnianie efektywności ekologicznej i społecznej przyszłych projektów inwestycyjnych, a także podział kosztów środowiskowych na produkty bądź procesy je powodujące;
- niedostosowaniem w przedsiębiorstwach systemów informatycznych do gromadzenia i przetwarzania informacji na temat działań podejmowanych na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- nieobligatoryjnym charakterem dokonywania ujawnień dotyczących działań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- brakiem odpowiedniej komunikacji między poszczególnymi wydziałami przedsiębiorstwa.

Zdaniem P. Arroyo (2008, s. 27), w przypadku gdy jednostka nie ewidencjonuje kosztów środowiskowych i społecznych w podziale według działalności, obiektu

¹⁰⁴ Na przykład koszty utraty dobrego wizerunku i satysfakcji pracowników, koszty przyszłych zobowiązań środowiskowych czy kosztów bądź korzyści społeczności lokalnej z inwestycji proekologicznej.

i produktów, pierwszym krokiem w dostosowaniu rachunkowości zarządczej jest identyfikacja kosztów środowiskowych i społecznych, a następnie włączenie ich do swoich systemów kalkulacji kosztów, systemów pomiaru wyników i budżetowania kapitałowego. Dopiero kolejne etapy rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej pozwalają na stopniowe wprowadzanie instrumentarium służącego wsparciu realizacji strategii rozwoju zrównoważonego danego przedsiębiorstwa.

E. Albelda (2011) przeprowadziła badania, w jaki sposób praktyki rachunkowości zarządczej mogą wzmacniać zarządzanie środowiskiem i zagwarantować utrzymanie systemu zarządzania środowiskowego. Autorka wykorzystała jakościowe badania terenowe oparte na częściowo ustrukturyzowanych wywiadach z kierownikami do spraw ochrony środowiska, księgowymi i specjalistami rachunkowości zarządczej w organizacjach zarejestrowanych w EMAS¹⁰⁵. Badania przeprowadzone przez autorkę wskazały rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w czterech obszarach: wyceny inwestycji, rachunku kosztów i kalkulacji, budżetowania oraz pomiaru wyników. Respondenci stwierdzili niewielką rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w ocenie środowiskowych projektów inwestycyjnych, natomiast znaczącą rolę przypisywali rachunkom kosztów środowiskowych. Badania ujawniły, że specjaliści rachunkowości zarządczej identyfikują i definiują koszty środowiskowe, określając kryteria przydziału kosztów do rachunków ogólnych. Badanie E. Albeldy wskazało jednak, że działania te wynikały przede wszystkim z potrzeby przygotowywania danych z systemu informacji zarządczej do obowiązkowej sprawozdawczości finansowej w zakresie kosztów środowiskowych. Zdaniem respondentów, dane przygotowywane na cele sprawozdawcze nie wymagały prawie żadnej znaczącej modyfikacji na potrzeby zarządzania. Podkreślano jednak, że wzrost obowiązków sprawozdawczych wzmocnił wewnętrzne funkcje kontrolne, a także przyczynił się do dalszego usprawnienia identyfikacji kosztów środowiskowych w ramach systemów kalkulacji kosztów. Badanie ukazało, że systemy rachunków kosztów istotnie wspierają zarządzanie środowiskiem, a także wewnętrzną sprawozdawczość środowiskową (Albelda, 2011, s. 88).

Badania E. Albeldy (2011) wykazały także, że budżetowanie stanowi istotny instrument zarządzania środowiskowego, lecz specjaliści rachunkowości zarządczej partycypowali w nim tylko częściowo. Według autorki systemy pomiaru wyników oddziaływania środowiskowego znajdują się pod kontrolą działu zarządzania środowiskowego i powszechnie w badanych podmiotach stosowania wskaźników środowiskowych nie odnoszono ich do rachunkowości. Przez większość respondentów zostały one uznane za narzędzia zarządzania środowiskiem, a nie za elementy praktyki rachunkowej (Albelda, 2011, s. 92). Autorka badań zwraca uwagę na ograniczenia wykorzystania wiedzy specjalistów rachunkowości zarządczej w kompleksowym zarządzaniu przedsiębiorstwem zrównoważonym, określając je nawet jako „barie-

¹⁰⁵ EMAS – System Ekozarządzania i Audytu w krajach Unii Europejskiej – por. podrozdział 1.1. niniejszej rozprawy.

reż dla zarządzania środowiskowego opartego na odpowiedzialności”. Wynika ona ze zbytnej koncentracji na aspektach finansowych ograniczającej rozpoznawanie i uwzględnianie problemów społecznych lub środowiskowych. Zdaniem autorki, choć rola specjalisty rachunkowości zarządczej systematycznie się zmienia, to nadal nie zapewnia wielowymiarowego wsparcia w harmonizowaniu różnorodnych celów przedsiębiorstwa (Albelda, 2011, s. 85–86).

Z kolei wyniki badań T. D. Wilmsursta i G.R. Frosta potwierdziły, że funkcja specjalistów rachunkowości zarządczej polega na pośrednictwie w zakresie rozwoju zrównoważonego i może być analizowana w dwóch wymiarach (Wilmsurst i Frost, 2001, s. 136):

- wewnętrznym – poprzez zaangażowanie w działalność operacyjną przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem wyników dotyczących realizacji celów rozwoju zrównoważonego;
- zewnętrznym – poprzez wsparcie ujawnienia informacji o wynikach działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego kierowanych do zewnętrznych użytkowników raportów.

Według V. Mistry, U. Sharma i M. Low (2014) specjaliści rachunkowości zarządczej pełnią funkcję „czynnika” ułatwiającego podejmowanie decyzji dotyczących wyższego szczebla zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym. Zdaniem autorów, istnieje potrzeba wykorzystania ich wiedzy, w szczególności w zakresie zarządczej rachunkowości środowiskowej, w podejmowaniu decyzji związanych z osiągnięciem założonych przez podmiot celów rozwoju zrównoważonego, aby uzyskać legitymację od całego społeczeństwa (Mistry i in., 2014, s. 128).

Wyniki badań przeprowadzone przez CIMA (2011) wykazały, że choć specjaliści z rachunkowości zarządczej są przygotowani do wsparcia realizacji strategii rozwoju zrównoważonego, to jednak wielu nie angażuje się w ten obszar działań strategicznych. Badanie CIMA wykazało, że członkowie CIMA mieli wyższy wskaźnik zaangażowania w realizację strategii rozwoju zrównoważonego niż przedsiębiorstwa nieposiadające członków CIMA, choć nadal stanowili mniejszość w zespołach interdyscyplinarnych. Udział specjalistów z rachunkowości zarządczej oszacowano na poziomie 12% zespołu zajmującego się wdrażaniem i ocenianiem strategii rozwoju zrównoważonego, podczas gdy grupę dominującą stanowili dyrektorzy zarządzający oraz menedżerowie działów zasobów ludzkich i marketingu (CIMA, 2011, s. 1).

Jako główne narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane w ocenie stopnia realizacji strategii rozwoju zrównoważonego, według badań P. Arroyo (2008) i E. Albeldy (2011), są stosowane systemy pomiaru wyników, systemy kalkulacji kosztów i budżet operacyjny. Inne wymieniane w literaturze instrumentarium wspierające zarządcze aspekty rachunkowości to rachunek pełnych kosztów, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek redukcji kosztów, benchmarking, rachunek kosztów docelowych i strategiczna karta wyników, a także metody analizy i oceny projektów inwestycyjnych

(por. Atkinson i in., 2012; Figge, Hahn, Schaltegger i Wagner, 2002; IMA, 1996; Jasch, 2009; Maas i in., 2016; Nikolaou i Evangelinos, 2010; Sidorchuk, 2002; Szadziwska, 2013a, 2014; Szczypa, 2007, s. 131; 2012, s. 148). Tabela 31. prezentuje wymieniane w piśmiennictwie naukowym narzędzia rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem ich możliwości integrowania aspektów społecznych, środowiskowych i ekonomicznych w ocenie realizacji założeń strategii rozwoju zrównoważonego.

Tabela 31. Instrumenty rachunkowości wspierające realizację strategii rozwoju zrównoważonego

Zakres przedmiotowy	Instrumenty
Aspekty środowiskowe	rachunek pełnych kosztów rachunek kosztów środowiskowych rachunek kosztów działań rachunek kosztów docelowych budżetowanie środowiskowe środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia wskaźniki kosztów środowiskowych raportowanie środowiskowe metody analizy i oceny projektów inwestycyjnych
Aspekty społeczne	raporty społeczne wskaźniki kosztów społecznych
Aspekty triady celów rozwoju zrównoważonego	strategiczna karta wyników w koncepcji rozwoju zrównoważonego rachunek kosztów cyklu życia produktu benchmarking

Wymienione w tabeli 31. instrumenty rachunkowości zarządczej w różny sposób pozwalają na realizację założeń strategii rozwoju zrównoważonego. Do pomiaru i rozliczania kosztów środowiskowych są wykorzystywane takie narzędzia, jak rachunek pełnych kosztów, rachunek kosztów środowiskowych, rachunek kosztów działań, budżetowanie środowiskowe, środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia, raportowanie środowiskowe wraz ze wskaźnikami kosztów środowiskowych. Do analizy i oceny projektów inwestycyjnych są wykorzystywane różne metody, sprzężone z instrumentarium rachunkowości zarządczej, w tym analiza portfelowa, budżetowanie kapitałowe, rachunek kosztów cyklu życia, wykorzystujące wskaźniki okresu zwrotu nakładów inwestycyjnych, wskaźniki oparte o zdyskontowane przepływy pieniężne, bazujące na zmianie wartości pieniądza w czasie. Natomiast aspekty społeczne zasadniczo są uwzględniane w raportowaniu społecznym poprzez wskaźniki kosztów społecznych. Z kolei łączną ocenę realizacji strategii rozwoju zrównoważonego wspiera głównie strategiczna karta wyników (*Sustainable Balanced Scorecard, Sustainability Scorecard*, zwana dalej SBSC)¹⁰⁶, rachunek kosz-

¹⁰⁶ Zarządcza rachunkowość zrównoważona wykorzystuje nie tylko dane pieniężne, ale także dane niepieniężne (fizyczne), ponieważ często odzwierciedlają one czynniki determinujące wyniki finan-

tów cyklu życia produktu i benchmarking. Główne założenia wybranych instrumentów rachunkowości stanowiące formę zaleceń przedstawia w ujęciu normatywnym podrozdział 3.4. niniejszej rozprawy.

Rola rachunkowości w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego wynika z możliwości wsparcia pomiaru, oceny i kontroli dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przyczyniających się do długookresowego wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Ukazany stosunkowo niski poziom wykorzystania rachunkowości w realizacji założeń strategicznych przedsiębiorstw zrównoważonych świadczy o potrzebie przeprowadzenia pogłębionych badań diagnozujących przesłanki rozwoju rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Niezbędne w antycypowaniu jej ewolucji i jej przyszłym utylitarnym wykorzystaniu w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego jest rozpoznanie pożądaných przez praktykę rozwiązań i instrumentów wspierających proces integrowania wyników efektywności wykorzystywania różnych zasobów przedsiębiorstwa w perspektywie długookresowej. Znaczenie rachunkowości wiąże się nie tylko z pomiarem, ewidencją i prezentacją rezultatów działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jej istotna rola w przedsiębiorstwie zrównoważonym wynika ze wsparcia zarządzających poprzez uświadamianie oczekiwań interesariuszy i możliwości ich realizacji, a także motywowanie do systematycznego doskonalenia stosowanych rozwiązań uwzględniających gospodarowanie zasobami w sposób zapewniający integrowanie efektywności ekonomicznej ze społeczną i środowiskową.

Przyjęcie perspektywy badawczej głównych teorii pozytywnych, w tym teorii interesariuszy, teorii legitymizacji i teorii instytucjonalnej, w objaśnianiu zmian rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na realizację strategii rozwoju zrównoważonego pozwala zinterpretować dotychczasową jej praktykę i przewidywać przyszłe rozwiązania. Teorie pozytywne pozwalają dostrzec wewnętrzny wymiar *accountability* przedsiębiorstwa oraz rolę rachunkowości w przeprowadzaniu wewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa. Stosowane do objaśniania wykorzystania rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego mogą zatem wesprzeć zrozumienie procesów występujących w jej praktyce. Analizę przesłanek rozwoju rachunkowości zarządczej w świetle teorii interesariuszy, teorii legitymizacji oraz teorii instytucjonalnej przedstawiono w podrozdziale 3.3. niniejszej rozprawy.

sowe (Burritt i in., 2002, s. 45; Maas i in., 2016, s. 242). Za instrument łączący dane pieniężne i niepieniężne ukazujące dokonania wynikające ze stosowania zasad rozwoju zrównoważonego uznaje się strategiczną kartę wyników (szerzej w podrozdziale 3.4. niniejszej rozprawy).

3.3. Rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego w świetle teorii pozytywnych

3.3.1. Teoria interesariuszy

Teoria interesariuszy służy objaśnieniu relacji przedsiębiorstwa z jego interesariuszami¹⁰⁷. Pozwala zrozumieć, dlaczego w przedsiębiorstwie zrównoważonym cała wiązka relacji z interesariuszami stanowi o jego długotrwałej przewadze konkurencyjnej. Tym samym uzasadnia, dlaczego pomiar długookresowego sukcesu przedsiębiorstwa nie można ograniczać do tworzenia wartości tylko jednej grupy, na przykład właścicieli (Szychta, 2007, s. 107). Przez perspektywę teorii interesariuszy można postrzegać zadania rachunkowości zarządczej¹⁰⁸. Podstawowym celem rachunkowości jest bowiem dostarczanie finansowych i niefinansowych informacji potrzebnych do podejmowania decyzji ekonomicznych, społecznych i ekologicznych przez różnych interesariuszy oraz do dokonywania rozrachunku (Szychta, 2003, s. 133–134). Wobec interesariuszy wewnętrznych cel ten implikuje zadanie dla rachunkowości zarządczej w formie zapewnienia informacji wspierających rozrachunek z odpowiedzialności przedsiębiorstwa na potrzeby zarządcze. Interesariusze przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego – zarówno ci wewnętrzni, jak i zewnętrzni – oczekują bowiem informacji o szeroko rozumianej racjonalności działalności polegającej na harmonizowaniu celów ekonomicznych, społecznych, etycznych i środowiskowych (Zyznarska-Dworczak, 2014a, s. 144).

W badaniach z obszaru rachunkowości teoria interesariuszy wymaga uwzględnienia relacji z szerokim gronem odbiorców informacji z jej systemu. W rezultacie w systemach zarządzania przedsiębiorstwami problem równoważenia celów staje się czynnikiem orientującym zasady konstrukcji systemów gromadzenia i dostarczania informacji zarządczej. M. Łada i A. Kozarkiewicz (2014, s. 45) wyróżniają w obszarze rachunkowości zarządczej badania nad:

- wartością dla interesariuszy, służące analizie korzyści dostarczanych różnym interesariuszom;
- wartością interesariuszy, służące analizie korzyści osiągniętych przez przedsiębiorstwo w wyniku współpracy z określonym interesariuszem.

Zdaniem autorek, w ramach pierwszego nurtu badawczego szczególnie istotne w ostatnich latach stają się badania dotyczące wartości dla klienta, a także współpracy z dostawcami i innymi partnerami (interesariuszami) w ramach łańcuchów

¹⁰⁷ Podstawowe założenia teorii interesariuszy przedstawiono w punkcie 2.2.2. niniejszej rozprawy.

¹⁰⁸ Perspektywę teorii interesariuszy w objaśnianiu zmian rachunkowości zarządczej przyjęto w licznych badaniach naukowych (na przykład Burritt i Schaltegger, 2010; Deegan, 2010; Mistry i in., 2014; Łada i Kozarkiewicz, 2014; De Villiers i Staden, 2014).

i sieci wartości. Jednocześnie perspektywa teorii interesariuszy pomaga objaśniać wyniki badań w zakresie systemów pomiaru osiągnięć oraz konstrukcji odpowiednich miar dotyczących współpracy z interesariuszami (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 45). Oba wymiary badań można odnieść do istoty rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na rozwój zrównoważony. Wiedza na temat oczekiwań informacyjnych interesariuszy wewnętrznych pozwala odpowiednio ukierunkowywać system pomiaru i komunikowania informacji zarządczej na temat dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jednocześnie przyjęcie perspektywy wyniku współpracy z interesariuszami wewnętrznymi wskazuje celowość rozwoju niezbędnych dla niej instrumentów pomiaru i komunikowania wyników realizacji strategii rozwoju zrównoważonego.

Koncepcja rozwoju zrównoważonego zwiększyła zainteresowanie teorią interesariuszy, w tym w szczególności w zakresie dotyczącym zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy wewnętrznych i podejmowania decyzji zarządczych. Świadczą o tym wyniki badań prezentowane w piśmiennictwie naukowym (na przykład Gray i in., 1997; Gray i Bebbington, 2000; Perrini i Tencati, 2006). Teoria interesariuszy pozwala definiować grupy wpływające na podmiot i grupy pozostające pod wpływami tego podmiotu. Tym samym umożliwia wskazywanie zakresu, w jakim przedsiębiorstwo jest w stanie rozpoznawać i rozliczać odpowiedzialność w ramach koncepcji *accountability* (Gray i in., 1997, s. 4). Kluczowymi interesariuszami informacji z systemu rachunkowości rozwoju zrównoważonego są osoby podejmujące strategiczne decyzje w zakresie działań realizujących założenia strategii rozwoju zrównoważonego. Przede wszystkim należy do nich zarząd przedsiębiorstwa, a także takie działy przedsiębiorstwa, jak departament sprawozdawczości, audytu wewnętrznego, ryzyka, marketingu i reklamy oraz *public relations* i komunikacji¹⁰⁹.

Perspektywę teorii interesariuszy przyjęli R.L. Burritt oraz S. Schaltegger w objaśnianiu roli rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym. Autorzy traktują rachunkowość jako (2010, s. 832):

- proces, w którym strumienie informacji służą podejmowaniu decyzji w zakresie zarządzania;
- produkt (lub usługę) dla interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych zainteresowanych informacjami o rozwoju zrównoważonym danego podmiotu.

Zdaniem autorów, zarządcza rachunkowość zrównoważona składa się bowiem z elementów podejścia „zewnętrznego” i „wewnętrznego”. Podejście „na zewnątrz” obejmuje dialog z interesariuszami, ujawnienia publicznie omawianych problemów oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie, raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jednocześnie definiuje niezbędne działania pomiaro-

¹⁰⁹ Jednak, jak ukazują wyniki badań prezentowanych w podrozdziale 3.2. niniejszej pracy, rachunkowość zarządcza odgrywa również istotną rolę w prezentacji informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego dla interesariuszy zewnętrznych.

we i zarządcze w celu zaspokajania potrzeb podmiotów zewnętrznych, takich jak agencje ratingowe, grupy medialne i inne zainteresowane strony. Zdaniem autorów, zewnętrzna sprawozdawczość jest ponadto wynikiem zapotrzebowania ze strony menedżerów na pozycjonowanie przedsiębiorstwa w społeczeństwie i na rynku oraz komunikowanie osiągnięć (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 832).

Natomiast podejście „wewnętrzne” rachunkowości opiera się, zdaniem R.L. Burritta oraz S. Schalteggera, na strategii biznesowej i analizie tych zagadnień, które są istotne dla skutecznej realizacji strategii poprzez pomiar, zarządzanie i przedstawianie raportu z wyników rozwoju zrównoważonego. W związku z tym rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako proces gromadzenia informacji i komunikacji w celu wspierania procesu decyzyjnego w realizacji strategii rozwoju zrównoważonego. Zdaniem autorów, jest napędzana przez konkurencyjne siły rynkowe i chęć pomyślnego wdrożenia powiązanych strategii korporacyjnych (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 832). Zarządcze aspekty w konceptualizowaniu działań strategicznych na rzecz rozwoju zrównoważonego służą zatem zapewnieniu przejrzystości działań wobec interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych.

W przedsiębiorstwie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego intensyfikacja przepływu informacji może mieć nie tylko charakter wewnętrzny, ale i zewnętrzny. Informacje mające do tej pory charakter wewnętrzny są dobrowolnie lub obligatoryjnie ujawniane w celu budowania zaufania i zwiększania przejrzystości oraz zapewnienia bezpieczeństwa dla szerokiej grupy interesariuszy. Rolą rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym jest zatem, oprócz wsparcia zarządzających, także utrzymywanie relacji z szeroką grupą interesariuszy, w tym z partnerami zewnętrznymi (por. Zarzycka, 2016, s. 148). Wraz z obowiązkiem prezentowania coraz szerszej informacji dotyczącej rachunkowości zmianie ulega dotychczasowy podział informacji na „zewnętrzną”, generowaną przez rachunkowość finansową, i „wewnętrzną”, uzyskiwaną na podstawie rachunkowości zarządczej na potrzeby zarządzających przedsiębiorstwem. Rachunkowość zarządcza, coraz częściej wykorzystywana w sprawozdawczości, traci częściowo swój charakter wewnętrzny na rzecz udostępniania informacji użytkownikom zewnętrznym, umożliwiając pełniejszą ocenę i prognozę sytuacji podmiotu gospodarczego (Zyznarska-Dworczak, 2007, s. 190)¹¹⁰.

W interpretacji przesłanek rozwoju rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym można wykorzystać perspektywę dwóch głównych nurtów wyróżnianych w ramach teorii interesariuszy (Guthrie i Parker, 1989; Gray, Walters, Bebbington i Thompson, 1995; Deegan, 2010):

- nurt etyczny (moralny, normatywny);
- nurt menedżerski (pozytywny).

¹¹⁰ Szerzej na temat ujawniania podejścia zarządczego w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego pisze na przykład S. Schaltegger i M. Wagner (2006), B. Zyznarska-Dworczak (2014a).

Według założeń nurtu etycznego teorii interesariuszy rachunkowość zarządcza powinna na równi traktować wszystkich interesariuszy. To znaczy powinna wspierać zarządzających w koordynacji interesów wszystkich interesariuszy, gwarantując wiarygodność informacji na temat realizacji zadań strategii rozwoju zrównoważonego wobec wszystkich interesariuszy wewnętrznych, a także w wymaganym zakresie interesariuszy zewnętrznych. Z kolei w nurcie menedżerskim teorii interesariuszy zadaniem rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego jest wsparcie zarządzania relacjami z interesariuszami, których znaczenie dla przedsiębiorstwa jest największe. Brak zgodności potrzeb wszystkich interesariuszy z potrzebami najważniejszych interesariuszy rodzi patowe dla zarządzających sytuacje i dylematy moralne. W konsekwencji braku faktycznej możliwości godzenia i równoważenia triady strategicznych celów przedsiębiorstwa pojawia się zjawisko *decouplingu*.

Do *decouplingu*, zarówno na poziomie praktyki i polityki, jak i celów i ich realizacji, dochodzi w szczególności w sytuacji, gdy naciski społeczne pozostają w sprzeczności z przekonaniami zarządzających na temat tego, co jest efektywne dla organizacji, lub gdy różni interesariusze prezentują sprzeczne oczekiwania. Taka sytuacja sprzyja pojawianiu się rozwiązań, których głównym celem jest poświadczenie gotowości do poddania się naciskom i utrzymania legitymizacji. Niezależnie od kreowania reputacji organizacja nadal stosuje – pozostające z nimi w sprzeczności – rozwiązania sprzyjające efektywności (Łada, 2016, s. 11–12). Na przykład dzieje się to w sytuacji, gdy zarządzający muszą doprowadzać do możliwie wysokiego zwrotu dla akcjonariuszy, a wiąże się to z działaniami nieakceptowanymi przez inne grupy interesariuszy (Nowak, M., 2015, s. 175). W teorii rachunkowości brak modelu wspomagającego rozwiązywanie dylematów etycznych. Ich pokonywanie wspiera szerokie spojrzenie na konsekwencje różnych możliwości oraz umiejętności moralnej oceny podejmowanych decyzji i wartościowania w zakresie wiarygodności tworzonych informacji (Maruszewska, 2014, s. 9). Ale jednocześnie ocenę racjonalności z perspektywy różnych interesariuszy ogranicza także złożoność i zmienność procesów ekonomiczno-społecznych, a niewłaściwa w ich oczach reakcja podmiotu może grozić utratą legitymizacji i pogorszeniem relacji z zainteresowanymi stronami.

Teoria interesariuszy zakłada zasadniczo, że właściwe relacje z interesariuszami i zarządzanie podmiotem zgodnie z ich interesem pomagają w kreowaniu wartości w wielu wymiarach i dlatego ma pozytywny wpływ na jego osiągnięcia. Zwiększona wrażliwość etyczna, nasilająca się konkurencja oraz hiperaktywne media, a jednocześnie harmonizowanie celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych mnożą dylematy moralne zarządzających. Ich rozwiązywanie w kontekście teorii interesariuszy wymaga uwzględnienia w wymiarach pomiaru osiągnięć etyki w zakresie (Nowak, M., 2015, s. 175–176):

- definiowania osiągnięć,
- wyznaczania pożądaných wartości w pomiarze osiągnięć,
- mierzenia osiągnięć,

- przedstawiania zmierzonych osiągnięć,
- konsekwencji pomiaru osiągnięć.

Założenia etyczne stanowią podstawę rozrachunku z odpowiedzialności zarówno wobec interesariuszy zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Zdaniem R. Graya i współautorów (1997), w teorii interesariuszy walczy się o utrzymanie czegoś innego niż tylko legitymizacji skoncentrowanej na danym podmiocie. Teoria interesariuszy jest stosunkowo „cicha”, jeśli chodzi o to, w jaki sposób przedsiębiorstwo – jeśli w ogóle – monitoruje potrzeby zainteresowanych stron i reaguje na nie. Czyni to ogólnie, gdy jest to w tradycyjnym interesie gospodarczym, na przykład w formie dążenia do zysku czy maksymalizacji wartości. Dlatego rachunkowość w koncepcji rozwoju zrównoważonego oparta na perspektywie interesariuszy ma wartość społeczną tylko wtedy, gdy przyjmie zasady moralne danego podmiotu i im podporządkuje potrzeby jej interesariuszy (Gray i in., 1997, s. 4).

Podsumowując można stwierdzić, że w świetle teorii interesariuszy rachunkowość zarządcza może realizować potrzeby informacyjne interesariuszy związane z podejmowaniem decyzji zarządczych w przedsiębiorstwie zrównoważonym. Przyjęcie perspektywy teorii interesariuszy w analizie niezbędnych zmian rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym wskazuje potrzebę konceptualizacji:

- możliwości i narzędzi rachunkowości niezbędnych w zaspokajaniu potrzeb informacyjnych wewnętrznych interesariuszy przedsiębiorstwa zrównoważonego;
- ukierunkowania rachunkowości zarządczej na pomiar dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, oczekiwanych przez interesariuszy wewnętrznych;
- możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w rozwiązywaniu przez zarządzających przedsiębiorstwem zrównoważonym dylematów moralnych w wyborze niekiedy przeciwstawnych celów rozwoju zrównoważonego;
- sposobów wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w przeciwdziałaniu uleganiu przez zarządzających presji różnych interesariuszy;
- możliwości wsparcia przez rachunkowość zarządczą realizacji potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych.

Znaczenie rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym w teorii interesariuszy uzupełnia perspektywa teorii legitymizacji i teorii instytucjonalnej.

3.3.2. Teoria legitymizacji

Teoria legitymizacji pomaga zrozumieć zachowanie przedsiębiorstwa zrównoważonego¹¹¹. Głównym założeniem teorii legitymizacji jest realizacja kontraktu spo-

¹¹¹ Podstawowe założenia teorii legitymizacji przedstawiono w punkcie 2.2.3. niniejszej rozprawy.

łecznej organizacji, która umożliwia uznanie jej celów. Umowa społeczna wymaga z kolei przyjęcia strategii na rzecz rozwoju zrównoważonego wpływającej na różne obszary działalności i ich oddziaływanie na otoczenie. Formą komunikowania realizacji jej założeń jest sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, wykorzystywana do wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa za wykorzystanie powierzonych jej różnorodnych zasobów (Zyznarska-Dworczak, 2018b, s. 195). Służy zatem ocenie interesariuszy stopnia respektowania zawartych umów przez przedsiębiorstwo.

W rachunkowości zainteresowanie problematyką legitymizacji stało się podstawą istotnych rozważań naukowych w wyniku rozwoju teorii instytucjonalnych, które wprowadziły do teorii o rachunkowości analizę mechanizmów społecznych, ich wpływów, siły, prezentowanych norm i wartości oraz kognitywnych sił sprawczych stanowiących zarówno kontekst, jak i rezultat działań związanych z tworzeniem i rozwojem systemów rachunkowości (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 165–166). Jednak teoria legitymizacji jest stosunkowo rzadko odnoszona do rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej, choć o zarządzaniu legitymizacją pisał już M.C. Suchman (1995). Badania w obszarze rachunkowości zarządczej w świetle teorii legitymizacji przeprowadzili m.in. P. Arroyo (2012), S. Joshi i Y. Li (2016), M. Łada i A. Kozarkiewicz (2013), J. Vaivio (2008), M. Messner, C. Becker, U. Schäffer i C. Binder (2008), V. Mistry z zespołem (2014), B. Zyznarska-Dworczak (2015c, 2018b).

S. Joshi i Y. Li (2016) stwierdzają, że przedsiębiorstwa muszą zademonstrować wysiłki na rzecz uwzględnienia efektów zewnętrznych w procesie decyzyjnym jako warunek konieczny do uzyskania legitymizacji i licencji na prowadzenie działalności. Zdaniem S. Joshi i Y. Li (2016), rosnący niedobór zasobów, ryzyko środowiskowe, zróżnicowanie rynku i pojawiające się możliwości biznesowe wymagają monitorowania i zarządzania kwestiami środowiskowymi i społecznymi, a samo ceremonialne przyjęcie strategii CSR może nie być już wystarczające. Według autorów zaspokojenie potrzeb informacyjnych zewnętrznych interesariuszy i, co ważniejsze, ułatwienie strategicznych decyzji wewnętrznych decydentów implikuje potrzebę dostosowywania w tym celu systemów rachunkowości rozwoju zrównoważonego (Joshi i Li, 2016, s. 7).

Zdaniem S. Joshi i Y. Li (2016), zapewnianie systemów rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego będzie wymagało wykroczenia poza jej „strefę komfortu” w kierunku pomiaru i zarządzania zewnętrznymi skutkami środowiskowymi i społecznymi. Autorzy dostrzegają jednocześnie powiązanie legitymizacji strategicznej z koncepcją *accountability*, wskazując potrzebę teoretycznej analizy złożonego problemu „głównego agenta”, w którym funkcja użyteczności zleceniodawcy obejmuje szersze cele środowiskowe i społeczne (Joshi i Li, 2016, s. 7).

Z kolei zdaniem B. Zyznarskiej-Dworczak (2015c), znaczenie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym wynika z podziału legitymizacji na instytucjonalną i strategiczną (por. punkt 2.2.2. niniejszej rozprawy), determinującego odpowiednio dwa wymiary rachunkowości: wewnętrzny i zewnętrzny.

Zdaniem autorki, legitymizacja instytucjonalna determinuje rachunkowość (sprawozdawczość), gdyż wymaga wykazania legalności i praworzędności poprzez przestrzeganie standardów raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, choć wymaga w tym także wsparcia rachunkowości zarządczej. Natomiast legitymizacja strategiczna wyznacza rolę rachunkowości zarządczej poprzez wykorzystanie informacji generowanych w jej systemie do planowania, kontrolowania i komunikowania działań na rzecz rozwoju zrównoważonego dla interesariuszy wewnętrznych podmiotu. Zdaniem autorki, wykazanie racjonalności ekonomicznej działań przedsiębiorstwa z jednoczesnym uwzględnieniem jego oddziaływania na społeczeństwo i środowisko naturalne legitymizuje działania zarządcze realizujące strategię rozwoju zrównoważonego danej jednostki gospodarczej. Według B. Zyznarskiej-Dworczak możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej legitymizujące działania zarządcze w przedsiębiorstwie zrównoważonym łączą główny cel w postaci planowania i kontroli działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w formie realizacji przyjętej strategii. Do kompleksowej oceny skuteczności tych działań niezbędne jest bowiem wykorzystanie zintegrowanej informacji finansowej i niefinansowej, generowanej w ramach rachunkowości zarządczej (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 185–187). Ponadto logiczne i transparentne zakomunikowanie podejścia zarządczego w zakresie działań na rzecz rozwoju zrównoważonego może pomóc w pełniejszej prezentacji potencjału przedsiębiorstwa, kierowanej do interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych.

Według M. Łady i A. Kozarkiewicz (2013) wykorzystanie teorii legitymizacji pozwala rozszerzyć zakres badań nad rachunkowością zarządczą z metod przygotowania i wykorzystania informacji finansowej do celów zarządzania na analizę percepcji tych informacji przez otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne oraz mechanizmy kształtowania tej percepcji przez uczestników procesów tworzących system rachunkowości zarządczej. Autorki wskazują, że teoria legitymizacji może stanowić podstawę badań w zakresie (Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 172):

- motywacji organizacji do rozwoju systemów rachunkowości zarządczej,
- posługiwania się przez zarządzających informacją wewnętrzną,
- wymiany informacji z systemu rachunkowości zarządczej w relacjach międzyorganizacyjnych.

Zdaniem autorek, legitymizacja może być jednym z potencjalnych czynników motywujących przedsiębiorstwa do rozwoju systemów rachunkowości zarządczej. W szczególności może służyć jako motyw w posługiwaniu się przez zarządzających informacją wewnętrzną w celu pozyskania akceptacji wewnętrznej i zewnętrznej dla podejmowanych działań (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 172). Rachunkowość zarządcza może zatem służyć również jako narzędzie motywowania pracowników do odpowiedzialnej postawy na swoim stanowisku pracy, zgodnej z zasadami rozwoju zrównoważonego.

M. Łada i A. Kozarkiewicz (2013) wskazują, że potrzeba legitymizacji może wspierać procesy wymiany informacji zarządczej między współpracującymi, ale niezależ-

nymi podmiotami. Działania te mogą być postrzegane jako budowa wzajemnego zaufania partnerów benchmarkingowych zarówno poprzez wzajemne dostosowanie (legitymizacja pragmatyczna), jak i uczciwość we współpracy (legitymizacja moralna) (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 172). Współpraca mogłaby przyjąć charakter benchmarkingu, zaliczanego do narzędzi współczesnej rachunkowości zarządczej (Zyznarska-Dworczak, 2011, s. 243–251), zwiększając możliwości przedsiębiorstwa w zakresie obiektywnego przeprowadzenia rachunku odpowiedzialności za realizację założeń przyjętej strategii rozwoju zrównoważonego.

Warto także zwrócić uwagę, że według teorii A. Giddensa legitymizacja jest jednym z wymiarów procesów strukturacji, gdyż wpływa na działania „aktorów społecznych” i ich wzajemne oddziaływania w podmiocie gospodarczym (Macintosh i Scapens, 1990, s. 461)¹¹². Stanowi instytucje „kolektywnej świadomości” bądź „moralnej zgody” tworzące jedność ładu społecznego. Na struktury legitymizacji składają się kody, zasady normatywne oraz obowiązki moralne. Dzięki temu aktorzy społeczni wiedzą, co jest uznawane za dozwolone, a co za zakazane. Wynikiem procesów legitymizacji jest podejmowanie moralnych działań (Zarzycka, 2016, s. 44).

Podejście strukturacji procesów w obszarze rachunkowości zarządczej wpisuje się w nurt badań instytucjonalnych w zakresie legitymizacji organizacyjnej nadającej znaczenie procesom legitymizacji, implikującej zmiany izomorficzne (por. punkt 3.2.3. niniejszej rozprawy). Podejście to pozwala także objaśnić rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w legitymizacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jak stwierdzają V. Mistry i współautorzy (2014), dotychczas przeprowadzono niewiele badań dotyczących roli specjalistów rachunkowości zarządczej w legitymizacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Jednak zdaniem autorów, ich umiejętność kompleksowego postrzegania celów może istotnie wesprzeć proces legitymizowania w przedsiębiorstwie zrównoważonym (Mistry i in., 2014, s. 113 i 116). B. Zyznarska-Dworczak zauważa z kolei, że wraz z budową nowego systemu rachunkowości zarządczej ważne jest, aby zarządzający uznali rozwój zrównoważony za integralną część procesu decyzyjnego (Zyznarska-Dworczak, 2018b, s. 201). Taka nawet nieformalna instytucjonalizacja znaczenia rachunkowości zarządczej mogłaby istotnie pomóc w łagodzeniu zjawiska *decouplingu*, zarówno w wymiarze oddzielania polityki od praktyki, jak i oddzielania celów od środków.

Dążenie do faktycznej legitymizacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w wewnętrznym rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa wymaga konkretnych zmian instytucjonalnych implikujących możliwości oceny deklarowanej polityki (strategii) wobec jej realizacji, a tym bardziej możliwości oceny racjonalności przeznaczanych środków wobec rezultatów działań. Zdaniem autorki, przeciwdziałanie *decouplingowi* (lub uzasadnianie jego zakresu wobec braku możliwości jego zniwelowania) stanowi jeden z głównych celów rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Wymaga jednak zaopatrzenia specjalistów

¹¹² Szerzej na temat teorii A. Giddensa w podrozdziale 3.4. niniejszej rozprawy.

rachunkowości zarządczej w stosowne instrumentarium umożliwiające wielowymiarową analizę i ocenę działań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Podsumowując można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza może stanowić istotne narzędzie legitymizacji działań przedsiębiorstwa zrównoważonego. Poprzez zapewnienie oczekiwanej przez zarządzających informacji na podstawie pomiaru działań wynikających z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego ujawnia efektywność działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego. Tym samym pozwala ocenić przyczyny niepowiązania celów i środków w strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa objawiające się w formie zjawiska *decoupling*, wspierając skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym. Przyjęcie perspektywy teorii legitymizacji może zatem stanowić istotne wsparcie w objaśnianiu przesłanek rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym.

3.3.3. Teoria instytucjonalna

Teoria instytucjonalna zakłada¹¹³, że działalność gospodarczą determinują nie tylko czynniki ekonomiczne, lecz także wzajemne ich oddziaływanie ze społecznymi i kulturowymi instytucjami o charakterze formalnym i nieformalnym. W świetle teorii instytucjonalnej można uznać znaczenie otoczenia instytucjonalnego za kluczowe dla rozwoju rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Bogactwo teorii głoszonych przez przedstawicieli szkoły instytucjonalnej przyczynia się nie tylko do zrozumienia zmian systemów rachunkowości zarządczej, ale także zmian systemów pomiaru dokonań czy systemów rachunków kosztów, w tym zrozumienia natury i dynamiki tych zmian (Zarzycka, 2013b, s. 154). Badania w zakresie wykorzystania teorii instytucjonalnej w objaśnianiu zmian i rozwoju rachunkowości zarządczej przeprowadzili między innymi R. E. Scapens (1994), M. Granlund i K. Lukka (1998), J. Burns i R.W. Scapens (2000), B.H. Verstege (2006), J. A. Ribeiro i R.W. Scapens (2006), M. Järvenpää (2009), P. Arroyo (2012) i E. Zarzycka (2013b, 2016). Jednym z kluczowych obszarów wykorzystania teorii instytucjonalnej w praktyce rachunkowości zarządczej jest ustalenie przyczyn jej globalnej konwergencji, w tym wpływu działania mechanizmów (por. Granlund i Lukka, 1998, s. 157; Zarzycka, 2016, s. 38):

- izomorfizmu instytucjonalnego, pojawiającego się głównie pod wpływem znaczenia globalizacji, postępu w technologiach produkcji oraz systemach informacyjnych, rosnącej konkurencji na międzynarodowych rynkach oraz kryzysów światowej gospodarki;
- izomorfizmu koercyjnego, kształtującego się głównie pod wpływem międzynarodowego ustawodawstwa (na przykład dyrektyw UE), międzynarodowych po-

¹¹³ Podstawowe założenia teorii instytucjonalnej przedstawiono w punkcie 2.2.4. niniejszej rozprawy.

rozumień handlowych (na przykład WTO, NAFTA), harmonizacji przepisów odnoszących się do rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej oraz wpływem korporacji na lokalne oddziały;

- izomorfizmu normatywnego, dostrzeganego w profesjonalizacji zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej oraz edukacji uniwersyteckiej w tym zakresie;
- izomorfizmu mimetycznego, wynikającego z wpływów globalnych firm consultingowych oraz kopiowania praktyk konkurencji stosowanych w zakresie rachunkowości zarządczej przez przedsiębiorstwa.

Teoria instytucjonalna ma również istotny wpływ na rozwój badań alternatywnych rachunkowości zarządczej¹¹⁴. Według J. Baxter i W.F. Chua teoria instytucjonalna koncentruje się na tworzonych przez społeczeństwo regułach determinujących system rachunkowości zarządczej. Na system ten wpływa bowiem złożoność wielu konstrukcji otoczenia i szeregu jego oczekiwań (Baxter i Chua, 2003, s. 100). Społeczne i instytucjonalne aspekty rachunkowości zarządczej są kluczowym przesłaniem badań alternatywnych o charakterze interpretatywnym i krytycznym.

Obecnie zainteresowanie wykorzystaniem teorii instytucjonalnej w piśmiennictwie naukowym dotyczącym badań rozwoju rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego jest stosunkowo niskie. Rozważania w tym zakresie publikowali między innymi P. Arroyo (2012), S. Joshi i Y. Li (2016), I.M. Herremans i J.A. Nazari (2016) i B. Zyznarska-Dworczak (2018d), natomiast instytucjonalną perspektywę w badaniach nad środowiskową rachunkowością zarządczą wykorzystali na przykład Qian i Burritt (2008) i A. Szadziwska (2013b). Według S. Joshi i Y. Li (2016), o ile badania roli rachunkowości w raportowaniu na rzecz rozwoju zrównoważonego ogólnie opierają się na neoklasycznej teorii ekonomii i finansów, o tyle teoria instytucjonalna oferuje alternatywne ramy do analizowania reakcji organizacyjnych na zewnętrzne naciski oraz tego, jak zewnętrzne naciski motywują organizacje do zmiany i przyjmowania nowych praktyk zarządczych, takich jak zarządcza rachunkowość zrównoważona (Joshi i Li, 2016, s. 5).

P. Arroyo (2012) przeprowadziła badania, w jaki sposób nowe praktyki rachunkowości zarządczej są konstruowane społecznie w trakcie zmian organizacyjnych, w szczególności w odpowiedzi na problemy związane z rozwojem zrównoważonym. Autorka, przyjmując perspektywę teorii instytucjonalnej, nowej socjologii instytucjonalnej, a także instytucjonalnego podejścia do przedsiębiorczości, stwierdza, że wpływ paradygmatu rozwoju zrównoważonego na rachunkowość zarządczą przejawia się w potrzebie teoretyzacji procesu zmian w ramach praktyk rachunkowości. Zdaniem autorki, stwierdzony wpływ oznacza potrzebę zinstytucjonalizowania nowych praktyk rachunkowości zarządczej, zaangażowania wybranych interesariuszy w ich projektowanie oraz pozyskiwanie przez te praktyki legitymizacji. P. Arroyo

¹¹⁴ Analizę wykorzystania podejścia alternatywnego, w tym instytucjonalnego, wobec zarządczej rachunkowości zrównoważonej przedstawia podrozdział 3.4. rozprawy.

stwierdza, że proces teoretyzacji wymaga dwóch rodzajów prac instytucjonalnych (Arroyo, 2012, s. 291 i 301):

- motywowania do przyjmowania nowych praktyk w ramach rachunkowości zarządczej,
- tworzenia sojuszy w celu uzyskania porozumienia w sprawie realizacji nowych praktyk rachunkowości.

Pomiar wyników może stanowić podstawę dojścia do kompromisu w sprawie realizacji czasami wykluczających się celów rozwoju zrównoważonego. Przykładowo, wyniki uzyskiwane w ramach środowiskowej rachunkowości zarządczej ujawniają sprzeczności między krótkoterminową perspektywą maksymalizacji zysków a perspektywą długoterminową rozwoju zrównoważonego. W przeciwdziałaniu rozwarstwieniu celów i środków ich realizacji w przedsiębiorstwie zrównoważonym rachunkowość zarządcza może odgrywać istotną rolę. Zdaniem P. Arroyo, stanowi ona narzędzie ułatwiające zmierzenie się ze zjawiskiem *decouplingu*, a także może służyć jako narzędzia legitymizacji (Arroyo, 2012, s. 291 i 301).

Wspólny efekt presji legitymizacyjnej i instytucjonalnej, motywacji menedżerskich i relacji z interesariuszami w zakresie projektowania systemów kontroli w zakresie raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego był przedmiotem badań I.M. Herremans i J.A. Nazari (2016). Próbę badawczą stanowiły kanadyjskie przedsiębiorstwa naftowe i gazowe borykające się z presją instytucjonalną, aby poprawić przejrzystość w zakresie ich efektywności środowiskowej i społecznej. Autorzy w swoich badaniach ukazują wpływ pozornie podobnych nacisków zewnętrznych na konstruowanie różnych wewnętrznych systemów i procesów raportowania ze względu na różne logiki instytucjonalne i relacje z interesariuszami. Badanie wykazało, że rygor i cechy sprawozdawczości dotyczącej działań na rzecz rozwoju zrównoważonego zależą od motywacji i postaw kierownictwa. Badanie ujawniło, że kiedy menedżerowie są zmotywowani głównie obowiązkowymi wymaganiami dotyczącymi rozwijania relacji z interesariuszami i raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, systemy kontroli nie są dobrze rozwinięte. Natomiast gdy menedżerowie są przekonani, że warto sporządzać raporty z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, angażują się w wykonywanie pożądanых zadań, ściśle współpracując z interesariuszami przy wspólnym podejmowaniu decyzji. Taka motywacja kadry kierowniczej przyczynia się do wykorzystywania w projektowaniu systemów raportowania formalnych i nieformalnych mechanizmów kontrolnych, a także opracowywania mierników wyników i systemów kontroli ściśle powiązanych z celami oczekiwanymi przez interesariuszy (Herremans i Nazari, 2016, s. 120–122).

Można zatem stwierdzić, że przyszły potencjał badawczy w zakresie zmian rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego na tle teorii instytucjonalnej jest związany z analizą zrozumienia potrzeb informacyjnych różnorodnych interesariuszy, a następnie dostosowania do nich pomiaru dokonań w ramach systemów rachunkowości, w celu stworzenia odpowiednich warunków

zmian instytucjonalnych. Wyzwaniem dla nowych rozwiązań jest zmierzenie się z mocno zakorzenionymi zmianami izomorficznymi w tradycji zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej zorientowanego wyłącznie na finansowy wymiar oceny działalności.

Teoria instytucjonalna może służyć wyjaśnieniu następujących zagadnień związanych z rozwojem rachunkowości zarządczej (por. Zarzycka, 2013b, s. 147–152; Arroyo, 2012, s. 291–301, 303; Zyznarska-Dworczak, 2018d):

- wpływ przyjęcia strategii rozwoju zrównoważonego na instytucjonalne zmiany systemów rachunkowości zarządczej,
- wpływ wdrażania strategii rozwoju zrównoważonego na nieizomorficzne zmiany instytucjonalne w praktykach rachunkowości zarządczej,
- wykorzystanie narzędzi i metod strategicznej rachunkowości zarządczej w realizacji i ocenie działań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- możliwości konstruowania systemu rachunkowości zarządczej służącej pomiarowi dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, z uwzględnieniem czynników o charakterze społecznym, środowiskowym i politycznym, a także możliwości określenia reakcji podmiotów na proces zmian instytucjonalnych,
- dostosowywanie systemów pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego z uwzględnieniem działania różnych mechanizmów izomorficznych,
- ocena możliwości sprzężenia pomiarów wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego z innymi wynikami wykorzystywanymi w procesie decyzyjnym przedsiębiorstwa zrównoważonego,
- organizacyjne i instytucjonalne zmiany rachunkowości zarządczej ukierunkowane na zapewnienie pomiaru dokonań wspierających realizację zasad rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie,
- wpływ instytucjonalnych ograniczeń przedsiębiorstwa na utrudnienia we wdrażaniu systemu pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- wpływ izomorfizmu normatywnego i mimetycznego na praktykę stosowania całkowitego rachunków kosztów,
- wpływ współdziałania czynników międzyorganizacyjnych oraz środowiska technicznego z zewnętrzną presją instytucjonalną na wdrażanie instrumentarium rachunkowości zarządczej wspierającego pomiar dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- wpływ czynników o charakterze instytucjonalnym determinującym zmiany w roli i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej, w tym w interdyscyplinarnych zespołach realizacji strategii rozwoju zrównoważonego.

Teoria instytucjonalna może zatem stanowić tło dla innych badań interdyscyplinarnych służących wyjaśnieniu procesów i zmian systemów rachunkowości zarządczej pod wpływem rozszerzenia zakresu przedmiotowego pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w jej systemie.

3.3.4. Kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej w świetle teorii pozytywnych

Badacze rachunkowości zarządczej wykorzystują różne paradygmaty badawcze, a zatem przyjmują różne założenia dotyczące obiektywizmu, determinizmu czy celów prowadzonych badań. Wielość orientacji badawczych pociąga za sobą mnogość teorii o rachunkowości zarządczej, opartych zarówno na założeniach dotyczących racjonalności procesów i mechanizmów rachunkowości zarządczej, założeniach dotyczących roli społeczeństwa i jego instytucji (teorie instytucjonalne i neoinstytucjonalne), jak i uwzględniających podejście radykalne (Łada i Kozarkiewicz, 2014, s. 44). Badania naukowe z zakresu rachunkowości zarządczej mają charakter eklektyczny i różnorodny, choć uwzględniają jednolite założenia dotyczące natury nauk społecznych i charakteru społeczeństwa (de Araújo Wanderley i Cullen, 2013, s. 17). Współczesne badania naukowe w rachunkowości zarządczej cechują interdyscyplinarność, zróżnicowanie tematyczne i metodologiczne w zakresie analizy wzajemnych relacji między elementami systemu rachunkowości oraz jego powiązań z kontekstem organizacyjnym i społecznym.

Ta wielowymiarowość wzbudzała zainteresowanie naukowców już od początku XX wieku, inspirując do podejmowania badań nad relacją między rachunkowością a innymi dyscyplinami naukowymi, w tym między innymi z naukami społecznymi, ekonomią, statystyką, psychologią, etyką i prawem (Łagiewski, 1932, s. 345). Teorie oddziałujące na ostateczny kształt systemu rachunkowości pochodzą z różnych dziedzin i dyscyplin naukowych. Ta interdyscyplinarność rozwiązań rachunkowości sprawia, że to właśnie wobec rachunkowości są kierowane oczekiwania przeprowadzenia pomiarów wielowymiarowych dokonań przedsiębiorstwa zrównoważonego.

Rachunkowość zarządcza, wspierając pomiar dokonań realizacji celów strategii rozwoju zrównoważonego, może wspierać zarządzających w przeprowadzeniu rozrachunku z odpowiedzialności na potrzeby egzekwowania realizacji założonych wartości i celów oraz przestrzegania przyjętych w przedsiębiorstwie standardów. Może wspierać inkorporowanie odpowiedzialności za rozwój zrównoważony na operacyjne i strategiczne poziomy przedsiębiorstwa, wzmacniając jednocześnie wiarygodność informacji przygotowywanej do raportowania z dokonań przedsiębiorstwa zrównoważonego dla interesariuszy zewnętrznych. Realizacja tych zadań wiąże się z następującymi zmianami w systemie rachunkowości zarządczej:

- rozszerzanie kręgu użytkowników informacji z systemu rachunkowości zarządczej do szerszego grona interesariuszy, zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników w trzech wymiarach rozwoju zrównoważonego;
- rozszerzenie kręgu i rodzaju informacji prezentowanej w systemie rachunkowości zarządczej, w tym o ocenę postępu realizacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a więc w dodatkowych perspektywach i kategoriach pomiaru niż dotychczas;

- legitymizowanie działań przedsiębiorstwa zrównoważonego (legitymizacja strategiczna), a także częściowy udział w zewnętrznej sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (legitymizacja instytucjonalna), w tym poprzez budowanie zaufania publicznego do działalności przedsiębiorstwa;
- zapewnienie kontroli realizacji działań w ramach strategii rozwoju zrównoważonego, zapewnianie jakości informacji na potrzeby kontrolne;
- rozbudowa metod pomiaru dostosowująca konwencjonalne metody do całościowego zintegrowanego instrumentarium koncepcji *accountability*;
- zapewnienie współpracy zespołom interdyscyplinarnym i jej koordynacji wewnątrzgrupowej;
- przestrzeganie zasad etyki w moralnych dylematach dotyczących decyzji zarządzających na podstawie racjonalności przesłanek alternatywnych rozwiązań.

Zmiany rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego są związane z szeregiem uwarunkowań determinujących jej dalszy rozwój. Po pierwsze, rozwój rachunkowości zarządczej zależy od koncepcyjnych możliwości zapewnienia przez jej system podstaw wspierania i oceny realizacji założeń strategii rozwoju zrównoważonego. Strategiczny charakter rachunkowości zarządczej wymaga bowiem jej udziału w strategicznym zarządzaniu kosztami, którego głównym zadaniem jest analiza i ocena czynników wpływających na pozycje kosztowe o charakterze strategicznym (Nowak, E. i Nowak, M., 2005, s. 286). Strategia rozwoju zrównoważonego implikuje konieczność rozszerzenia zakresu zarządzania kosztami, aby obejmował również koszty środowiskowe i oddziaływania społecznego. Strategiczne zarządzanie kosztami wymaga bowiem jednocześnie uwzględnienia ewolucji celów, funkcji i zakresu zarządzania kosztami wynikających ze zmian strategii, a także możliwości zastosowania adekwatnych do warunków instrumentów rachunkowości zarządczej (Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 153–154). To właśnie dzięki instrumentom strategicznej rachunkowości zarządczej zostaje usprawniony proces strategicznego zarządzania (Nowak, E., 2008, s. 17), dlatego wspieranie realizacji strategii rozwoju zrównoważonego poprzez rachunkowość zarządczą oznacza konieczność wypracowania i zastosowania odpowiedniego instrumentarium wspierającego ocenę realizacji celów strategii rozwoju zrównoważonego.

Drugim warunkiem rozwoju rachunkowości zarządczej jest zatem zapewnienie kompleksowej oceny wielowymiarowych działań w ramach systemu *accountability* na potrzeby oceny realizacji strategii rozwoju zrównoważonego przez przedsiębiorstwo. Odpowiednie dostosowanie instrumentarium rachunkowości zarządczej do uwzględniania dotychczas pomijanych aspektów społecznych i środowiskowych wynikających z założeń strategii będzie wymagać zastosowania, oprócz finansowych wskaźników pomiaru efektywności, także miar niefinansowych. Wsparciem mogą być zmodyfikowane na potrzeby harmonizowania celów rozwoju zrównoważonego koncepcje pomiaru w zakresie (Szychta, 2007, s. 458):

- miar wyniku ekonomicznego, umożliwiających przedstawienie wartości dostarczanych dla akcjonariuszy oraz budowę systemów zarządzania poprzez wartość;

- wieloaspektowych systemów pomiaru wyników, obejmujących w dużym zakresie mierniki niefinansowe;
- metod pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego.

Rozwój rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na pomiar wyników z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego determinują zatem przyszłe osiągnięcia naukowe i utylitarne w zakresie sprzężenia wielowymiarowych danych finansowych i niefinansowych. Taka forma wyników wesprze proces podejmowania decyzji zarządczych, a także proces komunikowania ich wyników interesariuszom przedsiębiorstwa (Zyznarska-Dworczak, 2015c, s. 188). Pożądane wykorzystanie instrumentarium w ujęciu normatywnym przedstawia podrozdział 3.4. niniejszej rozprawy.

Rozwój zarządczej rachunkowości zrównoważonej determinuje także trzecia przesłanka w postaci zapewnienia możliwości jej wykorzystywania jako źródła danych na potrzeby racjonalnego zarządzania, ale także rozrachunku wewnętrznego i wsparcia rozrachunku zewnętrznego. Zapewnienie przez rachunkowość zarządczą legitymizowania działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego wymaga wyraźnego określenia jej zadań w strategii, ale także odpowiedniego dostosowania systemowego. Odpowiedzią na to wyzwanie jest czwarta przesłanka rozwoju rachunkowości zarządczej w postaci zapewnienia instytucjonalizacji jej systemu, odpowiednio dostosowanego do tradycyjnego systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie. Niezbędne jest bowiem zapewnienie w systemie rachunkowości zarządczej możliwości budowania jej relacji z otoczeniem, w tym w szczególności z interesariuszami wewnętrznymi podmiotu. Jednocześnie organizacja rachunkowości zarządczej wymaga ukierunkowanego podejścia procesowego, pozwalającego na pomiar, bieżące monitorowanie efektów działań przedsiębiorstwa w odniesieniu do wyznaczonych celów krótko- i długoterminowych.

Wymienione przesłanki rozwoju rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego pozostają w silnym związku z możliwością zapewnienia zaplecza kadrowego pomiaru i kontroli działań realizujących strategię rozwoju zrównoważonego, wspierających przeprowadzenie rozrachunku z odpowiedzialności w ramach koncepcji *accountability*. Odpowiednie przygotowanie specjalistów rachunkowości zarządczej można określić jako kolejny asumpt to rozwoju rachunkowości zarządczej. Poza przygotowaniem merytorycznym wynikającym z rozszerzenia przedmiotowego obowiązków specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym, ważne jest mentalne nastawienie potrzebne do uwzględniania kategorii innych niż finansowe oraz do podejmowania współpracy międzywydziałowej. Niezbędne jest bowiem zapewnienie kompleksowej analizy popartej wiedzą specjalistów z różnych obszarów prowadzenia działalności, w szczególności takich, jak: księgowość, controlling, kadry, produkcja, magazyn, marketing, zbytn czy dział konstrukcyjno-techniczny (Zyznarska-Dworczak, 2014a, s. 152)

Kolejną przesłankę rozwoju rachunkowości zarządczej, wynikającą z diagnozy jej zmian w świetle teorii pozytywnych, stanowią możliwości integracji systemów kontroli rozwoju zrównoważonego z jej tradycyjnymi systemami kontroli zarządzania.

A. Ditillo i I.E. Lisi (2016) wskazują, że integracja systemów zależy od proaktywnego *versus* reaktywnego charakteru orientacji strategii rozwoju zrównoważonego. Charakter reaktywnej orientacji ogranicza ich integrację systemów, podczas gdy proaktywna orientacja istotnie wspierała zintegrowanie systemów za pomocą różnych mechanizmów kontrolnych, w tym planowania strategicznego, wewnętrznych systemów raportowania i wynagradzania oraz różnych systemów operacyjnych przedsiębiorstwa. Zdaniem A. Ditillo i I.E. Lisi (2016), na zintegrowanie systemu kontroli rachunkowości rozwoju zrównoważonego z tradycyjnymi systemami kontroli wpływają – poza proaktywnym podejściem – także takie czynniki, jak sam proces integracji i jego organizacja, zaangażowanie interesariuszy, dostępność zasobów finansowych i kadrowych oraz istnienie powszechnie akceptowanych kluczowych wskaźników osiągnięć (Ditillo i Lisi, 2016).

Rozwój rachunkowości zarządczej ukierunkowany na stosowanie zasad rozwoju zrównoważonego wymaga dalszych naukowych prac badawczo-rozpoznawczych wykorzystujących doświadczenia przedsiębiorstw w jej wdrażaniu. Ukazany potencjał wykorzystywania rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem nie pokrywa się bowiem z przedstawionymi wynikami badań empirycznych prezentowanych w piśmiennictwie naukowym, które wskazują, że jest ona w niewielkim stopniu wykorzystywana w tym celu. Z jednej strony ma to związek z niskim poziomem kontroli działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, wynikającym z początkowego etapu rozwoju koncepcji zarządczej rachunkowości zrównoważonej, a z drugiej – ze stosowaniem tylko tradycyjnych metod rachunkowości, zwykle o charakterze operacyjnym, w tym głównie systemów kalkulacji kosztów i budżetowania¹¹⁵. Świadczy zatem także o potrzebie dalszych prac dostosowujących narzędzia rachunkowości zarządczej do potrzeb przedsiębiorstw coraz częściej wdrażających strategię rozwoju zrównoważonego. Równie cenne są zatem normatywne ujęcia rachunkowości zarządczej, co przedstawiono w podrozdziale 3.4.

3.4. Rachunkowość zarządcza na rzecz rozwoju zrównoważonego w świetle podstawowych założeń teorii normatywnych

Coraz powszechniejsza koncepcja rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa łączącego wynik finansowy z poszanowaniem oczekiwań różnych interesariuszy znajduje odzwierciedlenie w nowych konstrukcjach teoretycznych (Łada, 2016, s. 8). Wyko-

¹¹⁵ Piśmiennictwo naukowe wskazuje na ogólnie niski poziom wykorzystania rozwiązań naukowych dotyczących strategicznej rachunkowości zarządczej w praktyce organizacyjnych (por. Karmańska, 2007, s. 300).

rzystywane w tym celu teorie normatywne jako teorie wartościujące pozwalają bowiem wskazywać normy dla praktyki na podstawie wnioskowania dedukcyjnego. Jednocześnie powinny ukierunkowywać projektowanie systemów rachunkowości zarządczej, które uwzględniałyby szeroki i zmieniający się kontekst ich funkcjonowania. Istnieje bowiem potrzeba formułowania teorii rachunkowości zarządczej, które będą ukierunkowywać proces projektowania systemu rachunkowości zarządczej dla konkretnego typu przedsiębiorstw, przy uwzględnieniu ich zmieniających się uwarunkowań sytuacyjnych (Szychta, 2011, s. 13 i 30). Szczególnym uwarunkowaniem działalności przedsiębiorstw jest przyjęcie strategii rozwoju zrównoważonego, determinującej zadania rachunkowości zarządczej.

Cechy teorii normatywnej wyróżniają, zdaniem A. Szychty, koncepcje zarządczej rachunkowości środowiskowej i społecznej, stanowiące kluczowe elementy zarządczej rachunkowości zrównoważonej. Zaleca się w nich bowiem przewartościowanie zadań konwencjonalnej rachunkowości oraz modyfikację dotychczasowych lub wdrożenie nowych rozwiązań w obszarze rachunkowości (Szychta, 2003, s. 136). Także M. Łada (2016) stwierdza, że koncepcja rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa i związane z nią nowe koncepcje i metody rachunkowości, mimo że określane jako w pełni dobrowolne, stały się rodzajem normatywu propagowanego jako wzorzec funkcjonowania dobrego, nowoczesnego przedsiębiorstwa (Łada, 2016, s. 9). Zdaniem autorki, przyjęcie strategii rozwoju zrównoważonego wymaga zmian w całym systemie rachunkowości zarządczej. Wielowymiarowość tworzonego obrazu musi znaleźć odzwierciedlenie we wszystkich najpopularniejszych narzędziach, takich jak: budżetowanie operacyjne i kapitałowe, analizy decyzyjne czy sprawozdawczość zarządcza. M. Łada zaznacza, że pożądanym celem zarządczej rachunkowości zrównoważonej jest powiązanie pomiaru finansowego oraz pozafinansowego w taki sposób, który umożliwi spojrzenie na sytuację przedsiębiorstwa i jego otoczenia z wielu równoważnych, ale powiązanych ze sobą perspektyw. Wymaga zatem konstrukcji uwzględniającej takie rozwiązania, jak (Łada, 2016, s. 13):

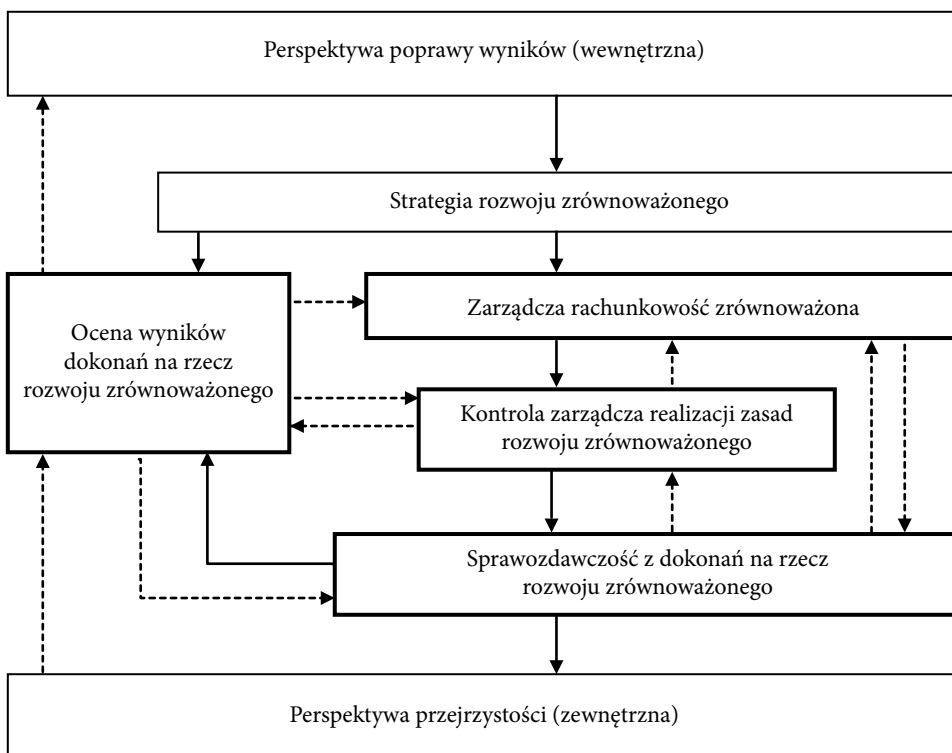
- równoległe stosowanie analiz finansowych i pozafinansowych bez ich bezpośredniego powiązania, ale ze wspólną interpretacją;
- włączenie do analiz danych zewnętrznych odzwierciedlających oddziaływanie przedsiębiorstwa na różnych interesariuszy;
- wprowadzenie do metod rachunkowości nowych uniwersalnych kategorii służących do pomiaru różnorodnych celów wymagających łączenia wymiaru finansowego i pozafinansowego;
- zastosowanie w analizach zarządczych warunków ograniczających, odpowiadających wymaganiom społecznym, które przedsiębiorstwo chciałoby spełniać;
- zastosowanie nowych zindywidualizowanych obiektów pomiaru pozwalających danej organizacji lepiej zobrazować społeczne aspekty działalności.

Kierowane wobec zarządczej rachunkowości zrównoważonej oczekiwania dotyczą głównie jej wsparcia rozrachunku z odpowiedzialności w koncepcji *accountability* za pomocą pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zdaniem

A. Szadziwskiej, powinna ona stanowić źródło użytecznych informacji (finansowych i niefinansowych) niezbędnych do obliczenia kluczowych wskaźników będących podstawą oceny i kontroli osiągniętych przez podmiot wyników dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a także prezentować interesariuszom pełny i wiarygodny obraz efektywności podejmowanych działań o charakterze strategicznym (Szadziwska, 2013a, s. 272). Przełożenie wybranej strategii rozwoju zrównoważonego na konkretne potrzeby informacyjne wymaga dostosowania systemów rachunkowości zarządczej, w tym przede wszystkim w celu zapewnienia wsparcia w zakresie (Szadziwska, 2014, s. 114–115):

- zachowania zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i innymi regulacjami, w tym związanymi z ochroną środowiska, zapewnieniem praw człowieka czy podstawowych warunków bezpieczeństwa;
- oceny i kontroli wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym między innymi na temat aktywów, zobowiązań i kosztów środowiskowych, kosztów utraty zdrowia przez pracowników w wyniku prowadzenia działań środowiskowo szkodliwych (na przykład kosztów zwolnień chorobowych, odszkodowań), kosztów związanych ze zwiększeniem bezpieczeństwa pracy, kosztów szkoleń pracowników;
- projektowania i oceny przedsięwzięć inwestycyjnych z perspektywy ich wpływu na otoczenie;
- oceny i kontroli wyników strategii rozwoju zrównoważonego;
- właściwej komunikacji z poszczególnymi grupami interesariuszy, zwłaszcza poprzez prezentowanie ujawnień społecznych i środowiskowych.

Potrzeba skonstruowania systemu rachunkowości odpowiadającej na potrzeby uwzględniania koncepcji i założeń rozwoju zrównoważonego rodzi oczekiwania wobec teorii rachunkowości. Oczekuje się, by określiła ona podstawowe założenia, normatywy, jak taki system powinien zostać skonstruowany, jakie funkcje powinna pełnić i jakie zmiany względem dotychczasowych rozwiązań należałoby promować. Normatywne ujęcie rachunkowości rozwoju zrównoważonego jest jednak przedmiotem nielicznych badań przedstawianych w piśmiennictwie naukowym. Istniejące propozycje rozwiązań dotyczą poszczególnych aspektów objętych jej pomiarem, w tym głównie środowiskowych (na przykład Albelda, 2011; Bennett i in., 2006), narzędzi (na przykład Burritt, Hahn i Schaltegger, 2002) bądź też na bardzo ogólnym poziomie (Birkin, 1997; Dai, N. i Tang, 2013). Próby szerszego ujęcia rachunkowości zarządczej podjęli się K. Maas i współautorzy (2016). Autorzy przedstawiają zintegrowane podejście do pomiaru, zarządzania i przedstawiania wyników rozwoju zrównoważonego poprzez relacje między czterema wymiarami (elementami) rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, którymi są: szacowanie wyników i ocena działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, rachunkowość zarządcza, kontrola wewnętrzna oraz sprawozdawczość. Zdaniem autorów, rozwój zrównoważony wymaga zintegrowanego pomiaru i zarządzania kwestiami wynikającymi z realizacji jego zasad, a nie odizolowanego stosowania różnych narzę-



Rysunek 8. Normatywne ujęcie rachunkowości zarządczej w zintegrowanym systemie pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Źródło: Na podstawie: (Maas i in., 2016, s. 244).

dzi w różnych obszarach działalności. Brak powiązania między nimi ogranicza możliwości faktycznej kontroli i ulepszenia działań ukierunkowanych na realizację zasad rozwoju zrównoważonego¹¹⁶ (Maas i in., 2016, s. 237). Modelowe ujęcie przedstawia schemat na rysunku 8.

Schemat prezentuje dwie perspektywy postrzegania koncepcji rozwoju zrównoważonego – wewnętrzną i zewnętrzną – tworzące pętlę sprzężenia zwrotnego poprzez wykorzystywanie informacji z wymienionych czterech wymiarów rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. K. Maas, S. Schaltegger i N. Crutzen (2016) argumentują, że takie zintegrowane podejście jest potrzebne, ponieważ zapewnia przejrzystość nie tylko interesariuszom zewnętrznym, ale także wewnętrznym, łącząc perspektywę osób odpowiedzialnych za zarządzanie i mierzenie wyników w za-

¹¹⁶ Zdaniem K. Maasa i współautorów (2016, s. 237), samo raportowanie rozwoju zrównoważonego bez integracji z wewnętrznymi procesami planowania i kontroli „jest rzeczywiście kwestią PR i greenwashingu”.

kresie rozwoju zrównoważonego. Przyjmując taką perspektywę, można uznać, że sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, jej zakres, szczegółowość oraz wybór kluczowych interesariuszy stanowią element strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa.

Właściwa organizacja i instytucjonalizacja systemu zarządczej rachunkowości zrównoważonej wymaga uwzględnienia standardów procesowych definiujących wymagania dla systemu zarządzania rozwojem zrównoważonym. Przykładem takich wzorcowych rozwiązań, stanowiących formę normatywu dla procesów podmiotu działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego, są zasady Systemu Ekozarządzania i Audytu (EMAS), seria dokumentów normalizacyjnych (EMS) i norm opracowanych przez Międzynarodową Organizację Norm (ISO), w tym ISO 14000, ISO 9000 i ISO 26000 (por. podrozdział 1.1. niniejszej rozprawy). Także formą zaleceń są standardy raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (GRI Standards, standardy GRI, standardy AA 1000, zasady UN Global Compact, Wytyczne OECD – por. punkt 2.1.1. niniejszej rozprawy), które choć zasadniczo dotyczą informowania interesariuszy zewnętrznych, to jednak wymagają od przedsiębiorstwa organizacji systemów ukierunkowanych na pomiar i komunikowanie wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa.

Organizacja zarządczej rachunkowości zrównoważonej, w tym jej umiejscowienie w systemie zarządzania przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego, powinna być ukierunkowana na zapewnienie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji strategicznych, dotyczących podstawowych założeń prowadzenia działalności, w tym:

- określania przedmiotu działalności zgodnie z triadą celów koncepcji rozwoju zrównoważonego;
- wytyczania kierunków rozwoju przedsiębiorstwa zgodnych z podstawowymi założeniami rozwoju zrównoważonego i możliwościami legitymizacji instytucjonalnej i strategicznej;
- alokacji zasobów przedsiębiorstwa przy założeniu harmonizowania celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych;
- wyboru technologii wytwarzania pozwalającej minimalizować oddziaływanie na środowisko naturalne, przy uwzględnieniu posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobów finansowych i ludzkich;
- zmian organizacyjnych przedsiębiorstwa pozwalających na instytucjonalizację nowych struktur rachunkowości zarządczej;
- długookresowego zarządzania pozostającymi do dyspozycji kapitałami przedsiębiorstwa – kapitałem finansowym, kapitałem produkcyjnym, kapitałem naturalnym oraz kapitałem intelektualnym, obejmującym kapitał organizacyjny, ludzki, społeczny i relacyjny.

Tak szeroko rozumiane zadania rachunkowości zarządczej w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego wymagają, by przyjęła formę wieloaspektowego rachunku problemowego. Jej układ wymaga bowiem wydzielenia zbioru usystematyzowanych

i powiązanych ze sobą cząstkowych rachunków problemowych¹¹⁷ niższego rzędu, zróżnicowanych pod względem zakresu tematycznego lub przyjętego do realizacji celu. Każdy z tych rachunków powinien objąć odpowiednią część całokształtu wartościowo wymiernego obszaru działalności podmiotu działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego (Burzym, 2008b, s. 76). Pomiar realizacji zadań w ramach poszczególnych rachunków problemowych wymaga „przypisania różnym celom informacyjnym rachunkowości różnych struktur systemu rachunkowości” (Szychta, 1994, s. 200). W tym celu niezbędne jest wyznaczenie w strategii przedsiębiorstwa roli rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego działającego na podstawie zintegrowanego pomiaru ekonomicznego działań i ich wpływu na otoczenie. Zapewnienie w odpowiednim czasie takich istotnych informacji dotyczących różnych operacyjnych i strategicznych decyzji będzie prawdopodobnie głównym celem przyszłych systemów rachunkowości rozwoju zrównoważonego (Joshi i Li, 2016, s. 7). Założenie to implikuje potrzebę rozszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości w celu stworzenia odpowiednich metod pomiaru szeroko rozumianej efektywności społeczno-ekonomicznej podmiotu (Szadziwska, 2013a, s. 263–264).

Istnieje zatem potrzeba formułowania instrumentarium przeznaczonego do wielowymiarowych analiz dotyczących relacji pomiędzy potrzebami przedsiębiorstwa, celami zapisanymi w strategii i zasobami w postaci kapitału produkcyjnego, finansowego, informatycznego, ludzkiego, społecznego i środowiskowego (Zyznarska-Dworczak, 2014b, s. 339). Jak ukazano w podrozdziale 3.2. niniejszej rozprawy, podmioty działające na rzecz rozwoju zrównoważonego wykorzystują głównie instrumenty rachunkowości zarządczej o charakterze operacyjnym, w tym głównie systemy rachunków kosztów. Piśmiennictwo naukowe wskazuje jednak wiele koncepcji integrowania narzędzi stosowanych w tradycyjnych systemach informacyjnych rachunkowości z pomiarem działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego (por. tabela 31.). Szczegółowa prezentacja ich działania nie jest przedmiotem niniejszej rozprawy, dlatego w dalszej części podrozdziału przedstawiono jedynie ich podstawowe normy stosowania lub przykłady zalecanej praktyki. Ich charakterystykę poprzedzono usystematyzowaniem znaczenia kosztów społecznych i środowiskowych w przedsiębiorstwie.

Znaczenie kosztów w rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego różni się od postrzegania całkowitych kosztów oddziaływania przedsiębiorstw na środowisko i społeczeństwo, określanych często jako koszty społeczne. Koszty społeczne działalności gospodarczej w teorii

¹¹⁷ Z punktu widzenia charakteru związku cząstkowych rachunków problemowych z ogólnym systemem bilansowym rachunkowości, obejmującym całokształt działalności gospodarczej (w ujęciu retro- i prospektywnym), należy wyróżnić (Burzym, 2008b, s. 76):

- rachunki problemowe objęte tym systemem, to znaczy powiązane z nim bezpośrednio,
- rachunki problemowe nieobjęte systemem rachunkowości bilansowej, lecz powiązane z nim pośrednio, to znaczy oparte na odpowiednich wielkościach wybranych z rachunku ogólnego lub (i) stanowiące podstawę tego rachunku.

ekonomii oznaczają konsekwencje uboczne i niepożądane tej działalności, które występują obok bezpośrednich i pożądaných efektów działalności w postaci dóbr materialnych. Są to bezpośrednie i (lub) pośrednie straty ponoszone przez grupy i całe społeczeństwo w wyniku działalności jednostek gospodarczych (Romanow, 1989, s. 139)¹¹⁸. Koszt społeczny jest także określany jako całkowity koszt dla społeczeństwa składający się z kosztu prywatnego przedsiębiorstwa oraz kosztu efektów zewnętrznych (Hackett i Dissanayake, 2014, s. 66). Stopniowo postępujący proces internalizacji (internacjonalizacji) kosztów zewnętrznych, włączający koszty do rachunku ekonomicznego sprawcy kosztów, w tym głównie kosztów zanieczyszczenia środowiska, nie pozwala obecnie na ponoszenie przez przedsiębiorstwa pełnych kosztów społecznych¹¹⁹.

Koszty społeczne przedsiębiorstwa oznaczają zatem szeroki katalog kosztów związanych z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym na środowisko naturalne oraz na społeczeństwo¹²⁰. Oznaczają zasadniczo wszystkie wewnętrzne koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne (dobrowolnie lub nałożone za pomocą środków przymusu). Różnorodność terminologiczną¹²¹ w zakresie określeń kosztów działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju

¹¹⁸ Teoria ekonomii odnosi się do optymalnego zatrudnienia i wykorzystania czynników wytwórczych z punktu widzenia możliwości wytwarzania dóbr, ale także z uwzględnieniem przeciwdziałania powstawaniu w działalności gospodarczej kosztów społecznych. Zakłada, że środki interwencjonizmu państwowego, mające racjonalnie kształtować procesy gospodarcze i przeciwdziałać konsekwencjom ubocznym tej działalności w postaci strat społecznych obciążających społeczeństwo, powinny uwzględnienie przez jednostki gospodarcze w kalkulacji przedsięwzięć inwestycyjnych i eksploatacyjnych tych strat i zapewniać prawidłową (ze społecznego punktu widzenia) wycenę utraty zasobów i ich odtwarzanie (Romanow, 1989, s. 146).

¹¹⁹ Występowanie niezinternalizowanych kosztów zewnętrznych przyczynia się do niedoszacowania kosztu społecznego ponoszonego przez przedsiębiorstwo, prowadząc do niedoszacowania jego ceny na rynku, a w konsekwencji do jego nadprodukcji. Kluczowa w oszacowaniu pełnego kosztu oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie jest zatem granica internalizacji kosztów zewnętrznych w jego rachunku ekonomicznym.

¹²⁰ W piśmiennictwie naukowym są prezentowane różne podejścia do znaczenia kosztów społecznych przedsiębiorstwa i ich relacji do kosztów środowiskowych. Traktując środowisko jako element warunków życia społeczeństwa, przyjmując tym samym, że jakość środowiska determinuje jakość życia społeczeństwa, koszty społeczne stanowią najszerszą kategorię kosztów wynikających z relacji między przedsiębiorstwem a społeczeństwem i środowiskiem. Na potrzeby niniejszej rozprawy autorka przyjmuje jako najszerszą kategorię koszty społeczne, dotyczące całościowego oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym obejmujące m. in. koszty środowiskowe oraz koszty oddziaływania społecznego.

¹²¹ W piśmiennictwie naukowym z zakresu rachunkowości występuje wiele określeń kosztów i strat wskazujących na oddziaływanie przedsiębiorstwa na otoczenie, jak na przykład koszty społeczne, koszty zaangażowania społecznego, koszty działań społecznych, koszty związane z działalnością społecznie zorientowaną, koszty środowiskowe, koszty ekologiczne, koszty ochrony środowiska, koszty zewnętrzne, koszty efektów zewnętrznych. Ich szczegółowa analiza wykracza poza ramy przedmiotowe niniejszej rozprawy. Szeroką analizę w tym zakresie przedstawiono na przykład w: (Heupel, 2015; Jasch, 2009).

zrównoważonego związanych ze społeczeństwem i ochroną środowiska utrudnia określenie zadań rachunkowości zarządczej. W związku z tym autorka przyjmuje na potrzeby niniejszej rozprawy podział kosztów społecznych zaprezentowany w tabeli 32. Zakłada on, że koszty społeczne przedsiębiorstwa obejmują koszty środowiskowe¹²² oraz koszty oddziaływania społecznego, wynikające z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Tabela 32. Znaczenie kosztów społecznych przedsiębiorstwa

Koszty społeczne	
koszty środowiskowe	koszty oddziaływania społecznego
I. Koszty ochrony środowiska	I. Koszty zaangażowania społecznego
II. Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące środowiska (przymusowo i dobrowolnie)	II. Koszty pracownicze
	III. Odpowiedzialność za produkt
	IV. Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa (przymusowo i dobrowolnie)

W rozprawie autorka przyjęła, że koszty środowiskowe przedsiębiorstwa są to wyrażone wartościowo nakłady wynikające z zapobiegania, ograniczania, unieszkodliwiania i eliminowania zanieczyszczeń środowiska, koszty będące wynikiem braku działań na rzecz ochrony środowiska, a także zinternalizowane koszty zewnętrzne. Tabela 32. prezentuje koszty środowiskowe jako kategorię kosztów społecznych przedsiębiorstwa, obejmującą koszty ochrony środowiska oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne. Koszty ochrony środowiska oznaczają zasadniczo koszty przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska, w tym nakłady inwestycyjne na innowacyjną technologię, koszty bieżące ochrony środowiska, koszty tworzenia rezerw środowiskowych, koszty utraty wartości aktywów, a także koszty energii, surowców i materiałów oraz wody, które nie tworzą produktu finalnego, ale opuszczają przedsiębiorstwo w postaci odpadów i emisji wraz z kosztami ich przetwarzania. Koszty środowiskowe to także koszty zewnętrzne zinternalizowane przez przedsiębiorstwo w sposób:

- narzucony instrumentami polityki ekologicznej państwa w formie kosztów podatków ekologicznych, opłat z tytułu handlu uprawnieniami do emisji zanieczyszczeń, pozwoleń na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii, dodatkowych opłat i kar za nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów środowiskowych, odszkodowania dla osób trzecich z powodu utraty lub szkody wywołanej przez zanieczyszczenie środowiska,
- dobrowolny – wszelkie koszty wynikające z działań dodatkowych zgodnych z misją i strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa.

¹²² W piśmiennictwie naukowym koszty środowiskowe są różnie interpretowane, co jest związane z ciągłą ewolucją zasad ich pomiaru (na przykład Szadzińska, 2013b, s. 157).

Zdaniem A. Szadziwskiej (2013b, s. 338–339), w celach zarządczych koszty środowiskowe obejmują także koszty alternatywne zastosowania nowych technologii czy innowacyjnych rozwiązań w procesach produkcyjnych, ryzyka środowiskowego działalności, koszty utraty reputacji w wyniku prowadzenia działalności niszczącej środowisko, a także koszty zwiększonej absencji chorobowej spowodowanej zanieczyszczeniami, koszty barier związanych z finansowaniem inwestycji przyczyniających się do znacznego zanieczyszczenia środowiska.

Łączne ujęcie kosztów środowiskowych przedstawia tabela 33.

Tabela 33. Koszty środowiskowe w procesie decyzyjnym przedsiębiorstwa

Koszty poniesione na ochronę środowiska oraz wynikające z korzystania ze środowiska i oddziaływanie na nie	
Koszty ochrony środowiska	<ul style="list-style-type: none"> – koszty przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska (nakłady inwestycyjne na innowacyjną technologię stanowią koszty aktywowane w bilansie) – koszty bieżące ochrony środowiska ponoszone na zapobieganie, zmniejszanie, naprawę, unieszkodliwianie lub eliminowanie zanieczyszczeń wynikających z bieżącej działalności przedsiębiorstwa – koszty tworzenia rezerw środowiskowych – koszty utraty wartości aktywów – koszty energii, surowców i materiałów oraz wody, które nie tworzą produktu finalnego, ale opuszczają przedsiębiorstwo w postaci odpadów i emisji wraz z kosztami ich przetwarzania
Zinternalizowane koszty zewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> internalizacja przymusowa poprzez instrumenty polityki ekologicznej państwa: <ul style="list-style-type: none"> – podatki ekologiczne – opłaty z tytułu handlu uprawnieniami do emisji zanieczyszczeń – pozwolenia na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii – dodatkowe opłaty i kary za nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów środowiskowych – odszkodowania dla osób trzecich z powodu utraty lub szkody wywołanej przez zanieczyszczenie środowiska internalizacja dobrowolna – według misji i strategii przedsiębiorstwa: <ul style="list-style-type: none"> – koszty związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa w danym środowisku dobrowolnie zinternalizowane
Koszty ochrony środowiska uzupełnione o perspektywę zarządczą	
Koszty alternatywnych rozwiązań	<ul style="list-style-type: none"> – koszty alternatywne zastosowania nowych technologii – koszty alternatywne innowacyjnych rozwiązań w procesach produkcyjnych
Koszty ryzyka środowiskowego działalności	<ul style="list-style-type: none"> – potencjalne straty zamknięcia ewentualnie zaniechania części lub całości działalności wskutek przekroczenia norm zanieczyszczenia środowiska; zależność norm od polityki ekologicznej państwa
Koszty dodatkowe	<ul style="list-style-type: none"> – koszty utraty reputacji w wyniku prowadzenia działalności niszczącej środowisko – koszty zwiększonej absencji chorobowej spowodowanej zanieczyszczeniami – koszty barier związanych z finansowaniem inwestycji przyczyniających się do znacznego zanieczyszczenia środowiska

Źródło: Na podstawie: (Szadziwska, 2013b, s. 337–339).

Dla potrzeb zarządzania proekologicznego niezbędna jest identyfikacja poszczególnych rodzajów kosztów środowiskowych, ich grupowanie, a także dostosowanie zakresu i szczegółowości ewidencji¹²³ do konkretnego rodzaju działalności przedsiębiorstwa i jego zakresu oddziaływania na środowisko. Odpowiednie rozliczenie i przydzielanie kosztów środowiskowych do produktów, procesów czy ośrodków odpowiedzialności pozwoli na ocenę i kontrolę oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko.

Koszty oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo¹²⁴ obejmują koszty zaangażowania społecznego, koszty pracownicze, koszty ochrony konsumenta i odpowiedzialności za produkt lub usługę oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa. Koszty zaangażowania społecznego obejmują koszty związane z ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu oraz niepożądanych efektów wizualnych¹²⁵, a także wszelkie nakłady na działania charytatywne i filantropijne związane z inwestycjami na rzecz społeczności, a także przedsięwzięcia komercyjne w środowisku lokalnym. Zaangażowanie społeczne oznacza także ponoszenie kosztów stosowania się do wszelkich regulacji prawnych i wymogów wynikających z umów, a także związane z realizacją podstawowych celów działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego. W tym zakresie wiążą się z odpowiedzialnością przedsiębiorstwa za produkt, za jego jakość i wpływ na klientów, ich zdrowie i życie.

Koszty pracownicze stanowią również ważny koszt oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo. Wiążą się nie tylko z zapewnieniem warunków pracy wyni-

¹²³ Przykłady wzorcowego ujmowania kosztów środowiskowych w księgach rachunkowych przedstawiono w: (Jasch, 2009; Szadziwska, 2013b, s. 344–364).

¹²⁴ Przeprowadzone studia literaturowe w odniesieniu do pojęcia koszty społeczne przedsiębiorstwa wskazują na nieliczne zainteresowanie badań z zakresu rachunkowości. Próby definiowania kosztów społecznych podmiotu gospodarczego z uwzględnieniem różnego poziomu zinternalizowania kosztów pojawiły się na przykład w: (Heupel, 2015).

¹²⁵ Przez wiele lat, gdy koszty środowiskowe były głównym elementem kosztów społecznych, koszty związane z ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu oraz niepożądanych efektów wizualnych były przypisywane do kategorii środowiskowych (por. na przykład Figge i in., 2002, s. 269–284; Szadziwska, 2013, s. 166–169). Jednak, zdaniem autorki, przyjmując podział kosztów społecznych na środowiskowe i oddziaływania społeczne, wskazane koszty powinny być zaliczane do tej ostatniej grupy. Mają one bowiem bardzo istotny wpływ na jakość życia społeczności lokalnej znajdującej się w bezpośrednim oddziaływaniu przedsiębiorstwa, w tym wywołują u niej bezpośrednie skutki zdrowotne, ekonomiczne i estetyczne. Przedmiotowe oddziaływanie ma swoje odzwierciedlenie w regulacjach prawnych. Przykładowo art. 144 Kodeksu cywilnego wskazuje na ograniczenia w korzystaniu nieruchomości własnych poprzez powstrzymanie się od działań, które zakłócałyby korzystanie z nieruchomości sąsiednich ponad przeciętną miarę, wynikającą ze społeczno-gospodarczego przeznaczenia nieruchomości i stosunków miejscowych. Stąd działania w tym zakresie, na przykład służące zmniejszaniu hałasu, usuwaniu nieprzyjemnych zapachów, kurzu, promieniowania elektromagnetycznego czy efektów wizualnych, nie przyczyniając się wprost do ochrony środowiska, determinują standard życia mieszkańców okolicy, w której funkcjonuje przedsiębiorstwo. W związku z tym, autorka przyjmuje, że koszty te należą do kategorii kosztów oddziaływania społecznego związanych z zaangażowaniem społecznym przedsiębiorstwa.

kających z przepisów prawnych i innych regulacji, ale wynikają też z dobrowolnych inicjatyw podwyższających standard wykonywania pracy, a także służących edukowaniu pracowników i podwyższaniu ich kompetencji w innych formach rozwoju.

Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo wynikają z zastosowania instrumentów polityki społecznej państwa, dotyczącej regulacji przejścia przez przedsiębiorców częściowej ochrony socjalnej, ładu społecznego czy inwestycji w człowieka. Jednocześnie obejmują koszty dobrowolnego przejmowania kosztów społeczeństwa, na przykład poprzez zapewnienie pracownikom i ich rodzinom uprawnień do świadczeń społecznych, pieniężnych czy usługowych w formie objęcia darmową całodobową opieką lekarską, zapewnienia opieki dziennej dzieciom pracowników w żłobkach i przedszkolach, bezpłatnego dostępu do wydarzeń kulturalnych, a także dofinansowywania do godnych warunków mieszkaniowych pracowników, wspierania szans rozwoju pracowników za pomocą różnych instrumentów polityki kadrowej, w tym szko-

Tabela 34. Koszty oddziaływania społecznego w przedsiębiorstwie

Kategorie kosztów			
koszty zaangażowania społecznego	koszty pracownicze	odpowiedzialność wobec klientów za produkt	zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa
<ul style="list-style-type: none"> - koszty związane z ograniczaniem wpływu działalności na jakość życia członków lokalnej społeczności, w tym ograniczanie hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd. - koszty działań podnoszących standard życia lokalnej społeczności poprzez różne inicjatywy zaangażowania w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych - koszty przedsięwzięć komercyjnych dla lokalnej społeczności 	<ul style="list-style-type: none"> - koszty związane z zapewnieniem warunków pracy wynikających z przepisów prawnych i innych regulacji - koszty podwyższające standard wykonywania pracy - koszty aktywnego zaangażowania pracowników w realizację zasad rozwoju zrównoważonego - koszty edukacji pracowników - koszty innych form rozwoju pracowników 	<ul style="list-style-type: none"> - koszty przestrzegania przepisów prawnych i innych regulacji w zakresie bezpieczeństwa użytkownika dóbr bądź korzystania z usług - koszty dopełniania przyjętych norm jakości wyższych niż minimalne progi ustawowe - koszty innowacyjnych zmian w procesie produkcji dóbr czy świadczonych usług - nieaktywne koszty badań nad rozwojem 	<ul style="list-style-type: none"> - koszty wynikające z instrumentów polityki społecznej państwa - koszty dobrowolnego przejmowania kosztów, jak całodobowa opieka medyczna dla pracowników i ich rodzin, żłobki i przedszkola dla dzieci pracowników, bezpłatny dostęp do wydarzeń kulturalnych, sportowych

leń, wyjazdów edukacyjnych. Poniesione koszty wynikające z różnych form pomocy wobec nieszczęść losowych, obejmujące interwencję doraźną czy dodatkowe ubezpieczenie pracowników, stanowią również formę internalizacji kosztów, które podnoszą jakość pracy i życia kadry przedsiębiorstwa. Zakres kosztów społecznego oddziaływania przedstawia tabela 34.

Łączenie działań społecznych i działań na rzecz ochrony środowiska z gospodarczymi celami strategicznymi w przedsiębiorstwach zrównoważonych wymaga nie tylko odpowiedniego grupowania i ujęcia kosztów, ale również ich zintegrowanego postrzegania, umożliwiającego ocenę zintegrowanej efektywności (szerzej w podrozdziale 3.2. niniejszej rozprawy). W jej ocenie niezwykle ważny jest pomiar kosztów ponoszonych w związku z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego, stanowiący warunek skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym. Piśmiennictwo naukowe, nie prezentując normatywnych ujęć rachunku kosztów oddziaływania społecznego, znacznie częściej odnosi się do kosztów środowiskowych. Najczęściej wskazuje na potrzebę stosowania rachunków środowiskowych kosztów i przychodów, do których zalicza się (Famielec i Stępień, 2005, s. 43–55):

- rachunek kosztów ochrony środowiska,
- rachunek kosztów funkcjonowania podmiotu w danym środowisku,
- rachunek przychodów ekologicznych.

Rachunek kosztów ochrony środowiska jest rozumiany jako rachunek kosztów poniesionych na realizację działań zapobiegających powstawaniu zagrożeń, ograniczających emisję zagrożeń, działań naprawczych oraz zarządczych. Służy ewidencji i ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym skutków zdarzeń gospodarczych związanych z użytkowaniem środowiska. Zasadnicze zużycie zasobów środowiska (surowce, energia i woda) stanowi element kosztów produkcji, a zużycie pośrednie realizowane poprzez przekształcenie środowiska jest ujmowane w pozostałych kosztach działalności i wliczane do ceny produktu. Jedną z miar tego zużycia są opłaty ekologiczne za korzystanie ze środowiska. Z kolei rachunek przychodów ekologicznych to rachunek dodatkowych korzyści finansowych uzyskiwanych z tytułu prowadzenia działalności na rzecz ochrony środowiska, ze sprzedaży dóbr i usług ochronnych, w formie odsetek od udzielonych pożyczek ekologicznych, a także dotacji na cele ochrony środowiska (Janik, Łączny i Ryszko, 2009, s. 184).

Warunkiem wykorzystywania w pomiarze dokonań działań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa środowiskowego rachunku kosztów jest odpowiednia klasyfikacja kosztów środowiskowych. Przyjmując wyróżnione kryteria, wyróżnia się następujące rodzaje kosztów¹²⁶:

- I. Cel działań ochronnych – koszty prewencji, redukcji, stabilizacji i restytucji.
- II. Przestrzeganie przepisów ochrony środowiska – koszty zgodności i niezgodności.

¹²⁶ Porównaj (Szadzińska, 2013b, s. 350–351).

- III. Przedmiot podejmowanych działań środowiskowych – koszty ochrony środowiska, relacji, likwidacji szkód środowiskowych spowodowanych przez działalność gospodarczą.
- IV. Powiązania pomiędzy rodzajami działań środowiskowych a procesami gospodarczymi przedsiębiorstwa – koszty związane z zapobieganiem powstawaniu zanieczyszczeń, usuwaniem zanieczyszczeń, systemem zarządzania środowiskowego, tworzeniem wizerunku i degradacją środowiska.
- V. Możliwość odzwierciedlenia kosztów środowiskowych w systemie rachunkowości – koszty materiałów, koszty kontroli odpadów i kontroli emisji, koszty zapobiegania i inne koszty zarządzania środowiskowego, koszty badań i rozwoju.

Przedsiębiorstwo działające na rzecz rozwoju zrównoważonego powinno stosować takie podziały kosztów, które pozwolą na ocenę i kontrolę wpływu prowadzonej działalności na środowisko przyrodnicze, ale także na kontrolę kosztów społecznych. Pożądanym kierunkiem zmian rachunku kosztów, umożliwiającym jego wykorzystanie w całościowym zarządzaniu kosztami, w tym także kosztami środowiskowymi i społecznymi, jest ich przydzielenie do poszczególnych produktów, procesów czy miejsc odpowiedzialnych za ich powstawanie.

Rachunkiem kosztów, którego celem jest identyfikacja i wycena kosztów wewnętrznych i zewnętrznych przedsiębiorstwa, jest rachunek pełnych kosztów, zwany inaczej całkowitym rachunkiem kosztów (*full cost accounting*) lub środowiskowym rachunkiem kosztów pełnych. Nie jest pojęciem tożsamym z występującym w teorii rachunkowości rachunkiem kosztów pełnych, odnoszącym się do kosztów produkcyjnych przedsiębiorstwa. Służy bowiem identyfikacji zewnętrznych kosztów związanych z działalnością podmiotu i włączeniu ich do wewnętrznych procesów decyzyjnych poprzez (Szadziwska, 2013b, s. 221)¹²⁷:

- sprecyzowanie celu i przedmiotu badań, dla którego będą liczone pełne koszty (na przykład danego produktu, wydziału czy całego przedsiębiorstwa);
- określenie zakresu rachunku kosztów – wyznaczenie granic analizy skutków środowiskowych i ich zakresu;
- identyfikację i pomiar efektów zewnętrznych w jednostkach fizycznych – zebranie danych dotyczących obiektu badań w określonych granicach, odnoszących się do wpływu na środowisko, na przykład za pomocą analizy cyklu życia dla danego produktu lub procesu;
- wycenę efektów zewnętrznych – ustalenie i wykorzystanie metod wyceny efektów zewnętrznych oraz włączenie ich do odpowiedniego rachunku decyzyjnego.

Potrzebę dążenia do identyfikowania pełnego kosztu w koncepcji rozwoju zrównoważonego wskazywał już w swych opracowaniach R.H. Gray (1994, 2001). Według autora zrównoważony koszt (*sustainable cost*) to (hipotetyczny) koszt przywrócenia

¹²⁷ Rachunek pełnych kosztów obejmuje w szczególności koncepcję ekobilansu i środowiskowego rachunku kosztów cyklu życia oraz koncepcję śladu ekologicznego. Szerzej na przykład: (Bebbington i in., 2001, s. 59–74; Lamberton, 2005, s. 8–10; Sidorczuk, 2002, s. 236–247).

ziemi do stanu, w którym znajdowała się przed wpływem organizacji, czyli kwota, jaką przedsiębiorstwo musiałoby wydać pod koniec okresu rachunkowego, aby ponownie umieścić biosferę na pozycji, na której znajdowała się na początku okresu. Autor opierał się na koncepcji rachunkowości w zakresie utrzymania kapitału i stosuje ją do biosfery, uznając potrzebę utrzymywania zapasów kapitału naturalnego dla przyszłych pokoleń. Przedsiębiorstwo zrównoważone utrzymywałoby nienaruszony kapitał naturalny dla przyszłych pokoleń. Jak zauważa R.H. Gray, definiowanie całkowitego kosztu w koncepcji rozwoju zrównoważonego jest łatwe do wytłumaczenia, jednak w praktyce może się okazać wyjątkowo trudne (Gray, 1994, s. 33). W związku z tym ograniczeniem stosowania rachunku pełnych kosztów pojawiają się trudności związane z zapewnieniem obiektywnego pomiaru i wyceny efektów zewnętrznych, a także niezbędnymi nakładami związanymi z wdrożeniem rozbudowanego rachunku w przedsiębiorstwie. Za jego stosowaniem przemawiają jednak korzyści wynikające z dostarczenia zarządzającym informacji do analizy optymalizacji wykorzystania zasobów, w tym rozwiązań alternatywnych w zakresie minimalizacji negatywnego oddziaływania na środowisko i (lub) warunki funkcjonowania lokalnej społeczności przy przyjętych założeniach ekonomicznych.

Budżetowanie operacyjne stanowi, obok rachunku kosztów, podstawowe narzędzie zarządczej rachunkowości zrównoważonej (por. 3.2. niniejszej rozprawy). Prezentowane w piśmiennictwie naukowym wskazówki dotyczą głównie budżetowania środowiskowego (na przykład Burritt i Schaltegger, 2001; Burritt i Saka, 2006; Majchrzak, 2013; Szadziewska, 2013b, 2014). Z uwagi na potrzebę zapewniania całościowego podejścia do kosztów, w tym także kosztów społecznych, w formułowaniu celów w budżecie należy uwzględnić środowiskowe aspekty funkcjonowania przedsiębiorstwa, ale także w miarę możliwości aspekty społeczne. Do nich w szczególności należy zaliczyć zużycie materiałów, wody i energii, emisję zanieczyszczeń gazów i pyłów do powietrza, odprowadzanie ścieków, zanieczyszczanie gruntów i wód podziemnych, powstawanie i utylizację odpadów, unieszkodliwianie opakowań i wyrobów gotowych po okresie ich wykorzystania. Ponadto budżetowanie środowiskowe wymaga uwzględnienia następujących celów rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na pomiar wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Szadziewska, 2014, s. 115):

- optymalizacja zużycia zasobów przyrodniczych,
- właściwe monitorowanie i kontrola kosztów środowiskowych,
- obliczanie wskaźników środowiskowych niezbędnych do oceny wpływu działalności gospodarczej na środowisko przyrodnicze,
- ograniczanie ryzyka ekologicznego.

R.L. Burritt oraz S. Schaltegger (2001) sądzą, że wzorcowe rozwiązanie budżetowania środowiskowego powinno się zmierzyć z wadami tradycyjnych systemów budżetowania. Mają one bowiem charakter reaktywny i koncentrują się bardziej na kosztach związanych z regulacjami środowiskowymi, niż na korzyściach wynikających ze sprzyjających im możliwości, w połączeniu ze zmianami, które mają po-

zytywny wpływ na środowisko. Ponadto nie uwzględniają kosztów poniesionych w związku z zaniedbaniem ochrony środowiska przez przedsiębiorstwa. Tym samym ograniczają możliwości kontroli budżetowej i dostosowania proaktywnych sposobów uzyskiwania ciągłego doskonalenia w zakresie efektywności środowiskowej i finansowej. Autorzy jako rozwiązanie proponują budżetowanie procesowe oparte na przepływach materiałów i energii, ale podkreślają także znaczenie koncepcji *beyond budgeting*¹²⁸ (Burritt i Schaltegger, 2001, s. 11).

Innym instrumentem zarządczej rachunkowości zrównoważonej sugerowanym przez piśmiennictwo naukowe jest rachunek kosztów działań (ABC). Rachunek kosztów działań jest wykorzystywany do pomiaru, zarządzania i redukcji kosztów środowiskowych, choć w przyszłości można również oczekiwać uwzględnienia kosztów społecznych. W tym celu należy zidentyfikować działania związane z wpływem podmiotu na środowisko przyrodnicze, przyporządkować im koszty (na przykład koszty pozwoleń, opłaty środowiskowe, koszty oczyszczania wody, koszty przetwarzania i utylizacji odpadów), a następnie dokonać ich podziału na produkty powodujące problemy środowiskowe (Szadzińska, 2014, s. 115). Specyfika kosztów środowiskowych implikuje trudności z właściwym doborem ich kluczy rozliczeniowych, stąd propozycje modeli innych rachunków kosztów, w tym środowiskowego rachunku kosztów cyklu życia czy różnych modyfikacji ujęcia procesowego¹²⁹.

W przypadku inwestycji proekologicznych rachunek kosztów i korzyści jest bardziej skomplikowany z uwagi na trudności w szacowaniu niektórych efektów takich inwestycji. Z tego względu w odniesieniu do inwestycji podejmowanych na rzecz ochrony środowiska wykonuje się tzw. rachunek sozoeconomiczny¹³⁰, który oprócz efektów ekonomicznych uwzględnia także efekty społeczne i ekologiczne. Efektywność ekonomiczna w odniesieniu do inwestycji proekologicznych jest określana przede wszystkim po to, by dokonać wyboru rozwiązania zapewniającego realizację zamierzonych celów przy minimalnych nakładach. Ważna jest zatem ocena opłacalności realizacji inwestycji, którą można wykonać za pomocą metod statycznych

¹²⁸ Koncepcja *beyond budgeting*, czyli zarządzania bez budżetów, została opracowana przez brytyjskie stowarzyszenie Beyond Budgeting Round Table (BBRT), założone w 1998 r. w Wielkiej Brytanii. Podstawową przesłanką *beyond budgeting* jest przestrzeganie zasad dotyczących stylu zarządzania oraz elastyczności przedsiębiorstwa wobec działań konkurencji i oczekiwań klientów. Szerzej na przykład: (Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 62–66; 2009, s. 178–190).

¹²⁹ Przykładowo model zaproponowany przez A. Wojciechowską (2009) stanowi zintegrowany rachunek kosztów ochrony środowiska (ZiRKOS) przeznaczony dla przedsiębiorstw, w których wdrożono system zarządzania środowiskowego.

¹³⁰ Rachunek sozoeconomiczny to zbiór określonych procedur i metod uwzględniających stosowane kryteria w celu ukazania wielowymiarowej opłacalności podejmowanych rozwiązań. Oznacza rachunek ekonomiczny poszerzony o inne wymiary, w tym przede wszystkim o wymiar przyrodniczy i społeczny. Należy zaznaczyć, że w piśmiennictwie naukowym oprócz pojęcia rachunku sozoeconomicznego występuje również rachunek ekonomiczny w ochronie środowiska, który jest definiowany jako rachunek uwzględniający na równi przesłanki i korzyści ekonomiczne oraz korzyści bezpiecznego zachowania środowiska przyrodniczego (Janik i in., 2009, s. 190).

i dynamicznych (Janik i in., 2009, s. 190). W celu uzyskania informacji niezbędnych do oceny oddziaływania inwestycji na środowisko przyrodnicze w środowiskowej rachunkowości zarządczej wykorzystuje się między innymi ocenę kosztów całkowitych, wielokryterialną ocenę dokonań, a także analizę ryzyka i niepewności¹³¹.

Ocena kosztów całkowitych wymaga przypisywania kosztów i oszczędności do alternatywnych rozwiązań inwestycyjnych we wspomnianym rachunku pełnych kosztów. Dzięki temu służy on analizie długoterminowych kosztów i oszczędności dotyczących projektów związanych z zapobieganiem zanieczyszczeniom środowiska, co wymaga (Szadziewska, 2013b, s. 223):

- ustalenia struktury przychodów i oszczędności oraz kosztów na wejściu, które obejmują wszystkie koszty inwestycji, w tym: koszty bezpośrednie i pośrednie oraz koszty przyszłych zobowiązań i koszty trudne do oszacowania, zazwyczaj pomijane w tego typu analizach;
- przydzielenia kosztów oraz oszczędności do określonych procesów i produktów, w tym również tych, które do tej pory były umieszczane w grupie kosztów ogólnozakładowych;
- rozszerzenia zakresu czasowego analizy w celu uwzględnienia długoterminowych kosztów i oszczędności, które są charakterystyczne dla inwestycji związanych z zapobieganiem zanieczyszczeniom środowiska;
- wykorzystania wskaźników rentowności uwzględniających wartość pieniądza w czasie oraz koszty i korzyści długoterminowe (na przykład wskaźnika bieżącej wartości netto przyszłych przychodów pieniężnych, wskaźnika wewnętrznej stopy zwrotu nakładów czy wskaźnika efektywności kosztowej).

Natomiast wielokryterialna ocena dokonań stanowi kompleksowe podejście koncentrujące się głównie na przedsięwzięciach, w których występuje wiele sprzecznych celów lub konkurencyjnych priorytetów. Na podstawie zbudowanej matrycy wyników lub tabeli konsekwencji możliwa jest ocena różnych projektów inwestycyjnych przy uwzględnieniu wielu różnych kryteriów (ekonomicznych, ekologicznych, zdrowotnych, estetycznych, przestrzennych), perspektywy inwestorów, ekologów, klientów. Jej dopełnienie w ocenie efektywności projektów inwestycyjnych może stanowić analiza ryzyka i niepewności, w tym między innymi analiza opcji, analiza scenariuszy, metody Monte Carlo oraz drzew decyzyjnych (Szadziewska, 2013b, s. 223–224).

Rachunek kosztów cyklu życia jest jedną z zalecanych w piśmiennictwie naukowym technik oceny wpływu produkcji i innych procesów działalności gospodarczej na środowisko (na przykład Szczypa, 2012; Arroyo, 2008), działalności związanej z oddziaływaniem społecznym, a także pełnej perspektywy realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w całym cyklu życia (na przykład Finkbeiner, Schau, Lehmann i Traverso, 2010, s. 3309–3322; Benoît i in., 2010, s. 156–163). W środowiskowym rachunku kosztów cyklu życia kalkulacja powinna służyć zidentyfikowaniu wszyst-

¹³¹ Szerzej na temat metod oceny środowiskowych projektów inwestycyjnych na przykład: (Famielec i Broniewicz, 2006, s. 85–94; Janik i in., s. 189–209; Szadziewska, 2013b, s. 223–225).

kich kosztów środowiskowych powiązanych z produktem, procesem lub działalnością na wszystkich etapach jego życia (Arroyo, 2008, s. 26). Rachunek cyklu życia produktu uwzględniający aspekty działalności proekologicznej powinien być roz-

Tabela 35. Propozycja wydzielenia kosztów i przychodów ochrony środowiska w poszczególnych fazach cyklu życia

Faza cyklu życia	Koszty	Przychody
Projektowania produktu	<ul style="list-style-type: none"> – koszty badania w zakresie przyszłego oddziaływania procesu produkcji na środowisko – koszty uzyskania zezwoleń na korzystanie ze środowiska 	<ul style="list-style-type: none"> – najczęściej brak typowych przychodów ochrony środowiska – otrzymane dotacje na ochronę środowiska
Wprowadzenia na rynek	<ul style="list-style-type: none"> – koszty reklamy akcentującej aspekty środowiskowe nowego produktu – koszty monitoringu środowiskowego – podatki i opłaty ekologiczne, – wynagrodzenia i narzuty pracowników służb ochrony środowiska – amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zaangażowanych w ochronę środowiska – odsetki od kredytów przeznaczonych na inwestycje proochronne związane z nowym produktem – koszty zagospodarowania odpadów poprodukcyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – najczęściej brak typowych przychodów ochrony środowiska
Wzrostu	<ul style="list-style-type: none"> – wszystkie wyżej wymienione koszty (maleje ich udział jednostkowy ze względu na wzrost rozmiarów produkcji) – mogą wystąpić administracyjne kary ekologiczne na skutek niedopatrzeń, złej interpretacji prawa ochrony środowiska 	<ul style="list-style-type: none"> – przychody ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych
Dojrzałości	<ul style="list-style-type: none"> – wszystkie wyżej wymienione koszty (stabilizacja kosztów) – audyty ekologiczne – koszty zagospodarowania zużytych (wyeksploatowanych) produktów – koszty recyklingu 	<ul style="list-style-type: none"> – przychody ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych – przychody z recyklingu
Schyłku	<ul style="list-style-type: none"> – wszystkie wyżej wymienione koszty (rośnie ich wartość jednostkowa) 	<ul style="list-style-type: none"> – przychody ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych – przychody z recyklingu
Likwidacji	<ul style="list-style-type: none"> – koszty dezinvestycji majątku trwałego, zaangażowanego w ochronę środowiska – koszty rekultywacji terenu – koszty utrzymania składowisk zużytych produktów 	<ul style="list-style-type: none"> – przychody z recyklingu – przychody ze sprzedaży środków trwałych zaangażowanych w ochronę środowiska

Źródło: (Szczyba, 2012, s. 152).

szerzony o koszty ochrony środowiska, które można wyodrębnić i przyporządkować do poszczególnych faz życia produktu. Przykładowe¹³² przypisanie kosztów do fazy projektowania produktu, wprowadzania na rynek, wzrostu, dojrzałości, schyłku i likwidacji przedstawia tabela 35.

Ocena kosztów realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w rachunku kosztów cyklu życia jest systematycznym procesem wykorzystującym najlepszą dostępną wiedzę do gromadzenia i przedstawiania dostępnych danych o wpływach społecznych (pozytywnych i negatywnych) w cyklach życiowych produktu od wydobycia do ostatecznego składowania. Uwzględnia ona nie tylko kategorie związane z ochroną środowiska, ale także kategorie oddziaływania społecznego obejmujące: prawa człowieka, warunki pracy, dziedzictwo kulturowe, ubóstwo, choroby, konflikty polityczne, prawa tubylcze itp., ważne dla kluczowych interesariuszy przedsiębiorstwa, jak pracownicy, lokalna społeczność, społeczeństwo (ogółem i w znaczeniu lokalnej społeczności, a także konsumentów i innych podmiotów łańcucha wartości, jak na przykład dostawcy (Benoît i in., 2010, s. 158–160).

Rachunek kosztów cyklu życia w koncepcji rozwoju zrównoważonego obejmuje wymiar ekonomiczny, społeczny i środowiskowy. W wymiarze ekonomicznym wykorzystuje się wiele metod obliczania kosztów i wydajności, a ocenę wyników przeprowadza z perspektywy kosztów produkcji (z perspektywy biznesowej) i kosztów cyklu życia (z punktu widzenia klienta). Wymiar środowiskowy wymaga uwzględnienia w ocenie wszystkich kosztów cyklu życia produktu (od wydobycia i przetworzenia zasobów, przez produkcję i dalsze przetwarzanie, dystrybucję i transport, użytkowanie i konsumpcję do recyklingu i utylizacja) w odniesieniu do wszystkich istotnych przepływów materiałowych i energetycznych. Wymaga także uwzględnienia pełnego oddziaływania na środowisko, to znaczy zarówno po stronie wejściowej – w formie wykorzystania zasobów, jak i po stronie produktu – w postaci emisji do powietrza, wody i gleby, w tym odpadów. Z kolei wymiar społeczny rachunku cyklu życia obejmuje wpływ przedsiębiorstwa, produktu lub procesu na społeczeństwo. Jednak obecnie nie ma jednolitego, standardowego zestawu wskaźników, gdyż wiele kwestii społecznych jest trudno mierzalnych lub nie można ich objąć bezpośrednim pomiarem w całym cyklu życia produktu. Dlatego wiele wskaźników społecznych zawiera jakościowe standardy systemów i działań organizacji, w tym zasady działania, procedury i praktyki zarządzania. Wskaźniki te odnoszą się do potrzeb specyficznych dla kwestii społecznych, takich jak praca przymusowa, godziny pracy lub istnienie związków zawodowych (Finkbeiner i in., 2010, s. 3313–3314)¹³³.

¹³² W piśmiennictwie naukowym są prezentowane różne podejścia do przypisania kosztów do poszczególnych faz cyklu życia produktu (szerzej por. Swarr i in., 2011).

¹³³ Jako formę dobrej praktyki rachunku kosztów cyklu życia w koncepcji rozwoju zrównoważonego przedstawia Program Środowiskowy Organizacji Narodów Zjednoczonych (ang. *United Nations Environment Programme*, UNEP) (UNEP, 2009).

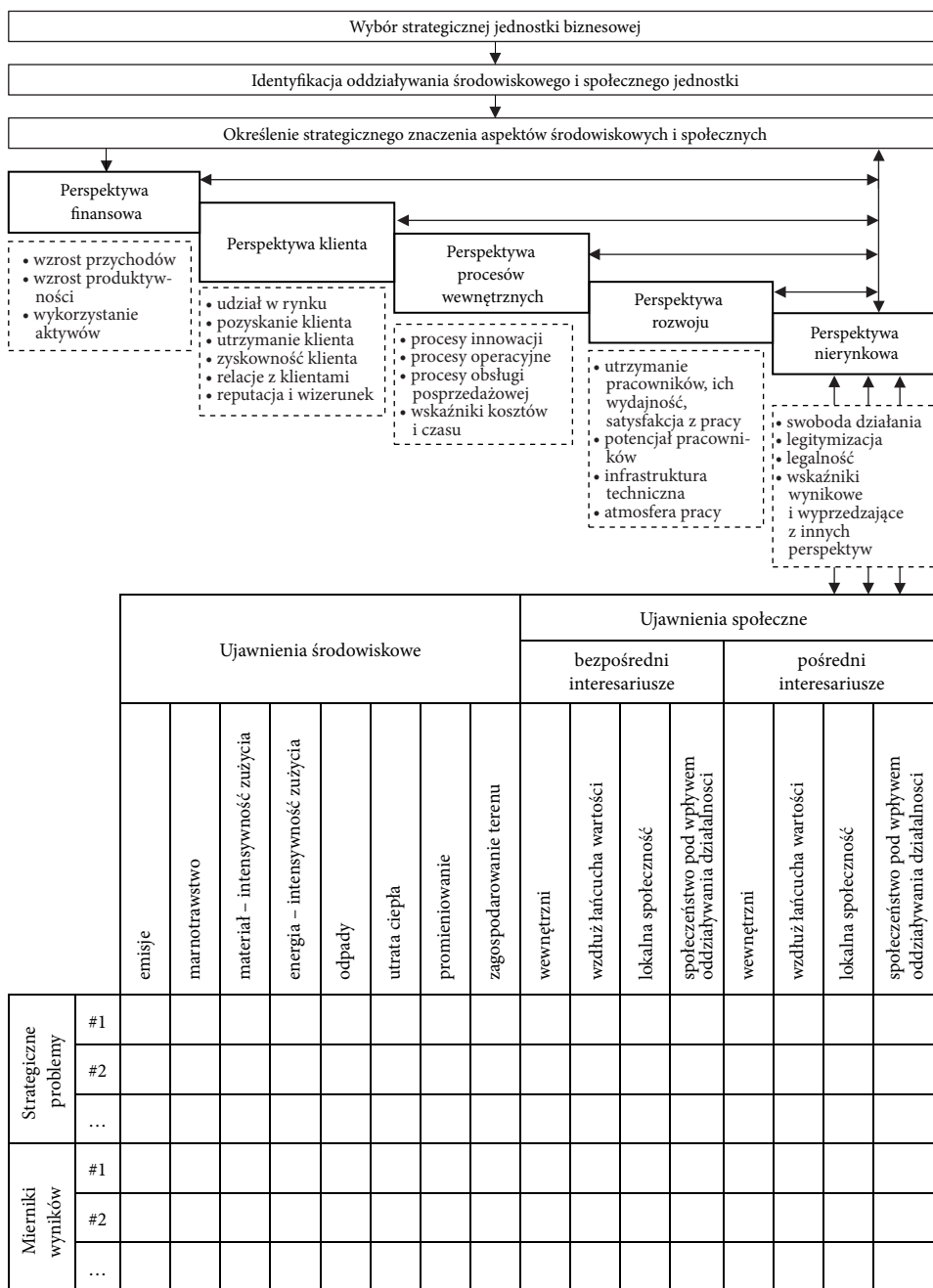
Metodą wspomagającą zarządzanie kosztami w całym cyklu życia produktu, w tym również kosztami oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko, jest rachunek kosztów docelowych. Rachunek ten ułatwia kontrolę kosztów, zanim zostaną poniesione, i dostosowuje ich poziom do akceptowanej przez rynek ceny produktu, a także jego funkcjonalności i jakości. Jego istotą jest oddziaływanie na koszty już od wczesnych faz cyklu życia produktu aż po fazę spadku, co zapewnia osiągnięcie wymaganych zysków z danego produktu w całym okresie życia na rynku. Wykorzystywany jest głównie w fazie planowania i projektowania produktu, gdyż większość kosztów produktów zostaje przesądzonych na tym jego etapie (Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 76–77). Rachunek kosztów docelowych w przedsiębiorstwie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego powinien być pomocny w projektowaniu i opracowywaniu produktów przyjaznych dla środowiska z uwzględnieniem możliwości kosztowych danego podmiotu¹³⁴.

W piśmiennictwie naukowym prezentowane są także normatywne propozycje integracji koncepcji rozwoju zrównoważonego ze zrównoważoną kartą wyników (na przykład Epstein i Wisner, 2001; Figge i in., 2002; Przychodzeń, 2013, s. 32–36; Szadzińska, 2013a, s. 370–372; Szczypa, 2012, s. 156–158). Brak ujednoczonych rozwiązań wzorcowych SBSC przyczynia się do poszukiwania najlepszych rozwiązań w określonych warunkach funkcjonowania danego przedsiębiorstwa i jego otoczenia. W związku z tym zastosowanie BSC w ramach zarządczej rachunkowości zrównoważonej polega na (Butler i in., 2011, s. 4):

- dodaniu piątej perspektywy do BSC, uwzględniającej aspekty środowiskowe i społeczne,
- utworzeniu osobnej specyficznej, środowiskowo-społecznej karty wyników na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- włączeniu aspektów środowiskowych i społecznych do istniejących czterech standardowych perspektyw.

Każda z form SBSC służy zapewnieniu zintegrowania aspektów finansowych i niefinansowych związanych z realizacją strategii rozwoju zrównoważonego. Powinna pozwolić na wyznaczenie kluczowych wskaźników ilościowych i jakościowych ekonomicznych, środowiskowych i społecznych aspektów działalności przedsiębiorstwa, które pomogą zarządzającym łączyć aspekty środowiskowe i społeczne z wynikami ekonomicznymi zarówno w ocenie realizacji dokonań, jak i antycypowania. Za pomocą analizy osiągniętych i planowanych wielowymiarowych wyników SBSC powinna zapewnić istotne wsparcie w określaniu wpływu przedsiębiorstwa na jego otoczenie, tym samym zwiększając możliwości zarządzania relacjami z interesariuszami. Jednym z wzorcowych rozwiązań SBSC prezentowanych w piśmiennictwie naukowym jest propozycja F. Figge i współautorów (2002), którą prezentuje rysunek 9.

¹³⁴ Piśmiennictwo naukowe nie prezentuje wzorcowych rozwiązań środowiskowego rachunku kosztów docelowych. O podstawowych założeniach piszą na przykład Schaltegger i Wagner (2005).



Rysunek 9. Wzorcowe rozwiązanie zbilansowanej karty wyników w pomiarze dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Źródło: Na podstawie: (Figge i in., 2002, s. 269–284).

Jak wynika z rysunku 9., proces formułowania SBSC wymaga w pierwszej kolejności wybrania strategicznej jednostki biznesowej w celu realizacji strategii rozwoju zrównoważonego. Następnie należy zidentyfikować środowiskowe i społeczne aspekty oddziaływania jednostki na otoczenie, by ostatecznie określić ich strategiczne znaczenie dla działalności przedsiębiorstwa. Aspekty środowiskowe i społeczne muszą zostać sklasyfikowane i włączone do systemu kart wyników zgodnie z ich strategicznym znaczeniem. Ten etap przesądza o pozostaniu przy czterech perspektywach uwzględniających aspekty społeczne i środowiskowe bądź wydzieleniu piątej perspektywy jako rozszerzenia tradycyjnych perspektyw – finansowej, klientów, procesów wewnętrznych i perspektywy wzrostu i uczenia się (innowacji). Bez względu na zastosowane rozwiązanie SBSC zakłada, że każda z jej perspektyw jest powiązana z działami finansów, marketingu, zarządzania operacyjnego lub procesowego, zarządzania zasobami ludzkimi przy uwzględnieniu standardów środowiskowych. SBSC, jako tłumaczenie sformułowanej werbalnie strategii na warunki operacyjne, może zatem stanowić narzędzie zintegrowanego pomiaru dokonań związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego. Wymaga wówczas następujących działań:

- przyjęcia w strategii różnorodnych celów lub pożądaných wyników zgodnych z deklaracjami w misji przedsiębiorstwa,
- stosowania narzędzi przeprowadzania zewnętrznej odpowiedzialności do oceny deklarowanych celów przez interesariuszy zewnętrznych,
- dostosowania wewnętrznych systemów rozliczania odpowiedzialności z realizacji określonych celów w strategii,
- wdrożenia systemu rozpoznawania konfliktów interesów różnych interesariuszy na poziomie wewnętrznej i zewnętrznej odpowiedzialności *accountability*.

Pomiar wyników działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego może dodatkowo wesprzeć integracja różnych instrumentów rachunkowości zarządczej i ich ukierunkowanie na realizację strategii rozwoju zrównoważonego, takich jak budżetowanie, rachunek kosztów działań, system zarządzania kosztami działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, rachunek kosztów cyklu życia produktu, strategiczna karta wyników oraz benchmarking. Ich skoordynowane i równoległe stosowanie, choć niezwykle wymagające w aspekcie kosztowym, informatycznym i organizacyjnym, pozwala na wieloaspektowe i proaktywne zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie (Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 155). Na przykład zintegrowanie BSC z podejściem procesowym może zwiększyć możliwości przedsiębiorstwa w zakresie oceny realizacji założeń strategii rozwoju zrównoważonego dzięki analizie podejmowanych działań i ich kosztów w kontekście łańcucha wartości oraz określenia planowanych kosztów działań na podstawie przewidywanej wielkości zużywanych przez nie zasobów (Zyznarska-Dworczak, 2014b, s. 339). Wyzwaniem dla teoretyków i praktyków rachunkowości jest zatem taka koncepcja sprzężenia wielowymiarowych danych, którego wyniki staną się podstawą podejmowania racjonalnych (ekonomicznie i z uwzględnieniem racjonalności społeczno-środowiskowej) decyzji zarządczych w zakresie „zarządzania

legitymizacją w celu osiągnięcia celów” w danym otoczeniu ekonomicznym, społecznym, środowiskowym i kulturowym.

Na skuteczność instrumentów rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego może wpłynąć zastosowanie benchmarkingu. Wybór najlepszej dla wszystkich praktyki biznesowej jest bowiem niemożliwy, jednak określenie rozwiązań najlepszych dla danego grona partnerów benchmarkingowych może się istotnie przyczynić do poprawy stosowanych rozwiązań. Dokonywana w ramach benchmarkingu wymiana doświadczeń w zakresie zarządzania kosztami między podmiotami o podobnych potrzebach informacyjnych wspiera proces dokonywania wyboru najskuteczniejszych sposobów optymalizacji i racjonalizacji realizacji strategii przedsiębiorstwa. W związku z tym na podstawie wymiany, porównywania i analizy informacji w ramach trzech poziomów stosowania benchmarkingu zalecane jest wyznaczanie trzech kluczowych benchmarków w postaci (por. Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 97–98):

- najlepszych sposobów wspierania realizacji strategii poprzez rachunkowość zarządczą,
- najlepszej organizacji systemu rachunkowości zarządczej,
- najlepszych wyników w zakresie optymalizacji realizacji celów strategii.

Tym samym benchmarking może się okazać skutecznym instrumentem realizacji strategii rozwoju zrównoważonego, gdyż jako instrument rachunkowości zarządczej mógłby doskonalić systemy rachunkowości zarządczej partnerów benchmarkingowych, pogłębiać znajomość ponoszenia własnych kosztów, ale także wzmacniać rozpoznawanie oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie. Pozwoliłby także na dalsze kierunki działań wspierających racjonalizację działań podmiotu na rzecz rozwoju zrównoważonego. Benchmarking jako instrument rachunkowości zarządczej mógłby zatem pomóc zarządzającym przedsiębiorstwem zrównoważonym w (por. Zyznarska-Dworczak, 2014b, s. 339–340):

- w obiektywnej i realnej ocenie własnych dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- w wyznaczaniu najlepszych wyników jako kierunków doskonalenia działań w zakresie realizacji strategii rozwoju zrównoważonego,
- w identyfikacji sposobów osiągania najlepszych wyników dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- we wskazywaniu możliwości i obszarów redukcji zużycia/wykorzystania kapitałów pozostających w dyspozycji przedsiębiorstwa, w tym kapitału finansowego, produkcyjnego, naturalnego oraz intelektualnego,
- we wspieraniu procesu planowania i kontroli realizacji strategii rozwoju zrównoważonego,
- w zwiększaniu skuteczności stosowania instrumentów rachunkowości zarządczej w zapewnianiu realizacji działań strategii rozwoju zrównoważonego,
- we wdrażaniu innowacyjnych instrumentów rachunkowości zarządczej w celach oceny i kontroli założeń strategii rozwoju zrównoważonego,

- w motywowaniu pracowników do działań wspierających realizację założonych w przedsiębiorstwie celów rozwoju zrównoważonego,
- we wzmacnianiu procesu nieustannego doskonalenia wyników działalności przedsiębiorstwa z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Benchmarking, pełniąc różnorodne funkcje, umożliwia doskonalenie systemów zarządczej rachunkowości zrównoważonej partnerów benchmarkingowych, pogłębienie znajomości własnych kosztów, przyczyniając się do skuteczniejszej ich kontroli, pomaga w identyfikacji możliwości i obszarów optymalizacji kosztów, wskazuje dalsze kierunki działań wspierających racjonalizację kosztów, a także pomaga budować kulturę organizacyjnego uczenia się. Jednak o skuteczności stosowania benchmarkingu w obszarze rachunkowości zarządczej decyduje możliwość zapewnienia podstawowych warunków przez partnerów benchmarkingowych (Zyznarska-Dworczak, 2012b, s. 448–455).

Analiza zastosowania różnych instrumentów rachunkowości zarządczej w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego nie pozwala wskazać wzorcowego rozwiązania. Żadnego z instrumentów nie można uznać za najlepszy czy wzorcowy, gdyż ich wybór zależy od wielu czynników, w tym czynników strukturalno-zasobowych, organizacyjnych, kulturowych oraz behawioralnych przedsiębiorstwa zrównoważonego (Zyznarska-Dworczak, 2012a, s. 155). Ponadto, zdaniem P. Arroyo, dostosowanie systemów rachunkowości zarządczej do zmian wskutek przyjęcia strategii rozwoju zrównoważonego jest procesem iteracyjnym, napędzanym przez zmiany w samej strategii. Stopień adaptacji rachunkowości zarządczej zależy od zmian strategii rozwoju zrównoważonego dokonywanych w podmiocie. Na przykład w ramach „skutecznej strategii” główny nacisk należy położyć na budżetowanie kapitałowe (rozpoznawanie oszczędności kosztów) i pomiar wyników (wskaźniki pieniężne i fizyczne). Natomiast „innovacyjna strategia” wymaga zmian w systemach kalkulacji kosztów w celu uzyskania oceny kosztów nowych produktów przyjaznych dla środowiska, a także konkretnych kosztów związanych z nowymi projektami produkcyjnymi (Arroyo, 2008, s. 26).

Zarządzanie kosztami dotyczy działań, które są podejmowane przez kadrę kierowniczą zarówno na podstawie informacji z systemu rachunkowości, jak i danych pochodzących spoza tego systemu (Nowak, E., 2006, s. 15). Takie interdyscyplinarne podejście w ramach zarządczej rachunkowości zrównoważonej jest pożądane, jednak wymaga odpowiedniej organizacji współpracy różnych działów przedsiębiorstwa zrównoważonego. Przy czym, jak zauważa P. Arroyo, liderem tych zespołów powinni być specjaliści rachunkowości zarządczej (Arroyo, 2008, s. 35). R. Gray (2002, s. 703–705) warunkuje przyszły rozwój rachunkowości następującymi przesłankami (Gray, 2002, s. 702–703):

- zaznajomienie wszystkich specjalistów rachunkowości z teoretyczną krytyką rachunkowości rozwoju zrównoważonego oraz z zagrożeniami, jakie niesie jej rozwój;
- ograniczenie podejścia pragmatycznego na rzecz badań alternatywnych i krytycznych w zakresie niespójności, niesprawiedliwości i nierówności współczesnego

biznesu, wykorzystywanego do ponownego określenia nowej i wzmocnionej demokracji, którą rachunkowość może zaoferować poprzez wsparcie rozrachunku z odpowiedzialności w koncepcji *accountability*;

- potrzeba dzielenia empirycznej wiedzy specjalistów rachunkowości, wskazywania przez nich oczekiwań i wyobrażeń o nowych narzędziach rachunkowości rozwoju zrównoważonego.

Odpowiednio skonstruowany system rachunkowości zarządczej nie pozwoli zapewnić oczekiwanego wiarygodnego rozrachunku z odpowiedzialności na potrzeby zarządcze bez przyjęcia określonych normatywów w zakresie podstaw etycznych jego wykorzystania. W związku z tym uzupełnieniem podejścia systemowego, opartego na metodach ilościowych, jest podejście elastyczne, włączające również uwarunkowania sytuacyjne oraz osądy etyczne osoby przygotowującej informacje w ramach systemu rachunkowości zarządczej wspierającego pomiar dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Połączenie zasad etycznych z przygotowaniem merytorycznym do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej jest warunkiem niezbędnym dostarczania informacji neutralnych, które wiernie odzwierciedlają uwarunkowania ekonomiczne operacji prezentowanych w systemie informacyjnym rachunkowości. Uzasadnia to potrzebę opracowywania procedur kontrolnych w zakresie nie tylko poprawności metodycznej informacji, ale nade wszystko wiarygodności, w tym poprawności ekonomicznej (Maruszewska i Kołodziej, 2016, s. 444 i 448), a w systemach pomiaru wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego – także racjonalności społeczno-środowiskowej.

Postrzeganie rachunkowości jako nauki społecznej, uwzględniającej kontekst relacji społecznych i ich znaczenia w przedsiębiorstwie, pociąga za sobą konieczność uwzględnienia etycznej perspektywy dokonywanych wyborów przez specjalistów rachunkowości zarządczej w zakresie harmonizowania celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. W rozwiązywaniu dylematów moralnych dotyczących realizacji wykluczających się niekiedy działań związanych z zachowaniem zasad rozwoju zrównoważonego, a także dotyczących trudności w oszacowaniu racjonalności decyzji, szczególnie ważne są zasady etyki. Za wzorcowe rozwiązania wskazujące zasady etyki zawodowej w rachunkowości można przyjąć uznany w polskiej praktyce rachunkowości *Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*. Niezmiernie ważne będą także zasady etyczne specjalistów rachunkowości zarządczej sugerowane przez IMA (Institute of Management Accountants) w formie *Kodeksu etyki IMA* oraz zasady etyki zawodowej CIMA (2015). Podstawowymi zasadami etycznymi działań specjalistów rachunkowości zarządczej są zatem uczciwość, bezstronność, obiektywność i odpowiedzialność. W odniesieniu do rachunkowości zarządczej powinny one zostać uzupełnione podejściem wynikającym z koncepcji rozwoju zrównoważonego, w tym w szczególności w kontekście włączenia interesariuszy (por. zasady przedstawione w tabeli 18.).

Jedną z form wzorcowych zaleceń uwzględnienia koncepcji rozwoju zrównoważonego w obowiązkach specjalisty rachunkowości zarządczej są *Globalne Zasady*

Rachunkowości Zarządczej (CGMA, 2014). Według Zasad koncepcja rozwoju zrównoważonego oznacza osiągnięcie długoterminowych wyników ekonomicznych przy jednoczesnej minimalizacji wpływu na środowisko oraz generowaniu pozytywnej wartości dla społeczeństwa. Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej zakładają, że koncepcja rozwoju zrównoważonego wraz z koncepcją *accountability* i zasadą wiarygodności, przy założeniu integralności i etyki, stanowią podstawy budowanego zaufania do zarządzania w przedsiębiorstwie. Rachunkowość zarządcza przy uwzględnieniu tych podstawowych zasad powinna dostosowywać działania związane ze rozwojem zrównoważonym do strategii, łącząc je z kluczowymi czynnikami sukcesu i modelem biznesowym. Jednocześnie dostarczanie decyzyjcom informacji na temat czynników rozwoju zrównoważonego powinno wspierać możliwości ich zintegrowania z planowaniem biznesowym i raportowaniem, a tym samym identyfikowania ryzyka gospodarczego, środowiskowego i społecznego w systematyczny sposób (CGMA, 2014, s. 12).

Podsumowując, zarządcza rachunkowość zrównoważona może stanowić system zintegrowanego pomiaru aspektów gospodarczych, społecznych i środowiskowych, umożliwiającą komunikację informacji i ujawnień dotyczących realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Kluczowe założenia jej systemu przedstawiono w tabeli 36.

Dalszy rozwój rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego, uwarunkowany jej przydatnością we wdrażaniu i realizacji strategii rozwoju zrównoważonego, wymaga, by konstrukcja jego systemu rachunkowości umożliwiła realizację jej zadań i pokładanych oczekiwań. Ponadto rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie zrównoważonym – jako narzędzie legitymizacji – powinna wspierać zarządzanie relacjami przedsiębiorstwa z otoczeniem poprzez komunikowanie wyników jego oddziaływania na otoczenie w wymiarze ekonomicznym, środowiskowym, społecznym, a nawet etycznym. Wykonanie pożądanых zadań rachunkowości zarządczej może umożliwić zintegrowane instrumentarium planowania i kontroli realizacji triady celów rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa. Jego zadaniem jest integrowanie danych finansowych i niefinansowych za pomocą odpowiednich wskaźników. Z uwagi na dotychczasowy dość niski poziom wykorzystania w praktyce instrumentów rachunkowości zarządczej szczególnie wyzwaniem stanowi opracowanie wytycznych i instrukcji dotyczących ich wdrażania i stosowania. Mogłyby one pomóc w większym niż dotychczas zaangażowaniu specjalistów rachunkowości zarządczej w proces wdrażania strategii rozwoju zrównoważonego i kontroli jego realizacji. Interdyscyplinarne zespoły wspierające grupowe podejmowanie decyzji mogłyby umożliwić uwzględnianie wielu perspektyw bilateralnego oddziaływania przedsiębiorstwa i jego otoczenia. Możliwości rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym determinuje nie tylko zaplecze kadrowe, ale także zasobowo-informatyczne.

Na podstawie zdiagnozowanych w rozdziale trzecim przesłanek rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej można zatem stwierdzić, że niezbędne jest, by system ten:

Tabela 36. Założenia rachunkowości zarządczej jako systemu pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Cechy	Zadania
Znaczenie/cel	harmonizacja celów ekonomicznych, społecznych, środowiskowych przy uwzględnieniu zasad etycznych
Sposób ustalania celów	elastyczność w ustalaniu celów, wyznaczana zasadami etyki
Interesariusze	zasadniczo wewnętrzni, dla zewnętrznych – wspieranie sprawozdawczości na cele zewnętrzne
Relacje z otoczeniem	koncentracja na otoczeniu przedsiębiorstwa, jej oddziaływania w zakresie ekonomicznym, środowiskowym, społecznym i etycznym
Horyzont czasowy	możliwie najdłuższy, indywidualny dla danego przedsiębiorstwa, obejmujący cały cykl życia jej produktu/produktów
Postać	zintegrowana forma metod i narzędzi planowania i kontroli realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych
Instrumentarium	<ul style="list-style-type: none"> – rachunek kosztów środowiskowych (i w ramach możliwości społecznych) – budżetowanie operacyjne – rachunek kosztów działań – rachunek kosztów cyklu życia – SBSC, <i>kaizen costing</i>, <i>target costing</i> – benchmarking
Wskaźniki pomiaru dokonań	wskaźniki finansowe i niefinansowe: <ul style="list-style-type: none"> – ekonomiczne – ekologiczne – pracownicze – zaangażowania społecznego – inne
Znaczenie funkcji zarządzania	długoterminowe planowanie, kontrola, motywowanie szczebli operacyjnych z perspektywy celów ekonomicznych, środowiskowych, społecznych i etycznych
Partycypacja różnych szczebli zarządzania w planowaniu i kontroli	grupowe podejmowanie decyzji, w tym także przez pracowników innych działów, umożliwiające uwzględnianie wielu perspektyw bilateralnego oddziaływania przedsiębiorstwa i jej otoczenia

Źródło: Na podstawie: (Zyznarska-Dworczak, 2018a, s. 13–14).

- wspierał przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec interesariuszy wewnętrznych;
- stanowił narzędzie pomiaru wyników działań przedsiębiorstwa zrównoważonego w taki sposób, by stanowił podstawę weryfikacji tej informacji wykorzystanej w raportach wewnętrznych, a także częściowo w raportach zewnętrznych;
- umożliwiał takie integrowanie informacji finansowej i niefinansowej o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego, które wskaże stopień harmonizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych;
- pozwalał na planowanie i ocenę realizacji założeń strategii rozwoju zrównoważonego;

- wspierał antycypowanie potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego przedsiębiorstwa w długim okresie;
- stanowił narzędzie diagnozowania *decouplingu* w znaczeniu stosowanych środków do przyjętych w strategii celów.

W obszarze strategicznego zarządzania kosztami podmiotu działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego oczekiwania wobec jego systemu zarządczej rachunkowości zrównoważonej wiążą się z potrzebą zapewnienia (Zyżnarska-Dworczak, 2014a, s. 148):

- analizy mechanizmów i przyczyn powstawania istotnych kosztów w powiązaniu z realizacją założeń strategii rozwoju zrównoważonego;
- oddziaływania na kształtowanie się kosztów w czasie, ich pożądanej struktury i dynamiki zmian ich poziomu z uwzględnieniem założonej siły i sposobu oddziaływania na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne;
- inicjowania i kontroli efektywności działań optymalizujących koszty przy uwzględnieniu wpływu redukcji kosztów na jakość produktów i usług, na środowisko, zdrowie pracowników i ich rozwój;
- kształtowania polityki kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu, z uwzględnieniem kosztów środowiskowych i społecznych;
- szacowania wpływu decyzji strategicznych na przyszłe kształtowanie się kosztów i ich oddziaływanie na wzmacnianie potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego przedsiębiorstwa;
- pomiaru i kontroli wyników realizacji strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, a także ich odpowiedniego komunikowania interesariuszom wewnętrznym i częściowo zewnętrznym.

Rachunkowość zarządcza może się istotnie przyczynić do oceny stopnia realizacji założeń strategicznych związanych z zasadami rozwoju zrównoważonego nie tylko poprzez pomiar dokonań oraz wsparcie jego oceny w aspekcie zarządzania całym przedsiębiorstwem. Rachunkowość jako aktywność społeczna pozwala również na budowanie relacji z otoczeniem, co jest głównym przedmiotem jej badań w nurcie alternatywnym.

3.5. Kierunki zmian rachunkowości zarządczej na rzecz rozwoju zrównoważonego na tle badań alternatywnych

Rosnące przekonanie o potrzebie szerszego otwarcia rachunkowości na czerpanie z innych nauk, absorpcję alternatywnych orientacji badawczych, wzbogacanie refleksji naukowej o istotne dla rachunkowości elementy kontekstu społecznego (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 161) może przesądzić o rozwoju badań z zakresu rachun-

kowości zarządczej. Obecnie badania z zakresu rachunkowości zarządczej są najczęściej realizowane według podejścia konwencjonalnego, tak zwanego głównego nurtu. Charakteryzuje się ono funkcjonalizmem i racjonalizmem, służąc prezentacji i objaśnianiu zasad, znaczenia i rozwoju określonych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej. Po wielu latach dominacji głównego nurtu obecnie coraz większą akceptację znajduje również drugi nurt postrzegania rachunkowości jako nauki społecznej, tworzący pewnego rodzaju alternatywę. Jak sama nazwa wskazuje, w badaniach alternatywnych dostrzega się społeczny charakter rachunkowości, budowany przez wzajemne oddziaływanie otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego przedsiębiorstwa.

Teoria rachunkowości w tym kontekście może być określona jako usystematyzowany, logiczny i do pewnego stopnia uniwersalny sposób wyjaśnienia zjawisk towarzyszących określonym praktykom rachunkowości. Propagatorzy tego nurtu badań wskazują na konieczność osadzenia i badania rachunkowości w szerszym kontekście społecznych uwarunkowań, w których jest stosowana (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 162–163). Alternatywne badania naukowe w obszarze rachunkowości służą ukazaniu rachunkowości jako aktywności społecznej w kontekście rozwoju i przemian społeczno-gospodarczych w przeszłości i przyszłości (Laughlin, 1999; Herbert, 1996; Baxter i Chua, 2003; de Araújo Wanderley i Cullen, 2013; Szychta, 2014; Zyznarska-Dworczak, 2015d, 2016c, 2018a). Dotyczą one nurtu badań o charakterze interpretatywnym i krytycznym, wymagającym rozszerzenia dotychczasowych badań ilościowych o badania jakościowe (Vaivio, 2008), umożliwiające uwzględnianie w analizie pomijanych zasadniczo w konwencjonalnym podejściu do znaczenia informacji niefinansowych w rachunkowości. Podział badań alternatywnych na interpretacyjne i krytyczne jest zgodny z klasyfikacją podejść badawczych zaproponowaną przez W.F. Chua (1986, s. 601–665).

Zwolennicy perspektywy interpretacyjnej i krytycznej badań naukowych podkreślają dużą rolę rachunkowości w kształtowaniu ideologii, tworzeniu politycznych hierarchii, utrzymaniu struktur organizacyjnych oraz maskowaniu konfliktów społecznych (Szychta, 2013, s. 249). Teorie interpretacyjne w objaśnianiu praktyki rachunkowości uzupełniają pozytywistyczne podejście o „rozumienie politycznego, społecznego, prawnego, ekonomicznego, lingwistycznego, kulturalnego i historycznego kontekstu interpretacji” (Cieślak, 2011, s. 59). Rozszerzeniem podejścia interpretacyjnego jest krytyczne podejście badawcze w rachunkowości, zakładające aktywną rolę rachunkowości w kontroli społecznej i relacji między różnymi grupami ludzi. Wyznacza ono właściwe cechy rachunkowości krytycznej. R. Laughlin stwierdza, że rachunkowość krytyczna (1999, s. 73–74):

- jest ze swej istoty kontekstowa, co oznacza, że rachunkowość jest traktowana jako zjawisko, które ma konsekwencje społeczne, gospodarcze i polityczne i musi być rozumiana i zmieniana właśnie w tym kontekście;
- nie istnieje sama dla siebie, a poszukuje zaangażowania i zmian służących poprawie rachunkowości;

- dotyczy wykonywania zawodu w obszarze rachunkowości, praktyki rachunkowości i jej procesów zarówno na poziomie makro w zakresie władzy, zarządzania, regulacji, profesji na całym świecie, jak i na poziomie instytucji i organizacji;
- jest interdyscyplinarna, co wymaga zapożyczeń intelektualnych z innych dyscyplin, aby zapewnić teoretyczne i metodologiczne perspektywy rozwiązania tych skomplikowanych programów.

Teoria krytyczna zasadniczo różni się od teorii interpretacyjnej poglądami na temat wiedzy, rzeczywistości fizycznej i społecznej, a także relacji między teorią a praktyką (por. Chua, 1986; Szychta, 2013). Jednak obie teorie łącznie, stanowiąc formę niepozytywistycznej alternatywy naukowej, wspierają interpretację obserwowanej ewolucji sposobu postrzegania rachunkowości jako nauki – od rachunkowości jako nauki ilościowej w kierunku rachunkowości jako nauki społecznej.

Zdaniem J. Baxter i W.F. Chua (2003, s. 112), współczesne zmiany rachunkowości zarządczej wyróżnia charakter nieprzewidywalny, nieliniowy, aczkolwiek społecznie osadzony. Potwierdzeniem trendu jest coraz większe zainteresowanie badaczy podejściem alternatywnym w badaniach rachunkowości zarządczej (Herbert 1996; Baxter i Chua, 2003; de Araújo Wanderley i Cullen, 2013; Szychta, 2014), ukazującym rolę rachunkowości w szerszych kontekstach – społecznym, etycznym, środowiskowym, kulturowym i historycznym.

Podejścia interpretacyjne i krytyczne charakteryzujące badania alternatywne rachunkowości zakładają, że teorie rachunkowości nie przedstawiają jednoznacznej prawdy, wolnej od wartości i niezależnej od społecznego i historycznego konfliktu (Chua, 1986, s. 623). Przyjmują kontekst organizacji służący poprawie zrozumienia rachunkowości jako społecznej aktywności. Tym samym służy on, zdaniem jego zwolenników, odsłonięciu interesów tych, którzy chcieliby samodzielnie korzystać z rzadkich zasobów społeczeństw (Cieślak, 2011, s. 58). W podejściach tych rozpatruje się szersze konteksty organizacyjne i dotyczące społeczności, w których rachunkowość funkcjonuje. Na przykład wskutek rozpatrywania rachunkowości w kontekście jej metafor, zwyczajów, symboliki i ceremonii badacze uzyskali pełniejsze zrozumienie zdolności rachunkowości do reprodukcji wartości, norm i ideologii oraz ukrywania konfliktów w organizacjach i społeczeństwie (Szychta, 2013, s. 251).

Pogłębiając badania w ramach alternatywnego podejścia w obszarze rachunkowości zarządczej, J. Baxter i W.F. Chua (2003, s. 97–126) wyróżniły siedem następujących kierunków (perspektyw) badawczych¹³⁵:

- nieracjonalną szkołę projektowania,
- badania naturalistyczne,
- radykalną alternatywę,
- teorię instytucjonalną,

¹³⁵ Szerzej na ten temat piszą: C. de Araújo Wanderley i J. Cullen (2013, s. 33–35) i A. Szychta (2014, s. 193–223).

- teorię strukturacji,
- badania oparte na teorii M. Foucaulta,
- podejście oparte na teorii B. Latoura.

Wspólną i fundamentalną cechą wymienionych perspektyw badawczych zaliczanych do badań alternatywnych jest postrzeganie rachunkowości w ogóle, a w szczególności w zakresie rachunkowości zarządczej, jako dyscypliny społecznej i dążenie do zrozumienia jej struktury, procesów czy zmian w kontekście szerszego zbioru dyskursów mających swoje źródło w innych naukach społecznych, takich jak socjologia, filozofia, nauki o zarządzaniu (Szychta, 2014, s. 196). Jednocześnie każda z siedmiu perspektyw badań alternatywnych wyróżnionych przez J. Baxter i W.F. Chua zakłada traktowanie rachunkowości jako aktywności społecznej, budowanej przez wzajemne oddziaływanie otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego podmiotu. Jednak każde z nich przyjmuje inne podejście, znacznie rozszerzające postrzeganie konwencjonalnej rachunkowości zarządczej.

Nieracjonalna szkoła projektowania zakłada kwestionowanie założenia o racjonalności dokonywanych wyborów w organizacji na podstawie kryterium kosztów i korzyści, wymagając projektowania systemu rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem celów i wartości danego przedsiębiorstwa. Badania przedstawicieli nieracjonalnej szkoły projektowania dotyczą głównie relacji między systemami rachunkowości zarządczej a funkcjonowaniem organizacji (Szychta, 2014, s. 197–198). Z kolei badania naturalistyczne przyjmują, że na praktyki rachunkowości zarządczej wpływa złożoność i wielowymiarowość struktur środowiska przedsiębiorstwa. Podejście to ma na celu zbadanie praktyki rachunkowości zarządczej w jej „codziennym” kontekście organizacyjnym. Dotychczasowe badania naturalistyczne, choć cieszyły się zainteresowaniem w obszarze rachunkowości zarządczej, skutkowały istotnym rozdrobnieniem studiów badawczych (Baxter i Chua, 2003, s. 99). Badania dotyczyły m.in. budżetowania jako formy wyrażania i potwierdzania wartości narodowościowych (Czarniawska-Joerges i Jacobsson, 1989) czy wprowadzenia większej świadomości zasobów w procesie reformy sektora publicznego (Llewellyn, 1998). Inne badania naturalistyczne wykazują znaczenie rozmowy i negocjacji pracowników działów rachunkowości zarządczej, a także dostarczania niestandardowych rozwiązań problemów (Ahrens, 1997). Ukazują one także organizacyjne konteksty rachunkowości zarządczej, elastyczność, różnorodne orientacje, na przykład na klienta (Vaivio, 2008). Według przedstawicieli szkoły naturalistycznej rachunkowość zarządcza przyczynia się do zmian w organizacji, ale jest przez nie również zmieniana, przy czym zmiany różnią się w poszczególnych organizacjach, a determinują je w dużej mierze przekazywane lokalne wartości, interpretacje i inne niuanse (Baxter i Chua, 2003, s. 99).

Trzecia perspektywa, określana jako radykalna alternatywa, mieści się w podejściu krytycznym. Jej głównym założeniem jest uwzględnienie w badaniach rachunkowości negatywnych skutków kapitalizmu, w tym w szczególności nierówności obserwowanych w przedsiębiorstwie oraz w społeczeństwie. Jej główni przedsta-

wiele naukowców to J. Arnold, T. Hopper, Armstrong, A.M. Tinker, B.D. Merino i M.D. Neimark. W swoich badaniach wykazali, że praktyka rachunkowości zarządczej jest nierozdzielnie związana z „menedżerskimi” systemami ideologicznymi i przejawia się na przykład w konstrukcjach „wartości” (Tinker, Merino i Neimark, 1982), intensyfikacji kontroli procesów pracy (Hopper i Armstrong, 1991) oraz stosowaniu systemów kontroli w organizacjach międzynarodowych i konglomeratowych, w tym wpływie praktyki kontroli zarządczej na zmiany społeczne. Radykalna alternatywa służy zapewnieniu platformy do krytyki, ale także rekomendacji do zmiany i poprawy rachunkowości zarządczej, w szczególności w organizacjach, a także w społeczeństwie (Baxter i Chua, 2003, s. 99).

Z kolei podejście instytucjonalne ukształtowane pod wpływem koncepcji instytucjonalizmu w socjologii i teorii organizacji (por. podrozdział 3.2.3 rozprawy) pomaga wyjaśniać zakres różnych wewnętrznych i zewnętrznych oddziaływań na kształtowanie i zmianę systemów rachunkowości zarządczej, wdrażanie i ocenę metod pomiaru jej dokonań. Podejście to w istotny sposób przyczyniło się do ukazania społecznej natury praktyki rachunkowości zarządczej (Zyznarska-Dworczak, 2018a, s. 9–10). Na alternatywne badania rachunkowości zarządczej wpłynęły głównie instytucjonalizm teorii organizacji i socjologia, wspierające poznawcze i kulturowe wyjaśnienia zmian w instytucjach i organizacjach poprzez koncentrowanie się na znaczeniu i realizacji różnych reguł, które strukturują zachowania w organizacjach i społeczeństwie (Baxter i Chua, 2003, s. 100).

Istotne uzupełnienie podejścia instytucjonalnego stanowi teoria strukturacji sformułowana przez A. Giddensa na początku lat 80. XX wieku w celu nakreślenia ontologicznych ram porządku społecznego opartego na systemach społecznych i strukturze społecznej służących do badania społecznych praktyk w danej przestrzeni i danym czasie (Giddens, 2003)¹³⁶. I choć teoria ta ukierunkowała kolejną grupę alternatywnych badań w rachunkowości zarządczej, to podobnie jak teoria instytucjonalna wspiera interpretację powiązań rachunkowości zarządczej i zinstytucjonalizowanych relacji społecznych, a tym samym zrozumienie rachunkowości jako praktyki społecznej.

Teoria strukturacji Giddensa łączy tradycyjne problemy i ujęcia socjologiczne z konstruktywistyczną wizją życia społecznego. Pozwala objaśnić, w jaki sposób rachunkowość zarządcza jest zaangażowana w proces instytucjonalizacji relacji społecznych w podmiotach gospodarczych. W teorii strukturacji przyjmuje się równorzędne znaczenie struktury i sprawstwa, co służy konceptualizacji wzajemnych

¹³⁶ Wkrótce po prezentacji koncepcji strukturacji w sposób kompleksowy w 1983 r. została ona wykorzystana po raz pierwszy przez J. Robertsą i R.W. Scapensa (1985) jako podstawa do badań empirycznych w zakresie rachunkowości zarządczej, dając początek jej szerokiemu zastosowaniu w tym obszarze. Od tego czasu wiele badań dotyczących metod i narzędzi rachunkowości zarządczej oparto na założeniach teorii strukturacji, a ich wyniki opublikowano w najbardziej prestiżowym piśmiennictwie naukowym (Zarzycka, 2016, s. 44).

powiązań między podmiotami (w tym ich zdolności do dokonywania wyborów) a reprodukcją struktur społecznych („zasady” i „zasoby”) (Baxter i Chua, 2003, s. 100).

Strukturalizacja w systemie rachunkowości zarządczej ma miejsce w trzech wymiarach: znaczeniu, legitymizacji i dominacji. Znaczenie wyznacza istotność informacji dostarczanych przez system rachunkowości zarządczej, odpowiednio komunikowanych i wykorzystywanych do celów zarządczych. Legitymizacja struktury oznacza z kolei, że system rachunkowości wspiera proces instytucjonalizacji praw i obowiązków wszystkich interesariuszy przedsiębiorstwa, sankcjonując normy i wartości moralne jej działalności i sposób komunikowania jej wyników działań. Trzeci wymiar strukturalizacji w rachunkowości zarządczej to dominacja rozumiana jako sprawowanie władzy dzięki społecznie wytworzonym zasobom (Macintosh i Scapens, 1990, s. 461–462). Koncepcja A. Giddensa nie tylko dostarcza ram teoretycznych dla studiów nad rachunkowością zarządczą, ale także pozwala na rozszerzenie horyzontów badawczych w tym obszarze poza aspekty czysto techniczne i ekonomiczne funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej.

Badania wykorzystujące koncepcję strukturalizacji w badaniu systemów rachunkowości zarządczej jako zjawiska społecznego, organizacyjnego i politycznego wnoszą ogromny wkład w zrozumienie sposobów, w jaki rachunkowość zarządcza jest zaangażowana w tworzenie i reprodukcję porządku społecznego w organizacji, dając tym samym nowe odpowiedzi na stawiane od wielu lat pytania o przyczyny kształtu systemów rachunkowości w różnych organizacjach (Zarzycka, 2013a, s. 153)¹³⁷.

Teoria struktury A. Giddensa, definiując koncepcje „strukturyzacji” i „dualizmu struktury”, objaśnia relacje między wiedzą, władzą a dyskursem. Stały się one kluczowymi założeniami teorii M. Foucaulta, gdyż pozwalają ukazać organizacyjne i społeczne aspekty praktyki rachunkowości, na przykład na podstawie analizy metod i praktyki rachunkowości w relacji do uwarunkowań społecznych i organizacyjnych ich zastosowania, jej budowanie relacji społecznych, ekonomicznych i środowiskowych. Natomiast podejście oparte na teorii B. Latoura wykorzystuje teorię socjologiczną aktor-sieć, której jednym z twórców jest B. Latour. Polega ono na interpretowaniu relacji stron i użytkowników systemu rachunkowości z perspektywy ich dążenia do osiągnięcia własnych celów (Baxter i Chua, 2003, s. 102; Zyznarska-Dworczak, 2018a, s. 10).

We wszystkich odmianach alternatywnych badań w rachunkowości zarządczej znajduje zastosowanie metodologia badań jakościowych w przeciwieństwie do pozytywistycznych badań głównego nurtu, w których są wykorzystywane głównie ilościowe metody badawcze. Badania jakościowe umożliwiają bowiem wnikliwe dociekania dotyczące znaczenia i relacji między zagadnieniami z zakresu praktyki rachunkowości zarządczej rozpatrywanych w określonym kontekście, na przy-

¹³⁷ Szerzej na temat teorii strukturalizacji A. Giddensa i jej wykorzystania w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej pisze w: (Macintosh i Scapens, 1990, s. 455–477; Zarzycka, 2013a, s. 147–162; 2016, s. 42–47).

kład organizacyjnym, instytucjonalnym, historycznym lub społecznym. Pozwalają badaczom na przyjmowanie perspektywy mikroorganizacyjnej w dociekaniach naukowych oraz uwzględnianie w badaniu uznawanych wartości, uwarunkowań kulturowych, postaw ludzkich, które stanowią immanentne elementy praktyki rachunkowości zarządczej. Dominującą metodą w badaniach alternatywnych są studia przypadków formułowane z punktu widzenia konstruktywistycznego (Szychta, 2014, s. 217–218), w nurcie interpretacyjnym, uzupełniane takimi formami, jak wywiady z członkami organizacji objętych badaniem oraz długoterminowe badania terenowe. Zdaniem autorki rozprawy, taka metodologia, przyjmując perspektywę aktywności rachunkowości w budowaniu dialogu biznesowego i społecznego: z inwestorami, klientami, pracownikami, przedstawicielami państwa, mediami, społecznością lokalną i innymi środowiskami opiniotwórczymi, pozwala wyznaczyć jeden z kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Dopuszcza bowiem możliwość uwzględniania w rachunkowości nowych wymiarów – środowiskowego, społecznego i etycznego. Pozwala tym samym w pełni otworzyć rachunkowość na współczesne zapotrzebowania pomiaru dokonania, szczególnie potrzebne do wielowymiarowego podejścia do oceny racjonalności działań w podmiocie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego (Zyznarska-Dworczak, 2015d, s. 505).

Autorka rozprawy postrzega olbrzymi potencjał badawczy w wykorzystaniu podejścia alternatywnego w rozwoju rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego, a swoje stanowisko zaprezentowała w publikacjach (2015d, 2018a), których wnioski zostały przedstawione w dalszej części niniejszego podrozdziału. Proces dojrzewania alternatywnego wymiaru rachunkowości zarządczej jest tym istotniejszy, im silniejsza staje się potrzeba przyjmowania odpowiedzialności społecznej przez przedsiębiorstwa i jej ujęcia w założeniach strategicznych przedsiębiorstwa (Zyznarska-Dworczak, 2015d, s. 501). Autorka w swoim artykule (Zyznarska-Dworczak, 2018a) udowadnia, że:

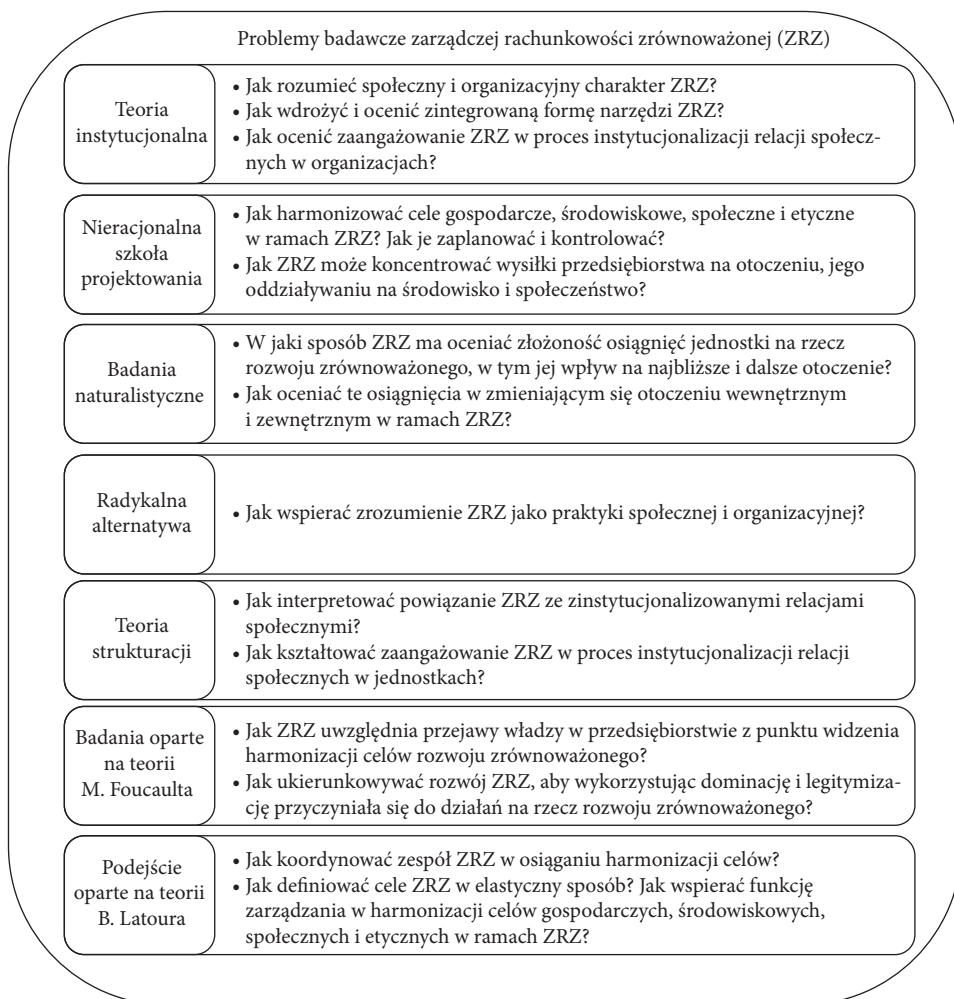
- analiza perspektyw rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej (w szczególności w krajach Europy Środkowo-Wschodniej) wymaga postrzegania roli rachunkowości zarządczej w szerszym kontekście społecznym, etycznym, środowiskowym, kulturowym i historycznym;
- alternatywne badania naukowe stymulują rozwój rachunkowości zarządczej w kierunku praktyki społecznej, zdeterminowanej przez charakter środowiska organizacyjnego i społecznego, ustanawiając podstawy do analizy rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej;
- zarządcza rachunkowość zrównoważona jako praktyka społeczna może być przedmiotem alternatywnych badań naukowych w zakresie rachunkowości zarządczej.

Kontekst badań ujawnionych w publikacji (Zyznarska-Dworczak, 2018a) wynika z potrzeby alternatywnego postrzegania zarządczej rachunkowości zrównoważonej jako działalności społecznej i organizacyjnej w kontekście przemian społecz-

no-gospodarczych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Jak wskazano, kraje Europy Środkowej i Wschodniej przechodzą wiele politycznych, strukturalnych, społecznych i gospodarczych zmian, w tym rosnącą świadomość rozwoju zrównoważonego, potrzebę zmniejszenia nierówności obserwowanych w społeczeństwie i biznesie oraz potrzebę odbudowy zaufania zainteresowanych stron. Głównym czynnikiem określającym systemy rachunkowości w krajach Europy Środkowo-Wschodniej są również ograniczone zasoby, przede wszystkim słabsze zaplecze finansowe i operacyjne niż na bogatym Zachodzie, oraz niższy poziom kapitału ludzkiego i intelektualnego, IT i nowych technologii, co motywuje przedsiębiorstwa do poszukiwania innych niż finansowe metod uzyskania przewagi (Zyżnarska-Dworczak, 2018a, s. 11). Z uwagi na to, że takie czynniki są na ogół pomijane w głównym nurcie ekonomii wykorzystywanym przez rachunkowość zarządczą, zarówno w krajach Zachodu, jak i Europy Centralnej i Wschodniej przyjęcie alternatywnej perspektywy badań rachunkowości zarządczej w formie roli uzupełniającej względem konwencjonalnej można uznać jednak za uniwersalne, kreujące nowy obszar badawczy skoncentrowany na rozwoju zrównoważonym.

Postrzeganie potencjalnych problemów badawczych zarządczej rachunkowości zrównoważonej przedstawia rysunek 10. Ukazuje on, że każde z alternatywnych podejść do badań w ramach zarządczej rachunkowości zrównoważonej określa potencjalne pytania badawcze, zarówno o charakterze poznawczym, jak i utylitarnym, skoncentrowane na jej rozwoju jako aktywności społeczno-organizacyjnej. Za perspektywę dominującą przyjęto założenia teorii instytucjonalnej. Przede wszystkim wspiera badania służące zrozumieniu społecznego i organizacyjnego charakteru rachunkowości zarządczej, a jednocześnie ukierunkowuje badania na pożądanę przez praktykę rozwiązania, jak wdrożyć i ocenić zintegrowaną formę narzędzi zarządczej rachunkowości. Perspektywę nieracjonalnej szkoły projektowania można (choć częściowo) wykorzystać w badaniach dążących do wyjaśnienia, jak harmonizować cele gospodarcze, środowiskowe, społeczne i etyczne, a jednocześnie jak skoncentrować wysiłki przedsiębiorstwa na otoczeniu i jej oddziaływaniu na środowisko, społeczeństwo, a także na przestrzeganiu zasad etycznych.

Badania naturystyczne wykorzystane w objaśnianiu rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej pozwolą wesprzeć kierunek oceny osiągnięć podmiotu na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym jego wpływ na najbliższe i dalsze otoczenie, w perspektywie krótko- i długoterminowej. Szczególnie ważne jest wyznaczenie sposobu, jak oceniać te osiągnięcia w zmieniającym się otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym. Radykalna alternatywa z kolei pozwala pomóc interpretować działania podejmowane w ramach rachunkowości zarządczej na rzecz zmniejszania nierówności w przedsiębiorstwie poprzez odpowiedni podział kapitału (finansowego i niefinansowego) i zarządzanie wynikami finansowymi i niefinansowymi. Perspektywa ta może skłonić badaczy do głębszego zastanowienia się, w jaki sposób mierzyć potencjał społeczno-środowiskowy przedsiębiorstwa, aby zwiększyć jego znaczenie na tle wyników gospodarczych.



Rysunek 10. Problemy badawcze zarządczej rachunkowości zrównoważonej w świetle badań alternatywnych

Źródło: Na podstawie: (Zyznarska-Dworczak, 2018a, s. 12).

Rozumienie rachunkowości jako praktyki społecznej i organizacyjnej można również wyjaśnić zgodnie z założeniem teorii strukturacji. Jak zaprezentowano na rysunku 10., przyjęcie perspektywy teorii strukturacji może wesprzeć interpretację powiązania rachunkowości zarządczej ze zinstytucjonalizowanymi relacjami społecznymi, a tym samym pomoże znaleźć argumenty uzasadniające postrzeganie rachunkowości jako praktyki społecznej i organizacyjnej. Natomiast uwzględnienie przejawów władzy z punktu widzenia harmonizacji celów w podmiocie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego umożliwi perspektywa badawcza oparta na teorii M. Foucaulta. Umożliwia ukierunkowanie badań na rozwój rachunkowości zarządczej

służący realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Może także pomóc objaśniać ocenę motywacji pracowników działu rachunkowości zarządczej, aby aktywnie realizowali strategię rozwoju zrównoważonego. Ten kierunek badań może zostać uzupełniony o podejście oparte na teorii B. Latoura, pozwalające ukierunkować badania na koordynację zespołu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym. Jednocześnie teoria B. Latoura może pomóc wyznaczyć, jak definiować cele rozwoju zrównoważonego w elastyczny sposób. Każda z perspektyw istotnie się przyczynia do znalezienia odpowiedzi na kluczowe pytanie badawcze związane z rozwojem zarządczej rachunkowości zrównoważonej: jak powinna ona wspierać funkcję zarządzania w harmonizacji celów gospodarczych, środowiskowych, społecznych i etycznych.

Nakreślone kierunki badawcze rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego w perspektywie badań alternatywnych wymagają pogłębionych prac rozpoznawczych. Jednak można przyjąć, że rozwój rachunkowości zarządczej w kierunku praktyki społecznej zdeterminowanej charakterem otoczenia organizacyjnego i społecznego czyni z niej przedmiot alternatywnych badań naukowych. Wyróżnia ją bowiem wielowymiarowy charakter, wymagający integrowania różnych perspektyw planowania i oceny realizacji założeń strategii odpowiedzialności społecznej ze szczególnym uwzględnieniem wpływu na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne przedsiębiorstwa.

Analiza społecznej istoty praktyki rachunkowości zarządczej z perspektywy badań alternatywnych służy określeniu możliwości rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej, a tym samym przyczynia się do budowania ogólnych teoretycznych ram, pożądanego we współczesnym świecie nauki i praktyki, integrowania informacji finansowej i niefinansowej (Zyznarska-Dworczak, 2015d, s. 501). Konceptualizacja rachunkowości rozwoju zrównoważonego, zarówno jako praktyki społecznej, jak i sztuki pomiaru dokonań jednostki, jest szczególnie istotna w procesie dynamicznych zmian w rachunkowości. Jej ukierunkowanie na zapewnienie przestrzegania standardów etycznych w podejmowaniu decyzji może się przyczynić do przeprowadzenia wiarygodnego rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa w koncepcji *accountability*, zarówno wobec interesariuszy wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

ROZDZIAŁ 4

RAMY KONCEPCYJNE RACHUNKOWOŚCI ZRÓWNOWAŻONEJ PRZEDSIĘBIORSTWA

4.1. Znaczenie ram koncepcyjnych rachunkowości w ujawnianiu informacji finansowych

Ramy koncepcyjne to forma ujęcia (rozwiązania) danego zagadnienia lub zjawiska w sposób umożliwiający jego zrozumienie, zinterpretowanie jego zmian, a także forma wspierająca jego zastosowanie w praktyce. Ramy koncepcyjne są wykorzystywane w nauce w różnych obszarach badawczych w celu nadawania struktur i obrazowania nowych idei i pomysłów. W piśmiennictwie naukowym znaczenie ram koncepcyjnych nie jest jednoznaczne. Są definiowane jako sieć lub płaszczyzna połączonych ze sobą koncepcji, jako system pojęć, założeń, oczekiwań i przekonań, a także jako dokument z graficznym objaśnieniem zależności, jako argument, jako teorie, a także jako model¹³⁸. Zasadniczo jednak służą wskazaniu wytycznych dotyczących kierowania badaniami naukowymi lub praktyki wyjaśniającej za pomocą ram zjawisko.

Ramy koncepcyjne stanowią „interpretacyjne podejście do rzeczywistości społecznej”. Opierają się zasadniczo na założeniach ontologicznych, epistemologicznych i metodologicznych. Założenia ontologiczne odnoszą się do wiedzy o naturze analizowanej rzeczywistości, jej istnieniu i działaniu, podczas gdy epistemologiczne założenia odnoszą się do rzeczywistości założonej rzeczywistości. Z kolei założenia metodologiczne ram koncepcyjnych odnoszą się do procesu budowania ram koncepcyjnych i oceny tego, co mogą nam one powiedzieć o „prawdziwym” świecie (Jabareen, 2009, s. 51 i 57). Cechą ram koncepcyjnych jest ustrukturyzowana forma, obejmująca ich cel, przedmiot i jego cechy, podmiot, zakres wykorzystania, analizę danych, konteksty, zasoby i sposób zarządzania nimi (Greene, Caracelli i Graham, 1989, s. 256 i 258).

¹³⁸ Różne definicje ram koncepcyjnych prezentują Jabareen, 2009; Lester, 2005; Ngulube, Mathipa i Gumbo, 2015.

Ramy koncepcyjne tworzy konstrukcja pojęć¹³⁹, które odgrywają integralną względem siebie rolę. Komunikacji z wykorzystaniem klarownych i precyzyjnych pojęć wymaga zarówno działalność poznawcza, jak i działalność regulacyjna. Systematyczne i logiczne wiązanie pojęć stanowi bowiem fundament ram koncepcyjnych poprzez (Nowak, W., 2007, s. 73):

- umożliwianie komunikacji dzięki tworzeniu bazy dla zaistnienia intersubiektywności i podzielenia sposobu rozumienia na podstawie uzgodnionego zbioru pojęć;
- wprowadzanie perspektywy fenomenów empirycznych;
- umożliwianie klasyfikacji i formułowania na ich podstawie uogólnień, czyli strukturalizacji, kategoryzacji, porządkowania i generalizacji doznań i obserwacji;
- tworzenie podstawy do objaśniania i przewidywania za pomocą pojęć o charakterze kluczowych elementów konstytuujących treść i atrybuty w twierdzeniach, teorii i hipotezach.

Ramy koncepcyjne to trzeci poziom hierarchiczny teorii¹⁴⁰, w formie systemu obejmującego taksonomię oraz prawa wiążące jej elementy (Parsons i Shils, 1962, s. 50 za Nowak, W., 2007, s. 94). Oznaczają zatem strukturę jednoznacznych twierdzeń (praw), które deklarują relacje pomiędzy dwoma lub więcej cechami empi-

¹³⁹ Pojęcie (ang. *concept*) to abstrakcja przybierająca postać symbolu wyobrażającego jakiś realnie istniejący fenomen w postaci obiektu, atrybutu obiektu bądź pewnego zdarzenia czy zachowania. Jest opisem realności, kreującym jej obraz odczuwany jako rzeczywistość. To od niej zaczyna się nauka (Nowak, W., 2007, s. 72–73).

¹⁴⁰ Według klasyfikacji teorii zaproponowanej przez T. Parsonsa i E.A. Shilsa (1962, s. 50 za Nowak, W., 2007, s. 94) występują cztery hierarchiczne poziomy teorii: systemy klasyfikacyjne *ad hoc*, taksonomie, ramy koncepcyjne i systemy teoretyczne. Znaczenie poszczególnych poziomów (Nowak, W., 2007, s. 93–94):

- System klasyfikacyjny *ad hoc* – zbiór słabo powiązanych klas informacji ustalonych *ad hoc* przez badaczy dla zorganizowania i podsumowania obserwacji świata. Dokonując klasyfikacji *ad hoc*, nie podejmuje się żadnego wysiłku wiązania wyróżnionych klas w sposób odwzorowujący rzeczywiste relacje pomiędzy reprezentowanymi przez nie grupami pozycji. Zbędne jest więc odwoływanie się do jakiegś ogólniejszej teorii.
- Taksonomia – służy dostarczaniu uporządkowanych schematów do deskrypcji i klasyfikacji, mających odgrywać rolę pryzmatu służącego oglądowi jakiegoś fragmentu świata. Pozwala zaliczać obserwacje empiryczne do poszczególnych klas, nie posługując się przy tym ogólniejszą teorią. Pełni funkcję identyfikacji obiektu badań i wskazania sposobu jego opisu, a także funkcję streszczania rezultatów obserwacji i inspirowanie deskryptywnych studiów nad tym, co obserwowano.
- Ramy konceptualne – system kategoryalny, dla którego sformułowano prawa łączące klasy obserwacji świata.
- Systemy teoretyczne – wiążą opisy, wyjaśnienia i przewidywania, czego skutkiem jest połączenie taksonomii i ram konceptualnych. Składają się ze zbioru specyficznych pojęć oraz swoistych twierdzeń. Specyficzność pojęć wynika z faktu, iż jedne z nich mają charakter abstrakcji ukazujących przedmiot teorii, natomiast inne są cechami empirycznymi, z racji swej podatności na pomiar nazwanymi zmiennymi. Z kolei swoistość twierdzeń wynika z dedukcyjności i kontyngencji. Dedukcyjność oznacza, że twierdzenia tworzą system, w którym niektóre z nich są objaśnione oraz sugerują predykcje. Ponadto empiria rozstrzyga o prawdziwości albo fałszywości twierdzeń bądź twierdzeń z nich wywiedzionych (kontyngencja).

rycznymi i wiążą klasy deskryptywne, streszczające obserwacje empiryczne oraz pozwalające je objaśnić i przewidywać (Nowak, W., 2007, s. 94). Takie znaczenie przyjęto jako obowiązujące w konstruowaniu ram koncepcyjnych w niniejszej rozprawie.

W rachunkowości sformułowanie „ramy koncepcyjne” najczęściej jest odnoszone do założeń koncepcyjnych, publikowanych wraz z normami prawnymi rachunkowości przez główne ośrodki rachunkowości na świecie, w tym IASB¹⁴¹ i FASB¹⁴². Określane są zamiennie jako „ramy konceptualne” i „założenia koncepcyjne”¹⁴³. Założenia koncepcyjne nie stanowią standardu, nie określają konkretnych rozwiązań, lecz wskazują w jasny sposób cele, fundamentalne założenia i podstawowe zasady sprawozdawczości finansowej. Od lat odgrywają ogromną rolę dla teorii i praktyki rachunkowości¹⁴⁴, stanowiąc filar sprawozdawczości finansowej ewoluujący wraz z procesem jej rozwoju.

Znaczenie Założeń Koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wskazują liczne pozycje piśmiennictwa naukowego¹⁴⁵. Są określane jako „konstytucja sprawozdawczości finansowej” zapewniająca podstawy dla standardów raportowania. Umożliwiają strukturyzując proces tworzenia standardów, jednocześnie dają pewność, że standardy są oparte na fundamentalnych zasadach rachunkowości. Jednocześnie czynią standardy bardziej efektywnymi poprzez gwarantowanie wspólnego zestawu terminów i przesłanek do analizy

¹⁴¹ IASB (International Accounting Standard Board) – europejska Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, odpowiedzialna za ujednoczenie zasad rachunkowości stosowanych w sprawozdawczości finansowej, w tym poprzez tworzenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

¹⁴² FASB (Financial Accounting Standard Board) – amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej.

¹⁴³ W dalszej części rozdziału znaczenie założeń jest wyznaczane na podstawie Założeń Koncepcyjnych MSSF, jako punkt wyjścia w opracowaniu autorskiej koncepcji ram teoretyczno-koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej. Wybór wynika z zasięgu geograficznego wykorzystywanych w rozprawie regulacji, dotyczących głównie Europy, a w szczególności Unii Europejskiej. Jednocześnie za wyborem Założeń Koncepcyjnych MSSF przemawia fakt, że standardy wydane przez IASB są znacznie bardziej rozpowszechnione, a także w większym stopniu akceptowalne przez różnych użytkowników sprawozdań finansowych. Obecnie szacuje się, że ponad 110 krajów na świecie deklaruje ich stosowanie (Kędzior i Grabiński, 2011, s. 48).

¹⁴⁴ Fundamentalne pojęcia rachunkowości kształtowały się przez 10 000 lat, zanim na ich podstawie rozwinięto sprawozdawczość finansową (Nowak, W., 2007, s. 102). Instytucjonalnych początków tworzenia założeń koncepcyjnych rachunkowości należy szukać w latach trzydziestych XX w. w działalności Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości. Oficjalne wydania ukazały się w latach 80. i 90. XX wieku (Turyna, 2003, s. 92). Chronologicznie jako pierwsze opublikowano amerykańskie ramy konceptualne w latach 1978–1985. Na ich podstawie zostały opracowane kolejno ramy australijskie (1985–1992), ramy IASC (poprzednika IASB) (1989), ramy kanadyjskie (1991), ramy nowozelandzkie (1993) oraz ramy brytyjskie (1999) (Kędzior i Grabiński, 2011, s. 55).

¹⁴⁵ W rozdziale nie dokonano pełnej charakterystyki Założeń Koncepcyjnych MSSF, gdyż nie jest ona celem rozprawy.

zagadnień rachunkowości (Gore i Zimmerman, 2007, s. 30). Ramy Konceptyjne MSSF zawierają bowiem „wyraźną deklarację podstawowych pojęć, na których opiera się zbiór norm”, przy czym pojęcia te wyróżnia zazwyczaj charakter ogólny, szeroki zakres i stabilność w czasie (Pounder, 2010, s. 22). Ramy Konceptyjne to niejako „swoista filozofia” budująca fundament generowania „dobrej” informacji finansowej oraz prawidłowego sposobu jej przedstawiania” (Śniezek, 2008, s. 69). Stanowią zatem podłoże terminologiczne i konceptyjne międzynarodowej harmonizacji i konwergencji zasad rachunkowości finansowej w regulacjach i polityce rachunkowości (Szychta, 2010, s. 258).

Założenia Konceptyjne MSSF początkowo miały wspierać jedynie tworzenie i interpretowanie standardów rachunkowości. Ich główną przesłanką była spójność ze standardami, dla których stanowi ona podstawowy imperatyw, a jednocześnie taki poziom szczegółowości, by minimalizował konflikty z wytycznymi zawartymi w poszczególnych standardach. Obecnie Założenia nie mają prymatu nad postanowieniami poszczególnych standardów (IASB, 2018, SP1.2), a ich normatywny charakter czyni z nich wykładnię dla praktyki rachunkowości przedsiębiorstwa przygotowującego sprawozdanie finansowe.

Założenia Konceptyjne MSSF służą wyznaczeniu celu i koncepcji sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia (IASB, 2018), podczas gdy w poprzedniej wersji Założeń (IASB, 2010) ich celem było określenie koncepcji, które leżą u podstaw przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych dla użytkowników zewnętrznych (IASB 2010)¹⁴⁶. Szczegółowe cele Założeń zostały sformułowane w następujący sposób (IASB, 2018, SP1.1):

- pomoc IASB w opracowywaniu standardów MSSF opartych na spójnych koncepcjach;
- pomoc sporządzającym sprawozdania finansowe w opracowaniu spójnej polityki rachunkowości dla transakcji lub zdarzeń, które nie są uregulowane w poszczególnych standardach lub dla których standardy pozostawiają możliwość wyboru;
- pomoc wszystkim zainteresowanym w zrozumieniu i interpretowaniu standardów.

Założenia Konceptyjne przyczyniają się do realizacji misji IASB w opracowywaniu norm poprzez (IASB, 2018, SP1.5):

- przyczynianie się do przejrzystości dzięki wzmocnieniu międzynarodowej porównywalności i jakości informacji finansowych, co umożliwia inwestorom i innym uczestnikom rynku podejmowanie świadomych decyzji ekonomicznych;
- zwiększanie odpowiedzialności (*accountability*) dzięki zmniejszeniu luki informacyjnej między dostawcami kapitału a osobami, którym powierzyli swoje pieniądze;

¹⁴⁶ IASB rozpoczęła stosowanie Założeń Konceptyjnych MSSF (IASB, 2018) po ich opublikowaniu w marcu 2018 r., natomiast podmioty powinny je uwzględnić przy opracowaniu polityki rachunkowości za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się od 2020 r.

- przyczynianie się do efektywności ekonomicznej, pomagając inwestorom w rozpoznawaniu szans i ryzyka na całym świecie, poprawiając w ten sposób alokację kapitału¹⁴⁷.

Podstawową funkcją Założeń Konceptyjnych MSSF jest zapewnienie ram pojęciowych i sformułowanie podstawowych zasad sprawozdawczości finansowej, co stanowi podstawę dedukcyjnego rozumowania. Tej funkcji został podporządkowany układ Założeń Konceptyjnych MSSF, składających się z ośmiu rozdziałów dotyczących (IASB, 2018)¹⁴⁸:

- celu sprawozdawczości finansowej, w tym użytkowników,
- jakościowych cech użytecznych informacji finansowych,
- sprawozdania finansowego i jednostki sprawozdawczej,
- elementów sprawozdań finansowych,
- ujmowania i zaprzestania ujmowania,
- wyceny,
- prezentacji i ujawniania,
- koncepcji kapitału i zachowania kapitału.

Celem sprawozdawczości zgodnie z Załoženiami Konceptyjnymi MSSF jest dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, która jest przydatna obecnym i potencjalnym inwestorom, kredytodawcom i innym wierzycielom w podejmowaniu decyzji dotyczących zapewniania jednostce zasobów (IASB, 2018, punkt 1.2.). Wierzyciele przedsiębiorstwa stanowią zatem główną grupę użytkowników sprawozdań finansowych. Przy czym sprawozdania finansowe dostarczają informacji, aby pomóc im w oszacowaniu wartości przedsiębiorstwa¹⁴⁹, choć nie są zaprojektowane w celu jej wykazania (punkt 1.7.). Ramy Konceptyjne MSSF wskazują, że poszczególni użytkownicy o największym znaczeniu dla przedsiębiorstwa mają różne, a nawet sprzeczne potrzeby i pragnienia informacyjne. Dlatego przy opracowywaniu standardów IASB stara się dostarczyć zestaw informacji, który spełni wymagania maksymalnej liczby użytkowników podstawowych¹⁵⁰.

¹⁴⁷ W Załoženiach Konceptyjnych MSSF podkreśla się także, że dla świata biznesu korzystanie z jednego, zaufanego języka rachunkowości obniża koszt kapitału i zmniejsza koszty sprawozdawczości międzynarodowej (IASB, 2018, SP1.5).

¹⁴⁸ W rozdziałach 1 i 2 są omawiane informacje zawarte w raportach finansowych ogólnego przeznaczenia, a w rozdziałach 3–8 informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia, które stanowią szczególną formę raportów finansowych ogólnego przeznaczenia.

¹⁴⁹ W Załoženiach Konceptyjnych MSSF zwraca się uwagę, że szacując wartości przedsiębiorstwa, użytkownicy sprawozdań finansowych muszą wziąć dodatkowo pod uwagę istotne informacje z innych źródeł, dotyczące na przykład ogólnych warunków gospodarczych i ich zmian, wydarzeń politycznych i klimatu politycznego, a także perspektyw rozwoju przemysłu i samego przedsiębiorstwa (IASB, 2018, punkt 6).

¹⁵⁰ W Załoženiach Konceptyjnych MSSF zakłada się elastyczność w rozszerzeniu zakresu prezentowanej informacji przyjmując, że koncentracja IASB na wspólnych potrzebach informacyjnych nie uniemożliwia jednostce raportującej uwzględnienia dodatkowych informacji, które są najbardziej użyteczne dla określonej podgrupy głównych użytkowników (punkt 8.).

Użyteczność informacji jest podstawowym kryterium przyjętym w Założeniach Konceptyjnych MSSF. Warunkiem koniecznym uznania informacji za użyteczną jest zapewnienie cech jakościowych sprawozdań finansowych. W Założeniach Konceptyjnych ujęto cechy jakościowe w formie postulatów wskazujących, czym powinna się odznaczać użyteczna informacja finansowa. Główne cechy jakościowe sprawozdań finansowych to przydatność i wierne odzwierciedlenie, natomiast cechy uzupełniające to weryfikowalność, porównywalność, terminowość i zrozumiałość. Zapewnienie wskazanych cech służy jasnej i rzetelnej prezentacji sytuacji finansowej przedsiębiorstwa oraz efektów jego działalności¹⁵¹.

Sprawozdanie finansowe jest określone w Założeniach Konceptyjnych MSSF jako główna (choć nie jedyna)¹⁵² forma raportowania finansowego. Celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji finansowych dotyczących aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, dochodów i kosztów jednostki sprawozdawczej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych przy ocenie perspektyw przyszłych wpływów pieniężnych netto do jednostki oraz przy ocenie wyników kierownictwa z zarządzania zasobami gospodarczymi jednostki (punkt 3.2.). Sprawozdania finansowe sporządza się zazwyczaj przy założeniu kontynuacji działalności jednostki sprawozdawczej w dającej się przewidzieć przyszłości. Natomiast jednostka sprawozdawcza to jednostka, która jest zobowiązana lub wybrana do przygotowania sprawozdania finansowego¹⁵³ (punkt 3.10. Założeń). Założenia Konceptyjne definiują także pięć elementów sprawozdania finansowego (punkt 4.1. Założeń):

- aktywa, zobowiązania i kapitał własny, które odnoszą się do sytuacji finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe;
- przychody i koszty związane z wynikami finansowymi jednostki sprawozdawczej.

Założenia Konceptyjne wskazują także kryteria ujmowania¹⁵⁴ w sprawozdaniach finansowych, w tym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz sprawozdaniu z cał-

¹⁵¹ Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia wraz jej cechami jakościowymi jest uszczegółowiony w rozdziałach 3.–8. Ram Konceptyjnych MSSF wyznaczających informacje przedstawiane w sprawozdaniach finansowych.

¹⁵² Do raportów finansowych nieobjętych Założeniami Konceptyjnymi MSSF zalicza się na przykład sprawozdanie zarządu z działalności, dyrektorski raport rady nadzorczej, oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej, wyjaśnienia, komentarze i analizy ze strony zarządu (Nowak, W., 2010, s. 191).

¹⁵³ Zgodnie z Założeniami Konceptyjnymi MSSF jednostka sprawozdawcza może być pojedynczą jednostką lub częścią jednostki lub może obejmować więcej niż jeden podmiot. Jednostka raportująca niekoniecznie jest osobą prawną (punkt 3.10.). Określenie odpowiedniej granicy jednostki sprawozdawczej może być trudne, jeśli jednostka sprawozdawcza nie jest osobą prawną i nie obejmuje wyłącznie podmiotów prawnych powiązanych relacją między jednostką dominującą a jednostką zależną. W takich przypadkach określenie granicy jednostki sprawozdawczej wynika z potrzeb informacyjnych głównych użytkowników sprawozdania finansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe (punkt 3.13. Założeń).

¹⁵⁴ Zaliczenie pozycji do danego elementu sprawozdań finansowych nie jest automatyczne i następuje w efekcie pomyślnego przebiegu sformalizowanego procesu oceny zwanego uznaniem (Nowak, W., 2010, s. 204).

kowitych dochodów, pozycji zgodnych z definicją jednego z elementów sprawozdania (punkty 5.1.–5.33.). Zgodnie z Załoženiami elementy ujęte w sprawozdaniu finansowym są kwantyfikowane w kategoriach pieniężnych (punkt 6.1.), co wymaga wyboru podstawy pomiaru. Podstawa wyceny jest zidentyfikowaną cechą, na przykład kosztem historycznym czy wartością godziwą mierzonego przedmiotu. Uwzględnienie cech jakościowych użytecznych informacji finansowych i ograniczeń kosztowych może prowadzić do wyboru różnych baz wyceny dla różnych aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów.

Założenia Konceptyjne MSSF zakładają także efektywną komunikację informacji w sprawozdaniach finansowych, zapewniającą ich zrozumiałość i porównywalność poprzez (punkt 7.2.):

- koncentrację na celach prezentacji i ujawnianiu informacji, a nie na zasadach;
- klasyfikowanie informacji w sposób grupujący podobne przedmioty i oddzielający różne pozycje;
- gromadzenie informacji w taki sposób, aby nie były zasłaniane przez niepotrzebne szczegóły lub przez nadmierną agregację.

Efektywna komunikacja wymaga ukazanej w Założeńiach Konceptyjnych odpowiedniej klasyfikacji i agregacji poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Przy podejmowaniu decyzji o prezentacji i ujawnianiu informacji ważne jest jednak rozważenie, czy korzyści zapewniane użytkownikom sprawozdań finansowych poprzez prezentowanie lub ujawnianie konkretnych informacji mogą uzasadniać koszty dostarczenia i wykorzystania tych informacji (punkt 7.3.). Założenia Konceptyjne pozostawiają także przedsiębiorstwu wybór właściwej koncepcji kapitału (finansowej lub rzeczowej)¹⁵⁵, przy uwzględnieniu potrzeb użytkowników jego sprawozdań finansowych. Koncepcje kapitału wiążą się z koncepcjami zachowania kapitału. Wybór podstaw wyceny oraz koncepcji zachowania kapitału determinuje model rachunkowości stosowany przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Różne modele rachunkowości wykazują różne stopnie istotności i wiarygodności i, podobnie jak w innych obszarach, kierownictwo musi szukać równowagi między użytecznością a wiarygodnością danego modelu. Założenia Konceptyjne mają zastosowanie do szeregu modeli rachunkowości i dostarczają wytycznych dotyczących sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych konstruowanych według wybranego modelu (punkt 8.9. Założeń).

Podsumowując znaczenie Założeń Konceptyjnych MSSF można stwierdzić, że cechuje je orientacja na sprawozdanie finansowe i atrybuty nadające informacji w nich zawartej walor użyteczności dla użytkownika tejże informacji (Nowak, W., 2010, s. 193). Ramy konceptyjne służą bowiem zasadniczo odwzorowaniu sys-

¹⁵⁵ Zgodnie z finansową koncepcją kapitału, kapitał to zainwestowane pieniądze lub zainwestowana siła nabywcza, kapitał w tej koncepcji jest synonimem aktywów netto lub kapitałem własnym jednostki. Zgodnie z rzeczową koncepcją kapitału, kapitał to zdolność produkcyjna podmiotu oparta na przykład na jednostkach produkcji dziennie (punkt 8.1. Założeń).

temowego aspektu podmiotu gospodarującego oraz jego składnika społecznego. Określają „niezastępowany sposób tegoż odwzorowania, wskazując, że dla celów pomiaru musi być użyta jednostka medium wymiany (pieniądz), jako że adekwatny przepływ medium wymiany (pieniądza) jest nieodzowny dla utrzymania otwartości systemu, zaś użyteczność odwzorowania dla kształtowania tej otwartości warunkowana jest zastosowaniem tej właśnie jednostki miary” (Nowak, W., 2018, s. 41–42). Założenia Konceptyjne dotyczą, zdaniem E.A. Hendriksena i MF. van Bredy (2002), sprawozdawczości finansowej, a nie rachunkowości finansowej. Autorzy zwracają uwagę, że zaakceptowanie istotnych źródeł innych niż sprawozdania finansowe oznacza zgodę na to, że cała informacja materialna nie może być odzwierciedlona wyłącznie w sprawozdaniach finansowych (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 142–143). Zdaniem J. Turyny (2003, s. 98), sprawozdawczość finansowa jest elementem rachunkowości koncentrującym się raczej na użytkownikach zewnętrznych, podczas gdy rachunkowość ma dostarczać informacji wszelkim użytkownikom. Ramy konceptyjne sprawozdawczości są zatem kategorią węższą od ram rachunkowości, mogą jednak stanowić podstawę konceptualną strukturyzującą znaczenie rachunkowości. Ich struktura i założenia są bowiem efektem wieloletnich działań praktycznych i naukowych dążących do zapewnienia jak najwyższej wiarygodności informacji prezentowanych w sprawozdawczości finansowej. W związku z tym autorka przyjęła Ramy Konceptyjne MSSF za podstawę projektowania ram konceptyjnych rachunkowości zrównoważonej prezentowanych w rozprawie, wymagających w szczególności integrowania założeń sprawozdawczości finansowej i niefinansowej.

4.2. Uzasadnienie, cele i założenia ram konceptyjnych rachunkowości zrównoważonej

Przedstawiona w rozprawie ewolucja szeroko pojmowanej roli rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego przyczyniła się do powstania różnorodnych jej definicji i koncepcji prezentowanych w piśmiennictwie naukowym i opracowaniach inicjatyw międzynarodowych czy krajowych. Różnorodność interpretowania roli rachunkowości w przedsiębiorstwie zrównoważonym wynika także ze złożoności i interdyscyplinarności samej koncepcji rozwoju zrównoważonego. Wpływa na nią także dynamiczny rozwój sprawozdawczości z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego. Analiza regulacji prawnych i standardów w zakresie raportowania z dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz jego atestacji, a także wybranych badań empirycznych dostarcza argumentów wskazujących, że w ostatnich dwóch dekadach istotnie zwiększył się zakres przedmiotowy sprawozdawczości przedsię-

biorstw. Jednak wraz z nim nie powstała jednorodna, spójna z innymi częściami sprawozdań, porównywalna forma pomiaru i ujawniania informacji. Zmiany mogą mieć istotny wpływ na jakość ujawnianej informacji, proces odbioru i przetwarzania informacji przez użytkowników ujawnianej informacji, a w rezultacie na podejmowane przez nich decyzje. W rezultacie autorka niniejszej rozprawy stwierdza, że forma i sposób prezentacji informacji o dokonaniach przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego nie pozwala na przeprowadzenie wiarygodnego rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa. Wyznacza to szczególne oczekiwanie wobec rachunkowości.

Ponadto znaczenie rachunkowości rozwoju zrównoważonego zmieniło się w ciągu ostatnich dekad. Zmiany rachunkowości – od rachunkowości społecznej (w ujęciu makro i mikro), rachunkowości środowiskowej, przez rachunkowość odpowiedzialności społecznej, rachunkowość na rzecz rozwoju zrównoważonego, przy jednoczesnym uwzględnieniu raportowania społecznego, raportowania środowiskowego czy raportowania odpowiedzialności społecznej – przyczyniły się do „zamazanego obrazu rachunkowości rozwoju zrównoważonego” (Schaltegger i Burritt, 2010, s. 375)¹⁵⁶. Zdaniem autorki, dalszy rozwój rachunkowości wymaga sprecyzowania, jak daleko sięga rachunkowość oraz jaką formę może i powinna przybrać.

Rachunkowość może stanowić jeden z instrumentów *accountability*, który poprzez pomiar wyników dokonań przedsiębiorstwa wspiera rozrachunek z jego odpowiedzialności wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Rachunkowość może bowiem integrować różne poziomy *accountability* poprzez sprzężenie wyników pomiaru ekonomicznego różnych osiągnięć związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego. Jednak dotychczasowa praktyka i badania naukowe wyraźnie koncentrują się na wybranych aspektach sprawozdawczych bądź zarządczych rachunkowości w przedsiębiorstwie zrównoważonym. Przy tym w każdym z wymienionych wymiarów niezbędne jest zagwarantowanie wiarygodnego pomiaru wyników dokonań. W związku z tym niezbędne jest podejście integrujące zadania sprawozdawcze, kontrolne i zarządcze, gdyż wszystkie łączą się z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego. W tym celu niezbędne jest zapewnienie zintegrowanego systemu pomiaru wyników, którego podstawowym celem jest wsparcie przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, a następnie komunikacji wyników tego rozrachunku w zakresie dostosowanym do potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy przedsiębiorstwa. Szczególną rolę może odegrać w tym procesie rachunkowość, co wymaga jednak określenia jej znaczenia, roli, zasad, zakresu, instrumentarium, a tym samym instytucjonalnego umiejscowienia rachunkowości w systemie *accountability* przedsiębiorstwa. Niezbędne jest wypracowanie

¹⁵⁶ Na potrzebę konceptualizacji rachunkowości wskazuje wiele opracowań naukowych, co ukazano w punkcie 2.3.5. i podrozdziale 3.4. niniejszej rozprawy.

jej ujęcia normatywnego, które pozwoliłoby na niezmiennie traktowanie rachunkowości jako gwaranta wiarygodnej informacji.

Wiarygodność informacji w systemie rachunkowości wynika bowiem od wieków z wypracowanych i powszechnie zaakceptowanych norm czy wzorcowych rozwiązań rachunkowości zapewniających realizację podstawowych zasad, w tym także zasad etyki. Rozszerzenie przedmiotowego zakresu rachunkowości, wynikające z jej ukierunkowania na pomiar dokonań związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego¹⁵⁷, wymaga również takiego stopnia konceptualizacji i standaryzacji, który pozwoliłby na przeprowadzenie wiarygodnego rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Przeprowadzone w niniejszej rozprawie badania wykazały, że mimo istotnie dynamicznego wzrostu znaczenia rachunkowości rozwoju zrównoważonego dla współczesnego świata nauki i praktyki nie przyniósł on dotychczas dostatecznych i ogólnie obowiązujących rozwiązań koncepcyjnych¹⁵⁸. Zdaniem autorki, istnieje potrzeba skonstruowania ram koncepcyjnych rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego, które zapewniłyby interesariuszom przedsiębiorstwa możliwie najwyższą jakość informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego, opartą na udokumentowanych i weryfikowalnych dowodach z systemu rachunkowości.

W związku z przedstawioną potrzebą ujęcia normatywnego rachunkowości rozwoju zrównoważonego autorka podjęła próbę jej ustrukturyzowanej konceptualizacji¹⁵⁹. Zdaniem autorki, konceptualizacja rachunkowości wymaga doprecyzowania pojęć związanych z rachunkowością, w tym terminu samej rachunkowości z uwagi na wielość terminów wykorzystywanych do określenia jej znaczenia (por. tabela 15.). Autorka niniejszej rozprawy proponuje wprowadzić do systemu pojęciowego rachunkowości nazwę „rachunkowość zrównoważona”¹⁶⁰ w celu wskazania potrzeby całościowego postrzegania znaczenia rachunkowości – rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa, o rozszerzo-

¹⁵⁷ Porównaj tabela 7.

¹⁵⁸ Założenia koncepcyjne w odniesieniu do rachunkowości rozwoju zrównoważonego zostały dotychczas opracowane przez Fundację SASB (SASB, 2013 i 2017), jednak głównie dotyczą one sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, a w piśmiennictwie naukowym zostały opracowane przez wąskie grono naukowców (Ivan, 2009; Gianni, Gotzamani i Tsiotras, 2017; Lamberton, 2005; Mass i in., 2016), co przedstawiono w punkcie 2.3.5. i podrozdziale 3.4. rozprawy. Propozycje naukowe nie podejmowały jednak konceptualizacji rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego w znaczeniu ustrukturyzowanej koncepcji, obejmującej szeroko systemowe podejście klasyfikacyjno-taksonomiczne, przy uwzględnieniu podejścia zastosowanego do założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej.

¹⁵⁹ Autorka pragnie w tym miejscu zaznaczyć, że jej propozycja określenia znaczenia rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego wraz z użytą nomenklaturą nie przekreśla ani nie podważa dorobku naukowego prezentującego inne stanowiska.

¹⁶⁰ Przyjęcie przymiotnika „zrównoważona” po rzeczowniku „rachunkowość” pozwala podkreślić charakter terminu jako nazwy własnej, a nie określenia przymiotnikowego rachunkowości jako Antonimu niezrównoważonej rachunkowości.

nym zakresie przedmiotowym względem jej konwencjonalnego ujęcia. Całościowy charakter rachunkowości zrównoważonej oznacza, że uwzględnia ona determinanty polityki globalnej, makroekonomicznej i rynkowej (por. podrozdział 1.4.), a jednocześnie potrzeby zarządzania danym przedsiębiorstwem.

Znaczenie rachunkowości zrównoważonej należy postrzegać z perspektywy systematycznego rozszerzenia przedmiotu rachunkowości na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej, jak i potrzeby zarządcze przedsiębiorstwa. Obejmuje ona zatem rachunkowość konwencjonalną¹⁶¹ oraz rachunkowość aspektów oddziaływania społecznego i aspektów środowiskowych, które synergicznie wspierają przeprowadzenie rozrachunku z pełnej odpowiedzialności dotyczącej wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie, pozwalając ocenić realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Podstawową ideą rachunkowości zrównoważonej jest zatem integrowanie wyników gospodarczych ze społeczno-środowiskowymi działalnościami przedsiębiorstwa zrównoważonego.

Rozwój rachunkowości zrównoważonej zależy od szeregu czynników makroekonomicznych, jak oddziaływanie międzynarodowych inicjatyw standaryzujących sprawozdawczość przedsiębiorstw, a także od wpływu otoczenia prawnego, technologicznego, rynkowego, społecznego, kulturowego i środowiskowego (por. tabela 1.). Równocześnie rachunkowość zrównoważoną determinują czynniki mikroekonomiczne danego przedsiębiorstwa, jak warunki rynkowe, pozycja rynkowa i reputacja, posiadane zasoby, powiązania kapitałowe, siła interesariuszy i ich oczekiwania względem przedsiębiorstwa, determinujące jego model biznesowy i strategię rozwoju zrównoważonego.

Uwzględniając znaczenie przedstawionych wniosków, autorka niniejszej rozprawy definiuje rachunkowość zrównoważoną przedsiębiorstwa dwojako. Po pierwsze, jest to zintegrowany system ekonomicznego pomiaru aspektów gospodarczych, społecznych i środowiskowych, umożliwiający komunikację informacji i ujawnień o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego kluczym¹⁶² interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym przedsiębiorstwa. Po drugie, rachun-

¹⁶¹ Określenia rachunkowość konwencjonalna użyto w znaczeniu rachunkowości stosowanej do rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej przedsiębiorstwa, czyli rozliczania kierownictwa z efektów gospodarowania majątkiem.

¹⁶² Należy ograniczyć realizację potrzeb informacyjnych do kluczowych interesariuszy. Nie można zabezpieczyć potrzeb informacyjnych wszystkich interesariuszy, nawet gdyby przyjąć, że są oni względem siebie równorzędni i równouprawnieni. Wynika to z ograniczonych możliwości stworzenia funkcji użyteczności, która będzie w spójny sposób odzwierciedlała potrzeby informacyjne wszystkich interesariuszy. Zgodnie z twierdzeniem K.J. Arrowa, laureata Nagrody Nobla, jeśli uwzględnia się głosy każdego i rozważa się jedynie dostępne możliwości, to nie można stworzyć wystarczająco racjonalnej grupowej funkcji preferencji, chyba że preferencje wszystkich są identyczne lub o preferencjach grupy decyduje jedna osoba. E.A. Hendriksen i M.F. van Breda stwierdzają, że FASB, konstruując Założenia Konceptyjne, nie zdołała uciec od twierdzenia K.J. Arrowa, gdyż potencjalni użytkownicy informacji sprawozdania finansowego „są grupą bardziej niejednorodną, niż pragnie tego FASB” (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 226–227).

kowość ma znaczenie instrumentalne. Rachunkowość zrównoważona stanowi bowiem narzędzie strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym, które poprzez pomiar wyników służy do oceny stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego jako podstawy rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej przedsiębiorstwa, a także do komunikowania wyników tej realizacji poprzez:

- sprawozdawczość z dokonań wobec interesariuszy zewnętrznych,
- wielowymiarową prezentację wyników realizacji działań o charakterze operacyjnym i strategicznym wspierającą zarządzanie przedsiębiorstwem.

W znaczeniu instrumentalnym autorka traktuje rachunkowość zrównoważoną jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem wspierające sprawozdawczość z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz procesy decyzyjne.

Przyjmując przedstawione znaczenie rachunkowości zrównoważonej, a także znaczenie ram koncepcyjnych w nauce i praktyce rachunkowości¹⁶³, autorka przyjmuje, że ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej oznaczają podstawowe zasady i wytyczne wskazujące istotę rachunkowości zrównoważonej i jej umiejscowienie w systemie zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym za pomocą ustrukturyzowanego ujęcia, przyjmującego na wzór strukturę Założeń Koncepcyjnych MSSF (IASB, 2018)¹⁶⁴. Obejmują one zatem wyznaczenie celu rachunkowości zrównoważonej, użytkowników informacji pochodzących z jej systemu, jakościowych cech użytecznych informacji pochodzących z jej systemu, zakresu podmiotowego, sprawozdawczości z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej, a także ujmowania, wyceny i prezentacji elementów tej sprawozdawczości.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa służą wskazywaniu konsekwencji dla rachunkowości przyjęcia przez przedsiębiorstwo zasad rozwoju zrównoważonego za podstawę rozrachunku ze swojej odpowiedzialności – zarówno wobec interesariuszy zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Ramy uwzględniają dwa przeciwstawne bieguny bilateralnego oddziaływania rachunkowości i koncepcji rozwoju zrównoważonego. Z jednej strony koncepcja rozwoju zrównoważonego rozszerza zadania rachunkowości względem jej konwencjonalnego ujęcia, determinując przedmiot pomiaru i komunikacji w ramach jej systemu, a z drugiej – to rachunkowość może stanowić instrument służący realizacji założeń strategicznych wynikających z zasad rozwoju zrównoważonego, gwarantując jakość i wiarygodność informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego.

W związku z tym głównym celem opracowania ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej w niniejszej rozprawie jest wyznaczenie roli rachunkowości związanej z zapewnianiem wiarygodnej informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego, niezbędnej w procesie zarządzania przedsię-

¹⁶³ Znaczenie ram koncepcyjnych zaprezentowano w podrozdziale 4.1. niniejszej rozprawy.

¹⁶⁴ Uzasadnienie przyjęcia struktury Założeń Koncepcyjnych MSSF za wzorcową dla ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej przedstawia podrozdział 4.1. niniejszej rozprawy.

biorstwem. Cele szczegółowe ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej są związane z wyznaczeniem zadań i zakresu przedmiotowego rachunkowości w pomiarze dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, w wewnętrznej i zewnętrznej komunikacji wyników tego pomiaru.

Opracowanie ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej w niniejszej rozprawie wynika z podjętej próby wyjaśnienia, na gruncie teoretycznym, konsekwencji, zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa w wyniku rosnącego znaczenia i potrzeby działań na rzecz rozwoju zrównoważonego dla ewolucyjnych zmian rachunkowości. Przyjęto zatem podstawowe założenia teorii nowej ekonomii, w tym ekonomii instytucjonalnej, uznając znaczenie otoczenia instytucjonalnego za kluczowe dla rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego.

Autorka niniejszej rozprawy przyjmuje także, że rachunkowość jest nauką społeczną, nauką stosowaną, co nie tylko pozwala na traktowanie rachunkowości jako ilościowej nauki pomiaru ekonomicznego, ale także upoważnia do analizy rachunkowości zrównoważonej w kontekście relacji społecznych i ich znaczenia. W związku z tym opracowanie ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej wpisuje się w główny nurt badań rachunkowości, z rozszerzoną perspektywą o podejście alternatywne wobec rachunkowości na cele zarządcze. Autorska propozycja zawiera się w teoriach normatywnych rachunkowości, choć za podstawę jej formułowania przyjmuje wnioski sformułowane w świetle teorii pozytywnych i normatywnych zaprezentowane w trzech pierwszych rozdziałach rozprawy. Dotyczą one przesłanek dotychczasowych i antycypowanych zmian rachunkowości jako nauki i praktyki wynikających z rosnącego znaczenia rozwoju zrównoważonego. Twierdzenia wynikające z przesłanek stanowią podstawowe założenia ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej. Są one następujące:

- ogólnosiątkowy charakter potrzeb przeciwdziałania skutkom i dalszemu postępowi kryzysu środowiskowego i społecznego determinuje skalę, poziom i zakres podejmowanych działań na świecie w poszczególnych krajach i instytucjach, implikujących zadania rachunkowości w skali globalnej, makroekonomicznej i mikroekonomicznej;
- międzynarodowe i krajowe inicjatywy legislacyjne i standaryzujące przedstawianie dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, samoregulacja biznesu i presja społeczna w tym zakresie, a także wsparcie świata nauki stanowią główne drogi determinujące rozwój, znaczenie i zadania rachunkowości;
- rachunkowość przedsiębiorstwa ukierunkowana na realizację zasad rozwoju zrównoważonego wspiera przeprowadzenie rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych;
- instrumentarium rachunkowości wymaga dostosowania w kierunku zapewnienia pomiaru wyników z dokonań o charakterze środowiskowym i społecznym w celu oceny zintegrowanej efektywności działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego;

- rachunkowość zrównoważona wymaga kompleksowego współdziałania systemów pomiaru i szacowania wyników, kontroli wewnętrznej i sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- rachunkowość może stanowić instrument legitymizacji instytucjonalnej i strategicznej działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- rachunkowość zrównoważona tworzy nową przestrzeń organizacyjną przedsiębiorstwa, jednak brak dotychczasowej instytucjonalizacji roli rachunkowości w przeprowadzaniu rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa ogranicza jej rozwój; istnieje zatem potrzeba rozszerzenia podstawy konceptualizacji rachunkowości o konteksty organizacyjne i społeczne;
- rachunkowość zrównoważona przedsiębiorstwa może pełnić funkcję stymulującą wobec zachowań etycznych;
- rachunkowość zrównoważona przedsiębiorstwa może motywować do budowania właściwych relacji społecznych z otoczeniem wewnętrznym i zewnętrznym.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej mogą służyć realizacji potrzeb informacyjnych osób zarządzających przedsiębiorstwem ukierunkowanym na realizację zasad rozwoju zrównoważonego oraz kadry kierowniczej działów zajmujących się określaniem stopnia tej realizacji. Poprzez integrowanie systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie rachunkowość może stanowić źródło wiarygodnych informacji, niezbędnych do przedstawiania dokonań i podejmowania decyzji zarządczych. Tym samym ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej mogą stanowić wsparcie dla szerokiego grona interesariuszy zewnętrznych przedsiębiorstwa, dla których jest ważna wiarygodność informacji¹⁶⁵. Mogą również istotnie się przyczynić do ukierunkowania działań regulatorów i innych organizacji tworzących standardy raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego na doprecyzowanie aspektów pomiaru i wykorzystania w tym celu rachunkowości. Jednocześnie ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej mogą stanowić punkt odniesienia dla osób prowadzących badania naukowe w zakresie bilateralnego oddziaływania rachunkowości i rozwoju zrównoważonego.

Przyjmując przedstawione przesłanki, cele i założenia opracowania ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej, w podrozdziale 4.3. przedstawiono ich znaczenie w ustrukturyzowanej formie.

¹⁶⁵ Co ma szczególne znaczenie w przeciwstawianiu się nieetycznej praktyce manipulowania informacją w raportach rozwoju zrównoważonego czy rozdzielania/rozwarstwiania celów od środków ich realizacji.

4.3. Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej jako podstawa tworzenia informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej służą wskazaniu możliwości wykorzystania rachunkowości w organizacji działającej na rzecz rozwoju zrównoważonego. Stanowią podstawowe zasady i wytyczne dotyczące istoty rachunkowości zrównoważonej i jej umiejscowienia w systemie zarządzania organizacji za pomocą ustrukturyzowanego ujęcia, obejmującego na wzór Założeń Koncepcyjnych MSSF (IASB, 2018)¹⁶⁶ wyznaczenie:

- I. Celu rachunkowości zrównoważonej.
- II. Użytkowników informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej.
- III. Jakościowych cech użytecznych informacji pochodzących z systemu rachunkowości zrównoważonej.
- IV. Zakresu podmiotowego rachunkowości zrównoważonej.
- V. Sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej na potrzeby sprawozdawcze, w tym także zasad ujmowania i wyceny jego elementów (V.A.) oraz sprawozdania na cele zarządcze (V.B.).
- VI. Zasad weryfikacji wiarygodności informacji prezentowanej w sprawozdawczości z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej organizacji są zatem podporządkowane celom i strukturze przyjętej w podrozdziale 4.2. niniejszej rozprawy. Natomiast taksonomia obowiązująca w ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej obejmuje:

- taksonomię rachunkowości konwencjonalnej, dotyczącej pomiaru aspektów finansowych;
- taksonomię rozszerzoną o aspekty rozwoju zrównoważonego.

Taksonomia rachunkowości konwencjonalnej jest wprowadzona *explicite* przez następujące definicje konceptualne (Nowak, W., 2007, s. 107):

- składnik aktywów jako pewien typ zasobu podmiotu gospodarującego;
- zobowiązanie jako roszczenie zanikające, wymagalne w trakcie życia podmiotu gospodarującego;
- słuszne prawo, inaczej aktywa netto, czyli roszczenie pozostające, wymagalne na koniec cyklu życia podmiotu gospodarującego;
- dochód jako przyrost aktywów z powodów egzogenicznych względem fundatora podmiotu ekonomicznego;
- koszty jako ubytek aktywów z powodów egzogenicznych względem fundatora podmiotu ekonomicznego.

¹⁶⁶ Porównaj podrozdział 4.1. niniejszej rozprawy.

Ramy koncepcyjne opierają się na definicjach wyznaczonych w art. 3. ustawy o rachunkowości, stanowiących podstawę taksonomii rachunkowości zrównoważonej. Dodatkowo, z uwagi na rozszerzenie przedmiotowe rachunkowości zrównoważonej względem rachunkowości konwencjonalnej, ramy koncepcyjne wymagają wprowadzenia definicji konceptualnych w następującej postaci:

- rachunkowość zrównoważona oznacza zintegrowany system ekonomicznego pomiaru aspektów gospodarczych, społecznych i środowiskowych, umożliwiający komunikację informacji i ujawnień o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego kluczowym interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym organizacji;
- organizacja oznacza przedsiębiorstwo, spółkę, korporację lub instytucję, albo część lub kombinację wymienionych, posiadające osobowość prawną lub nie, publiczne lub prywatne, dążące do realizacji zasad rozwoju zrównoważonego;
- zasady rozwoju zrównoważonego oznaczają wynikające z misji organizacji zasady przyjęte w jej strategii, determinujące cele i priorytety działalności ukierunkowanej na rozwój zrównoważony, obejmujące poszanowanie praw człowieka i dbałość o jakość warunków jego życia, ochronę środowiska i prewencję w tym zakresie, partycypacyjność, praworządność i odpowiedzialność, międzypokoleniową i wewnątrzpokoleniową sprawiedliwość, innowacyjność¹⁶⁷ i zintegrowaną efektywność;
- środowisko oznacza ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka, a w szczególności powierzchnię ziemi, kopaliny, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami¹⁶⁸;
- ochrona środowiska oznacza podjęcie lub zaniechanie działań umożliwiających zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej; polega w szczególności na racjonalnym kształtowaniu środowiska i gospodarowaniu zasobami środowiska zgodnie z zasadą rozwoju zrównoważonego, przeciwdziałania zanieczyszczeniom oraz przywracania elementów przyrodniczych do stanu właściwego¹⁶⁹;
- strategia rozwoju zrównoważonego oznacza intencje i działania wyrażone i przekazywane zwykle w formie planu, które wspierają wizję organizacji, jej cele i podejście do integrowania zasad rozwoju zrównoważonego w podstawowej działalności biznesowej oraz do spełnienia gospodarczych, środowiskowych i społecznych potrzeb i oczekiwań wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy w krótkim, średnim i długim okresie;

¹⁶⁷ Znaczenie poszczególnych zasad rozwoju zrównoważonego przedstawia tabela 7., jednak ich szczegółowe znaczenie określa samodzielnie każda jednostka w swojej strategii.

¹⁶⁸ Definicję środowiska przyjęto zgodnie z Ustawą z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska.

¹⁶⁹ Definicję ochrony środowiska przyjęto zgodnie z Ustawą z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska.

- polityka rachunkowości zrównoważonej organizacji oznacza zbiór zasad, według których organizacja przeprowadza rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej;
- użytkownicy informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zrównoważonej oznaczają osoby prawne lub fizyczne zainteresowane działalnością organizacji i jej wynikami w świetle realizacji zasad rozwoju zrównoważonego;
- dokonania oznaczają wynik z działalności oraz stopień realizacji założonych celów czy przyjętych zasad;
- pomiar dokonań oznacza liczbowy zapis dokonań jako efekt procesów gromadzenia, analizowania i przekazywania informacji o dokonaniach w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego;
- szacowanie i ocena dokonań oznacza proces uzyskiwania informacji o stopniu realizacji przyjętych celów i zasad rozwoju zrównoważonego za pomocą wyznaczania wskaźników istotnych dla kluczowych interesariuszy w celu oceny zgodności podejmowanych działań z założeniami strategicznymi organizacji;
- aspekty środowiskowe oznaczają składniki działalności, produktów lub usług organizacji, które wpływają lub mogą wpływać na środowisko, w tym między innymi są związane z gospodarką odpadami, gospodarką ściekową i ochroną wód, ochroną powietrza atmosferycznego, ochroną gleby i wód podziemnych, pozyskiwaniem energii ze źródeł niekonwencjonalnych, ochroną różnorodności biologicznej i krajobrazu;
- aspekty oddziaływania społecznego oznaczają składniki działalności, produktów lub usług organizacji, które mają związek z wpływem na jakość życia społeczności (w tym ograniczeniem hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd.) oraz podnoszą standard ich życia poprzez różne inicjatywy zaangażowania społecznego, działania związane z zapewnianiem warunków pracy i satysfakcji pracowników¹⁷⁰, jednocześnie działania na rzecz aktywnego zaangażowania pracowników w realizację zasad rozwoju zrównoważonego, działania zapewniające bezpieczeństwo i jakość oferowanych dóbr i usług (odpowiedzialność wobec klienta), a także działania związane ze zinternalizowaniem kosztów zewnętrznych dotyczące społeczeństwa;
- aktywa środowiskowe oznaczają aktywa zaangażowane w proces realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w zakresie ochrony środowiska, zwiększenia wydajności i skuteczności wykorzystania innych aktywów, zmniejszenia zanieczyszczenia środowiska i jego zapobiegania;
- aktywa oddziaływania społecznego oznaczają aktywa zaangażowane w proces realizacji zasad rozwoju zrównoważonego związanych z aspektami społecznymi;
- zobowiązania środowiskowe oznaczają wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, związanych z ne-

¹⁷⁰ Przyjmując, że pracownicy kierują się nie tylko poziomem wynagrodzenia, lecz również niefinansowymi aspektami pracy oraz świadczeniami niepieniężnymi.

- gatywnym wpływem organizacji na środowisko, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów;
- zobowiązanie wynikające z oddziaływania społecznego oznacza wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, wynikających z umów lub innych form kontraktowych (w tym zwyczajowych bądź oczekiwań kluczowych interesariuszy) związanych z aspektami oddziaływania społecznego, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów;
 - koszty środowiskowe oznaczają wszelkie koszty organizacji związane z procesem ochrony środowiska w organizacji, w tym koszty działalności prewencyjnej, redukcyjnej, stabilizacyjnej i restytucyjnej, a także koszty rezerw związane z przyszłymi wydatkami związanymi z tym procesem, w tym rekultywacją zanieczyszczonych gruntów oraz oczyszczaniem wód podziemnych;
 - koszty oddziaływania społecznego oznaczają koszty zaangażowania społecznego, koszty pracownicze, koszty ochrony konsumenta i odpowiedzialności za produkt lub usługę, a także zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa;
 - efekty działalności środowiskowej oznaczają wymierne wyniki zarządzania przez organizację swoimi aspektami środowiskowymi¹⁷¹;
 - efekty oddziaływania społecznego oznaczają wymierne wyniki zarządzania przez organizację swoimi aspektami społecznymi;
 - efektywność ekonomiczna oznacza mierzalną relację między nakładami a efektami w odniesieniu do celów ekonomicznych organizacji;
 - efektywność środowiskowa oznacza określony ilościowo pomiar relacji pomiędzy przyjętymi w strategii organizacji priorytetami a nakładami środowiskowymi;
 - efektywność społeczna oznacza określony ilościowo pomiar relacji pomiędzy przyjętymi w strategii organizacji priorytetami a nakładami oddziaływania społecznego;
 - nakłady środowiskowe są to wszelkie nakłady związane z realizacją założeń strategii rozwoju zrównoważonego dotyczących aspektów środowiskowych;
 - nakłady oddziaływania społecznego są to wszelkie nakłady związane z realizacją założeń strategii rozwoju zrównoważonego dotyczących aspektów społecznych;
 - sprawozdanie z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej – odrębne sprawozdanie (lub element szerszego raportu organizacji) prezentujące interesariuszom wyniki pomiaru i oceny stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego na podstawie informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej;
 - zrównoważona karta wyników oznacza narzędzie ukazujące stopień realizacji strategii rozwoju zrównoważonego.

¹⁷¹ Definicja z Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1221/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekozarządzania i audytu we Wspólnocie, zwanego dalej Rozporządzeniem EMAS (art. 2 punkt 2).

Poszczególne zdefiniowane elementy ram koncepcyjnych są ze sobą powiązane przyjętymi prawami. Za podstawowe prawa obowiązujące w ramach koncepcyjnej rachunkowości zrównoważonej przyjęto prawa obecne w istniejących deklaracjach konceptualnych rachunkowości. W ramach obowiązują zatem następujące prawa¹⁷²:

- prawo ukierunkowanej wymiany z otoczeniem – oznacza występowanie ustrukturyzowanej relacji pomiędzy zasobami a roszczeniami zainteresowanych wykorzystaniem tych zasobów interesariuszy do zaspokojenia ich potrzeb i innych interesariuszy;
- prawo równowagi zasobów i roszczeń – prawo determinuje relację rozciągającego się w czasie wykluczenia zasobów z otoczeniem;
- prawo kumulacji zmian stanu determinuje zmienność struktury relacji pomiędzy zasobami a roszczeniami;
- prawo sygnalizacji – relacja między sygnałami przekazywanymi przez podmiot a zainteresowaniem otoczenia tym podmiotem.

Przedstawione elementy konceptualizacji rachunkowości zrównoważonej, powiązane za pomocą wymienionych praw, pozwalają na wyznaczenie istoty i zasad rachunkowości zrównoważonej według założonej struktury, co przedstawiono w dalszej części niniejszego podrozdziału.

I. Cele rachunkowości zrównoważonej o charakterze ogólnym, podstawowym i szczegółowym.

Rachunkowość zrównoważona jako wielowymiarowy system służy różnym celom w organizacji, której działalność jest ukierunkowana na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Ukazując ich znaczenie, pogrupowano je na potrzeby przedstawionej konceptualizacji w trzy kategorie, definiując cele o charakterze ogólnym, podstawowym i szczegółowym.

Za cele ogólne rachunkowości zrównoważonej przyjęto:

1. Zapewnienie wiarygodnej informacji o dokonaniach organizacji na rzecz rozwoju zrównoważonego w celu wsparcia przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych w ramach systemu *accountability*.
2. Uwzględnienie potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.
3. Wsparcie zarządzania relacjami z interesariuszami poprzez legitymizowanie działalności jako działalności realizującej zasady rozwoju zrównoważonego.

Cele podstawowe rachunkowości zrównoważonej, wynikające z potrzeby realizacji celów ogólnych, obejmują:

1. Zapewnienie pomiaru aspektów gospodarczych, środowiskowych i oddziaływania społecznego w sposób umożliwiający komunikację informacji i ujawnień

¹⁷² Świadczenia istnienia i funkcjonowania wymienionych za W. Nowak (2007) praw w deklaracjach konceptualnych mają charakter pośredni (Nowak, W., 2007, s. 107).

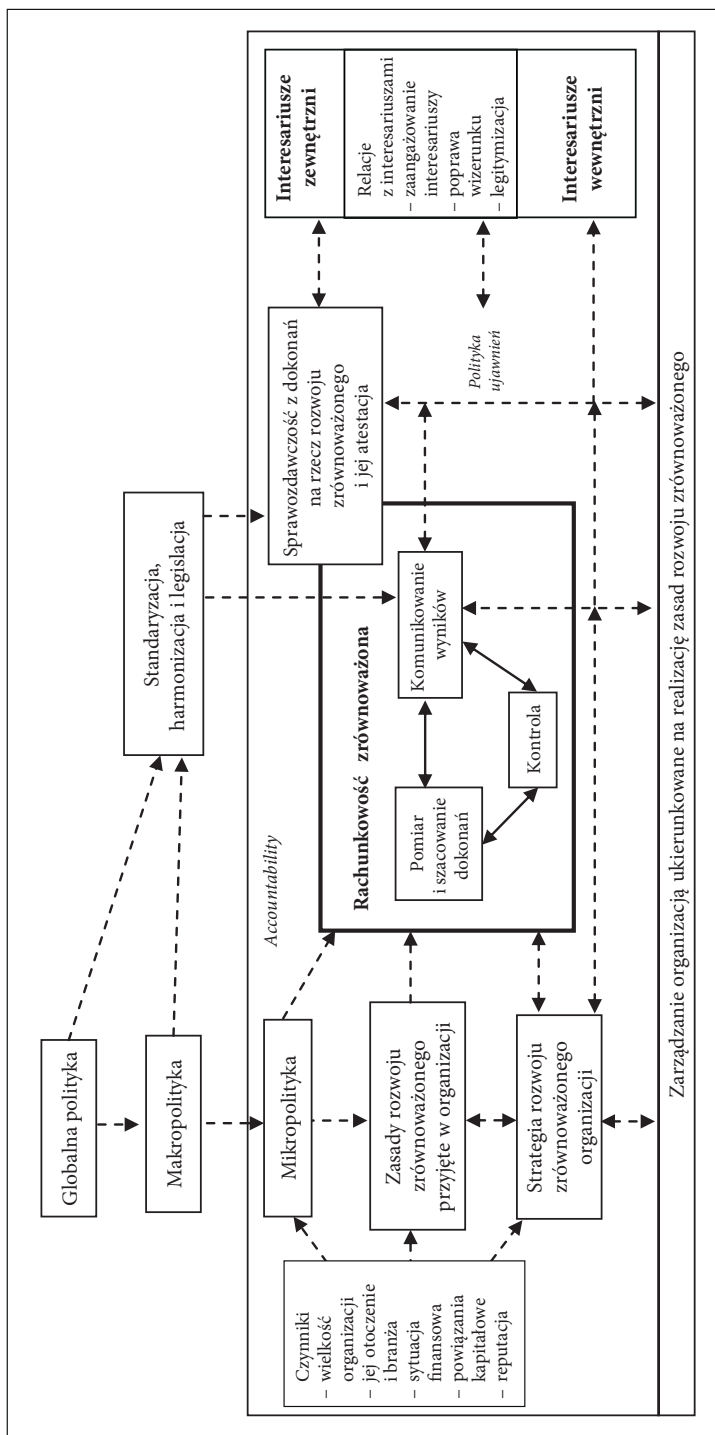
o dokonaniach organizacji na rzecz rozwoju zrównoważonego jej kluczowym interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym.

2. Wsparcie zarządzających w ocenie realizacji założeń strategicznych wynikających z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w celu przeprowadzenia etycznego rozrachunku z odpowiedzialności w ramach systemu *accountability*.

Realizacja celów ogólnych i podstawowych rachunkowości zrównoważonej wymaga spełnienia jej celów szczegółowych w postaci:

- dostarczania interesariuszom istotnych informacji na temat realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w powiązaniu z tradycyjnym sprawozdaniem finansowym w sposób ułatwiający ocenę dotychczasowej realizacji zasad rozwoju zrównoważonego i perspektywy przyszłych możliwości organizacji;
- przedstawiania dodatkowych, użytecznych informacji ilościowych i jakościowych, finansowych i niefinansowych na temat realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, które nie są zawarte w sprawozdaniu finansowym, ale wynikają z systemu rachunkowości i pozwalają wyznaczyć odniesienie w postaci mierników i wskaźników;
- wspierania pomiaru i szacowania wyników nieprezentowanych w sprawozdaniu z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej, ale przedstawianych w innych sprawozdaniach sporządzanych według przyjętych standardów raportowania z tego zakresu;
- dostosowania instrumentów pomiaru i szacowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wobec zakresu oczekiwań informacyjnych kluczowych interesariuszy organizacji przy uwzględnieniu zakresu i ujęcia wyników według przyjętych w organizacji standardów raportowania;
- doboru mierników i wskaźników pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i zapewnienia ich wiarygodności poprzez dostosowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych oraz zapewnienie niezależnej weryfikacji zewnętrznej.

Wymienione cele stanowią podstawę proponowanych w niniejszej rozprawie ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej. Schematyczne ujęcie integracji celów rachunkowości zrównoważonej jako podstawowego elementu jej ram przedstawia rysunek 11. Służy on zobrazowaniu umiejscowienia rachunkowości w systemie *accountability* wspierającym zarządzanie całą organizacją zorientowaną na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Schemat ukazuje, że czynniki determinujące przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności, tym samym pośrednio rachunkowość zrównoważoną, mają charakter zewnętrzny i wewnętrzny, odpowiadający różnym potrzebom interesariuszy organizacji. Konstrukcja systemu rachunkowości zrównoważonej wymaga uwzględnienia szeregu czynników o charakterze globalnym, makroekonomicznym i mikroekonomicznym, łącznie determinujących wybór strategii rozwoju zrównoważonego przez daną organizację. Jej szczegółowe założenia determinuje indywidualna sytuacja danej organizacji, danej społeczności czy danego państwa. Polityka rachunkowości zrównoważonej na po-



Rysunek 11. Integracja celów rachunkowości zrównoważonej jako podstawowego elementu jej ram koncepcyjnych

ziomie globalnym i poziomie makro (por. podrozdział 1.4. rozprawy) wraz z czynnikami wynikającymi ze specyfiki danej organizacji, jak branża, zdolność finansowa i reputacja, stanowią kluczowe determinanty polityki danej organizacji w zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Przyjęte w danej organizacji konkretne zasady rozwoju zrównoważonego ujęte w formie strategii rozwoju zrównoważonego wpływają z kolei na zadania rachunkowości zrównoważonej. Stanowią one podstawę wyznaczanego zakresu pomiaru wyników dokonań i szacowania priorytetów polityki społecznej i środowiskowej organizacji, na których podstawie jest przeprowadzany rozrachunek z odpowiedzialności wobec interesariuszy odpowiednio wewnętrznych i zewnętrznych.

Zapewnienie wiarygodności informacji o realizacji zasad rozwoju zrównoważonego wymaga przyjęcia odpowiedniej polityki rachunkowości zrównoważonej organizacji. Zgodnie z przyjętą taksonomią oznacza ona zbiór zasad, według których organizacja przeprowadza rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Obejmuje ona w szczególności:

- politykę rachunkowości w znaczeniu ustawy o rachunkowości¹⁷³;
- formy raportowania na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej i potrzeby zarządcze;
- okres rozrachunku, w tym rok obrotowy na cele sprawozdawcze, ale także okresy na potrzeby zarządzania;
- wykaz kont i innych technik służących do klasyfikacji zdarzeń oraz zasady ich prowadzenia;
- zasady pomiaru i szacowania zdarzeń mających istotny wpływ na informacje prezentowane na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej i potrzeby zarządcze;
- metody wyceny aktywów i pasywów nieobjętych regulacjami ustawy o rachunkowości, opisane w punkcie V ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej;
- mechanizmy kontrolne rezultatów pomiaru i szacowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego;
- zasady etyki wraz z procedurą ich przestrzegania;
- zasady zbierania, przetwarzania, kontrolowania i archiwizowania dowodów informacji przetwarzanych w systemie rachunkowości¹⁷⁴.

Dostosowanie polityki rachunkowości zrównoważonej do przyjętej w organizacji strategii rozwoju zrównoważonego pozwala zapewnić zgodność pomiaru i szacowania istotnych dokonań do oceny założeń. Warunkiem wiarygodności informacji jest zapewnienie mechanizmów kontrolnych jako immanentnego ele-

¹⁷³ Art. 10 ustawy o rachunkowości.

¹⁷⁴ Zasadniczo podstawą zapisów w księgach rachunkowych jest oryginał dowodu księgowego, niemniej jednak w odniesieniu do aspektów niefinansowych niezbędne jest zapewnienie innych form dowodów źródłowych w postaci weryfikowalnych dokumentów poświadczających zdarzenie, wystawionych przez uprawnioną osobę, sprawdzonych i podpisanych przez osobą o odpowiedniej odpowiedzialności, a następnie zaakceptowanych przez jej kierownictwo.

mentu rachunkowości zrównoważonej. Obejmują one działanie systemu kontroli wewnętrznej i audytu zewnętrznego (por. rysunek 11.). Zapewnienie wiarygodności informacjom z systemu rachunkowości zrównoważonej służy realizacji podstawowego celu rachunkowości zrównoważonej związanego z legitymizowaniem działalności jako działalności realizującej zasady rozwoju zrównoważonego. Jednak zakres i szczegółowość ujawnień interesariuszom zewnętrznym zależy od przyjętej w danej organizacji polityki ujawnień i realizacji zasady zaangażowania interesariuszy. Relacje między celami i elementami rachunkowości zrównoważonej ukazane za pomocą schematu na rysunku 11. stanowią fundament dla pozostałych elementów ram koncepcyjnych.

II. Użytkownicy informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej.

W ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej zakłada się realizację potrzeb informacyjnych wszystkich kluczowych interesariuszy¹⁷⁵ zainteresowanych wynikami stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Kluczowi interesariusze dzielą się na dwie grupy użytkowników informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej:

- użytkowników zewnętrznej sprawozdawczości, sporządzonej zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- użytkowników informacji wspierającej decyzje zarządcze w zakresie realizacji założeń strategii rozwoju zrównoważonego.

Interesariusze zewnętrzni to właściciele i inwestorzy (w tym udziałowcy i akcjonariusze), społeczność lokalna (będąca także rzecznikiem środowiska jako interesariusza niemego), społeczność ogółem, kredytodawcy i pożyczkodawcy, dostawcy i inni wierzyciele, klienci, a także rządy i agendy rządowe. Natomiast do kluczowych interesariuszy wewnętrznych należą osoby podejmujące decyzje w zakresie działań realizujących założenia strategii rozwoju zrównoważonego. Przede wszystkim należą do nich zarządzający organizacją, a także pracownicy czy związki zawodowe. Do tej grupy należą również właściciele, jeżeli są również włączeni w bieżące procesy decyzyjne.

W polityce ujawnień należy uwzględnić różny zakres oczekiwań kierowanych wobec sprawozdawczości z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Różnorodność priorytetów poszczególnych interesariuszy wymaga przyjęcia kompromisu, wyznaczanego możliwościami pomiaru i szacowania dokonań w systemie rachunkowości. Uwzględniając szerokie potrzeby społeczeństwa związane z bezpieczeństwem i jakością jego życia, jednym z kluczowych celów organizacji jest minimalizacja negatywnego oddziaływania na środowisko i podejmowanie przedsięwzięć służących ochronie środowiska. System rachunkowości zrównoważonej ma zatem dokonywać pomiaru i szacunków wpływu organizacji na środowisko w zakresie ponoszonych bieżących kosztów, nakładów inwestycyjnych, zobowiązań finansowych wynikają-

¹⁷⁵ Uzasadnienie przyjęcia kluczowych, a nie wszystkich interesariuszy za użytkowników informacji rachunkowości zrównoważonej przedstawiono w podrozdziale 4.2. niniejszej rozprawy.

cych z realizacji przepisów dotyczących ochrony środowiska, a także stopnia zinternalizowania kosztów zewnętrznych generowanych przez organizację, a następnie komunikować wyniki interesariuszom.

Równie ważnym zadaniem systemu rachunkowości jest potwierdzanie aktywności organizacji związanej z jej oddziaływaniem społecznym. Jest nim zainteresowana w szczególności lokalna społeczność, w tym m.in. wszelkimi inicjatywami zaangażowania społecznego, o czym mogą świadczyć ujawniane koszty działań charytatywnych w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych, nakładów inwestycyjnych na rzecz społeczności o charakterze długoterminowym, koszty przedsięwzięć komercyjnych dla lokalnej społeczności. Z kolei potrzeby informacyjne klientów wiążą się z zapewnieniem, że usługi i produkty organizacji są najwyższej jakości, są bezpieczne w ich użytkowaniu, mają jak najmniejszy wpływ na środowisko i warunki życia lokalnej społeczności. Świadczyć będą o tym informacje w zakresie ponoszonych nakładów środowiskowych i społecznych, przy uwzględnieniu efektywności ekonomicznej gwarantującej optymalną cenę świadczonej usługi czy oferowanego produktu. Klienci poszukują również produktów, kierując się wizerunkiem organizacji i jego reputacją. Stąd niezbędna jest komunikacja wyników poświadczających podejście organizacji do realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, w tym wpływu produkcji na środowisko czy przestrzeganie praw człowieka.

Dostawcy i inni kontrahenci są zasadniczo zainteresowani głównie kapitałem finansowym, gwarantującym w krótkim okresie oczekiwane stabilne i trwałe relacje, w tym w szczególności terminowe regulowanie zobowiązań oraz terminowe świadczenie usług czy realizację zamówień zgodnych z umową. Jednak dla tej grupy interesariuszy równie ważny jest poziom etyczny i kulturalny relacji budujący wraz z jakością produktów profesjonalną współpracę. Ponadto, przyjmując, że organizacja dąży do zapewnienia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego w całym łańcuchu dostaw, dobór kontrahentów odbywa się według klucza organizacji ukierunkowanych na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Stąd podmiotom tym również zależy na współpracy z organizacją realizującą oczekiwane zasady. Kredytodawcy i pożyczkodawcy są także zainteresowani głównie stabilnością finansową i możliwością kontynuowania działalności, zatem w szczególności są zainteresowani kapitałem finansowym. Podobnie jak w przypadku dostawców i innych kontrahentów, świadomość kreowania wartości zgodnie z celami rozwoju zrównoważonego zwiększa konkurencyjność w długim okresie, pozwalając na generowanie przepływów pieniężnych na spłatę zadłużenia organizacji. Zadaniem systemu rachunkowości zrównoważonej jest zatem zapewnienie wiarygodnej informacji w tym zakresie.

Władze rządowe i samorządowe są zainteresowane w szczególności praworządnością organizacji, w tym odpowiedzialnością w przestrzeganiu przepisów prawa. Równie ważne są wszelkie inicjatywy podnoszenia innowacyjności przyczyniające się do rozwoju technologicznego, a także do powstawania nowych miejsc pracy,

czyli wpływające na dobrobyt społeczeństwa. Z perspektywy władz ważne jest także uczestnictwo w rozwoju regionu i współpraca z lokalną społecznością. Możliwości wiarygodnej weryfikacji pomiaru wyników tych działań stanowią także zadanie systemu rachunkowości zrównoważonej.

Grupą interesariuszy o szczególnym znaczeniu są właściciele. Ich główne potrzeby informacyjne wiążą się z zapewnieniem ciągłości biznesu, zasadniczo związanej z koncepcją zachowania kapitału rozumianego w kategorii aktywów netto, a także odpowiedniego poziomu dywidendy czy wzrostu wartości akcji. Niemniej jednak kontynuacja działalności wymaga także zapewnienia zdolności do konkutowania, co w dobie rozwoju zrównoważonego wymaga przestrzegania zasad ładu korporacyjnego i działania przy uwzględnieniu ochrony środowiska oraz zapewnienia godnych warunków pracy i życia społeczeństwu. W związku z tym dla właścicieli szczególnie ważna jest informacja w zakresie prognoz dotyczących oceny ryzyka prowadzonej działalności, wyznaczanych nie tylko z perspektywy kapitału finansowego organizacji.

Pracownicy, oczekując godnych i bezpiecznych warunków zatrudnienia oraz adekwatnego do zaangażowania wynagrodzenia, są zainteresowani głównie informacją o warunkach ich pracy. Z uwagi na oczekiwaną stabilność zatrudnienia równie ważna jest informacja na temat kapitału finansowego, który także determinuje szanse oczekiwanego wzrostu wynagrodzeń oraz form inwestycji organizacji w samorozwój personelu. Z uwagi na rosnącą świadomość społeczeństwa na temat zagrożeń kryzysu ekologicznego, nierówności społecznych czy potrzeby rozwoju technologicznego szczególnym czynnikiem przy wyborze miejsca zatrudnienia może być informacja o realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przez organizację, w tym w zakresie ochrony środowiska, wprowadzania innowacyjności, praworządności jako formy wywiązywania się organizacji z obowiązków, partycypacyjności i odpowiedzialności. Rodzi to potrzebę zapewnienia wiarygodnej informacji na temat dokonań organizacji w tym zakresie.

Zarządzający to specyficzny interesariusz organizacji, gdyż to właśnie jego perspektywa i jego rozrachunek z odpowiedzialności organizacji stanowi podstawę zarządzania relacjami z innymi interesariuszami. Odpowiedzialność zarządu spółki obejmuje ustanowienie i utrzymanie właściwego systemu zarządzania efektywnością oraz systemu kontroli wewnętrznej, z których pozyskane informacje stanowią podstawę jego rozrachunku z zarządzania powierzonymi zasobami. Tym samym wszystkie wymienione potrzeby informacyjne kluczowych interesariuszy wraz z jednoczesnymi potrzebami zarządczymi ukierunkowanymi na zapewnienie zintegrowanej efektywności działalności organizacji wyznaczają szeroki zakres potrzeb informacyjnych zarządzających. Zakres ten powinien być odpowiednio dostosowany do oceny założeń strategicznych dla celów zarządczych, ale jednocześnie może determinować politykę ujawnień w zakresie rozwoju zrównoważonego (por. rysunek 11.). Niemniej jednak ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej powinny stanowić szkielet, który uniemożliwi wybiórcze ujawnianie informacji,

a pozwoli na porównywanie zmian wyników organizacji w dłuższych okresach i z podmiotami uznanymi za partnerów benchmarkingowych (stąd potrzeba standaryzacji rachunkowości).

System rachunkowości zrównoważonej, wraz z wkomponowanym dualizmem możliwości realizacji potrzeb interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, musi się także cechować elastycznością dotyczącą zakresu pomiaru i szacowania dokonanych jednostki na rzecz rozwoju zrównoważonego, wynikającą z potrzeby dostosowania działań do zmiennych warunków otoczenia, a także zmiennych oczekiwań poszczególnych interesariuszy i ich zaangażowania.

III. Jakościowe cechy użytecznych informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej i zasady ich zapewnienia.

Użyteczność informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej stanowi podstawową jej cechę. Wyznaczają ją jakościowe cechy informacji finansowych oraz niefinansowych. Znaczenie cech jakościowych informacji finansowych określono w Założeniach Konceptyjnych MSSF (por. podrozdział 4.1.). Owe cechy to: przydatność i wierne odzwierciedlenie, weryfikowalność, porównywalność, terminowość i zrozumiałość. Są one zgodne z podstawowymi zasadami rachunkowości obowiązującymi organizacje sporządzające sprawozdania według polskich regulacji prawnych, w tym w szczególności w ustawie o rachunkowości. Stąd przyjęto za naczelną koncepcję zasadę prawdziwego i rzetelnego obrazu (art. 4. ustawy), która determinuje realizację zasad szczegółowych w postaci zasady istotności (art. 4.), kontynuacji działania (art. 5.), memoriału (art. 6.), periodyzacji i współmierności (art. 6.), ciągłości (art. 7.), ostrożności (art. 8.). Ich znaczenie w stosunku do informacji niefinansowych należy doprecyzować zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 9 (KSR 9). Na podstawie KSR 9 ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej zakładają, że użyteczne informacje z systemu rachunkowości są (punkty 4.5.–4.14. KSR 9):

- wiarygodne,
- przydatne,
- zrozumiałe,
- porównywalne.

Cecha wiarygodności oznacza prezentację spójnego obrazu działalności w całościowym i logicznym ujęciu realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Zakłada się, że informacje są:

- prawdziwe, czyli fakty przedstawiono rzetelnie, zaś przewidywania wynikają z realistycznych przesłanek i ustalono je przy zastosowaniu poprawnych metod;
- obiektywne, czyli dobór i prezentacja nie są stronnicze, w otwarty i wyważony sposób przedstawiono aspekty zarówno korzystne, jak i niekorzystne dla organizacji;
- poprawne, czyli informacje są wolne od błędów dotyczących ich wyboru i sposobu prezentacji, jak i samego procesu tworzenia tych informacji, a także są możliwe do sprawdzenia, czyli zweryfikowania wymagającego sprawdzalności

dowodów potwierdzających realizację wykazywanych zasad rozwoju zrównoważonego, metodologii liczenia mierników i wskaźników;

- spójne, co oznacza, że istnieje powiązanie między wartościami wykazywanymi w różnych częściach sprawozdania z dokonań, które to dokonania ujęto w systemie rachunkowości zrównoważonej.

Przydatność, jako druga cecha jakościowa informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej, oznacza, że informacje pomagają ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia dotyczące organizacji albo potwierdzić lub skorygować dotychczasowe oceny tych zdarzeń. Przydatność informacji determinuje ich istotność przejawiającą się w takim ich doborze i szczegółowości, które pozwalają ujawniać kluczowe aspekty działalności w zakresie pozwalającym na przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu działalności, wyników i sytuacji organizacji. Podobnie jak w przypadku informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, informacje należy uznać za istotne, jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Istotność nakazuje również unikanie nadmiernej rozbudowy informacji i koncentracji na informacjach niezbędnych.

Rodzaj informacji uznanych za istotne zależy od specyfiki jednostki oraz charakteru i kontekstu tych informacji. Przy ocenie bierze się pod uwagę szereg czynników, w tym model biznesowy, strategię, główne rodzaje ryzyka, na jakie jednostka jest narażona, główne kwestie sektorowe, potrzeby i oczekiwania kluczowych interesariuszy, wpływ działalności na otoczenie (dotkliwość skutków), czynniki związane z polityką publiczną i przepisami prawa. W szczególności przy ocenie znaczenia aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego organizacja powinna uwzględnić następujące zagadnienia (Rozporządzenie EMAS, załącznik 1, punkt 2):

- możliwość wyrządzenia szkód w środowisku;
- wrażliwość środowiska lokalnego, regionalnego lub globalnego;
- wielkość, liczbę, częstotliwość i odwracalność aspektu lub wpływu;
- istnienie stosownych przepisów w dziedzinie środowiska i ich wymagań;
- znaczenie dla zainteresowanych stron i pracowników organizacji.

Przydatność informacji warunkuje ich zrozumiałość. Cecha ta oznacza prezentację informacji w logicznej strukturze za pomocą jednoznacznych, konsekwentnie używanych określeń, a także zrozumiałych dla interesariuszy wyników pomiaru, w tym mierników i wskaźników. Zrozumiałość wymaga posługiwania się prostym językiem, wykorzystania odpowiedniej, ścisłej klasyfikacji poszczególnych kategorii sprawozdawczych i ukazania wyników pomiaru i szacowania lub czytelnego opisu prezentowanych informacji.

Cecha porównywalności oznacza porównywalność w czasie dokonań organizacji, a także porównywalność w przestrzeni, czyli konkretnych dokonań między różnymi organizacjami. Porównywalność w czasie wymaga prezentacji informacji dla kilku okresów sprawozdawczych pod warunkiem, że zostały sporządzone i prezentowane według tych samych zasad. Oznacza ona także zakaz usuwania informa-

cji niekorzystnych dla organizacji. Z kolei porównywalność w przestrzeni wymaga przyjęcia określonych wyników, w tym także mierników lub wskaźników, których ustandaryzowane ujęcie i znaczenie pozwolą ukazać wynik organizacji na tle innych.

Zapewnienie wskazanych cech jakościowych informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej wymaga realizacji zasad, wynikających z celów samej rachunkowości. Ich znaczenie jest następujące¹⁷⁶:

- zasada odpowiedzialności oznacza zgodność z deklarowanymi normami, zasadami i założeniami wynikającymi z zasad rozwoju zrównoważonego organizacji;
- zasada uczestnictwa oznacza uwzględnienie oczekiwań i potrzeb różnych grup interesariuszy organizacji;
- zasada wymierności oznacza zapewnianie gotowości do pomiaru, oceny i kontroli obszarów działania ważnych dla kluczowych interesariuszy organizacji;
- zasada policzalności oznacza zapewnienie stosownego pomiaru aspektów ekonomicznych, środowiskowych i oddziaływania społecznego;
- zasada istotności oznacza komunikowanie wszystkich istotnych dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego dla kluczowych interesariuszy organizacji;
- zasada zupełności oznacza uniemożliwienie wyłączenia niewygodnych wyników działania organizacji;
- zasada weryfikowalności oznacza zapewnienie możliwości potwierdzenia przez niezależnych ekspertów wiarygodności danych o wynikach działań organizacji;
- zasada obiektywności oznacza zapewnienie obiektywnych, możliwych do sprawdzenia, dowodów;
- zasada dostępności oznacza zapewnienie najskuteczniejszych kanałów komunikacji wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego zarówno interesariuszom wewnętrznym, jak i zewnętrznym;
- zasada zrozumiałości oznacza zapewnienie zrozumiałości informacji nawet dla osób nieposiadających fachowego przygotowania w danej dziedzinie;
- zasada transparentności oznacza przejrzystą i czytelną prezentację wyników z systemu rachunkowości zrównoważonej.

Zasady rachunkowości zrównoważonej stanowią kluczowy element polityki rachunkowości zrównoważonej organizacji. Z uwagi na to, że u podstaw rachunkowości zrównoważonej leży założenie o postępowaniu etycznym, moralnym i odpowiedzialnym w znaczeniu zapewniania zintegrowanej efektywności, niezbędne jest uzupełnienie polityki rachunkowości zrównoważonej o zasady wynikające z kodeksu etyki dla osób przygotowujących informację w systemie rachunkowości i osób przeprowadzających kontrolę jej wiarygodności¹⁷⁷.

IV. Zakres podmiotowy rachunkowości zrównoważonej.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej są adresowane do organizacji (zdefiniowanej w części taksonomicznej ram) sporządzającej roczne sprawozdanie

¹⁷⁶ Porównaj podpunkt 2.3.3. niniejszej rozprawy.

¹⁷⁷ Na przykład Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC.

finansowe w myśl przepisów ustawy o rachunkowości. Z uwagi na cele rachunkowości zrównoważonej ramy są przeznaczone dla tych organizacji, których zarządzanie jest ukierunkowane na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Wskazują one bowiem konsekwencje dla rachunkowości przyjęcia przez organizację zasad rozwoju zrównoważonego za podstawę rozrachunku ze swojej odpowiedzialności – zarówno wobec interesariuszy zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

V. Sprawozdawczość z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej służą wskazaniu możliwości komunikowania informacji z dokonań organizacji na rzecz rozwoju zrównoważonego. W sprawozdawczości wykorzystuje się bazę informacji powstałą poprzez gromadzenie, analizowanie, pomiar i szacowanie wyników w systemie rachunkowości. Swoją zakres i narzędzia dostosowuje się do celów sprawozdawczych interesariuszy zewnętrznych i celów zarządczych. Zatem wykorzystując wspólną dla całej rachunkowości zrównoważonej taksonomię, politykę i cele, zasady pomiaru i szacowania wyników w systemie rachunkowości, ramy koncepcyjne wskazują dwa odrębne sprawozdania, które różnią się konkretnym adresatem, a tym samym formą, zakresem i szczegółowością ujawnień. W związku z tym ramy wyróżniają zewnętrzne i zarządcze sprawozdanie rachunkowości zrównoważonej, jako prezentujące interesariuszom wyniki pomiaru i oceny stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego na podstawie informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej.

V.A. Sprawozdawczość zewnętrzna z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej (elementy, ujmowanie i wycena ich kategorii).

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej zakładają wyraźne wyodrębnienie, spośród innych ujawnień udostępnianych interesariuszom zewnętrznym przez organizację, informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Ramy proponują zatem ukazanie informacji z systemu rachunkowości w postaci sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej obejmującego:

- rozbudowane sprawozdanie finansowe (bądź sporządzenie dodatkowej wersji sprawozdania poza sprawozdaniem finansowym wynikającym z ustawy o rachunkowości), wyodrębniające aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego, w tym także wzbogacające informację dodatkową o wskaźniki i mierniki efektywności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej;
- opinię biegłego rewidenta z badania rozbudowanego sprawozdania finansowego (por. część VI ram koncepcyjnych).

Łącznie wymienione elementy stanowią podstawę ujawniania informacji z systemu rachunkowości na temat realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Elastyczność systemu rachunkowości zakłada jednak, że informacje te mogą również zostać wkomponowane jako element szerszego raportu rocznego czy raportu zintegrowanego. Rozbudowane sprawozdanie finansowe, w którego ramach są wyodrębnione mierzalne w pomiarze ekonomicznym aspekty środowiskowe i oddziaływania społecznego organizacji, wyróżniają następujące cechy:

- obejmuje ten sam rok obrotowy co sprawozdanie finansowe;
- obejmuje co najmniej trzy okresy sprawozdawcze z uwagi na potrzeby długofalowej oceny realizacji zasad rozwoju zrównoważonego;
- zawiera wszystkie wymagane ustawą o rachunkowości informacje, które następnie są uzupełniane w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, odpowiednio w bilansie, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych i zestawieniu zmian w kapitale własnym, a także w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Zaprezentowane w załącznikach 1.–8. schematy elementów sprawozdania finansowego i ich uszczegółowienie zostały opracowane na podstawie załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości, czyli dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, i przedstawiają¹⁷⁸:

- jakie informacje powinien zawierać bilans uwzględniający aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego (załącznik 1.) oraz jakie zasady wyceny powinny je obowiązywać (załącznik 2.);
- jakie informacje powinien zawierać rachunek zysków i strat uwzględniający aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego (załącznik 3.);
- jakie informacje powinien zawierać rachunek przepływów pieniężnych, uwzględniający aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego (załącznik 4. i załącznik 5.);
- jakie informacje powinno zawierać zestawienie zmian w kapitale własnym uwzględniające aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego (załącznik 6.).

W dalszej części podrozdziału ukazano znaczenie nowych struktur sprawozdawczych i kategorii w sprawozdaniu z dokonanych ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej. Jednocześnie przedstawiono podstawowe założenia i zasady wyceny kategorii związanych z aspektami środowiskowymi i aspektami oddziaływania społecznego. Z uwagi na przyjętą koncepcję rozszerzenia sprawozdania finansowego o aspekty społeczne i środowiskowe ich wycena musi uwzględniać ogólne zasady sprawozdawczości finansowej, w tym koncepcję kapitału i zachowania kapitału finansowego. Oznacza to, że poszczególne kategorie związane z aspektami środowiskowymi i społecznymi ujawniane w elementach rozbudowanego sprawozdania wymagają ich ujęcia w księgach rachunkowych danej organizacji za pomocą rozbudowanego zespołu kont, dostosowanego w zespole kont analitycznych do wyodrębnienia aspektów świadczących o inkorporowaniu przez rachunkowość kategorii świadczących o realizacji zasad rozwoju zrównoważonego¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Struktura przedstawionych elementów rocznego sprawozdania finansowego rozbudowanego o aspekty środowiskowe i oddziaływania społecznego jest zgodna z obowiązującymi polskimi regulacjami rachunkowości, jednak przedstawiona koncepcja może również zostać uwzględniona w sprawozdaniu sporządzanym według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

¹⁷⁹ Przykładowo grupowanie kosztów środowiskowych w ramach rodzajowego i funkcjonalno-kalkulacyjnego układu wraz z wariantami ewidencji przedstawia A. Szadziwska (2013, s. 344–345).

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej zakładają, że w rozbudowanym sprawozdaniu finansowym bilans stanowi jedno z głównych źródeł informacji na temat działań związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego ukazanych poprzez wyodrębnienie kategorii związanych z aspektami środowiskowymi i oddziaływaniem społecznym. W związku z tym ramy koncepcyjne zakładają, że bilans prezentuje poszczególne kategorie aktywów i pasywów z dodatkowym wyróżnieniem aktywów i zobowiązań środowiskowych oraz aktywów i zobowiązań związanych z oddziaływaniem społecznym (por. załącznik 1.). Znaczenie tych kategorii wyjaśnia przyjęta w ramach koncepcyjnych taksonomia pojęć przedstawiona na początku niniejszego podrozdziału. W odniesieniu do szczegółowych elementów aktywów oraz zobowiązań środowiskowych i oddziaływania społecznego w rozbudowanym bilansie mogą się pojawić różnice wynikające z branży i profilu działalności danej organizacji.

W bilansie w rozbudowanym sprawozdaniu finansowym ujmuje się wszystkie pozycje zgodnie z definicjami i zasadami wyceny wskazanymi w ustawie o rachunkowości. Ramy koncepcyjne zakładają, że zasady wyceny aktywów i zobowiązań środowiskowych oraz aktywów i zobowiązań oddziaływania społecznego są spójne z zasadami wynikającymi z ustawy. Szczegółowe zasady wyceny poszczególnych grup aktywów i zobowiązań związanych z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym przedstawia załącznik 2. Zawarto w nim także przykładowe ich składniki oraz zakres ujawnień.

Aktywa środowiskowe i aktywa oddziaływania społecznego, stanowiąc majątek pozostawiony do dyspozycji organizacji, wykorzystywany do realizacji celów związanych z zasadami rozwoju zrównoważonego, są zasadniczo wyceniane w cenie nabycia lub odpowiednio w koszcie wytworzenia, zdefiniowanych w ustawie o rachunkowości. Obejmują wartości niematerialne i prawne, w tym w postaci przyznanych i nabytych praw do emisji¹⁸⁰, pozwoleń zintegrowanych, koncesji, a także kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz licencji związanych z ochroną środowiska oraz oddziaływaniem społecznym. W ramach rzeczowych aktywów trwałych znajdują się wszelkie środki trwałe służące ochronie środowiska, jak oczyszczalnie ścieków, urządzenia do przetwarzania bądź neutralizowania odpadów, filtry powietrza, filtry wody, urządzenia pozyskiwania energii ze źródeł niekonwencjonalnych, a także środki trwałe wspierające oddziaływanie społeczne, jak na przykład park maszynowy zapewniający produkty satysfakcjonujące klientów, stołówka pracownicza, sprzęt medyczny (na przykład respirator), ośrodki wypoczynkowe i ich wyposażenie.

Przykładowe rodzaje kosztów środowiskowych i kosztów oddziaływania społecznego prezentują tabele 33. i 34.

¹⁸⁰ Uprawnienie do emisji stanowią uprawnienia do wprowadzania do powietrza ekwiwalentu dwutlenku węgla utworzone w ramach systemu, który służy do rozliczenia wielkości emisji w ramach tego systemu, i którym można rozporządzać na określonych zasadach zgodnie z Ustawą z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1223 z późn. zm.).

nie na potrzeby pracowników, mieszkania dla pracowników, żłobki i przedszkola dla dzieci pracowników, a także urządzenia ograniczające hałas, wibracje, nieprzyjemne zapachy i pył oraz infrastruktura zabezpieczająca niepożądane efekty wizualne.

Zgodnie z założeniami ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej w ramach bilansu należy również wyodrębnić wszelkie należności, inwestycje oraz rozliczenia międzyokresowe o charakterze długo- i krótkoterminowym związane odpowiednio z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym (por. załącznik 1. i 2.).

Ramy koncepcyjne zakładają również wyodrębnienie źródeł finansowania majątku¹⁸¹ związanych odpowiednio z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym. Zobowiązania środowiskowe i zobowiązania oddziaływania społecznego zasadniczo na dzień ich powstania zostają ujęte w wartości nominalnej, a na dzień bilansowy – w kwocie wymagającej zapłaty. W ich kwalifikacji należy uwzględnić dwie kluczowe przesłanki ich powstawania. Pierwszą przesłanką jest zapewnienie źródła finansowania przedsięwzięć wynikające z regulacji bądź dobrowolnego zaangażowania organizacji w działalność na rzecz ochrony środowiska i oddziaływania społecznego. Drugą przesłankę stanowi ryzyko środowiskowe i ryzyko oddziaływania społecznego, przed którymi zabezpieczenie bądź brak zabezpieczenia przyczynia się do powstawania zobowiązań organizacji, co pozwala wyróżnić:

- zobowiązania związane z działalnością operacyjną w zakresie ochrony środowiska (zużywanie zasobów, opłaty ekologiczne itp.) oraz społecznego oddziaływania, w tym poprzez zapewnianie jakości produktów, zgodnych z prawem i satysfakcjonujących warunków pracy, współpracy ze społecznością lokalną oraz częściowego zinternalizowania kosztów zewnętrznych;
- zobowiązania związane z przedsięwzięciami inwestycyjnymi dotyczącymi infrastruktury pomocnej w ochronie środowiska (na przykład oczyszczalnia ścieków) lub infrastruktury związanej z warunkami pracy (na przykład stołówka pracownicza, sprzęt medyczny), satysfakcją klientów (wdrażanie nowych technologii pozwalających na lepszą jakość, innowacyjność i konkurencyjność oferowanych dóbr i usług), lokalnej społeczności (na przykład poprzez ponoszenie nakładów na urządzenia ograniczające hałas czy nieprzyjemne zapachy obniżające jakość życia mieszkańców regionu organizacji, a także nakłady infrastrukturę drogową, podejmowanie działań aktywizujących osoby pozostające bez pracy);
- zobowiązania powstałe w wyniku zabezpieczenia się przez ryzykiem środowiskowym (zanieczyszczenie środowiska ponad dopuszczalne normy prawem) i ryzykiem oddziaływania społecznego (na przykład brak pracowników fizycznych na rynku pracy, brak satysfakcji klientów z wizerunku organizacji, z jakości produktu, brak możliwości nawiązania współpracy ze społecznością lokalną);

¹⁸¹ Znaczenie i wycenę kapitałów własnych prezentuje część dotycząca Zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym.

- zobowiązania powstałe wskutek braku zabezpieczenia się przed ryzykiem oraz wynikające ze zdarzeń losowych, na przykład wypadki pracowników, awarie techniczne, błędy produktów i zagrożenia zdrowia i życia dla klientów.

Wymienione czynniki determinują także tworzenie rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w tym na przykład rezerw na zobowiązania ekologiczne związanych z rekultywacją terenu, a także funduszy specjalnych związanych z działalnością ekologiczną (fundusz likwidacji zakładu górniczego). Zgodnie z zasadą ostrożności ich wycena wymaga ustalenia uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości wynikającej z rzetelnego, uwzględniającego racjonalne przesłanki oszacowania środków zawierających korzyści ekonomiczne niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy lub do przeniesienia go na stronę trzecią na ten dzień. Rzetelny szacunek powinien nastąpić w drodze osądu dokonanego przez kierownictwo jednostki, wspomaganego dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji bądź na podstawie opinii niezależnych ekspertów (punkt 4.2. i 4.3. KSR 6). Szczegółowy zakres informacji prezentowany w ramach bilansu w odniesieniu do poszczególnych kategorii zobowiązań związanych z aspektami środowiskowymi i aspektami oddziaływania społecznej prezentuje załącznik 2.

W ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej zakłada się, że w rozbudowanym sprawozdaniu finansowym rachunek zysków i strat stanowi obok bilansu jedno z głównych źródeł informacji o zakresie realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przez organizację. Przyjmuje się zgodność struktury rachunku ze strukturą zaproponowaną w ustawie o rachunkowości, przy założeniu jej rozbudowy o koszty środowiskowe i koszty oddziaływania społecznego, odpowiednio w przekroju działalności operacyjnej, pozostałej działalności operacyjnej oraz działalności finansowej. Szczegółową strukturę rachunku zysków i strat w wariantach porównawczym i kalkulacyjnym przedstawia załącznik 3., w którym przyjęto za obowiązujące zasady ujęcia kosztów i przychodów wynikające z ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1. punkty 30. i 32.). Znaczenie kategorii rozbudowujących rachunek zysków i strat o aspekty oddziaływania społecznego i aspekty środowiskowe przedstawiono w dalszej części w odniesieniu do poszczególnych poziomów rachunku: działalności operacyjnej, pozostałej działalności operacyjnej i działalności finansowej.

Przychody operacyjne związane z aspektami środowiskowymi mogą dotyczyć przychodów ze sprzedaży produktów proekologicznych, przychodów ze sprzedaży zbywalnych praw do emisji, ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych czy odzysku surowców wtórnych, ponownego wykorzystania i recyklingu bądź innych kategorii związanych z ochroną środowiska. Natomiast przychody operacyjne związane z oddziaływaniem społecznym mogą dotyczyć na przykład sprzedaży innowacyjnych produktów promujących poszanowanie praw człowieka, promujących obszary lokalnej społeczności czy sprzedaży usługi doradczej dotyczącej możliwości zapewniania jakości dóbr i usług na podstawie doświadczeń wdrażania innowacyjnych rozwiązań w zakresie produkcji w organizacji.

W odniesieniu do rozbudowanych w rachunku zysków i strat kosztów operacyjnych, zgodnie z przyjętą taksonomią ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej, koszty środowiskowe oznaczają wszelkie koszty organizacji związane z procesem ochrony środowiska w organizacji, w tym koszty działalności prewencyjnej, redukcyjnej, stabilizacyjnej i restytucyjnej, a także koszty rezerw dotyczące przyszłych wydatków związanych z tym procesem, w tym rekultywacji zanieczyszczonych gruntów oraz oczyszczania wód podziemnych. Oznacza to, że koszty operacyjne są związane z trzema grupami kosztów:

1. Koszty wynikające z polityki środowiskowej organizacji, w tym koszty z tytułu opłat i kar, koszty pozwoleń, koszty audytu środowiskowego, koszty przestrzegania obowiązujących regulacji związanych z ochroną środowiska, koszty energii, surowców i materiałów oraz zużycia wody, które nie są elementami kosztu wytworzenia produktu gotowego.
2. Koszty ryzyka ekologicznego, w tym koszty ubezpieczenia od odpowiedzialności za negatywny wpływ (przekraczający normy) na środowisko bądź koszty skutków zrealizowania się ryzyka ekologicznego.
3. Koszty zanieczyszczenia środowiska w przeszłości, w tym koszty uzdatniania wody, oczyszczania gleby czy też zmniejszenia dostępności do zasobów środowiska.

Wymienione bieżące operacyjne koszty środowiskowe wymagają odpowiedniego pogrupowania w układzie rodzajowym kosztów, w tym między innymi poprzez wydzielenie takich kosztów, jak:

- amortyzacja urządzeń ochronnych wód i powietrza, oczyszczalni ścieków, obiektów i instalacji usuwania odpadów, amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych związanych z ochroną środowiska;
- zużycie materiałów i energii na cele ochrony środowiska;
- koszty usług remontowych, transportowych i innych usług obcych związanych z oczyszczaniem ścieków i składowaniem odpadów, koszty monitoringu i audytów środowiskowych, koszty usług doradczych;
- opłaty produktowe, opłaty za korzystanie ze środowiska, podatki ekologiczne i inne, a także wszelkie opłaty urzędowe, rejestracyjne, notarialne, skarbowe, administracyjne i sądowe ponoszone przez organizację w związku z działalnością podejmowaną na rzecz ochrony środowiska;
- wynagrodzenia pracowników oddelegowanych do zadań związanych z ochroną środowiska wraz z ubezpieczeniami społecznymi;
- koszty reklamy produktów ekologicznie czystych;
- pozostałe koszty rodzajowe, na przykład koszty ubezpieczenia ryzyka ekologicznego.

Operacyjne koszty oddziaływania społecznego, zgodnie z przyjętą taksonomią ram koncepcyjnych, obejmują cztery główne kategorie kosztów¹⁸²:

¹⁸² Por. tabela 34. w rozdziale trzecim rozprawy.

1. Koszty zaangażowania społecznego:
 - koszty związane z ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu oraz niepożądanych efektów wizualnych, których nieponiesienie, choć nieodczuwalne wprost dla całego środowiska, może mieć skutki zdrowotne, ekonomiczne i estetyczne dla lokalnej społeczności;
 - koszty działań charytatywnych w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych;
 - nakłady inwestycyjne na rzecz społeczności o charakterze długoterminowym (w formie aktywowania kosztów w bilansie);
 - koszty przedsięwzięć komercyjnych dla lokalnej społeczności.
2. Koszty pracownicze:
 - koszty związane z zapewnieniem warunków pracy wynikających z przepisów prawnych i innych regulacji;
 - koszty podwyższające standard wykonywania pracy;
 - koszty edukacji pracowników;
 - koszty innych form rozwoju pracowników.
3. Koszty ochrony konsumenta i odpowiedzialności wobec klienta za oferowane dobro lub usługę:
 - koszty przestrzegania przepisów prawnych i innych regulacji w zakresie bezpieczeństwa użytkownika dóbr bądź korzystania z oferowanych przez organizację usług;
 - koszty dopełniania przyjętych norm jakości wyższych niż minimalne progi ustawowe;
 - koszty innowacyjnych zmian w procesach produkcji dóbr czy świadczenia usług;
 - koszty przeprowadzania prac ulepszających jakość produktów i satysfakcję klientów.
4. Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa:
 - koszty wynikające z instrumentów polityki społecznej państwa;
 - koszty dobrowolnego przejmowania kosztów oddziaływania społecznego, na przykład zapewnienie uprawnień do świadczeń społecznych, pieniężnych czy usługowych dla pracowników i ich rodzin na przykład w formie objęcia darmową całodobową opieką medyczną pracowników i ich rodzin, zapewnienie opieki dziennej dzieciom pracowników w formie żłobków i przedszkoli, bezpłatnego dostępu do wydarzeń kulturalnych i sportowych, dofinansowywanie do zamieszkania pracowników, dodatkowe ubezpieczenie pracowników od nieszczęśliwych wypadków.

Wymienione koszty oddziaływania społecznego jako koszty operacyjne w układzie rodzajowym kosztów można pogrupować następująco:

 - amortyzacja infrastruktury związanej z zapewnieniem warunków pracy pracownikom (stołówki, miejsc wypoczynku czy rekreacji), a także infrastruktury powstałej z nakładów inwestycyjnych dla społeczności lokalnej;
 - zużycie materiałów i energii na działania podnoszące komfort pracy, satysfakcji klientów czy lokalnej społeczności;

- koszty usług obcych związanych z zapewnieniem:
 - pracownikom i ich rodzinom: opieki medycznej, żłobków i przedszkoli, a także różnych nieodpłatnych świadczeń kulturalnych, artystycznych i sportowych;
 - klientom: gwarancji bezpieczeństwa oferowanych przez organizowanie audytów jakościowych, testów wytrzymałościowych, obligatoryjnych i dowolnych atestacji, a także jakości poprzez usługi badania oczekiwań klientów i możliwości technicznych ich realizacji;
 - społeczności lokalnej: zlecenie organizacji wydarzeń artystycznych, kulturowych lub sportowych;
- podatki od nieruchomości przeznaczone na oddziaływanie społeczne, podatek od środków transportowych przeznaczonych na świadczenia na rzecz lokalnej społeczności, a także wszelkie opłaty urzędowe, rejestracyjne, notarialne, skarbowe, administracyjne i sądowe ponoszone przez organizację w związku z oddziaływaniem społecznym;
- wynagrodzenia pracowników oddelegowanych do zadań związanych z oddziaływaniem społecznym i ich ubezpieczenia;
- wszelkie świadczenia na rzecz pracowników;
- koszty promowania organizacji podczas wydarzeń artystycznych, kulturowych lub sportowych organizowanych dla pracowników, klientów lub lokalnej społeczności;
- pozostałe koszty rodzajowe, na przykład koszty dodatkowego ubezpieczenia pracowników, produktów czy wydarzeń artystycznych, kulturowych lub sportowych organizowanych dla pracowników, klientów lub lokalnej społeczności.

Prezentacja kosztów w wariancie kalkulacyjnym wymaga grupowania wymienionych kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym pozwalającym przypisać koszty według miejsc powstawania.

Pozostała działalność operacyjna, w rozumieniu ustawy o rachunkowości (art. 3. ust. 1. punkt 32.) jest rozumiana jako koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. W odniesieniu do aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego pozostałe przychody operacyjne obejmują przykładowo:

- zysk ze zbycia aktywów trwałych zaangażowanych w ochronę środowiska bądź w oddziaływanie społeczne;
- dotacje na cele ekologiczne czy wyrównywanie szans rozwoju z funduszy strukturalnych;
- zysk na sprzedaży zbywalnych praw do emisji;
- odszkodowania za straty powstałe na skutek awarii infrastruktury dotyczącej ochrony środowiska i oddziaływania społecznego, wynikające z przyczyn losowych;
- przychody ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych.

Z kolei pozostałe koszty operacyjne w zakresie wyodrębnianych aspektów środowiskowych mogą dotyczyć:

- strat ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych zaangażowanych w ochronę środowiska lub w oddziaływanie społeczne bądź aktualizacji wartości tych aktywów;

- kosztów administracyjnych kar za przekroczenie norm związanych z ochroną środowiska bądź nieprzestrzeganiem norm bezpieczeństwa pracy czy zachowania jakości produktów;
- kosztów tworzenia rezerw środowiskowych;
- strat na sprzedaży zbywalnych praw do emisji;
- strat powstałych na skutek awarii urządzeń produkcyjnych bądź innej infrastruktury, wynikłych z przyczyn losowych.

Przychody finansowe związane z aspektami środowiskowymi i z aspektami oddziaływania społecznego dotyczą w szczególności dywidend i udziałów w zyskach podmiotów realizujących przedsięwzięcia ochronne bądź związane z oddziaływaniem społecznym, odsetek otrzymanych od pożyczek na przedsięwzięcia związane z ochroną środowiska bądź związanych z oddziaływaniem społecznym, zysku ze zbycia inwestycji finansowych w przedsięwzięcia związanych z ochroną środowiska bądź związanych z oddziaływaniem społecznym, a także aktualizacji wartości inwestycji dotyczących ochrony środowiska bądź związanych z oddziaływaniem społecznym. Natomiast koszty finansowe związane z aspektami środowiskowymi i z aspektami oddziaływania społecznego dotyczą odpowiednio:

- odsetek i prowizji od pożyczek oraz kredytów otrzymanych przez organizację w celach związanych z ochroną środowiska bądź z oddziaływaniem społecznym;
- strat ze zbycia inwestycji na cele środowiskowe lub oddziaływania społecznego;
- odpisów aktualizujących wartość papierów wartościowych związanych z aktywnością ekologiczną;
- odsetek za zwłokę w regulacji zobowiązań wynikających z działań na rzecz ochrony środowiska bądź oddziaływania społecznego.

Przedsiębiorstwa podejmujące się działań na rzecz ochrony środowiska bądź oddziaływania społecznego w końcowym rozliczeniu wyniku podatkowego mogą liczyć na ulgi i zwolnienia podatkowe obniżające wymiar podatku dochodowego (por. załącznik 3.).

W ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej przyjmuje się rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale własnym jako formy uzupełniające informacje przedstawione w bilansie i rachunku zysków i strat na temat dokonań organizacji na rzecz rozwoju zrównoważonego. Rachunek przepływów pieniężnych to element rocznego sprawozdania pozwalający na ukazanie wyników dokonań organizacji związanych z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym w formie strumieni pieniężnych z tego obszaru. Jego rozbudowana forma, proponowana w ramach koncepcyjnych, służy wskazaniu faktycznych strumieni wpływów i wydatków w danym okresie związanych z podejmowaniem działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Wyodrębnienie wpływów i wydatków związanych z aspektami środowiskowymi i oddziaływania społecznego w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową ukazuje kierunki przepływów pieniężnych, w tym dotyczących podstawowych założeń zasad rozwoju zrównoważonego.

Schemat rozbudowanego rachunku przepływów pieniężnych ustrukturyzowany za pomocą metody bezpośredniej prezentuje załącznik 4.

Przykładowe przepływy związane z aspektami środowiskowymi i aspektami oddziaływania społecznego w rachunku przepływów pieniężnych przedstawia załącznik 5. Ukazuje, że w ramach wpływów operacyjnych związanych z ochroną środowiska organizacja można ująć wpływy ze sprzedaży zbywalnych praw do emisji, wpływy ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych bądź inne wpływy z działalności operacyjnej związane z podjętymi działaniami na ochroną środowiska. Z kolei jako wpływy operacyjne związane z oddziaływaniem społecznym można przyjąć przykładowo wpływy ze sprzedaży innowacyjnych produktów czy usług doradczych dotyczących możliwości zapewniana jakości dóbr i usług na podstawie doświadczeń wdrażania innowacyjnych rozwiązań w zakresie produkcji w organizacji. Duże znaczenie dla organizacji ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego mają wydatki operacyjne związane z ochroną środowiska, w tym przede wszystkim związane z opłatą niezbędnych usług w tym zakresie o charakterze prewencyjnym, redukcyjnym, stabilizacyjnym i restytucyjnym, z wypłatą wynagrodzeń i związanych z nimi ubezpieczeń społecznych, podatków i opłat o charakterze publicznoprawnym bądź kar administracyjnych oraz podwyższonych opłat za przekraczanie norm ochrony środowiska. Istotną pozycję wydatków operacyjnych stanowią także wydatki zapewniające założone w strategii oddziaływanie społeczne, w tym związane z zapewnieniem realizacji przepisów prawnych bądź złożonych przez organizację obietnic dotyczących jej zaangażowania społecznego, zapewnieniem warunków pracy oraz warunków płacowych bądź innych świadczeń, a także zapewnieniem jakości i bezpieczeństwa produktu. Do wydatków operacyjnych należy również zaliczyć wynagrodzenia pracowników i osób zatrudnionych na umowę o dzieło lub umowę zlecenia odelegowanych do działań związanych z oddziaływaniem społecznym, ubezpieczenia społeczne związane z tymi wynagrodzeniami, a także wszelkie świadczenia dobrowolnie bądź obligatoryjnie przekazywane pracownikom w formie pieniężnej, rzeczowej czy usługowej (opieka medyczna, żłobki i przedszkola dla dzieci, karnety na wydarzenia sportowe, kulturowe i artystyczne, dodatkowe ubezpieczenia pracowników na życie). Wydatki operacyjne związane z oddziaływaniem społecznym to także podatki od nieruchomości przeznaczonych na cele społeczne, a także kary administracyjne oraz opłaty podwyższone za nieprzestrzeganie wymaganych prawem warunków pracy, łamanie zasad bezpieczeństwa i zakładanej jakości oferowanych dóbr i usług.

W rozbudowanym rachunku przepływów pieniężnych przepływy pieniężne z działalności operacyjnej uzupełniają przepływy z działalności inwestycyjnej i finansowej, wyodrębniające także aspekty związane z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym, jak na przykład wpływy ze sprzedaży starej infrastruktury, ewentualnie wydatki na zakup nowej infrastruktury, a także wpływy i wydatki związane na przykład z finansowaniem działalności proekologicznej bądź działalności na rzecz lokalnej społeczności.

W ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej przyjmuje się, że organizacja sporządza również zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym z uwzględnieniem aspektów społecznych i środowiskowych. Rozszerzenie informacji na temat aspektów środowiskowych i społecznego oddziaływania względem sprawozdania finansowego oznacza możliwość oceny zmian poszczególnych składników kapitału własnego przez pryzmat aspektów gospodarczych uzupełnionych o aspekty środowiskowe i oddziaływania społecznego. Ma ono szczególne znaczenie dla organizacji działającej na rzecz rozwoju zrównoważonego, przeprowadzającej rozrachunek ze swojej odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej wobec dostawcy kapitału, w tym w szczególności różnych funduszy¹⁸³, których założeniem jest realizacja zasad rozwoju zrównoważonego. Kapitał podstawowy związany z ochroną środowiska czy oddziaływaniem społecznym może powstać w wyniku dotacji i subwencji¹⁸⁴, a także ulg, zwolnień i odliczeń podatkowych, które poprzez przychody lub zmniejszenia obciążenia podatkowego wpływa na wynik finansowy netto oraz wynik finansowy zatrzymany, zasilać kapitał własny (Famielec, 2011, s. 43). Ponadto w sytuacji aktualizacji wartości aktywów środowiskowych lub aktywów oddziaływania społecznego na zasadach zgodnych z art. 31. ust. 3 i 4. oraz art. 35. ust. 3 i 4. ustawy o rachunkowości należy utworzyć odpowiednio kapitał z aktualizacji wyceny (Pasywa A.III). Ramy koncepcyjne przyjmują za art. 28. ust. 1. punkt 10. ustawy, że kapitały (fundusze) własne, z wyjątkiem udziałów (akcji) własnych, wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w wartości nominalnej. Strukturę wzorcowego zestawienia zmian w kapitale własnym przedstawia załącznik 6.

Ponadto w ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej przyjmuje się za niezbędne uzupełnienie informacji dodatkowej. Jej zawartość, wyznaczaną

¹⁸³ Na przykład fundusze ekologiczne, jak Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska, wojewódzkie fundusze ochrony środowiska, a także wszelkie dotacje unijne mające niwelować nierówności społeczne, przyczyniać się do rozwoju innowacyjności i nowoczesnej technologii. Pozwalają one realizować oczekiwania klientów w zakresie jakości dóbr i usług, a także gwarantują lokalnej społeczności zatrudnienie, godne warunki pracy i płacy.

¹⁸⁴ Dawcami takich dotacji i subwencji są (Famielec, 2011, s. 44):

- różne instytucje i programy pomocowe, na przykład Fundusz na rzecz Globalnego Środowiska, Program Phare Spójność Społeczna i Gospodarcza, Przedakcesyjny Instrument Polityki Strukturalnej ISPA, Specjalny Program Akcesyjny Rozwoju Rolnictwa i Obszarów Wiejskich SAPARD, Fundacja EkoFundusz;
- fundusze ekologiczne – przez umorzenia pożyczek, niższe niż rynkowe oprocentowanie kredytów;
- Skarb Państwa – przez obsługę części odsetek od kredytów ekologicznych, na przykład finansowanych przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, lub też stosowanie preferencji fiskalnych, w tym także preferencyjnego systemu amortyzowania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- fundusze unijne, w tym Fundusze Spójności, a także fundusze strukturalne, w tym z Europejskiego Funduszu Regionalnego i Europejskiego Funduszu Społecznego.

przez Załącznik nr 1. ustawy o rachunkowości, należy rozbudować w sposób następujący¹⁸⁵:

1. We „Wprowadzeniu do sprawozdania finansowego” należy dodać punkt wskazujący, że organizacja jest organizacją realizującą zasady rozwoju zrównoważonego, co w konsekwencji wymaga rozbudowania jej sprawozdania o wyróżnienie aspektów oddziaływania społecznego i środowiskowych.
2. W „Dodatkowych informacjach i objaśnieniach” należy dodać punkt nawiązujący do informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności (bądź w formie wyodrębnionej) w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych¹⁸⁶ dotyczących kluczowych finansowych i niefinansowych wskaźników efektywności związanych z działalnością jednostki (co wynika z art. 49. ust. 3.)¹⁸⁷.

Obecnie organizacje ukierunkowane na realizację zasad rozwoju zrównoważonego prezentują w sprawozdaniu z działalności wyniki w poszczególnych sferach rozwoju (KSR 9, punkt 6.31.)¹⁸⁸:

- ekonomicznej (finansowej),
- środowiskowej (wpływu na środowisko naturalne),
- społecznej.

Organizacja przy sporządzaniu oświadczenia na temat informacji niefinansowych może stosować dowolne zasady, w tym własne zasady, bądź krajowe, unij-

¹⁸⁵ Z uwagi na objętość informacji dodatkowej według załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości autorka wskazuje jedynie kwestie rozbudowujące ten dokument bez zbędnego przytaczania całości w rozprawie.

¹⁸⁶ Jednostki zobowiązane, określone w art. 49b, zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE o ujawnianiu informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (por. punkt 2.1.1. niniejszej rozprawy) – zawierają dodatkowo w sprawozdaniu z działalności – jako wyodrębnioną część – oświadczenie na temat informacji niefinansowych z częścią opisową (opis modelu biznesowego, polityki, procedur, ryzyka) oraz częścią przedstawiającą kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki.

¹⁸⁷ Zgodnie z KSR 9 (punkt 6.30.) sprawozdanie z działalności przedstawia (za pomocą stosownych mierników finansowych i niefinansowych), wraz z ich opisem i analizą, najistotniejsze informacje o przebiegu realizacji celów organizacji w okresie sprawozdawczym oraz sytuacji finansowej (rentowność, płynność, sytuacja majątkowa i finansowa) na koniec tego okresu, przewidywanym jej rozwoju, w porównaniu z danymi za poprzedni okres lub okresy. Informacje te mają umożliwić użytkownikom poznanie czynników wpływających na działalność i kształtujących wynik oraz sytuację jednostki, jak też wykazanie związków zachodzących między wynikami a postawionymi celami, a także umożliwić śledzenie tendencji i trendów, a na tej podstawie – zrozumienie, w jakim stopniu obecne wyniki mogą wpływać na potencjalne wyniki w przyszłości.

¹⁸⁸ Zgodnie KSR 9 w szczególności przydatne jest przedstawienie informacji dotyczących zagadnień społecznej odpowiedzialności jednostki i ochrony środowiska naturalnego, w tym:

- gospodarowania zasobami i składnikami przyrody,
- wpływu na środowisko naturalne,
- działań proekologicznych,
- opłat środowiskowych i innych kosztów ochrony środowiska,
- działań społecznych, w tym opisu kampanii społecznych i polityki jednostki w tym zakresie.

ne lub międzynarodowe standardy, normy lub wytyczne (art. 49b. ust. 8. ustawy o rachunkowości). W związku z tym w ramach koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej zaleca się, by te wskaźniki, które organizacja może wyznaczyć na podstawie informacji z systemu rachunkowości, ujawnić w ramach sprawozdania finansowego, w informacji dodatkowej. W konsekwencji powinny być łącznie ze sprawozdaniem poddane badaniu przez biegłego rewidenta¹⁸⁹. Dzięki temu zostanie wzmocniona wiarygodność podstawowych wskaźników informujących o zintegrowanej efektywności działalności jednostki, jednej z podstawowej zasad rozwoju zrównoważonego.

Propozycję mierników i wskaźników dokonań rozwoju zrównoważonego ujętych w informacji dodatkowej sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej przedstawia załącznik 7. Mierniki i wskaźniki zostały ujęte w trzech grupach, związanych odpowiednio z efektywnością ekonomiczną, społeczną i środowiskową (zgodnie ze znaczeniem tych pojęć przyjętych w taksonomii ram koncepcyjnych). W ramach efektywności ekonomicznej przyjęto podstawowe wskaźniki – wskaźniki struktury majątku i kapitału, wskaźniki rentowności, wskaźniki płynności oraz wskaźniki sprawności działania. Jako pomocne w ocenie efektywności środowiskowej i społecznej przyjęto odpowiednio wskaźniki i mierniki majątkowego ujęcia zaangażowania środowiskowego i zaangażowania oddziaływania społecznego, poziomu i struktury rezerw i zobowiązań środowiskowych oraz odrębnie oddziaływania społecznego, a także struktury kapitałowej w poszczególnych obszarach. Do oceny efektywności środowiskowej i społecznej przyjęto także kosztowe ujęcie zaangażowania środowiskowego i oddziaływania społecznego.

Przygotowanie szczegółowych danych niezbędnych do wyznaczenia mierników i wskaźników wymaga prowadzenia analitycznych ksiąg rachunkowych pozwalających grupować aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty w ramach bilansowych i wynikowych kategorii:

- środowiskowych i ich powiązania w szczególności z gospodarką odpadami, gospodarką ściekową i ochroną wód, ochroną powietrza atmosferycznego, ochroną gleby i wód podziemnych, pozyskiwaniem energii ze źródeł niekonwencjonalnych oraz ochroną różnorodności biologicznej i krajobrazu;
- oddziaływania społecznego dotyczącego ich powiązania w szczególności z zaangażowaniem organizacji na rzecz lokalnej społeczności, w tym ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych, a także działaniami związanymi z zapewnianiem warunków pracy i satysfakcji pracowników, działaniami zapewniającymi bezpieczeństwo i jakość oferowanych dóbr i usług oraz działalnością związaną z zinternalizowaniem kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa.

¹⁸⁹ Pozostałe wskaźniki i mierniki prezentowane przez organizację według wybranego standardu (na przykład GRI) w raporcie zostaną potwierdzone usługą atestacyjną o ograniczonej pewności (poprzez negację) – por. punkt 2.1.3. niniejszej rozprawy.

Wyniki ukazanych w informacji dodatkowej wskaźników i mierników dokonań służą interesariuszom jako wiarygodna informacja o efektywności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej uzyskana na podstawie pomiaru dokonań w systemie rachunkowości zrównoważonej. Zestaw obligatoryjnie prezentowanych danych mierzalnych i weryfikowalnych pochodzących z systemu informacyjnego rachunkowości zrównoważonej nie pozostawia organizacji prawa wyboru prezentowania tylko wybranych przez organizację osiągnięć, co ma służyć ograniczeniu manipulowania informacją o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego.

V.B. Sprawozdawczość wewnętrzna z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej.

Sprawozdawczość na potrzeby przeprowadzenia wewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego wymaga wielowymiarowego pomiaru dokonań. Takie zadanie wiąże się z konstrukcją zintegrowanego systemu wykorzystującego metody i narzędzia umożliwiające planowanie i kontrolowanie wyników realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych stanowiących podstawę rozrachunku z odpowiedzialności. Wymaga to wsparcia różnych narzędzi, pochodzących z różnych obszarów czy dyscyplin, w tym rachunku kosztów środowiskowych i rachunku kosztów oddziaływania społecznego, budżetowania, rachunku kosztów działań, rachunku kosztów cyklu życia, rachunku kosztów docelowych, rachunku redukcji kosztów, strategicznej karty wyników oraz benchmarkingu¹⁹⁰. Uwzględniając ograniczone możliwości wdrażania wszystkich instrumentów w organizacji, za najważniejsze należy przyjąć rozbudowanie rachunku kosztów o aspekty społeczne i środowiskowe (niezbędne także dla sporządzania rozbudowanego sprawozdania finansowego w ramach sprawozdawczości zewnętrznej), a także kompleksowe narzędzia pozwalające na pomiar zintegrowanej efektywności. Za takie autorka uznała strategiczną kartę wyników. Kartę wyróżnia zdolność do przekształcania strategii organizacji w działania operacyjne i oceny wyników działania z różnych perspektyw: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju. Cechują ją także zdolność do integrowania z innymi instrumentami rachunkowości zarządczej, w tym w szczególności z benchmarkingiem i z budżetowaniem. Dzięki temu może służyć wyjaśnianiu i uzgadnianiu strategii poprzez powiązanie celów strategicznych z operacyjnymi, dokonywanie okresowej oceny realizacji strategii na tle wyników partnerów benchmarkingowych, a także planowanie wyników. Schemat oceny efektywności dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego za pomocą strategicznej karty wyników zintegrowanej z benchmarkingiem przedstawia tabela 37.

Wielowymiarowa prezentacja dokonań w postaci macierzy strategicznej karty wyników pozwala uwzględnić perspektywę efektywności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej zgodnie z zasadami rozwoju zrównoważonego. Znaczenie

¹⁹⁰ Znaczenie poszczególnych instrumentów rachunkowości w realizacji zasad rozwoju zrównoważonego prezentuje podrozdział 3.4. niniejszej rozprawy.

Tabela 37. Schemat oceny efektywności dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego za pomocą strategicznej karty wyników zintegrowanej z benchmarkingiem

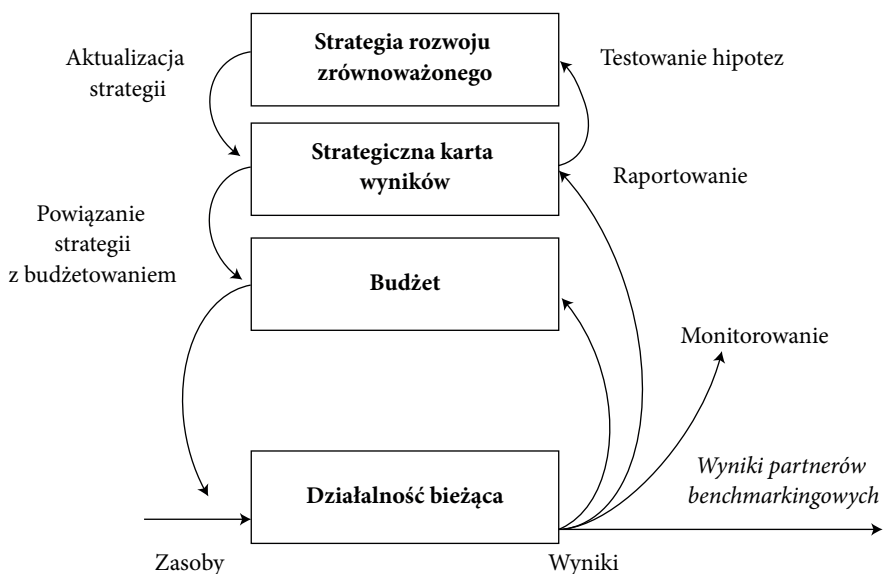
Perspektywa finansowa	Perspektywa klienta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa uczenia się i rozwoju	Perspektywa nierynkowa
I. Efektywność ekonomiczna				
A. Cele	A. Cele	A. Cele	A. Cele	A. Cele
B. Pomiar realizacji celów	B. Pomiar realizacji celów	B. Pomiar realizacji celów	B. Pomiar realizacji celów	B. Pomiar realizacji celów
II. Efektywność środowiskowa				
A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety
B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar
III. Efektywność społeczna				
A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety
B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar	B. Nakłady i ich pomiar
Ocena wyników				
Ocena wyników: – zrealizowanych – planowanych – wzorcowych	Ocena wyników: – zrealizowanych – planowanych – wzorcowych	Ocena wyników: – zrealizowanych – planowanych – wzorcowych	Ocena wyników: – zrealizowanych – planowanych – wzorcowych	Ocena wyników: – zrealizowanych – planowanych – wzorcowych

efektywności, wymaga – w przypadku efektywności ekonomicznej – odniesienia kryterium celów do mierników odzwierciedlających ich poziom realizacji, natomiast w przypadku efektywności środowiskowej i społecznej wymagane jest wyznaczenie relacji pomiędzy priorytetami a nakładami na ich osiągnięcie. Ocena efektywności odbywa się na podstawie wyników zrealizowanych i wyników planowanych w odniesieniu do wyników wzorcowych ustalonych na podstawie porównań w ramach projektów benchmarkingowych. Taka integracja pozwala na weryfikację przyjętych założeń strategicznych rozwoju zrównoważonego przez organizacje stanowiące względem siebie partnerów benchmarkingowych. Jednocześnie pozwala na wieloaspektowe porównania wyników, które zapewniają obiektywną ocenę osiągnięć na tle partnerów, a także służy analizie najskuteczniejszych sposobów realizacji strategii oraz osiągania wzorcowych wyników działań operacyjnych. SBSC zapewnia zatem możliwość pionowej dekompozycji wizji do planu działania, a benchmarking wspiera poziomą integrację kompatybilnych elementów SBSC w kierunku realizacji założeń zarządzania strategicznego. Szczegółową propozycję celów i priorytetów w każdej z perspektyw karty wyników wraz ze szczegółową konstrukcją mierników i wskaźników pogrupowanych w podziale na efektywność ekonomiczną z efektywnością środowiskową i efektywnością społeczną przedstawia załącznik 8. Mierniki i wskaźniki dotyczące dokonań powinny zostać odpowiednio dobrane do profilu

działalności organizacji, by jak najlepiej ocenić i kontrolować dokonania w aspekcie strategicznych założeń organizacji.

Planowanie wyników wspiera zintegrowanie strategicznej karty wyników z budżetowaniem. Budżet, który najczęściej koncentruje uwagę na finansowych aspektach działalności, może dzięki perspektywom SBSC zostać rozszerzony o aspekty środowiskowe i społeczne, wspierające analizę przyszłości jednostki w perspektywie klienta, perspektywie procesów wewnętrznych i perspektywie rozwoju, a także przy uwzględnieniu efektywności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Integracja budżetowania ze strategiczną kartą wyników pozwala zatem na przezwyciężanie podstawowej wady tradycyjnego budżetowania zauważalnej w praktyce przedsiębiorstw w postaci jego słabego powiązania z długoterminowym zarządzaniem strategicznym. Sposób integrowania karty wyników z budżetowaniem i benchmarkingiem prezentuje rysunek 12.

Strategiczna karta wyników ustanawia strategię rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie, pozwalając jej jednocześnie ewoluować w czasie, przy uwzględnieniu nowych pomysłów i kierunków wyłaniających się w przedsiębiorstwie i poza nim. Zapewniając zamknięcie pętli strategii przedstawionej na rysunku 12., tworzy ramy dla sprawozdawczości wewnętrznej, zorientowanej na realizację założeń strategicznych związanych z zasadami rozwoju zrównoważonego. SBSC, odzwierciedlając aktualną wizję i strategię przedsiębiorstwa oraz bilansując jego różne cele, wspiera zarządzających przedsiębiorstwem w sprzężeniu planowania i kontrolowania wy-



Rysunek 12. Schemat integrowania strategicznej karty wyników z budżetowaniem i benchmarkingiem

Źródło: Na podstawie: (Kaplan i Norton, 2001, s. 275).

ników z założeniami strategicznymi. Pomaga także w opracowaniu budżetów przy uwzględnieniu wzajemnych powiązań priorytetów operacyjnych i strategicznych umożliwiających podział i alokację zasobów zgodnie z potrzebami strategicznymi organizacji. Ocena realizacji budżetów funkcyjnych oraz działań bieżących odbywa się przy wykorzystaniu parametrów finansowych i niefinansowych karty wyników, co wpływa na skrócenie i uproszczenie procesu planowania przy jednoczesnym zachowaniu spójności celów związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego.

VI. Zasady weryfikacji wiarygodności informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej zakładają, że immanentnym elementem rachunkowości zrównoważonej jest kontrola. Skuteczność działania mechanizmów kontrolnych stanowi podstawowy warunek wiarygodności informacji generowanej w systemie rachunkowości, co zostało wpisane w podstawowe cele rachunkowości zrównoważonej (por. rysunek 11.). W celu zapewnienia skuteczności funkcji kontrolnych rachunkowości proces sporządzenia zewnętrznego sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej wymaga następujących etapów:

- definiowanie polityki rachunkowości zrównoważonej;
- gromadzenie danych na potrzeby raportowania;
- przeprowadzanie kontroli wewnętrznej w zakresie gromadzenia danych, pomiaru wyników i ich komunikowania, w tym oceny przestrzegania zasad wyceny aspektów środowiskowych i społecznych i zapewnienia jakościowych cech użyteczności informacji;
- opracowywanie sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej w formie rozbudowanego sprawozdania finansowego przy uwzględnieniu zasad wyceny i ujmowania wynikających z ram koncepcyjnych;
- zewnętrzna weryfikacja sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej pozwalająca na zapewnienie pozytywne i zatwierdzenie treści zawartych w rozbudowanym sprawozdaniu finansowym;
- komunikowanie osiągnięć prezentowanych w sprawozdaniu z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej wraz z opinią biegłego rewidenta.

W ramach koncepcyjnych zakłada się, że zewnętrzne sprawozdanie w formie rozbudowanego sprawozdania finansowego, prezentującego mierzalne dane z systemu rachunkowości zrównoważonej, powinno zostać poddane niezależnej weryfikacji wyników działań na podstawie zapewnienia pozytywnego przez biegłego rewidenta (poprzez afirmację). Opinia biegłego rewidenta, obejmująca także wyniki pomiaru aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego prezentowane w ramach zewnętrznego sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej, ma stanowić potwierdzenie najwyższej wiarygodności danych stanowiących jeden z elementów obszerniejszego sprawozdania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Przestrzeganie formy i treści oraz pełnej weryfikacji sprawozdania z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej stanowiłoby po-

twierdzenie faktycznie realizowanych działań przez organizację w zakresie zasad rozwoju zrównoważonego, co mogłoby stanowić uczciwy rozrachunek wobec interesariuszy zewnętrznych, potwierdzający faktyczną legitymizację statusu organizacji jako działającej na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Informacja generowana na potrzeby zarządcze i jej komunikowanie w formie strategicznej karty wyników wymaga również zapewnienia mechanizmów kontrolnych. Jej wiarygodność i powiązanie z założeniami strategicznymi obejmuje w związku z tym następujące procesy:

- przypisywanie do celów strategii rozwoju zrównoważonego odpowiednich mierników i wskaźników wraz ze wskazaniem systemu gromadzenia danych i form przekazywania do systemu rachunkowości zrównoważonej;
- gromadzenie danych w zakresie niezbędnym do przygotowania strategicznej karty wyników;
- kontrola funkcjonowania systemu rachunkowości zrównoważonej ukierunkowana na ocenę jej zgodności funkcjonowania z założonymi celami, jej dostosowania do pożądaných potrzeb informacyjnych, w tym także zgodności działalności z wymogami prawnymi, przyjętą strategią, a w konsekwencji zadaniami operacyjnymi;
- opracowywanie raportów zarządczych na podstawie strategicznej karty wyników;
- weryfikacja raportów zarządczych;
- ocena racjonalności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej na podstawie mierników strategicznej karty wyników i ich odniesienia do wyników benchmarkingowych oraz planów budżetowych;
- uwzględnianie zaleceń wynikających z odchyłeń między działaniami wzorcowymi, planowanymi a zrealizowanymi.

Wymienione procesy tworzą cykl działań wykorzystujących pętlę sprzężenia zwrotnego pozwalającego skutecznie usprawniać obszary, których realizacja jest przedmiotem zarządczej rachunkowości zrównoważonej. Schemat działań opiera się na założeniach cyklu Deminga, gdyż zakłada nieustanne postępowanie w postaci planowania, wykonywania planów, sprawdzenia i wdrażania działań doskonalących. Realizując proces nieustannego doskonalenia, zarządcza rachunkowość zrównoważona służy także przeciwdziałaniu zjawisku *decouplingu* na poziomie środków i celów. Jednocześnie poprzez realizację celów przyjętych przez przedsiębiorstwo jako strategię rozwoju zrównoważonego stanowi narzędzie strategicznej legitymizacji działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Niezbędne w tym celu jest przeprowadzanie analizy alternatywnych rozwiązań i symulacji przyszłego oddziaływania podmiotu na otoczenie. To z kolei wymaga wielowymiarowego pomiaru wyników działań w zintegrowanej formie metod i narzędzi umożliwiających planowanie i kontrolę realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. Tym samym właściwie przygotowane instrumentarium przesądza o możliwości wykorzystania rachunkowości zrównoważonej w wewnętrznym rozrachunku z działaniami przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego.

4.4. Ograniczenia i korzyści ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej, mimo wielu korzyści dla interesariuszy przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego, mają ograniczenia. Przede wszystkim stanowią dopełnienie rachunkowości finansowej oraz zarządczej, nie prezentują wskazówek wdrożenia wzorcowego rozwiązania, lecz wzorcową rolę rachunkowości wspierającą zarządzanie organizacją ukierunkowaną na realizację zasad rozwoju zrównoważonego. Ponadto zaprezentowana konceptualizacja rachunkowości zrównoważonej służy ukazaniu, że rachunkowość stanowi jeden z elementów systemu *accountability*. Możliwości pomiaru ekonomicznego aspektów społeczno-środowiskowych rachunkowości zrównoważonej w organizacji wyznaczają jej granicę w ocenie stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, tym samym w rozrachunku z odpowiedzialności organizacji wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Jednak to ograniczenie roli rachunkowości można odczytać jako potrzebę jej równoległego i zintegrowanego współdziałania z innymi systemami raportowania z rozszerzeniem o aspekty nieobjęte pomiarem ekonomicznym, na przykład z zarządzaniem środowiskowym. Wymaga to jednak w sferze nauki wypracowania interdyscyplinarnych rozwiązań przy adaptacji osiągnięć z innych dyscyplin naukowych, a w sferze praktyki określenia charakteru współpracy różnych działów oraz możliwości dostosowania odpowiednich systemów informatycznych gromadzących dane o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Na potrzebę rozwiązań interdyscyplinarnych wskazuje się także nierozwiązany przez ramy koncepcyjne problem dotyczący określania priorytetów w konkurencyjnych działaniach przedsiębiorstwa: ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, a także możliwości ich różnych interpretacji przez różnych interesariuszy, na przykład przez pracowników, ekologów, organizacje społeczne czy przez samych zarządzających.

Ograniczenia ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej dotyczą także podziału rachunkowości na część dotyczącą zewnętrznej sprawozdawczości na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz część zarządczą. Autorka ma świadomość, że w światach nauki i praktyki dąży się do integracji systemów rachunkowości do „jednej rachunkowości”. Jednak w przedstawionym ujęciu koncepcyjnym autorka dostrzega miejsce na konwergencję tych systemów, nie precyzując dokładnie, jakie podejścia zarządcze będą prezentowane w przyszłości w ramach sprawozdawczości zewnętrznej. Natomiast zauważa potrzebę kontroli wewnętrznej pomiaru wyników przedstawianych w ramach zewnętrznej sprawozdawczości.

Jednym z ograniczeń ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej może być także koszt wdrożenia zasad rachunkowości zrównoważonej, w tym koszt przygotowania organizacji do ich wdrożenia, a także koszty ich stosowania, w tym

koszty gromadzenia, przygotowywania, generowania, analizy, kontroli, interpretacji i audytu informacji sporządzonych według wyznaczonych zasad. W analizie kosztów należy jednak uwzględnić fakt, że dotychczasowa praktyka przedsiębiorstw działających na rzecz rozwoju zrównoważonego (w tym tych zobowiązanych do ujawniania istotnych informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz dobrowolnie ujawniających informacje w różnych formach sprawozdawczych) przyczyniła się już do częściowego ich przygotowania do wprowadzania zasad rozwoju zrównoważonego. Ramy koncepcyjne, porządkujące i uwiarygadniające kluczowe informacje ujawniane interesariuszom, mogą tym samym pomóc spożytkować poniesione już wcześniej nakłady. Ponadto, z uwagi na zwiększoną szczegółowość w zakresie aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego, mogą się też okazać bardziej pomocne w dużych organizacjach, w których kontakt zarządzających z interesariuszami jest mniej bezpośredni niż w małych podmiotach, a szczegółowa sprawozdawczość zewnętrzna jest główną drogą komunikowania i stanowi najważniejsze źródło informacji, na przykład dla akcjonariuszy dużych spółek giełdowych.

Określenie relacji między kosztami a korzyściami¹⁹¹ związanych z wdrożeniem zasad wynikających z ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej wymaga także szczegółowej analizy pożytków. Korzyści stosowania przez organizację zasad wynikających z ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej wiążą się z możliwością przeprowadzenia wiarygodnego rozrachunku z odpowiedzialności organizacji za jej oddziaływanie na otoczenie, z jej deklaracji i misji. Zastosowanie ram koncepcyjnych służy faktycznej ocenie wyników organizacji w przekroju efektywności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej, a tym samym wspierają prognozowanie przyszłych przepływów pieniężnych oraz kierunki ich wydatkowania. Jednocześnie zaproponowane ustrukturyzowane wyodrębnienie mierzalnych dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego pozwala na porównywalność w czasie i w przestrzeni, co stanowi również cenną informację dla interesariuszy. Ma ona szczególne znaczenie dla inwestorów potrzebujących łatwo dostępnych, czytelnych i przydatnych informacji w podejmowaniu decyzji, które umożliwiają porównywanie dokonań rozwoju zrównoważonego i ich powiązanie z analizą wyników finansowych. Pomaga to ocenić ryzyko i możliwości inwestowania w zdywersyfikowanych

¹⁹¹ Analiza relacji między kosztami a korzyściami stanowi podstawowy warunek wdrażania standardów rachunkowości i sprawozdawczości przedsiębiorstw. Przykładowo SASB przeprowadza analizę kosztów i korzyści standardów rachunkowości rozwoju zrównoważonego przy użyciu podstawowych elementów regulacyjnej analizy ekonomicznej, przedstawiając (SASB, 2013, s. 10–11):

- oświadczenie o potrzebie proponowanego działania,
- definicję punktu odniesienia, na której podstawie można zmierzyć prawdopodobne skutki gospodarcze proponowanego zakresu standardów,
- identyfikację alternatywnych podejść regulacyjnych,
- ocenę korzyści i kosztów – zarówno ilościowych, jak i jakościowych – proponowanych działań i głównych alternatyw wobec propozycji.

portfelach o różnym stopniu zaangażowania w działalność na rzecz rozwoju zrównoważonego. Podstawową korzyścią ram koncepcyjnych jest bowiem użyteczność przekazu informacji dla interesariuszy.

Z kolei korzyści ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej z perspektywy zarządzających przedsiębiorstwem są związane z budowaniem wiarygodnego wizerunku pozwalającego na faktyczną legitymizację działalności (choć tym samym ograniczają możliwości manipulowania informacją o wynikach działań realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, będącego niekiedy celowo wykorzystywanym narzędziem zarządzających). Ramy koncepcyjne wspierają jednocześnie możliwości zarządzania organizacją, podejmowania decyzji zarządczych na podstawie wyników osiąganey, zakładanej i wzorcowej efektywności integrującej wyniki ekonomiczne, środowiskowe i społeczne. W określeniu relacji między kosztami a korzyściami należy także uwzględnić szersze pożytki dla społeczeństwa, w tym poprawę stabilności rynku i większą koncentrację na pożądanym przez cały świat działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej nie stanowią rewolucyjnych zmian, lecz postulują jedynie jej systematyczną ewolucję. Przedstawiają bowiem normatywne ujęcie pożądanej roli rachunkowości przy uwzględnieniu możliwości i ograniczeń generowania przez nią wiarygodnych informacji, stwierdzonych na podstawie analizy przesłanek i trendów w praktyce i nauce rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Ramy koncepcyjne prezentują wpływ koncepcji rozwoju zrównoważonego na całościowy system rachunkowości, a także wykazują służebną rolę rachunkowości w przeprowadzanym rozrachunku z odpowiedzialności organizacji. Autorskie postrzeganie rachunkowości zrównoważonej wyraźnie zaznacza rolę rachunkowości w raportowaniu gospodarczym jako źródło informacji z jej systemu pomiaru ekonomicznego. To autorskie podejście nie oznacza jednak zawężania rozwoju rachunkowości, wręcz przeciwnie – ma służyć w topografii badań z obszaru rachunkowości jako punkt orientacyjny do jej dalszego rozwoju. Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej mogą tym samym stanowić asumpt do dalszych badań w zakresie pomiaru i komunikowania realizacji zasad rozwoju zrównoważonego. Potencjalne obszary badawcze zostały pogrupowane do siedmiu wymiarów, w których autorka upatruje potencjał przyszłych badań. Prezentuje je tabela 38.

Wymienione wymiary badań w zakresie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa wzajemnie się uzupełniają i przenikają. Jednak w każdym z nich postrzega się rozwój rachunkowości zrównoważonej z perspektywy zapewnienia konkretnych celów, wyznaczających potencjalne obszary badawcze. Kluczowym wyzwaniem dla świata nauki jest bowiem takie zintegrowanie wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych, które umożliwiłoby realizację podstawowych zasad rachunkowości, przyczyniając się do zapewniania wiarygodności informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego. Wymiar naukowy jest ściśle związany z wymiarem praktycznym badań rozwoju rachunkowości zrównoważonej, który pozwoliłby

Tabela 38. Wymiary i obszary potencjalnych badań w zakresie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa

Wymiar	Cel badań
Naukowy	zintegrowanie wyników ekonomicznych, środowiskowych i społecznych przy realizacji podstawowych zasad rachunkowości zapewniających ich wiarygodność
Praktyczny	realizacja oczekiwań informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa (wewnętrznych i zewnętrznych)
Funkcjonalny	realizacja podstawowych funkcji rachunkowości: pomiaru i komunikacji wyników ekonomicznych, społecznych i środowiskowych
Polityczny	realizacja zasad polityki rachunkowości na poziomie globalnym, makro- i mikroekonomicznym przy uwzględnieniu koncepcji rozwoju zrównoważonego
Prawny	standaryzacja obszaru rachunkowości na rzecz rozwoju zrównoważonego
Rozrachunkowy	wsparcie rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej przedsiębiorstwa; zapewnienie weryfikowalności jego ujawnianych wyników
Etyczny	wiarygodność i weryfikowalność informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej jako podstawa oceny zachowań etycznych
Spółeczny	instytucjonalizacja rachunkowości; uwzględnianie w rachunkowości kontekstu instytucjonalnego i społecznego otoczenia

ocenić potrzeby i możliwości realizacji oczekiwań informacyjnych wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy przedsiębiorstwa w tym zakresie za pomocą informacji z systemu rachunkowości.

Instytucjonalizacja rachunkowości zrównoważonej w systemie zarządzania przedsiębiorstwem stanowi także cenny obszar badawczy, którego rozpoznanie może wnieść wkład do nauki rachunkowości. Może istotnie wesprzeć zapewnienie funkcjonalności systemu rachunkowości zrównoważonej w realizacji jej podstawowych funkcji, jak pomiar i komunikowanie wyników ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. Wymiar funkcjonalny badań nad rozwojem rachunkowości wymaga także uwzględnienia aspektów politycznych i prawnych, w tym zmian polityki rachunkowości na poziomie globalnym i makroekonomicznym oraz pojedynczych podmiotów. Wszelkie działania standaryzacyjne i harmonizacyjne determinują bowiem zakres i możliwości rozrachunku przedsiębiorstwa z odpowiedzialności za oddziaływanie na otoczenie i przyczynianie się do rozwoju zrównoważonego.

Równie cenny obszar badań tworzą wymiary społeczny i etyczny rachunkowości zrównoważonej. Wymagają uwzględnienia w badaniach nad jej rozwojem postrzegania rachunkowości nie tylko jako systemu pomiaru wyników, lecz także jako systemu społecznego, wymagającego implementacji podejścia etycznego w celu zagwarantowania wartości i zasad oczekiwanych przez interesariuszy przedsiębiorstwa. Badania nad rozwojem rachunkowości zrównoważonej przeprowadzane

w perspektywie społecznej i etycznej może istotnie wesprzeć podejście alternatywne (por. podrozdział 3.5. niniejszej rozprawy).

Synergiczny efekt badań w każdym z wymienionych wymiarów – naukowym, praktycznym, funkcjonalnym, politycznym i prawnym, rozrachunkowym, etycznym oraz społecznym – może się istotnie przyczynić do dalszego rozwoju rachunkowości zrównoważonej.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzone w niniejszej rozprawie rozważania wypełniają istniejącą lukę badawczą dotyczącą roli rachunkowości przedsiębiorstwa w koncepcji rozwoju zrównoważonego. Jak wykazano, w dotychczasowej praktyce oraz w nauce rachunkowości brak jednolitych zasad jej wykorzystywania na potrzeby rozrachunku przedsiębiorstwa z jego odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Implikuje to potrzebę konceptualizacji rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego, co przedstawia niniejsza rozprawa. Rezultaty poznawcze pozwoliły na osiągnięcie celu głównego rozprawy i jej celów częściowych, a także udowodnienie postawionej we wstępie tezy głównej i tez pomocniczych.

Rozprawa ukazuje przesłanki rozwoju rachunkowości na potrzeby sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, jak i wsparcia zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym. Ich analiza w świetle teorii pozytywnych i normatywnych pozwoliła na rozpoznanie istniejącego i pożądanego stanu rzeczywistości rozumianej jako praktyka i nauka o rachunkowości. Umożliwiło to sformułowanie celów, którym powinny służyć zaproponowane w niniejszej rozprawie ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej. Ramy koncepcyjne ukazują rachunkowość zrównoważoną jako źródło wiarygodnych i weryfikowalnych informacji służących sporządzaniu sprawozdawczości przedsiębiorstw oraz podejmowaniu decyzji zarządczych. Ich skonstruowanie, jako realizacja celu głównego rozprawy, wymagało realizacji poszczególnych celów częściowych, w tym:

- wykazania wpływu paradygmatu rozwoju zrównoważonego na zmiany w postrzeganiu działalności gospodarczej w naukach ekonomicznych, w tym na zmiany badań naukowych obserwowane w piśmiennictwie naukowym;
- wykazania wpływu paradygmatu rozwoju zrównoważonego na zmiany w rachunkowości i jej roli w koncepcji *accountability*;
- przedstawienia wpływu koncepcji rozwoju zrównoważonego na rozwój różnych form sprawozdawczości przedsiębiorstw z dokonań i jej standaryzacji;
- oceny światowych trendów w sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji;
- zdiagnozowania wpływu zmian sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw na rozwój rachunkowości zrównoważonej w świetle teorii pozytywnych i normatywnych;

- ukazania roli rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- dokonania oceny przesłanek rozwoju zarządczej rachunkowości zrównoważonej w świetle teorii pozytywnych i normatywnych;
- charakterystyki ogólnych założeń, celów, struktury oraz ograniczeń skonstruowanych w rozprawie ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej.

Przeprowadzone w rozprawie wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne, a następnie analiza i synteza wniosków pozwoliły na sformułowanie niżej wymienionych stwierdzeń udowadniających przyjętą w rozprawie tezę główną oraz tezy pomocnicze.

Rozprawa ukazuje główne czynniki wpływu koncepcji rozwoju zrównoważonego na postrzeganie działalności gospodarczej w naukach ekonomicznych, pośrednio determinujących także ewolucję rachunkowości. Wykazuje rozszerzenie zakresu przedmiotowego rachunkowości pod wpływem potrzeby pomiaru dokonań przedsiębiorstwa, niezbędnych do przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, środowiskowej i społecznej. Wobec stwierdzonej różnorodności naukowych i utylitarnych podejść do znaczenia i zadań rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego wskazano potrzebę ich ujednoczenia i jednoznacznego określenia znaczenia rachunkowości w systemie *accountability*, udowadniając pierwszą tezę pomocniczą monografii.

Rozprawa przedstawia wzrost znaczenia sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego wynikający z uregulowań prawnych oraz realizowania w poszczególnych państwach polityki, która zobowiązuje podmioty gospodarcze do sporządzania sprawozdań określających ich stopień realizacji zadań związanych z zasadami rozwoju zrównoważonego. Przyjęcie przez państwa członkowskie Unii Europejskiej, w tym Polskę, koncepcji rozwoju zrównoważonego jako kierunku dalszego rozwoju gospodarczego znalazło odzwierciedlenie w wielu programach, regulacjach i dokumentach, w tym w szczególności w Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 z perspektywą do 2030, Agendzie 2030, a także w uchwalonej 22 października 2014 r. dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE dotyczącej ujawniania informacji niefinansowych i informacji o różnorodności. Dyrektywa ta nałożyła na niektóre duże jednostki oraz grupy obowiązek publikowania informacji niefinansowych na temat aspektów środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Stosowne zmiany wynikające z obowiązków sprawozdawczych wynikających z dyrektywy wprowadzono na polskim gruncie prawnym do ustawy o rachunkowości i obowiązują one od roku sprawozdawczego 2017. Jednak na gruncie polskim problematyka dotycząca możliwości wykorzystania rachunkowości do identyfikacji, pomiaru i ujawniania informacji niezbędnych do oceny działalności gospodarczej podmiotu z punktu widzenia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego jest mało rozpoznana. Brak jest rozwiązań normatywnych pozwalających rachunkowości nadążać za wytycznymi w zakresie sprawozdawczości z dokonań na

rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym inkorporującymi aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego w system rachunkowości.

Przeprowadzona w rozprawie analiza empirycznych i teoretycznych wyników badań prezentowanych w piśmiennictwie naukowym w zakresie zmian w sprawozdawczości przedsiębiorstw z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego ukazała różnorodność zakresu i form raportów oraz poziomu ich standaryzacji i standaryzacji ich atestacji. Pozwoliła także stwierdzić, że rozwój sprawozdawczości przedsiębiorstw wykroczył poza ramy tradycyjnej rachunkowości, co dla rachunkowości oznacza szansę rozwoju, ale jednocześnie ryzyko i zagrożenia. Zostały one rozpoznane w rozprawie w świetle teorii pozytywnych i normatywnych. Udowadniając drugą tezę pomocniczą monografii wykazano, że włączenie aspektów środowiskowych i aspektów oddziaływania społecznego w obszar przedmiotowy rachunkowości wymaga dostosowania systemu rachunkowości do zapewnienia wiarygodności informacji ujawnianej interesariuszom zewnętrznym na podstawie rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Rozprawa ukazuje jednocześnie, że normatywne rozwiązania w tym zakresie wynikają z potrzeby standaryzacji rachunkowości w aspektach dotychczas nią nieobjętych, a także z potrzeby formułowania i postulowania metod pomiaru i komunikowania wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Niniejsza monografia ukazuje również możliwości wykorzystania rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zostały one przedstawione w dwóch nurtach badawczych rachunkowości – głównym i alternatywnym. Przyjęcie perspektywy funkcjonalizmu i racjonalizmu dominującego nurtu badawczego rachunkowości pozwoliło wskazać potrzeby zmian dostosowywania tradycyjnego instrumentarium rachunkowości zarządczej do oceny stopnia realizacji strategii rozwoju zrównoważonego, w tym do pomiaru i oceny dokonań w perspektywie zintegrowanej efektywności ekonomicznej ze środowiskową i społeczną. Natomiast przyjęcie interpretatywnych i krytycznych perspektyw badań wyróżnionych przez J. Baxter i W.F. Chua (2003) w ramach nurtu alternatywnego ukazuje rozwój zarządczej rachunkowości zrównoważonej w kierunku społecznej i instytucjonalnej praktyki wspierającej zarządzanie relacjami z interesariuszami. Przeprowadzone wnioskowanie w tym zakresie stanowiło dowód trzeciej tezy pomocniczej monografii.

W monografii udowodniono, że zadania rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego wymagają zintegrowanego podejścia wobec dotychczas rozdzielnie analizowanych w piśmiennictwie naukowym aspektów sprawozdawczych, kontrolnych czy zarządczych. W celu zintegrowanego wykorzystania rachunkowości w przeprowadzaniu wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności ukazano potrzebę sformalizowania znaczenia systemu rachunkowości w systemie *accountability* przedsiębiorstwa. Realizacja tego zadania wymagała ukie-
runkowanej na ten cel konceptualizacji rachunkowości. Uwzględniając jednocześnie dotychczasowy brak jednolitych zasad rachunkowości w koncepcji rozwoju zrów-

noważonego, zakres i szczegółowość konceptualizacji rachunkowości zrównoważonej wyznaczono na podstawie wniosków z przeprowadzonej analizy znaczenia istniejących założeń koncepcyjnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, sposobów ich strukturyzowania i przyjmowanych celów ich tworzenia. Stanowiły one podstawę do opracowania autorskich ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej, skonstruowanych zgodnie ze strukturą Założeń Koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Udowodniono tym samym czwartą tezę pomocniczą monografii, że ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej wymagają tak skonkretyzowanej struktury, założeń i celów, by zapewniały interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym wiarygodność informacji o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego, generowanych w systemie rachunkowości. Zaprezentowane w rozprawie ramy koncepcyjne ukazują, że rachunkowość w koncepcji rozwoju zrównoważonego może niezmiennie stanowić bazę normatywną, odwzorowującą społeczno-ekonomiczne zjawiska gospodarcze z uwzględnieniem ochrony środowiska, oddziaływania społecznego i etycznych zasad komunikowania informacji.

Rozprawa stanowi, według wiedzy autorki, pierwszą w piśmiennictwie naukowym próbę konceptualizacji ram rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa w ustrukturyzowanym ujęciu na wzór Założeń Koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Ramy Koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej obejmują w szczególności wyznaczenie:

- celów rachunkowości zrównoważonej,
- użytkowników informacji generowanych z systemu rachunkowości zrównoważonej,
- jakościowych cech użytecznych informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej,
- zakresu podmiotowego rachunkowości zrównoważonej,
- sprawozdawczości z dokonań ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej, w tym zasad ich ujmowania, wyceny i prezentacji,
- zasad weryfikacji wiarygodności informacji z systemu rachunkowości zrównoważonej.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej ukazują sposób integrowania rachunkowości zrównoważonej ze stosowanym przez przedsiębiorstwo systemem rachunkowości finansowej i zarządczej. Celem tej integracji jest generowanie informacji finansowych i niefinansowych o stopniu realizacji zasad rozwoju zrównoważonego organizacji. Jako formę komunikowania się z interesariuszami zewnętrznymi przyjmuje się w nich sprawozdanie w postaci rozbudowanego sprawozdania finansowego o aspekty środowiskowe i aspekty oddziaływania społecznego. Rozbudowanie sprawozdania poprzez wyodrębnienie ważnych z perspektywy oceny realizacji zasad rozwoju zrównoważonego kategorii czyni je bardziej transparentnym. Umożliwia tym samym ocenę nakładów i wyników związanych z deklarowanymi przez przedsiębiorstwo celami, a także ocenę efektywności ekonomicznej, środowiskowej

i społecznej. Założenie ram koncepcyjnych o poddaniu rozbudowanego sprawozdania finansowego niezależnej weryfikacji przez biegłego rewidenta służy wzmocnieniu wiarygodności ujawnianych dokonań.

W ramach koncepcyjnych wskazuje się także normatywne ujęcie sprawozdawczości na potrzeby przeprowadzenia wewnętrznego rozrachunku z odpowiedzialności z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. W tym celu zakłada się pomiar i komunikowanie wyników za pomocą strategicznej karty wyników zintegrowanej z budżetowaniem i benchmarkingiem. Taka zintegrowana forma ma wspierać zarządzających nie tylko w planowaniu i kontroli dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, ale także w obiektywnej ich ocenie. W ramach koncepcyjnych kreuje się także rolę rachunkowości zrównoważonej w kształtowaniu społecznych relacji z interesariuszami przedsiębiorstwa. Poprzez właściwe ukierunkowywanie instytucjonalizacji praw i obowiązków kluczowych interesariuszy organizacji, a także sankcjonowanie norm i wartości moralnych w komunikowaniu dokonań, rachunkowość może wspierać faktyczną legitymizację działalności związanej z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego.

Ramy koncepcyjne rachunkowości zrównoważonej wskazują możliwe do wykorzystania w organizacji rozwiązania dotyczące formy, jak i zakresu prezentowania zagadnień związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego, niemniej jednak nie stanowią wzorcowego zestawu rozwiązań. Rozprawa nie wyczerpuje problematyki związanej z objęciem pomiarem przez rachunkowość aspektów związanych z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego, a autorka dostrzega w tym zakresie wiele potencjalnych problemów badawczych, których rozwiązanie może się przyczynić do rozwoju nauki, w tym w szczególności nauki o rachunkowości. Dalszych opracowań naukowych wymagają badania w zakresie oddziaływania paradygmatu rozwoju zrównoważonego na rachunkowość, a także możliwości wykorzystania rachunkowości w działaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym w jej globalnej, makroekonomicznej i mikroekonomicznej perspektywie. Szczególnie cenne byłoby zbadanie, w jakim stopniu prace regulatorów raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego uwzględniają (i uwzględnią w przyszłości) wkład przedstawicieli rachunkowości, i w jakim stopniu zaproponowane przez nich zmiany w standaryzacji sprawozdawczości i jej atestacji będą mogły mieć charakter obligatoryjny. Na przyszły rozwój rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego może wpłynąć także rezultat badań, w jaki sposób rynki kapitałowe w krajach rozwiniętych i w krajach rozwijających się reagują na ujawnienia o dokonaniach na rzecz rozwoju zrównoważonego, w tym także jakie znaczenie dla interesariuszy przedsiębiorstwa ma poziom zapewnienia ich wiarygodności.

Ponadto należy wskazać szereg obszarów badawczych na poziomie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa. Szczególnie cenne będą badania doświadczenia podmiotów w zakresie funkcjonowania ich systemów rachunkowości, ale również potrzeb w zakresie narzędzi pomiaru, wyceny, opisu oraz przedstawiania wyników działań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Istotne byłoby także ustale-

nie znaczenia rachunkowości w diagnozowaniu i realizowaniu potrzeb informacyjnych interesariuszy dotyczących realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, a także tego, w jakim stopniu rachunkowość legitymizuje działalność podmiotu wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Równie cenne byłoby określenie, czy zmiany instytucjonalne przedsiębiorstw wynikające z rozwoju sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przyczyniają się do kształtowania się systemów pomiaru realizacji wielowymiarowych celów w systemie rachunkowości, a tym samym jej nowych struktur organizacyjnych. Ponadto z uwagi na coraz większe znaczenie zarządzania wartością przedsiębiorstw szczególnie cenne będzie podjęcie badań w zakresie zastosowania rachunkowości zrównoważonej w tworzeniu wartości podmiotu.

Autorka uznaje za zasadne prowadzenie dalszych prac badawczych nad rozwojem teoretycznych podstaw rachunkowości zrównoważonej w ramach podejścia normatywnego. Normatywy oparte na pragmatycznej orientacji mogą wskazać zakres informacji o działaniach przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego możliwy do ujęcia w pomiarze ekonomicznym systemu rachunkowości. Ich aprioryczne podejście może służyć w szczególności wsparciu harmonizacji i standaryzacji sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego oraz jej atestacji ograniczającej negatywne zjawiska związane z wykorzystaniem raportowania do pozyskania pozornej legitymizacji statusu przedsiębiorstwa działającego na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Potrzebne są także normy w zakresie instytucjonalizacji systemu rachunkowości rozwoju zrównoważonego pozwalające na skuteczne stosowanie odpowiedniego instrumentarium przy odpowiednim rozpoznaniu i zaakceptowaniu ograniczonej funkcji informacyjnej systemu rachunkowości. Szczególnie ważne byłoby określenie powiązań między moralnością, mentalnością, postawami a działaniami zarządzających przedsiębiorstwem działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego, co ograniczyłoby zjawisko *decouplingu* na poziomie praktyki i polityki, a także celów i ich realizacji. Wobec rosnącego znaczenia rachunkowości jako nauki społecznej można przypuszczać, że jeden z kierunków badań w zakresie zmian rachunkowości zrównoważonej wyznaczą badania alternatywne. W rozprawie ukazano, że przyjęcie alternatywnej perspektywy badawczej pomoże znaleźć argumenty uzasadniające postrzeganie zarządczej rachunkowości jako praktyki społecznej i organizacyjnej.

Na koniec autorka pragnie podkreślić, że rozprawa prezentuje autorskie postrzeganie znaczenia rachunkowości zrównoważonej. Monografia nie narzuca rozwiązań, a jedynie stanowi rozpoznanie naukowe ukierunkowane na potrzeby zachowania rachunkowości jako gwaranta wiarygodności informacji. W związku z tym może stanowić przyczynek do szerszej dyskusji naukowej na temat podejść i metod badawczych w nurcie rachunkowości zorientowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego.

ZAŁĄCZNIKI

Załącznik 1. Schemat bilansu organizacji innych niż banki i zakłady ubezpieczeń z uwzględnieniem aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego

Aktywa	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
A Aktywa trwałe , w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
I Wartości niematerialne i prawne, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
II Rzeczowe aktywa trwałe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
III Należności długoterminowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
IV Inwestycje długoterminowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
V Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
B Aktywa obrotowe , w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
I Zapasy, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
II Należności krótkoterminowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			

III	Inwestycje krótkoterminowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
IV	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe, w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
C	Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy			
D	Udziały (akcje) własne			
E	Ogółem aktywa			
	Pasywa	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
A	Kapitał (fundusz) własny , w tym związany z: – ochroną środowiska – oddziaływaniem społecznym			
I	Kapitał (fundusz) podstawowy , w tym związany z: – ochroną środowiska – oddziaływaniem społecznym			
II	Kapitał (fundusz) zapasowy			
III	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny , w tym dotyczący: – aktywów środowiskowych – aktywów oddziaływania społecznego			
IV	Pozostałe kapitały rezerwowe , w tym związane z: – ochroną środowiska – oddziaływaniem społecznym			
V	Zysk (strata) z lat ubiegłych			
VI	Zysk (strata) netto			
VII	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)			
B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania , w tym zobowiązania i rezerwy: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			
I	Rezerwy na zobowiązania , w tym: – środowiskowe – oddziaływania społecznego			

II **Zobowiązania długoterminowe**, w tym:
– środowiskowe
– oddziaływania społecznego

III **Zobowiązania krótkoterminowe**, w tym:
– środowiskowe
– oddziaływania społecznego

IV **Rozliczenia międzyokresowe**, w tym:
– środowiskowe
– oddziaływania społecznego

Ogółem pasywa

Źródło: Na podstawie: (Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości).

Załącznik 2. Zakres oraz zasady wyceny aktywów i zobowiązań związanych z ochroną środowiska i oddziaływaniem społecznym

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Aktywa trwałe			
I. Wartości niematerialne i prawne			
Aktywa środowiskowe	1. Przyznane i nabyte prawa do emisji	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia pod datą ich nabycia, w tym przyznania, przy czym cenę nabycia stanowi iloczyn jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji z dnia ich przyznania oraz liczby przyznanego prawa (art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości; punkty 3–4 Uchwały nr 8/2015) <p>* Wycena bilansowa:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wartość początkową zmniejszając odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe), a także odpisy z tytułu utraty wartości 	<p>* Przykłady i zakres ujawnień:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanego prawa do emisji dla każdej instalacji dla całego okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego 2) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanego prawa do emisji z podziałem na prawa do emisji przewidziane do wykorzystania na własne potrzeby, oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonych redukcji emisji i jednostek redukcji emisji 3) liczba oraz wartość rynkowa praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy w rachunku ciągłym 4) wynik ze sprzedaży praw do emisji 5) liczba oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i poprzednich latach okresu rozliczeniowego 6) wartość bieżących i skumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości praw do emisji oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość 7) liczba praw do emisji na pokrycie ich niedoboru 8) liczba praw do emisji przeznaczona do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego lub kolejny okres rozliczeniowy
	2. Pozwolenia zintegrowane	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia 	<p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> – liczba oraz wartość pozwoleni zintegrowanych

<p>* Wycena bilansowa: – wartość początkową posiadanych pozwoleń zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe)</p>	<p>* Przykłady składników: koszty związane z doskonaleniem technologii produkcyjnych w kierunku zmniejszenia zanieczyszczeń środowiska</p> <p>* Zakres ujawnień: – syntetyczny opis uzasadniający przewidywane korzyści związanych z ochroną środowiska – planowany okres zakończenia prac</p>
<p>3. Koszty zakończonej prac rozwojowych</p> <p>* Wycena bieżąca: – koszt wytworzenia, poniesiony przez organizację na własne potrzeby przed podjęciem produkcji lub zastopowaniem technologii, jeżeli (art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości): 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wia-rygodnie określone 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytworzeniu tych produktów lub stosowaniu technologii 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii</p> <p>* Wycena bilansowa: – wartość początkową zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe), a także odpisy z tytułu utraty wartości</p>	<p>* Przykładowo licencje na stosowanie technologii przy- janych dla środowiska na okres dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego</p> <p>* Ujawnienie: – wartość i ilość nabytych licencji, okres ich obowiązywania – syntetyczny opis uzasadniający wpływ zastosowania technologii na konkretne kategorie aspektów środowiskowe^A – okres obowiązywania poszczególnych licencji</p>
<p>4. Licencje</p> <p>* Wycena bieżąca: – cena nabycia</p> <p>* Wycena bilansowa: – wartość początkowa posiadanych pozwoleń zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe)</p>	<p>* Przykładowo licencje na stosowanie technologii przy- janych dla środowiska na okres dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego</p> <p>* Ujawnienie: – wartość i ilość nabytych licencji, okres ich obowiązywania – syntetyczny opis uzasadniający wpływ zastosowania technologii na konkretne kategorie aspektów środowiskowe^A – okres obowiązywania poszczególnych licencji</p>

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Aktywa od- działywania społecznego	5. Koncesje	<ul style="list-style-type: none"> * Wycena bieżąca: <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia * Wycena bilansowa: <ul style="list-style-type: none"> - wartość początkową posiadanych pozwoleń zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) 	<ul style="list-style-type: none"> * Przykładowo koncesje na eksploatację zasobów naturalnych * Ujawnienie: <ul style="list-style-type: none"> - wartość i ilość nabytych koncesji - okres ich obowiązywania
	3. Kosz- ty zakończo- nych prac rozwojowych	<ul style="list-style-type: none"> * Wycena bieżąca: <ul style="list-style-type: none"> - koszty wytworzenia poniesione przez organizację na własne potrzeby przed podjęciem produkcji lub za- stosowaniem technologii, pod warunkami określony- mi w art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości * Wycena bilansowa: <ul style="list-style-type: none"> - wartość początkową zmniejszają odpisy amortyza- cyjne (umorzeniowe), a także odpisy z tytułu utra- ty wartości 	<ul style="list-style-type: none"> * Przykłady składników: koszty przyczyniające się do wzrostu innowacyjności produktu * Zakres ujawnień: <ul style="list-style-type: none"> - syntetyczny opis uzasadniający przewidywane korzyści - planowany okres zakończenia prac
Aktywa środowiskowe	4. Licencje	<ul style="list-style-type: none"> * Wycena bieżąca: <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia * Wycena bilansowa: <ul style="list-style-type: none"> - wartość początkową posiadanych pozwoleń zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) 	<ul style="list-style-type: none"> * Przykłady składników: licencje na stosowanie tech- nologii wspierających rozwój kapitału ludzkiego * Ujawnienie: <ul style="list-style-type: none"> - wartość i liczba nabytych licencji, okres ich obowiązywania - syntetyczny opis uzasadniający wpływ zastosowania technologii na konkretne kategorie aspektów oddzia- ływania społecznego^B - okres obowiązywania poszczególnych licencji
	II. Rzeczowe aktywa trwałe		
	Środki trwa- łe służące ochronie środowiska	<ul style="list-style-type: none"> * Wycena bieżąca: <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia lub koszt wytworzenia * Wycena bilansowa: <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny) 	<ul style="list-style-type: none"> * Przykłady składników: oczyszczalnie ścieków, infra- struktura do przetwarzania bądź neutralizowania odpa- dów, filtry powietrza, filtry wody, urządzenia pozyski- wania energii ze źródeł niekonwencjonalnych * Zakres ujawnień:

<p>środków trwałych), pomniejszona o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe), a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust. 1 punkt 2 ustawy o rachunkowości)</p>	<p>– wartość brutto środków trwałych służących ochronie środowiska, wraz ze wskazaniem związku z aspektem środowiskowymi^A</p> <p>– dokonane w ciągu roku odpisy amortyzacyjne oraz z tytułu utraty wartości</p> <p>– łączna wartość dotychczasowego umorzenia</p> <p>– wyrażone wartościowo poniesione oraz planowane nakłady na przedsięwzięcia z zakresu ochrony środowiska</p>
<p>Środki trwałe w budowie służące ochronie środowiska</p>	<p>* Wycena bieżąca:</p> <p>– w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, w tym poniesionych przez organizację kosztów budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:</p> <p>1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy</p> <p>2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu (art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości)</p> <p>* Wycena bilansowa:</p> <p>– w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust.1 punkt 2 ustawy o rachunkowości)</p>
<p>Aktywa oddziaływania społecznego</p>	<p>Zasady wyceny środowiskowych środków trwałych</p> <p>* Przykłady składników: stołówka pracownicza, sprzęt medyczny, mieszkanie dla pracowników, żłobki i przedszkola dla dzieci pracowników, urządzenia ograniczające hałas, wibracje, nieprzyjemne zapachy i pył, infrastruktura zabezpieczająca niepożądaną efekty wizualne</p>

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
			<p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wartość brutto środków trwałych służących ochronie środowiska, wraz ze wskazaniem związku z konkretnymi kategoriami aspektów oddziaływania społecznego^B - dokonane w ciągu roku odpisy amortyzacyjne oraz z tytułu utraty wartości - łączna wartość dotychczasowego umorzenia - wyrażone wartościowo poniesione oraz planowane nakłady na przedsięwzięcia z zakresu oddziaływania społecznego wraz ze wskazaniem kategorii^B
	Środki trwałe w budowie wspierające oddziaływanie społeczne	Zasady wyceny środków trwałych w budowie	<p>* Przykłady składników: w trakcie budowy, dostawiania lub przygotowywania środków trwałych wymienionych jako środki trwałe wspierające oddziaływanie społeczne</p> <p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> - planowane przeznaczenie i jego związek z aspektami oddziaływania społecznego^B
IV. Inwestycje długoterminowe			
Aktywa środowiskowe	Inwestycje w nieruchomości niematerialne i prawne	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia lub zakupu albo wartość godziwa <p>* Wycena bilansowa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - według zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej (art. 28 ust. 1a ustawy o rachunkowości) 	<p>* Przykłady składników: inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, jeśli ich celem jest ochrona środowiska, na przykład poprzez udostępnianie ich innym organizacjom dla celów ochrony środowiska</p> <p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> - przeznaczenie i jego związek z aspektami środowiskowymi^A
	Aktywa finansowe	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena nabycia lub zakupu albo wartość godziwa 	<p>* Przykłady składników: lokaty kapitałowe (na przykład akcje i udziały), lokaty wierzycielności pieniężnych</p>

<p>* Wycena bilansowa: – Udziały w innych jednostkach oraz inne niż inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne zaliczone do aktywów trwałych wycenia się według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej albo skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności</p>	<p>(na przykład udzielone pożyczki, obligacje) oraz inne prawa (na przykład kontrakty finansowe typu <i>forward</i>, <i>future</i>), jeżeli ich celem jest ochrona środowiska (na przykład pożyczki na przedsięwzięcia ochrony środowiska) o okresie trwania dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego</p> <p>* Zakres ujawnień: – Przeznaczenie i jego związek z aspektami środowiskowymi^A</p>
<p>– Udziały w jednostkach podporządkowanych zaliczone do aktywów trwałych wycenia się tak jak udziały w innych jednostkach lub metodą praw własności, pod warunkiem, że będzie ona stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych (art. 28 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości)</p>	<p>* Przykłady składników: lokaty kapitałowe i wierzytelności pieniężnych oraz inne prawa, jeżeli ich celem jest oddziaływanie społeczne o okresie trwania powyżej roku</p> <p>* Zakres ujawnień: – przeznaczenie i jego związek z aspektami oddziaływania społecznego^B</p>
<p>Aktywa od-działywania społecznego</p>	<p>Aktywa finansowe</p>
<p>Zasady wyceny środowiskowymi aktywów finansowych</p>	<p>Zasady wyceny środowiskowymi aktywów finansowych</p>
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	
<p>Aktywa środowiskowe</p>	<p>Wycena: – ustalane, jeśli wartość podatkowa aktywów środowiskowych przewyższa ich wartość bilansową, a wartość podatkowa zobowiązań środowiskowych jest niższa od ich wartości bilansowej</p> <p>– powstałe ujemne różnice przejściowe spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (art. 37 ust. 4 ustawy o rachunkowości)</p>
<p>Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p>	<p>Zakres ujawnień: – różnice ujemne poszczególnych kategorii i ich związek z aspektami środowiskowymi^A</p>

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Inne rozliczenia międzyokresowe	Wycena: – koszty środowiskowe poniesione w bieżącym okresie, a przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze, rozliczane w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego		* Przykłady składników: koszty kapitalnych remontów rzeczowych aktywów środowiskowych, które nie stanowią ich ulepszenia, opłacone z góry czynsze przy umowach najmu majątku wykorzystywanego w celach środowiskowych – rozliczane w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego
Aktywa od- działywania spolecznego	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Wycena: – ustalane jeśli wartość podatkowa aktywów oddziaływania społecznego przewyższa ich wartość bilansową, a wartość podatkowa zobowiązań oddziaływania społecznego jest niższa od ich wartości bilansowej	* Zakres ujawnień: – różnice ujemne poszczególnych kategorii i ich związek z aspektami oddziaływania społecznego ^B
Inne rozliczenia międzyokresowe	Wycena: – koszty oddziaływania społecznego poniesione w bieżącym okresie, a przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze, rozliczane w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego		* Przykłady składników: koszty kapitalnych remontów rzeczowych aktywów oddziaływania społecznego, które nie stanowią ich ulepszenia, opłacone z góry czynsze przy umowach najmu majątku wykorzystywanego w celach oddziaływania społecznego – rozliczane w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego
Aktywa obrotowe			
I. Zapasy			
Aktywa środowiskowe	Materiały podstawowe, surowce, opakowania i inne, produkty	* Wycena bieżąca: – cena nabycia lub koszty (art. 28 ust. 11 ustawy o rachunkowości) * Wycena bilansowa: – cena nabycia lub koszty wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedawcy netto na dzień bilansowy (art. 28 ust. 1 punkt 6 ustawy o rachunkowości)	* Przykłady składników: surowce niebezpieczne wykorzystywane do produkcji oraz wszelkie inne składniki wykazujące związek z aspektami środowiskowymi ^A
Aktywa od- działywania spolecznego	Materiały, towary, produkty	Zasady wyceny zapasów środowiskowych	* Przykłady składników: zapasy wykorzystywane w celach związanych z aspektami oddziaływania społecznego ^B

II. Należności krótkoterminowe	
Aktywa środkowe	<p>Należności związane z aspektami środowiskowymi</p> <p>* Wycena bieżąca: – wartość nominalna (art. 28 ust. 11 ustawy o rachunkowości) * Wycena bilansowa: – kwota wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności (art. 28 ust. 1 punkt 7 ustawy o rachunkowości)</p> <p>Zasady wyceny należności środowiskowych</p> <p>Należności związane z aspektami oddziaływania społecznego</p> <p>* Przykłady składników: należności z tytułu podatków, dotacji, ceł oraz innych tytułów publicznoprawnych związanych z aspektami środowiskowymi</p> <p>* Przykłady składników: tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych związanych z aspektami oddziaływania społecznego</p>
III. Inwestycje krótkoterminowe	
Aktywa środkowe	<p>Nabyte prawa majątkowe przeznaczone do sprzedaży</p> <p>* Wycena bieżąca: – cena nabycia * Wycena bilansowa: – cena (wartość) rynkowa albo cena nabycia lub cena (wartość) rynkowa, zależnie od tego, która z nich jest niższa albo skorygowana cena nabycia (art. 28 ust. 1 punkt 5 ustawy o rachunkowości)</p> <p>Aktywa finansowe</p> <p>* Wycena bieżąca: – cena nabycia * Wycena bilansowa: – cena (wartość) rynkowa albo cena nabycia lub cena (wartość) rynkowa, zależnie od tego, która z nich jest niższa albo skorygowana cena nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności, a krótkoterminowe inwestycje, dla których nie istnieje aktywny rynek, w inny sposób określonej wartości godziwej (art. 28 ust. 1 punkt 5 ustawy o rachunkowości)</p> <p>* Przykładowo: proekologiczne prawa majątkowe, na przykład prawa do emisji * Ujawnienie: – wartość i ilość nabytych i sprzedanych praw, – wynik na sprzedaży nabytych praw do emisji na rynku wtórnym w celu dalszej odsprzedaży – okres ich obowiązywania</p> <p>* Przykłady składników: lokaty kapitałowe (na przykład akcje i udziały), lokaty wierzytelności pieniężnych (na przykład udzielone pożyczki, obligacje) oraz inne prawa, jeżeli ich celem jest ochrona środowiska o okresie trwania poniżej jednego roku * Zakres ujawnień: – przeznaczenie i jego związek z aspektami środowiskowymi^A</p>

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Aktywa od- działywania społecznego	Aktywa finansowe	Zasady wyceny środków finansowych	* Przykłady składników: lokaty kapitałowe (na przykład akcje i udziały), lokaty wierzytelności pieniężnych (na przykład udzielone pożyczki, obligacje) oraz inne prawa, jeżeli ich celem jest oddziaływanie społeczne o okresie trwania poniżej jednego roku * Zakres ujawnień: – przeznaczenie i jego związek z aspektami oddziaływania społecznego ^B
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe			
Aktywa środkowiskowe	Koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych	* Wycena bieżąca: – wartość kosztów poniesionych w danym okresie, ale dotyczących okresów przyszłych * Wycena bilansowa: – nierozliczona do dnia bilansowego wartość poniesionych kosztów dotyczących okresów przyszłych	* Przykłady składników: koszty remontów aktywów środkówowiskowych, opłacone przez jednostkę z góry za przyszły rok czynsze, ubezpieczenia majątkowe i osobowe, prenumerat związane z aspektami środowiskowymi * Zakres ujawnień: – przeznaczenie i jego związek z aspektami środowiskowymi ^A
Aktywa od- działywania społecznego	Koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych	Zasady wyceny środkówowiskowych rozliczeń międzyokresowych	* Przykłady składników: koszty remontów aktywów oddziaływania społecznego, opłacone przez jednostkę z góry za przyszły rok czynsze, ubezpieczenia majątkowe i osobowe, prenumerat związane z aspektami oddziaływania społecznego o okresie rozliczenia poniżej 12 miesięcy * Zakres ujawnień: – przeznaczenie i jego związek z aspektami oddziaływania społecznego ^B

Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania

I. Rezerwy na zobowiązania^c

<p>Rezerwy na zobowiązania środowiskowe</p>	<p>Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p>	<p>* Wycena bieżąca: – wartość ustalana w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatkich różnic przejściowych, występujących, gdy wartość bilansowa aktywów środowiskowych przewyższa ich wartość podatkowa, a wartość bilansowa zobowiązań środowiskowych jest niższa od ich wartości podatkowej (art. 37 ust. 5 ustawy o rachunkowości)</p> <p>* Wycena bilansowa: – uzasadniona, wiarygodnie oszacowana wartość</p>	<p>* Zakres ujawnień: – różnice dodatnie poszczególnych kategorii i ich związek z aspektami środowiskowymi^A</p>
<p>Pozostałe rezerwy, w tym bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów</p>	<p>* Wycena bieżąca: – Pozostałe rezerwy – szacowana wartość przyszłych zobowiązań środowiskowych odnośna w pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe (art. 35d) – Rozliczenia międzyokresowe bierne – wartość rezerw środowiskowych związanych bezpośrednio z działalnością operacyjną, odnośna w koszty działalności operacyjnej organizacji w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności ze świadczeń wykonanych na rzecz organizacji przez jej kontrahentów, a także z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana (art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości)</p> <p>* Wycena bilansowa (rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych):</p>	<p>* Przykłady składników: – Pozostałe rezerwy – związane z wycofaniem się organizacji z używania wyrobów zawierających azbest, rezydualną wartość terenów, likwidacją szkód górniczych – Rozliczenia międzyokresowe bierne – związane z podwyższeniem opłat za korzystanie ze środowiska, zakupem praw do emisji CO₂, opróżnianiem instalacji produkcyjnych i zagospodarowaniem odpadów, rekultywacją i monitoringiem składowisk odpadów</p> <p>* Zakres ujawnień: 1. Cel utworzenia rezerw środowiskowych 2. Stan na początek okresu 3. Dodatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw 4. Kwoty wykorzystane w ciągu okresu 5. Kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu 6. Stan na koniec okresu Ponadto należy ujawnić:</p>	

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Rezerwy na zobowiązania oddziaływania społecznego	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	– w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości (art. 28 ust. 1 punkt 9 ustawy o rachunkowości), wynikającej z rzetelnego, uwzględniającego racjonalne przesłanki, oszacowania środków zawierających korzyści ekonomiczne niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy lub do przeniesienia go na stronę trzecią na ten dzień. Rzetelny szacunek powinien nastąpić na drodze osądu dokonanego przez kierownictwo jednostki, wspomagane go dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji bądź na podstawie opinii niezależnych ekspertów (punkt 4.2 i 4.3 KSR 6)	<ul style="list-style-type: none"> • krótki opis charakteru zobowiązania oraz oczekiwanych terminów wpływów korzyści ekonomicznych • informacje o wszelkich istotnych niepewnościach odnoszących się do kwoty i terminu wystąpienia tych wydatków • główne założenia, jeżeli jest to zasadne, dotyczące przyszłych zdarzeń, które zostały uwzględnione przy szacowaniu rezerw • kwotę wszelkiego zakładanego zwrotu składnika aktywów, w tym kwotę ujętą w bilansie
	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	Zasady wyceny środkówowych rezerw	<p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> – różnice dodatnie poszczególnych kategorii i ich związek z aspektami oddziaływania społecznego^B
Pozostałe rezerwy	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	Zasady wyceny środkówowych biernych rozliczeń międzykresowych kosztów	<p>* Zakres ujawnień:</p> <p>Zgodny z ujawnieniami rezerw środowiskowych</p>
	Pozostałe rezerwy	Zasady wyceny środkówowych biernych rozliczeń międzykresowych kosztów	<p>* Przykłady składników:</p> <ul style="list-style-type: none"> – rozliczenia międzykresowe bierne – związane z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, a także przyszłych świadczeń wobec nieznaczanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rekojmii za sprzedane produkty długotrwałego użytku. <p>* Zakres ujawnień:</p> <p>Zgodny z ujawnieniami rezerw środowiskowych</p>

II. Zobowiązania długoterminowe

Zobowiązania długoterminowe	Kredyty i pożyczki, zobowiązania środowiskowe z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych, inne zobowiązania finansowe	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wartość nominalna <p>* Wycena bilansowa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kwota wymagająca zapłaty, tj. w wartości nominalnej powiększonej o należne wierzycielowi naliczone odsetki, kary, koszty sądowe (z wyjątkiem zobowiązań finansowych) 	<p>* Przykłady składników: kredyty i pożyczki długoterminowe, otrzymane na cele związane z ochroną środowiska</p> <p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> - okres spłaty zadłużenia - związek zobowiązania z aspektami środowiskowymi^A
-----------------------------	--	--	--

Zobowiązania długoterminowe oddziaływania społecznego	Kredyty i pożyczki, zobowiązania środowiskowe z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych, inne zobowiązania finansowe	Zasady wyceny środowiskowych zobowiązań długoterminowych	<p>* Przykłady składników: kredyty i pożyczki długoterminowe, otrzymane na cele związane z oddziaływaniem społecznym</p> <p>* Zakres ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> - okres spłaty zadłużenia - związek zobowiązania z aspektami oddziaływania społecznego^B
---	--	--	--

III. Zobowiązania krótkoterminowe

Zobowiązania krótkoterminowe	Kredyty i pożyczki, zobowiązania z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych oraz inne zobowiązania finansowe; fundusze specjalne	<p>* Wycena bieżąca:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wartość nominalna <p>* Wycena bilansowa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kwota wymagająca zapłaty, tj. w wartości nominalnej powiększonej o należne wierzycielowi naliczone odsetki, kary, koszty sądowe (z wyjątkiem zobowiązań finansowych) 	<p>Porównaj środowiskowe zobowiązania długoterminowe</p>
------------------------------	---	--	--

Kategoria bilansowa	Składniki	Wycena	Przykłady składników oraz zakres ujawnień uszczegółwiających pozycje kategorii bilansowych
Zobowiązania krótkoterminowe oddziaływania społeczne	Kredyty i pożyczki, zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznych, noprocentowych, z tytułu wynagrodzeń; fundusze specjalne	Zasady wyceny środowiskowych zobowiązań krótkoterminowych	* Przykłady składników: kredyty i pożyczki krótkoterminowe, otrzymane na cele związane z oddziaływaniem społecznym, zobowiązania wynikające z otrzymanych świadczeń dla pracowników, fundusze specjalne na cele pracownicze * Zakres ujawnień: – związek zobowiązania z aspektami oddziaływania społecznego ^B

IV. Rozliczenia międzyokresowe

2. Inne rozliczenia międzyokresowe	Rozliczenie międzyokresowe przychodów	Przyznane prawa do emisji ujmuje się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, które zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonywanych od tych praw; rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania lub sprzedaży przyznanych nieodpłatnie praw do emisji (art. 41 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości; punkt 5 Uchwały nr 8/2015)
------------------------------------	---------------------------------------	---

Aspekty środowiskowe ^A – dotyczą głównie kategorii związanych z gospodarką odpadami, gospodarką ściekową i ochroną wód, ochroną powietrza atmosferycznego, ochroną gleby i wód podziemnych, pozyskiwaniem energii ze źródeł niekonwencjonalnych bądź ochroną różnorodności biologicznej i krajobrazu.

Aspekty oddziaływania społecznego ^B – dotyczą głównie ograniczania wpływu działalności na jakość życia członków lokalnej społeczności (hałas, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd.), działań podnoszących standard życia lokalnej społeczności poprzez różne inicjatywy zaangażowania w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych, działań związanych z warunkami pracy i satysfakcji pracowników, działań zapewniających bezpieczeństwo i jakość oferowanych dóbr i usług, a także internalizowania kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa.

Zobowiązania warunkowe ^C – zobowiązania nieujmowane w bilansie jako pozycja pozabilansowa wymaga również uszczegółowienia o aspekty środowiskowe i oddziaływania społeczne jako obowiązek wypelnienia świadczeń, związanych z wpływem organizacji na środowisko i społeczeństwo, wynikający ze zdarzeń przeszłych, którego powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń. Do każdego rodzaju zobowiązania warunkowego organizacja podaje krótki opis jego charakteru oraz ujawnia szacunkową kwotę jego skutków finansowych, przesłanki świadczące o istnieniu niepewności odnoszących się do kwoty lub terminu wypływu środków, a także możliwości uzyskania zwrotów.

Źródło: Na podstawie: (Famielec i Broniewicz, 2006, s. 32–63; Szadziewska, 2013b, s. 331–336, 377–379; Ustawa o rachunkowości; KSR 6; Uchwała nr 8/2015).

Załącznik 3. Schemat rachunku zysków i strat organizacji innych niż banki i zakłady ubezpieczeń z uwzględnieniem aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego

I. Struktura rachunku zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym dotyczących: – aspektów środowiskowych – oddziaływania społecznego			
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów, w tym dotyczących: – aspektów środowiskowych – oddziaływania społecznego			
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A–B)			
D. Koszty sprzedaży, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
E. Koszty ogólnego zarządu, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C–D–E)			
G. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia aktywów trwałych, w tym aktywów: – środowiskowych – oddziaływania społecznego II. Dotacje, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych, w tym aktywów: – środowiskowych – oddziaływania społecznego IV. Inne przychody operacyjne, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
H. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, w tym związana z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych, w tym związanych z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			

I. Struktura rachunku zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
III. Inne koszty operacyjne, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G–H)			
J. Przychody finansowe			
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
II. Odsetki, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym związany z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych, w tym związanych z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
V. Inne, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
K. Koszty finansowe			
I. Odsetki, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym związana z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych, w tym związanych z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
IV. Inne, w tym związane z aspektami: – środowiskowymi – społecznymi			
L. Zysk (strata) brutto (I+J–K)			
M. Podatek dochodowy			
N. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)			
O. Zysk (strata) netto (L–M–N)			

II. Struktura rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym sprzedaży produktów, materiałów, towarów i usług dotyczących:			
– aspektów środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
B. Koszty działalności operacyjnej, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
I. Amortyzacja, w tym związana z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
II. Zużycie materiałów i energii, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
III. Podatki i opłaty, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
IV. Wynagrodzenia, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
V. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
VI. Pozostałe koszty rodzajowe, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów, w tym dotyczących:			
– aspektów środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)			
D. Pozostałe przychody operacyjne			
I. Zysk ze zbycia aktywów trwałych, w tym związany z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
II. Dotacje, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych, w tym związanych z aspektami:			

II. Struktura rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
– środowiskowymi			
– społecznymi			
IV. Inne przychody operacyjne, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
E. Pozostałe koszty operacyjne			
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, w tym związana z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych, w tym związanych z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
III. Inne koszty operacyjne, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)			
G. Przychody finansowe			
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
II. Odsetki, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi (na przykład od pożyczek na cele środowiskowe)			
– społecznymi (na przykład od pożyczek na cele oddziaływania społecznego)			
III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym związany z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych, w tym związana z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
V. Inne, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			

II. Struktura rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
H. Koszty finansowe			
I. Odsetki:			
w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi,			
– społecznymi			
II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym związana z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych, w tym związanych z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
IV. Inne, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– społecznymi			
I. Zysk (strata) brutto(F+G-H)			
J. Podatek dochodowy			
K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)			
L. Zysk (strata) netto (I–J–K)			

Źródło: Na podstawie Załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości.

Załącznik 4. Schemat rachunku przepływów pieniężnych organizacji innych niż banki i zakłady ubezpieczeń z uwzględnieniem aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego

Metoda bezpośrednia	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej			
I. Wpływy			
1. Sprzedaż			
2. Inne wpływy z działalności operacyjnej, w tym związane z aspektami			
– środowiskowymi			
– oddziaływania społecznego			
II. Wydatki			
1. Dostawy i usługi, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
2. Wynagrodzenia netto, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
3. Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz inne świadczenia, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
4. Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
5. Inne wydatki operacyjne, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I–II)			
w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej			
I. Wpływy			
1. Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych, w tym zaangażowanych w:			
– ochronę środowiska			
– oddziaływanie społeczne			
2. Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym zaangażowanych w:			
– ochronę środowiska			
– oddziaływanie społeczne			

Metoda bezpośrednia	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
3. Z aktywów finansowych, w tym nabytych od organizacji zaangażowanych w:			
– ochronę środowiska			
– oddziaływanie społeczne			
4. Inne wpływy inwestycyjne, w tym zaangażowanych w:			
– ochronę środowiska			
– oddziaływanie społeczne			
II. Wydatki			
1. Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych, w tym zaangażowanych w:			
– ochronę środowiska			
– oddziaływanie społeczne			
2. Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
3. Na aktywa finansowe, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
4. Inne wydatki inwestycyjne, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
III. Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I–II)			
w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej			
I. Wpływy			
1. Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
2. Kredyty i pożyczki, w tym przeznaczone na aspekty:			
– środowiskowe			
– oddziaływania społecznego			
3. Emisja dłużnych papierów wartościowych, w tym na realizację aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
4. Inne wpływy finansowe, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– oddziaływania społecznego			

Metoda bezpośrednia	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
II. Wydatki			
1. Nabycie udziałów (akcji) własnych			
2. Dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli			
3. Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli wydatki z tytułu podziału zysku			
4. Spłaty kredytów i pożyczek, w tym otrzymanych na aspekty:			
– środowiskowe			
– oddziaływania społecznego			
5. Wykup dłużnych papierów wartościowych, w tym wyemitowanych w celach realizacji działań związanych z aspektami:			
– środowiskowymi			
– oddziaływania społecznego			
6. Z tytułu innych zobowiązań finansowych			
7. Płatności zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego			
8. Odsetki, w tym od kredytów i pożyczek dotyczących aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
9. Inne wydatki finansowe, w tym związane z aspektami:			
– środowiskowymi			
– oddziaływania społecznego			
III. Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I–II) w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
D. Przepływy pieniężne netto, razem (A.III±B.III±C.III)			
E. Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych, w tym:			
– zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych			
F. Środki pieniężne na początek okresu			
G. Środki pieniężne na koniec okresu (F±D), w tym:			
– o ograniczonej możliwości dysponowania			

Źródło: Na podstawie Załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości.

Załącznik 5. Przykładowe przepływy związane z aspektami środowiskowymi i oddziaływania społecznego w rachunku przepływów pieniężnych

Działalność	Przepływy wynikające z zaangażowania organizacji w ochronę środowiska	Przepływy związane z aspektami oddziaływania społecznego
A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej		
A.1.2. Inne wpływy	– wpływy ze sprzedaży zbywalnych praw do emisji – wpływy ze sprzedaży odpadów poprodukcyjnych – inne wpływy z działalności operacyjnej związane z ochroną środowiska	– usługi doradcze dotyczące możliwości zapewniana jakości dóbr i usług na podstawie doświadczeń wdrażania innowacyjnych rozwiązań w zakresie produkcji w organizacji
A.II. Wydatki:		
1. Dostawy:	wydatki związane z realizacją prewencyjnej, redukcyjnej, stabilizacyjnej i restytucyjnej działalności dotyczącej ochrony środowiska	wydatki związane z zapewnieniem realizacji przepisów wynikających z regulacji, umów bądź złożonych przez organizację obietnic związanych z zapewnieniem jej zaangażowania społecznego, zapewnienie warunków pracy oraz warunków płacowych i innych świadczeń, a także zapewnieniem jakości produktu
2. Wynagrodzenia netto	wynagrodzenia pracowników i osób zatrudnionych na umowę o dzieło lub zlecenie oddelgowanych do działań związanych z ochroną środowiska	wynagrodzenia pracowników i osób zatrudnionych na umowę o dzieło lub zlecenie oddelgowanych do działań związanych z wszelkimi działaniami związanymi z oddziaływaniem społecznym
3. Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz inne świadczenia	ubezpieczenia społeczne pracowników wymienionych w punkcie II.2, a także wszelkie inne świadczenia niezbędne z zapewnieniem warunków ich pracy	ubezpieczenia społeczne pracowników wymienionych w punkcie II.2, a także wszelkie świadczenia dobrowolnie bądź obligatoryjnie przekazywane pracownikom w formie pieniężnej, rzeczowej czy usługowej (opieka medyczna, żłobki i przedszkola dla dzieci, karnety na wydarzenia sportowe, kulturowe i artystyczne, dodatkowe ubezpieczenia pracowników na życie)
4. Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym	opłaty produktowe, opłaty za korzystanie ze środowiska, podatki ekologiczne i inne	podatki od nieruchomości wykorzystywanych w celach oddziaływania społecznego
5. Inne wydatki operacyjne	kary administracyjne oraz podwyższone opłaty za przekraczanie norm ochrony środowiska	kary administracyjne oraz opłaty podwyższone za nieprzestrzeganie wymaganych prawem warunków pracy, łamanie zasad bezpieczeństwa i zakładanej jakości oferowanych dóbr i usług

Działalność	Przepływy wynikające z zaangażowania organizacji w ochronę środowiska	Przepływy związane z aspektami oddziaływania społecznego
B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej		
B.I. Wpływy		
1. Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	wpływy ze sprzedaży starej infrastruktury oczyszczalni ścieków i jej oprogramowania	nakłady na budowę budynku stołówki pracowniczej, oprogramowania intranetu, ułatwiającego komunikację z pracownikami, nakłady na formy komunikacji z klientami i członkami lokalnej społeczności
2. Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych	wpływy ze sprzedaży wypożyczanego lokalnej szkole oprogramowania do edukacji środowiskowej	wpływy ze sprzedaży budynku używanego lokalnej społeczności jako miejsce wydarzeń kulturalnych
3. Z aktywów finansowych	wpływy z pożyczek długoterminowych udzielonych na cele proekologiczne	wpływy z pożyczek długoterminowych udzielonych na cele równania szans rozwoju w regionie
B.II. Wydatki		
1. Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	wydatki na oprogramowanie sterujące nową ekologiczną myjnię samochodów służbowych	wydatki na zakup nowej maszyny ograniczającej hałas
2. Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	wydatki na udział w zakupie stacji pomiarowych zanieczyszczenie powietrza w okolicach zamieszkania lokalnej społeczności	wydatki na udział w budowie pływalni dla lokalnej społeczności
3. Na aktywa finansowe	wydatki związane z udzieleniem pożyczek długoterminowych na cele proekologiczne	wydatki związane z udzieleniem pożyczek długoterminowych na zorganizowanie bezpłatnego dowozu dla dzieci szkolnych lokalnej społeczności
4. Inne wydatki inwestycyjne	według potrzeb i warunków organizacji	według potrzeb i warunków organizacji
C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej		
C.I. Wpływy		
1. Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału	wpływy związane z finansowaniem działalności proekologicznej na przykład w formie emisji akcji przeznaczonych na cele związane z ochroną środowiska	wpływy związane z finansowaniem podnoszącej jakość oferowanych dóbr i usług, na przykład na nową linię produkcyjną

Działalność	Przepływy wynikające z zaangażowania organizacji w ochronę środowiska	Przepływy związane z aspektami oddziaływania społecznego
2. Kredyty i pożyczki,	otrzymane wpływy z kredytów i pożyczek na finansowanie działalności proekologicznej	otrzymane wpływy z kredytów i pożyczek na finansowanie działalności podnoszącej jakość oferowanych dóbr i usług, standard wykonywania pracy
3. Emisja dłużnych papierów wartościowych	wpływy z emisji obligacji na cele związane z ochroną środowiska	wpływy z emisji obligacji na cele związane z działalnością podnoszącej jakość oferowanych dóbr i usług, standard wykonywania pracy
4. Inne wpływy finansowe	według potrzeb organizacji	według potrzeb organizacji
C.II. Wydatki		
4. Spłaty kredytów i pożyczek	wydatki na spłaty kredytów i pożyczek otrzymanych na działalność proekologiczną	wydatki na spłaty kredytów i pożyczek otrzymanych na działalność związaną z zapewnieniem jakości oferowanych dóbr i usług, standardów wykonywania pracy, zaangażowania społecznego na rzecz lokalnej społeczności
5. Wykup dłużnych papierów wartościowych	wydatki na wykup dłużnych papierów wartościowych wyemitowanych w celach realizacji działań związanych z aspektami środowiskowymi, w tym działalność proekologiczną	wydatki na wykup dłużnych papierów wartościowych wyemitowanych w celach realizacji działań związanych z aspektami oddziaływania społecznego, w tym na działalność związaną z zapewnieniem jakości oferowanych dóbr i usług, standardów wykonywania pracy i innych związanych z poszanowaniem praw człowieka
8. Odsetki	wydatki na odsetki od kredytów i pożyczek dotyczących aspektów środowiskowych, w tym na działalność proekologiczną	wydatki na odsetki od kredytów i pożyczek dotyczących aspektów oddziaływania społecznego, w tym na działalność związaną z zapewnieniem jakości oferowanych dóbr i usług, standardów wykonywania pracy i innych związanych z poszanowaniem praw człowieka
9. Inne wydatki finansowe	według potrzeb organizacji	według potrzeb organizacji

Załącznik 6. Schemat zestawienia zmian w kapitale własnym organizacji innych niż banki i zakłady ubezpieczeń z uwzględnieniem aspektów środowiskowych i oddziaływania społecznego

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
I. Kapitał (fundusz) własny na początek okresu (BO),			
w tym związany z:			
– ochroną środowiska			
– oddziaływaniem społecznym			
<hr/>			
1. Kapitał (fundusz) podstawowy na początek okresu, w tym			
związany z:			
– ochroną środowiska			
– oddziaływaniem społecznym			
1.1. Zmiany kapitału (funduszu) podstawowego			
a) zwiększenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
...			
b) zmniejszenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
...			
1.2. Kapitał (fundusz) podstawowy na koniec okresu			
<hr/>			
2. Kapitał (fundusz) zapasowy na początek okresu			
2.1. Zmiany kapitału (funduszu) zapasowego			
a) zwiększenie			
b) zmniejszenie			
2.2. Stan kapitału (funduszu) zapasowego na koniec okresu			
<hr/>			
3. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na początek okre-			
su, w tym dotyczący aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
3.1. Zmiany kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny			
a) zwiększenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
b) zmniejszenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
3.2. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny na koniec okre-			
su, w tym dotyczący aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
<hr/>			
4. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na początek			
okresu, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
4.1. Zmiany pozostałych kapitałów (funduszy) rezerwowych			
a) zwiększenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
b) zmniejszenie, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
4.2. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe na koniec okresu, w tym dotyczące aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
5. Zysk (strata) z lat ubiegłych na początek okresu			
5.1. Zysk z lat ubiegłych na początek okresu			
5.2. Zysk z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach			
a) zwiększenie (z tytułu)			
– podziału zysku z lat ubiegłych			
...			
b) zmniejszenie (z tytułu)			
...			
5.3. Zysk z lat ubiegłych na koniec okresu			
...			
5.4. Strata z lat ubiegłych na początek okresu			
...			
5.5. Strata z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach			
a) zwiększenie (z tytułu)			
– przeniesienia straty z lat ubiegłych do pokrycia			
...			
b) zmniejszenie (z tytułu)			
...			
5.6. Strata z lat ubiegłych na koniec okresu			
...			
5.7. Zysk (strata) z lat ubiegłych na koniec okresu			
6. Wynik netto			
a) zysk netto			
b) strata netto			
c) odpisy z zysku			
II. Kapitał (fundusz) własny na koniec okresu (BZ)			
w tym dotyczący aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			
III. Kapitał (fundusz) własny, po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku (pokrycia straty)			
w tym dotyczący aspektów:			
– środowiskowych			
– oddziaływania społecznego			

Źródło: Na podstawie Załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości.

Załącznik 7. Propozycja mierników i wskaźników dotyczących dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego ujętych w informacji dodatkowej

Efektywność	Grupa wskaźników i mierników	Wskaźnik/miernik	Rok	Rok	Rok
			20XX (zł)	20XX-1 (zł)	20XX-2 (zł)
I. Efektywność ekonomiczna					
Struktura majątku i kapitału	wskaźnik unieruchomienia aktywów	stosunek aktywów trwałych do aktywów obrotowych			
	wskaźnik stopnia samofinansowania	stosunek kapitału własnego do obcego			
	złota zasada bilansowa	stosunek kapitału własnego do aktywów trwałych większa od jedności			
	złota zasada finansowa	stosunek kapitału stałego do aktywów trwałych większa od jedności			
Rentowność	rentowność netto	procentowy udział zysku(straty) netto w przychodach ze sprzedaży netto			
	rentowność majątku (ROA)	procentowy udział zysku(straty) netto w aktywach ogółem			
	rentowność kapitału własnego (ROE)	procentowy udział zysku(straty) netto w kapitale własnym			
Płynność	płynność bieżąca	procentowy udział aktywów obrotowych w sumie zobowiązań krótkoterminowych			
		procentowy udział przepływów pieniężne z działalności operacyjnej w zobowiązaniach krótkoterminowych			
		procentowy udział aktywów obrotowych pomniejszonych o zapasy i rozliczenia międzyokresowe w sumie zobowiązań krótkoterminowych			
Sprawność działania	płynność natychmiastowa	procentowy udział środków pieniężnych w sumie zobowiązań krótkoterminowych			
	produktowność aktywów ogółem	procentowy udział przychodów netto w sumie aktywów ogółem			
	inkaso należności (w dniach)	stosunek średniego poziomu należności do przychodów netto ze sprzedaży			

regulowanie zobowiązań (w dniach)	stosunek średniego poziomu zobowiązań do przychodów netto ze sprzedaży
obrotowość zapasów (w dniach)	stosunek średniego poziomu zapasów do przychodów netto ze sprzedaży
II. Efektywność środowiskowa	
Majątkowe ujęcie zaangażowania środowiskowego	suma aktywów środowiskowych procentowy udział aktywów środowiskowych w sumie ogółem suma środowiskowych nakładów inwestycyjnych w wartości niematerialne i prawne, środki trwałe i inwestycje w podziale na: aktywa ochrony powietrza atmosferycznego i klimatu aktywa gospodarki ściekowej aktywa gospodarki odpadami aktywa ochrony gleby aktywa ochrony wód powierzchniowych i podziemnych aktywa ochrony różnorodności biologicznej i krajobrazu aktywa ochrony przed promieniowaniem jonizującym procentowy udział środowiskowych nakładów inwestycyjnych w sumie inwestycji ogółem procentowy udział środowiskowych nakładów w sumie aktywów ogółem
Rezerwy i zobowiązania środowiskowe	suma długo- i krótkoterminowych rezerw środowiskowych, podziale na: rezerwy związane z ochroną powietrza atmosferycznego i klimatu rezerwy związane z gospodarką ściekową rezerwy związane z gospodarką odpadami rezerwy związane z ochroną gleby rezerwy związane z ochroną wód powierzchniowych i podziemnych rezerwy związane z ochroną różnorodności biologicznej i krajobrazu rezerwy związane z ochroną przed promieniowaniem jonizującym

Efektywność	Grupa wskaźników i mierników	Wskaźnik/miernik	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
		<p>procentowy udział sumy długo- i krótkoterminowych rezerw środowiskowych w sumie aktywów ogółem</p> <p>procentowy udział sumy długoterminowych rezerw środowiskowych w sumie rezerw długoterminowych</p> <p>procentowy udział sumy krótkoterminowych rezerw środowiskowych w sumie rezerw krótkoterminowych</p>			
	zobowiązania środowiskowe	<p>suma długo- i krótkoterminowych zobowiązań środowiskowych, w tym w podziale na:</p> <p>zobowiązania związane z ochroną powietrza atmosferycznego i klimatu</p> <p>zobowiązania związane z gospodarką ściekową</p> <p>zobowiązania związane z gospodarką odpadami</p> <p>zobowiązania związane z ochroną gleby</p> <p>zobowiązania związane z ochroną wód powierzchniowych i podziemnych</p> <p>zobowiązania związane z ochroną różnorodności biologicznej i krajobrazu</p> <p>zobowiązania związane z ochroną przed promieniowaniem jonizującym</p> <p>procentowy udział sumy długo- i krótkoterminowych zobowiązań środowiskowych w zobowiązaniach ogółem</p> <p>suma zobowiązań wynikających ze środowiskowych nakładów inwestycyjnych</p> <p>procentowy udział sumy długoterminowych zobowiązań wynikających ze środowiskowych nakładów inwestycyjnych w sumie zobowiązań długoterminowych</p>			
		suma zobowiązań z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska i wprowadzenie w nim zmian, opłaty podwyższone za ponadnormatywne zanieczyszczenie środowiska oraz zaniedbania obowiązków rozliczania się w tym zakresie oraz innych kar środowiskowych			

		procentowy udział sumy zobowiązań z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian, opłat podwyższonych za ponadnormatywne zanieczyszczanie środowiska oraz zaniechania obowiązków rozliczania się w tym zakresie oraz innych kar środowiskowych w sumie zobowiązań krótkoterminowych
		suma kapitałów związanych z ochroną środowiska
		procentowy udział sumy kapitałów związanych z ochroną środowiska w kapitale własnym
		suma operacyjnych kosztów środowiskowych
		suma kosztów środowiskowych
		procentowy udział operacyjnych kosztów środowiskowych do sumy kosztów operacyjnych
		procentowy udział operacyjnych kosztów środowiskowych w kosztach środowiskowych
		procentowy udział kosztów ochrony powietrza atmosferycznego i klimatu w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów gospodarki ściekowej w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów gospodarki odpadami w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów ochrony gleby w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów ochrony wód powierzchniowych i podziemnych w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów ochrony różnorodności biologicznej i krajobrazu w sumie kosztów środowiskowych
		procentowy udział kosztów ochrony przed promieniowaniem jonizującym w sumie kosztów środowiskowych
Ujęcia kapitałowe zaangażowania środowiskowego	struktura kapitałowa	
Kosztove ujęcie zaangażowania środowiskowego	koszty środowiskowe	
		struktura środowiskowych kosztów operacyjnych

Efektywność	Grupa wskaźników i mierników	Wskaźnik/miernik	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
	struktura kosztów środowiskowych ogółem	suma opłat za korzystanie ze środowiska			
		procentowy udział sumy opłat za korzystanie ze środowiska w sumie kosztów środowiskowych			
		procentowy udział sumy opłat za korzystanie ze środowiska w sumie kosztów środowiskowych			
		suma kar środowiskowych i opłat podwyższone za ponadnormatywne zanieczyszczanie środowiska oraz zaniedbania obowiązków w tym zakresie			
		procentowy udział sumy kar środowiskowych i opłat podwyższone za ponadnormatywne zanieczyszczanie środowiska oraz zaniedbania obowiązków rozliczania się w tym zakresie			
		procentowy udział sumy kar środowiskowych i opłat podwyższone za ponadnormatywne zanieczyszczanie środowiska oraz zaniedbania obowiązków rozliczania się w tym zakresie			

III. Efektywność społeczna

Majątkowe	aktywa oddziaływania społecznego ogółem	suma aktywów oddziaływania społecznego			
ujęcie zaangażowania w oddziaływanie społeczne	nakłady inwestycji oddziaływania społecznego ogółem	procentowy udział oddziaływania społecznego w sumie ogółem			
		suma inwestycyjnych nakładów oddziaływania społecznego w wartości niematerialne i prawne, środki trwałe i inwestycje długoterminowe w podziale na:			
		- aktywa związane z zaangażowaniem społecznym organizacji na rzecz lokalnej społeczności (w tym urządzenia niwelowania hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd.)			
		- aktywa związane z zapewnianiem warunków pracy i satysfakcji pracowników			
		- aktywa związane z działaniami na rzecz bezpieczeństwa i jakości oferowanych dóbr i usług			

	<ul style="list-style-type: none"> - aktywa związane z zinternalizowaniem kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa
	<ul style="list-style-type: none"> procentowy udział nakładów inwestycyjnych w sumie aktywów ogółem procentowy udział nakładów inwestycyjnych w sumie inwestycji ogółem
Rezerwy i zobowiązania społeczne oddziaływania społecznego	<ul style="list-style-type: none"> suma długo- i krótkoterminowych rezerw oddziaływania społecznego podziale na: <ul style="list-style-type: none"> - rezerwy związane z zaangażowaniem społecznym organizacji na rzecz lokalnej społeczności, w tym rezerwy związane z ochroną przed hałasem i wibracjami, nieprzyjemnymi zapachami, pyłem, niepożądanymi efektami wizualnymi - rezerwy związane z zapewnianiem warunków pracy i satysfakcji pracowników - rezerwy związane z działaniami na rzecz bezpieczeństwa i jakości oferowanych dóbr i usług - rezerwy związane z zinternalizowaniem kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa
	<ul style="list-style-type: none"> zobowiązania oddziaływania społecznego
	<ul style="list-style-type: none"> suma długo- i krótkoterminowych zobowiązań oddziaływania społecznego, w tym w podziale na: <ul style="list-style-type: none"> - zobowiązania związane z zaangażowaniem społecznym organizacji na rzecz lokalnej społeczności, w tym związane z ochroną przed hałasem i wibracjami, nieprzyjemnymi zapachami, pyłem, niepożądanymi efektami wizualnymi - zobowiązania związane z zapewnianiem warunków pracy i satysfakcji pracowników - zobowiązania związane z działaniami na rzecz bezpieczeństwa i jakości oferowanych dóbr i usług - zobowiązania związane z zinternalizowaniem kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa
	<ul style="list-style-type: none"> procentowy udział sumy długo- i krótkoterminowych zobowiązań oddziaływania społecznego w sumie zobowiązań ogółem suma zobowiązań wynikających ze inwestycyjnych nakładów oddziaływania społecznego

Efektywność	Grupa wskaźników i mierników	Wskaźnik/miernik	Rok 20XX (zł)	Rok 20XX-1 (zł)	Rok 20XX-2 (zł)
		procentowy udział zobowiązań wynikających ze inwestycyjnych nakładów oddziaływania społecznego w sumie zobowiązań ogółem			
Ujęcie kapitałowe oddziaływania społecznego	struktura kapitałowa	suma kapitałów związanych z ochroną środowiska			
		procentowy udział sumy kapitałów związanych z ochroną środowiska w kapitale własnym			
Ujęcie kosztowe oddziaływania społecznego	struktura operacyjnych kosztów oddziaływania społecznego	suma operacyjnych kosztów społecznych, w podziale na różne aspekty oddziaływania społecznego: – koszty zaangażowania społecznego organizacji na rzecz lokalnej społeczności, w tym koszty niwelowania hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, itd. – koszty zapewniania bezpiecznych warunków pracy i satysfakcji pracowników – koszty działania na rzecz bezpieczeństwa i jakości oferowanych dóbr i usług – koszty zinternalizowania kosztów zewnętrznych dotyczących społeczeństwa			
	struktura kosztów operacyjnych	procentowy udział operacyjnych kosztów oddziaływania społecznego w sumie kosztów operacyjnych			

* Kapitał stały jako suma kapitału własnego oraz rezerw, zobowiązań i rozliczeń międzyokresowych długoterminowych.

Załącznik 8. Macierz strategicznej karty wyników zintegrowanej z benchmarkingiem w ocenie efektywności dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

I. Efektywność ekonomiczna			
A. Cele	A. Cele	A. Cele	A. Cele
<ul style="list-style-type: none"> - maksymalizacja wartości organizacji dla właścicieli - zabezpieczanie płynności - maksymalizacja rentowności (zwiększanie przychodów, redukcja/optymalizacja kosztów) 	<ul style="list-style-type: none"> - udział w rynku - pozyskanie klienta - utrzymanie klienta (zadowolenie i satysfakcja klienta) - zyskowność klienta - relacje z klientami - reputacja i wizerunek 	<ul style="list-style-type: none"> - podnoszenie sprawności działania poprzez procesy innowacji, efektywniejsze procesy operacyjne i procesy obsługi posprzedażowej - zwiększanie wydajności pracowników, wydajności infrastruktury technicznej 	<ul style="list-style-type: none"> - legitymizacja działalności poprzez budowanie relacji z kluczowymi interesariuszami – właścicielami, inwestorami, kredytodawcami i pożyczkodawcami, dostawcami i innymi wierzycielami - realizacja zasad rozwoju zrównoważonego przy minimalizacji kosztów i nakładów inwestycyjnych
B. Pomiar	B. Pomiar	B. Pomiar	B. Pomiar
<ul style="list-style-type: none"> - wskaźniki prezentowane w ramach zewnętrznych ujętych w systemie rachunkowości zrównoważonej wymienione w załączniku 7 (część I): - wskaźnik unieruchomienia aktywów - wskaźnik stopnia samofinansowania złota zasada bilansowa 	<ul style="list-style-type: none"> - udział w rynku i jego zmiany - przyrost nowych klientów - wskaźnik retencji klientów – stosunek liczby klientów na koniec okresu do liczby na początku okresu - liczba reklamacji 	<ul style="list-style-type: none"> - efektywność materiałowa w postaci zużycia materiałów na produkt - procentowy udział przychodów ze sprzedaży nowych produktów w sumie przychodów - liczba otrzymanych certyfikatów jakości - stopień realizacji standardów akredytacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> - rotacja zatrudniania i nakłady na badania i rozwój - liczba wdrożonych innowacji w procesie produkcji - czas niezbędny do opracowania kolejnej generacji produktu - czas wprowadzenia nowego produktu na rynek

Perspektywa finansowa	Perspektywa klienta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa uczenia się i rozwoju	Perspektywa nierynkowa
<ul style="list-style-type: none"> - złota zasada finansowa - wskaźniki rentowności - płynności 		<ul style="list-style-type: none"> - liczba wykrytych wad produkcyjnych - liczba wykrytych wad produkcyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> - liczba nowych produktów wprowadzonych na rynek w stosunku do planu 	
II. Efektywność środowiskowa				
A. Priorytety <ul style="list-style-type: none"> - redukcja kosztów środowiskowych wynikających z negatywnego wpływu na środowisko (z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska, związanych z umieszczeniem i zanieczyszczeniem, kar za naruszenie warunków korzystania ze środowiska, opłat podwyższonych), kosztów zużycia energii, materiałów czy wody - optymalizacja kosztów przeciwdziałaniu realizacji ryzyka środowiskowego - efektywność nakładów inwestycyjnych - maksymalizacja przychodów 	A. Priorytety <ul style="list-style-type: none"> - odpowiedzialność za wpływ produkcji i produktu na ochronę środowiska - zwiększenie stopnia zadowolenia klientów z produktów proekologicznych - zwiększenie bezpieczeństwa produktów dla środowiska - zwiększenie efektywności produktów (na przykład mniej zużycie wody, energii) - utylizacja produktów po skończeniu użytkowania - kreowanie wizerunku proekologicznego dla klientów 	A. Priorytety <ul style="list-style-type: none"> - respektowanie prawa do zasobów naturalnych w stopniu nie naruszającym istotnie warunków życia obecnego i przyszłych pokoleń, w tym minimalizowanie korzystania z zasobów nieodnawialnych poprzez: - zwiększenie racjonalności wykorzystania energii, wody i materiałów - optymalizacja przepływow materiałowych - brak marnotrawstwa, w tym pełne wykorzystanie zdolności produkcyjnych - redukcja czasu realizacji procesów i błędów - zmniejszenie zanieczyszczeń powietrza, wód i gruntów - zmniejszenie produkcji odpadów niebezpiecznych 	A. Priorytety <ul style="list-style-type: none"> - środowiskowe badania i rozwój - doskonalenie technologiczne w minimalizacji oddziaływania na środowisko poprzez transfer technologii i wiedzy w formie innowacji przyjaznych środowisku - rozwój produktów proekologicznych - proekologiczne szkolenia kadry - zwiększenie świadomości środowiskowej pracowników i zarządzających - implementacja systemu zarządzania środowiskowego 	A. Priorytety <ul style="list-style-type: none"> - budowanie relacji organizacyjnych z kluczowymi interesariuszami – społecznością ogółem i społecznością lokalną będącą rzecznikami środowiska, klientami zainteresowanymi produktami proekologicznymi, a także agendami rządowymi, poprzez realizację zasad: - praworządności w formie optymalizacji gospodarki odpadami, gospodarki ściekowej i ochrony wód - ochronę powietrza, gleby i wód podziemnych, różnorodności biologicznej i krajobrazu, pozyskiwania energii ze źródeł niekonwencjonalnych - partycypacyjności w formie wsparcia lokalnej społeczności w zakresie ochrony jej środowiska

<p>B. Nakłady i ich pomiar wskaźniki ze sprawozdania – część II, tabeli z załącznika 7.1:</p>	<p>B. Nakłady i ich pomiar – procentowy udział liczba wytwarzanych produktów o zwiększonej efektywności do liczby wytwarzanych produktów ogółem</p>	<p>B. Nakłady i ich pomiar – czas realizacji procesów – liczba błędów wewnętrznych i zewnętrznych</p>	<p>B. Nakłady i ich pomiar – liczba wprowadzonych innowacji produktowych o charakterze proekologicznym</p>	<p>B. Nakłady i ich pomiar – wynik porównań na tle partnerów benchmarkingowych z danych sektorów w zakresie praktyk i dokonań zarządczo-środowiskowego i wskaźniki efektywności środowiskowej</p>
<p>– aktywa środowiskowe, ich struktura, udział w aktywach ogółem;</p>	<p>– procentowy udział kosztów zużycia materiałów niebezpiecznych do kosztów zużycia materiałów ogółem</p>	<p>– wielkość emisji gazowych do atmosfery</p>	<p>– procentowy udział kosztów zakończonych prac rozwojowych związanych z aspektami środowiskowymi w sumie aktywów</p>	<p>– procentowy udział kosztów zakończonych prac rozwojowych związanych z aspektami środowiskowymi w sumie aktywów</p>
<p>– rezerwy środowiskowe, ich struktura i udział w rezerwach ogółem;</p>	<p>– procentowy udział masy sprzętu zebranego po zużyciu do masy sprzętu wprowadzonego na rynek</p>	<p>– wielkość emisji pyłowych do atmosfery</p>	<p>– liczba przeprowadzonych szkoleń dla pracowników i kadry zarządzającej w zakresie ochrony środowiska oraz ich częstota</p>	<p>– liczba przeprowadzonych szkoleń dla pracowników i kadry zarządzającej w zakresie ochrony środowiska oraz ich częstota</p>
<p>– zobowiązania środowiskowe, ich struktura i udział w rezerwach ogółem;</p>	<p>– liczba produktów ze znakiem ekologicznym</p>	<p>– stosunek zanieczyszczeń powietrza zatrzymanych do ilości zanieczyszczeń powstających w produkcji</p>	<p>– procentowy udział kosztów szkoleń własnych przedsiębiorstwa oraz w kosztach szkoleń ogółem</p>	<p>– procentowy udział kosztów szkoleń w zakresie własnych przedsiębiorstwa oraz w kosztach szkoleń ogółem</p>
<p>– procentowy udział środków przekazywanych na działalność charytatywną w kosztach reklamy i marketingu ogółem</p>	<p>– publikowanie informacji na temat: polityki ekologicznej, produktów i przedsięwzięć proekologicznych, posiadanych certyfikatów środowiskowych, przepisów środowiskowych</p>	<p>– ilość odprowadzanych ścieków</p>	<p>– certyfikaty środowiskowe i inne formy akredytacji</p>	<p>– certyfikaty środowiskowe i inne formy akredytacji</p>
<p>– procentowy udział opłat ekologicznych w koszcie wytworzenia</p>	<p>– ilość pobranej wody technologicznej i pitnej</p>	<p>– ilość ścieków wymagających oczyszczenia</p>	<p>– wskaźnik liczby zgłoszeń inicjatyw proekologicznych przypadający na jednego pracownika</p>	<p>– wskaźnik liczby zgłoszeń inicjatyw proekologicznych przypadający na jednego pracownika</p>
<p>– procentowy udział kosztów usuwania odpadów w koszcie wytworzenia</p>	<p>– zużycie energii elektrycznej</p>	<p>– wielkość odpadów wytwarzanych, w tym odpadów niebezpiecznych dla środowiska</p>	<p>– zużycie energii elektrycznej</p>	<p>– zużycie energii elektrycznej</p>
<p>– procentowy udział kosztów usuwania odpadów w koszcie wytworzenia</p>	<p>– zużycie materiałów według wagi i objętości</p>	<p>– zużycie energii elektrycznej</p>	<p>– zużycie materiałów według wagi i objętości</p>	<p>– zużycie materiałów według wagi i objętości</p>

Perspektywa finansowa	Perspektywa klienta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa uczenia się i rozwoju	Perspektywa nierynkowa
<ul style="list-style-type: none"> - procentowy udział kosztów usuwania odpadów niebezpiecznych w koszcie wytworzenia - procentowy udział kar ekologicznych i opłat podwyższonych w wyniku finansowym netto - udział kosztów oczyszczania ścieków w koszcie wytworzenia - procentowy udział kosztów energii w koszcie wytworzenia - procentowy udział kosztów materiałów w koszcie wytworzenia - procentowy udział kosztów pobranej wody technologicznej i pitnej w kosztach wytworzenia produkcji - procentowy udział nakładów na przedsięwzięcia proekologiczne w nakładach na projekty inwestycyjne ogółem - procentowy udział przychodów ze sprzedaży produktów proekologicznych w sumie przychodów operacyjnych 		<ul style="list-style-type: none"> - zużycie materiałów niebezpiecznych - procentowy udział wykorzystanych w produkcji materiałów według masy i objętości, pochodzących z recyklingu do zużytych materiałów według masy i objętości - liczba zaktualizowanych procedur, które pozwoliły na niższe zużycie energii - liczba zaktualizowanych procedur, które pozwoliły na niższe zużycie wody 		

- procentowy udział przychodów z recyklingu produktów po zużyciu w sumie przychodów operacyjnych

III. Efektywność społeczna

A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety	A. Priorytety
<ul style="list-style-type: none"> - dostosowanie nakładów inwestycyjnych do oczekiwaney przez lokalną społeczność infrastruktury niwelującej wpływ hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd.) - optymalizacja kosztów w rozumieniu redukcji kosztów przy zapewnieniu założonych priorytetów w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> • ograniczania wpływu działalności na jakość życia członków lokalnej społeczności • warunków zatrudnienia i szkolenia kadry • dostosowania kosztów produktu do oczekiwań cenowych klienta 	<ul style="list-style-type: none"> - bezpieczeństwo produktów - polityka informacyjna dotycząca produktu (na przykład wdrożenie zintegrowanego systemu informacyjnego za zarządzanie relacjami z klientem) - korzyści społeczne produktów - odpowiedzialność za przestrzeganie podczas produkcji praw człowieka, (według standardów wymaganych prawnem oraz podwyższonych norm przez organizację) i produktu na ochronę środowiska 	<ul style="list-style-type: none"> - zapewnienie warunków pracy wynikających z przepisów prawnych i innych regulacji - humanizacja standardu wykonywania pracy - minimalizacja wypadków w pracy (ilość, trend) - przestrzeganie obywatelskich i dodatkowych standardów społecznych gwarantujących godne miejsca pracy - wdrażanie wewnętrznych rozwiązań w oparciu o zasady etyki - zwiększanie satysfakcji z pracy - poprawa atmosfery pracy - przejrzyste procedury zamówień i inwestycji ograniczające korupcję 	<ul style="list-style-type: none"> - badania i rozwój w zakresie budowania pozytywnych relacji organizacji ze społeczeństwem - optymalizacja procesów obsługi klienta - budowanie potencjału pracowników - wprowadzenie innowacji w zakresie minimalizowania oddziaływania organizacji na otoczenie w zakresie możliwości ograniczenia wpływu działalności na jakość życia członków lokalnej społeczności - zwiększenie świadomości pracowników i zarządzających potrzeby działań na rzecz rozwoju zrównoważonego 	<ul style="list-style-type: none"> A. Priorytety - budowanie relacji organizacji z kluczowymi interesariuszami – z społecznością lokalną, klientami zainteresowanymi produktami wytwarzanymi zgodnie z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego, pracownikami, a także ze agendami rządowymi zaangażowanymi w kontrolowanie przestrzeganie norm człowieka, norm pracowniczych, a także niwelowaniem nierówności społecznych - realizacja założeń związanych z poszanowaniem praw człowieka, dbałość o jakość warunków jego życia, poprzez działania dla społeczności pracowników, klientów,

Perspektywa finansowa	Perspektywa klienta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa uczenia się i rozwoju	Perspektywa nierynkowa
<ul style="list-style-type: none"> • internalizacji kosztów społeczeństwa zgodnie z prawymi i dobrowolnymi wewnętrznymi regulacjami 		<ul style="list-style-type: none"> - procedury bezpieczeństwa w pracy 	<ul style="list-style-type: none"> - implementacja systemu komunikowania pracownikom wyników dokonania na rzecz rozwoju zrównoważonego 	<ul style="list-style-type: none"> - społeczności lokalnej i społeczności ogółem
<p>B. Nakłady i ich pomiar</p> <ul style="list-style-type: none"> - wskaźniki z części III. tabeli z załącznika 7.: - aktywa oddziaływania społecznego, ich struktura, udział w aktywach ogółem - nakłady inwestycji oddziaływania społecznego według celów - koszty oddziaływania społecznego, ich struktura, udział w kosztach ogółem - rezerwy oddziaływania społecznego, ich struktura i udział w rezerwach ogółem - zobowiązania oddziaływania społecznego, ich struktura i udział w rezerwach ogółem - udział kosztów dodatkowych świadczeń (na przykład zapewniania świadczeń medycznych) dla pracowników w sumie kosztów operacyjnych 	<p>B. Nakłady i ich pomiar</p> <ul style="list-style-type: none"> - liczba sprzedanych nowych produktów oznaczonych znakiem produkcji uwzględniającej przestrzeganie zasad rozwoju zrównoważonego - udział procentowy wartości sprzedanych nowych produktów oznaczonych znakiem produkcji uwzględniającej przestrzeganie zasad rozwoju zrównoważonego - koszty oddziaływania społecznego, ich struktura, udział w kosztach ogółem - rezerwy oddziaływania społecznego, ich struktura i udział w rezerwach ogółem - zobowiązania oddziaływania społecznego, ich struktura i udział w rezerwach ogółem - udział kosztów dodatkowych świadczeń (na przykład zapewniania świadczeń medycznych) dla pracowników w sumie kosztów operacyjnych 	<p>B. Nakłady i ich pomiar</p> <ul style="list-style-type: none"> - procentowy udział aktywów związane z zapewnieniem warunków pracy i satysfakcji pracowników w sumie aktywów ogółem - koszty związane z zapewnieniem bezpieczeństwa pracowników - koszty związane z zapewnieniem posilków, miejsc regeneracji, odpoczynku bądź rekreacji dla pracowników - koszty sprzętu medycznego - mieszkań dla pracowników i przedszkola dla dzieci pracowników 	<p>B. Nakłady i ich pomiar</p> <ul style="list-style-type: none"> - czas obsługi klienta, długość procesów produkcyjnych - nakłady na szkolenia - liczba pracowników objętych programami podnoszenia kwalifikacji zawodowych - rotacja pracowników - liczba zaktualizowanych procedur, usprawniających komunikację między pracownikami - procentowy udział kosztów zakończonych prac rozwojowych związanych z oddziaływaniem społecznym w sumie aktywów - liczba godzin pracy pracowników zaangażowanych w działalność charytatywną na rzecz lokalnej społeczności o charakterze dobroczynnym 	<p>B. Nakłady i ich pomiar</p> <ul style="list-style-type: none"> - koszty działań podnoszących standard życia lokalnej społeczności poprzez różne inicjatywy zaangażowania w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych, koszty działań podnoszących jakość życia w regionie - procentowy udział pyłów zatrzymanych do ilości zanieczyszczeń powstających w procesie produkcji - nakłady na urządzenia ograniczające hałas i wibracje, nieprzyjemne zapachy, pył, niepożądane efekty wizualne - wynik porównań na tle partnerów benchmarkingowych z danymi sektorów w zakresie praktyk i dokonań dotyczących oddziaływania społecznego

-
- koszty reklamacji
 - procentowy udział nakładów na infrastrukturę ograniczającą hałas w sumie nakładów inwestycyjnych
 - procentowy udział kosztów na podniesienie bezpieczeństwa i jakości produktu w koszcie wytworzenia
 - procentowy udział kosztów szkoleń pracowników w sumie kosztów operacyjnych
 - liczba zaktualizowanych procedur, które przyczyniły się do poprawy jakości z klientem
 - liczba reklamacji klientów

Źródło: Opracowanie na podstawie: (Epstein i Wisner, 2001, s. 5-7; Kramer i Urbaniec, 2006, s. 250-251; Schaltegger i Wagner, 2006; Szadzińska, 2013, s. 370-372; Żywnarska-Dworczak, 2012, s. 85-89, 122-126).

BIBLIOGRAFIA

- Abbott, W. F. i Mosen, R. J. (1979). On the measurement of corporate social responsibility: self-reported disclosure as a method of measuring corporate social involvement. *Academy of Management Journal*, 22(3), 501–15.
- Abelmann, C., Elmore, R., Even, J., Kenyon, S. i Marshall, J. (1999). When accountability knocks, will anyone answer?. Pennsylvania: The Consortium for Policy Research in Education.
- ACCA. (2014). Sustainability matters. ACCA Policy Paper. Association of Chartered Certified Accountants. Pobrane z <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-smapp.pdf>
- ACCA, Fauna & Flora International i KPMG. (2015). Natural capital and the accountancy profession: applying traditional skills to new thinking and practice. Pobrane z https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/sus/NC_and_the_Accounting_Profession.pdf
- AccountAbility. (2008a). AA1000 APS Accountability Principles Standard 2008, London.
- AccountAbility. (2008b). AA1000 AS Assurance Standard 2008, London.
- AccountAbility. (2008c). Guidance for AA1000 AS (2008) Assurance Providers, London.
- AccountancyEurope. (2017). Pursuing the conversation on the Future of Corporate Reporting. Pobrane z <https://www.accountancyeurope.eu/publications/pursuing-conversation-future-corporate-reporting/>
- AccountancyEurope. (2018). Accountancy profession's contributions to the EU sustainable finance strategy. Pobrane z <https://www.accountancyeurope.eu/publications/accountancy-professions-contributions-eu-sustainable-finance-strategy/>
- Adamek, J. (2012). *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej*. Warszawa: CeDeWu.
- Adams, C. A. i Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32(4), 288–302. doi: 10.1016/j.accfor.2008.05.002
- Adams, C. A. i Larrinaga-González, C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 333–355. doi: 10.1108/09513570710748535.
- Adams, S. i Simnett, R. (2011). Integrated reporting: An opportunity for Australia's not-for-profit sector. *Australian Accounting Review*, 21(3), 292–301. doi: 10.1111/j.1835-2561.2011.00143.x
- Aggarwal, P. (2013). Impact of sustainability performance of company on its financial performance: A study of listed Indian companies. *Global Journal of Management and Business Research*, 13(11), 60–70. doi: 10.1108/20408021111162137

- Ahrens, T. (1997). Talking accounting: An ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7), 617–637. doi: 10.1016/s0361–3682(96)00041–4
- AICPA. (2013). Accounting for the sustainability cycle: How accountants can add value to sustainability-oriented activities, B. Ballou, D.L. Heitger, Ch. E. Landes. American Institute of Certified Public Accountants. Pobrane z <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/sustainability/whitepaper-accounting-for-the-sustainability-cycle.pdf>
- Albelda, E. (2011). The role of management accounting practices as facilitators of the environmental management. *Sustainability, Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), 76–100. doi: 10.1108/20408021111162137
- Albu, C. N., Balsari, C. i Krasodomska, J. (2016). Introduction to the special issue on corporate social reporting in Central and Eastern Europe. *Journal of Accounting Management Information Systems*, 15, 193–205.
- Allouche, J. i Laroche, P. (2005). A meta-analytical investigation of the relationship between corporate social and financial performance. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 57(1), 1–29.
- de Araújo Wanderley, C. i Cullen, J. (2013). Management accounting research: Mainstream versus alternative approaches. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(4), 15–44.
- Arroyo, P. (2008). The three dimensions of a sustainable management accounting system. *ASAC*, 29(26), 23–39.
- Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: An institutional approach. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 286–309. doi: 10.1108/18325911211258317.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M. i Young, S. M. (2012). *Management accounting: Information for decision-making and strategy execution*. Essex: Pearson.
- Babuńska, E. W. (2013). Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127). doi: 10.5604/16414381.1061632
- Baczulis, S. (2003). Idea zrównoważonego rozwoju w dokumentach końcowych Szczytów Ziemi w Rio de Janeiro i Johannsburgu. *Świat Idei i Polityki*, 3.
- Bagheri, A. i Hjorth, P. (2007). Planning for sustainable development: A paradigm shift towards a process-based approach. *Sustainable development*, 15(2), 83–96.
- Ball, A. i Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. W: J. Unerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 243–265). London and New York: Routledge. doi: 10.1002/sd.310
- Banister, D. (2008). The sustainable mobility paradigm. *Transport Policy*, 15(2), 73–80. doi: 10.1016/j.tranpol.2007.10.005
- Barbier, E. B. (1987). The concept of sustainable economic development. *Environmental conservation*, 14(2), 101–110. doi: 10.1093/acprof:oso/9780198081654.003.0003
- Baxter, J. i Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organization and Society*, 28(1), 97–126. doi: 10.1016/s0361–3682(02)00022–3
- Bąk, M. (2013). Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 55–75. doi: 10.5604/16414381.1061636

- Bąk, M. i Orzeszko, T. (2017). Zrównoważony rozwój rachunkowości – analiza zjawiska i determinanty kreujące. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479, 9–22.
- Bebbington, J. i Gray, R. (2001). An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 557–588. doi: 10.1006/cpac.2000.0450
- Bebbington, J., Gray, R., Hibbitt, C. i Kirk, E. (2001). *Full cost accounting: An agenda for action*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- Bebbington, J. i Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413. doi: 10.1016/j.aos.2014.01.003
- Bebbington, J., Unerman, J. i O'Dwyer, B. (2007). Introduction to sustainability accounting and accountability, W: J. Bebbington, J. Unerman i B. O'Dwyer (Eds.). *Sustainability accounting and accountability* (s. 3–14). Wyd. 1., New York: Routledge.
- Bebbington, J., Unerman, J. i O'Dwyer, B. (2014). Introduction to sustainability accounting and accountability, W: J. Bebbington, J. Unerman i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 3–14). wyd. 2, New York: Routledge.
- Bek-Gaik, B. (2017). Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 9–28. doi: 10.5604/01.3001.0010.0987
- Bek-Gaik, B. i Rymkiewicz, B. (2016). Tendencje rozwoju sprawozdawczości zintegrowanej w praktyce polskich spółek giełdowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 1(79).
- Belkaoui, A. (1980). The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 5(3), 263–83. doi: 10.1016/0361-3682(80)90001-x
- Belkaoui, A. i Karpik, P. G. (1989). Determinants of the corporate decision to disclose social information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(1), 36–51. doi: 10.1108/09513578910132240
- De Bellis, N. (2009). *Bibliometrics and citation analysis: From the science citation index to cybermetrics*. Lanham, MD: Scarecrow Press. doi: 10.1002/asi.21181
- Bennett, M., Bouma, J. J. i Wolters, T. (2006). The development of environmental management accounting: General introduction and critical review. W: M. D. Bennett, J. J. Bouma i T. J. Wolters (Eds.), *Environmental management accounting: informational and institutional developments*. Dordrecht-Boston-London: Science & Business Media.
- Bennett, M. i James, P. (2017). *The green bottom line: environmental accounting for management: current practice and future trends*. Routledge: Taylor & Francis.
- Benoît, C., Norris, G. A., Valdivia, S., Ciroth, A., Moberg, A., Bos, U., ... Beck, T. (2010). The guidelines for social life cycle assessment of products: just in time!. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 15(2), 156–163. doi: 10.1007/s11367-009-0147-8.
- Biadacz, R. (2017). Rachunkowość społeczna w świetle badań polskich autorów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 94(150), 23–42. doi: 10.5604/01.3001.0010.4993
- Bielińska, E. J., Futa, B., Baran, S., Żukowska, G., Pawłowska, M., Cel, W. i Zhang, T. (2015). Integrating role of sustainable development paradigm in shaping the human-landscape relation. *Problemy Ekorozwoju*, 10(2).

- Birkin, F. (1997). Management accounting for sustainable development. Part 4: The ecobalance account. *Management Accounting*, 75(9), 50–52.
- Birkin, F. i Woodward, D. (1997). Management accounting for sustainable development. Part 1: Introduction. *Management Accounting*, 75(6), 24–26.
- Blagescu, M., de Las Casas, L. i Lloyd, R. (2005). *Pathways to accountability*. The GAP Framework. London: One World Trust.
- Błażyńska, J. (2018). Raportowanie informacji niefinansowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 503, 59–67.
- Bonenberg, W. i Kapliński, O. (2018). The architect and the paradigms of sustainable development: A review of dilemmas. *Sustainability*, 10(1), 100. doi: 10.20944/preprints201712.0145.v1
- Borys, T. (2011). Zrównoważony rozwój – jak rozpoznać ład zintegrowany. *Problemy Ekorozwoju*, 6(2), 75–81.
- Bourdeau, L. (1999). Sustainable development and the future of construction: A comparison of visions from various countries. *Building Research & Information*, 27(6), 354–366. doi: 10.1080/096132199369183
- Boxenbaum, E. i Jonsson, S. (2008). Isomorphism, diffusion and decoupling, W: R. Greenwood, Ch. Oliver, R. Suddaby i K. Sahlin (Eds.), *The sage handbook of organizational institutionalism* (s. 79–104). London: Sage Publishing.
- Bovens, M. (2005). The concept of public accountability, W: E. Ferlie, L. E. Jr Lynn, L. Lynn i C. Pollitt (Eds.), *The Oxford handbook of public management*. USA: Oxford University Press.
- Bromley, P. i Powell, W. W. (2012). From smoke and mirrors to walking the talk: Decoupling in the contemporary world. *Academy of Management Annals*, 6(1), 483–530. doi: 10.1080/19416520.2012.684462
- Brown, M., Haselsteiner, E., Apró, D., Kopeva, D., Luca, E., Pulkkinen, K. i Vula Rizvanolli, B. (Eds.). (2018). *Sustainability, restorative to regenerative*. COST Action CA16114 RESTORE, Working Group One Report: Restorative Sustainability.
- Brown, N. i Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 29(1), 21–41. doi: 10.1080/00014788.1998.9729564
- Brundtland Commission. (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. Pobrane z http://mom.gov.af/Content/files/Bruntdland_Report.pdf
- Brzezina, W. (1998). *Ogólna teoria rachunkowości*. Częstochowa: Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Brzozowski, T. (2015). Zrównoważony rozwój organizacji – ujęcie praktyczne. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 377, 137–145. doi: 10.15611/pn.2015.377.09
- Burns, J. i Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. doi: 10.1006/mare.1999.0119
- Burrell, G. i Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: Elements of sociology of corporate life*. London: Heinemann.

- Burritt, R. i Schaltegger, S. (2001). Eco-efficiency in corporate budgeting. *Environmental Management and Health*, 12(2), 158–174. doi: 10.1108/09566160110389924
- Burritt, R. L., Hahn, T. i Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting – Links between business actors and environmental management accounting tools. *Australian Accounting Review*, 12(27), 39–50. doi: 10.1111/j.1835–2561.2002.tb00202.x
- Burritt, R. L. i Saka, C. (2006). Environmental management accounting applications and eco-efficiency: Case studies from Japan. *Journal of Cleaner Production*, 14(14), 1262–1275. doi: 10.1016/j.jclepro.2005.08.012
- Burritt, R. L. i Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: Fad or trend?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829–846. doi: 10.1108/09513571011080144
- Burzym, E. (1983). Problemy współczesnej ewolucji rachunkowości. *Zeszyty Naukowe AE w Krakowie*, 179.
- Burzym, E. (1990). Rachunkowość jako podstawa rozrachunku z tytułu społeczno-ekonomicznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, 329, 5–18.
- Burzym, E. (1993). Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, 401, 5–20.
- Burzym, E. (2008a). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(101), 23–70.
- Burzym, E. (2008b). Społeczna funkcja rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(101), 71–86.
- Butler, J. B., Henderson, S. C. i Raiborn, C. (2011). Sustainability and the balanced scorecard: integrating green measures into business reporting. *Management Accounting Quarterly*, 12(2), 1.
- Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39–48. doi: 10.1016/0007–6813(91)90005-g
- CGMA. (2014). Global management accounting principles. Pobrane z <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
- Chatfield, M. i Vangermensch, R. (1996). *The history of accounting. An international encyclopedia*. New York: Routledge Library.
- Chen, J. C. i Roberts, R. W. (2010). Toward a more coherent understanding of the organization–society relationship: A theoretical consideration for social and environmental accounting research. *Journal of Business Ethics*, 97(4), 651–665. doi: 10.1007/s10551–010–0531–0
- Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N. i Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: Key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 25(1), 90–119. doi: 10.1111/jifm.12015
- Chmielewski, P. (2011). *Homo agens. Instytucjonalizm w naukach społecznych*. Warszawa: Poltext.

- Chodyński, A. (2013). Kompetencje sustainability przedsiębiorstwa w sytuacji kryzysu pozaekonomicznego. *Przegląd Organizacji*, 1, 14–19.
- Chodyński, A. (2014). Legitymizacja działań przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie. W: M. Grzybowski (red.), *Państwo demokratyczne, prawne i socjalne: Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Zbigniewowi Antoniemu Maciągowi* (T. 4, s. 397–419). Studia społeczne, polityczne i ekonomiczne. Kraków: Oficyna Wydawnicza AFM, 2014, 397–419.
- Chodyński, A. (2016). *Kreowanie odpowiedzialnego biznesu*. Kraków: Oficyna Wydawnicza AFM.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting Review*, 61, 601–632. doi: 10.1016/b978-008044725-4/50009-6
- Cieślak, M. (2011). *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego.
- Cieślak, M. (2012). Czy rachunkowość przestaje być rachunkowością? *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 233, 19–26.
- CIMA. (2011). Sustainability and the role of the management accountant. Research executive summary series, 7 (14). Chartered Institute of Management Accountants. Pobrane z https://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Sustainability%20and%20Climate%20Change/Management-control_NZICA.pdf
- CIMA. (2015). CIMA code of ethics for professional accountants. Pobrane z <https://www.cimaglobal.com/Professionalism/Ethics/CIMA-code-of-ethics-for-professional-accountants/>
- Clark, G. L., Feiner, A. i Viehs, M. (2015). From the stockholder to the stakeholder: How sustainability can drive financial outperformance. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2508281>
- Colsmann, B. (2013). Nachhaltigkeitscontrolling. In *Nachhaltigkeitscontrolling* (pp. 43–90). Springer Gabler, Wiesbaden.
- Corbett, D. C. i Corbett, D. (1996). *Australian public sector management*. Allen i Unwin.
- CSR Europe i GRI. (2017). Member state implementation of directive 2014/95/EU. A comprehensive overview of how member states are implementing the EU directive on non-financial and diversity information. Pobrane z <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1711-NFRpublication-GRI-CSR-Europe.pdf>
- Czarniawska-Joerges, B. i Jacobsson, B. (1989). Budget in a cold climate. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1–2), 29–39. doi: 10.1016/0361-3682(89)90031-7
- Czyżewski, B. (2012). Produktywność zasobów w rolnictwie w Polsce wobec paradygmatu zrównoważonego rozwoju. *Studia Ekonomiczne*, 2(73), 165–188.
- Czyżewski, B. i Majchrzak, A. (2017). Market versus agriculture in Poland – macroeconomic relations of incomes, prices and productivity in terms of the sustainable development paradigm. *Technological and Economic Development of Economy*, 24(2), 318–334. doi: 10.3846/20294913.2016.1212743
- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15(1), 1–13. doi: 10.1002/csr.132
- Dai, N. T., Ng, A. i Tang, G. (2013). Corporate social responsibility and innovation in management accounting. *Chartered Institute of Management Accountants Research*, 9(1), 1–13.

- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. doi: 10.1108/09513570210435852
- Deegan, C. (2010). Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting. W: J. Bebbington, J. Unerman i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 146–168). New York: Routledge.
- Deegan C. i Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. New York: McGraw-Hill Higher Education.
- Deephouse, D. i Suchman, M. C. (2008). Legitimacy in organizational institutionalism, W: R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby i K. Sahlin (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (s. 49–78). London: SAGE Publications Ltd.
- Defourny, J. i Thorbecke, E. (1984). Structural path analysis and multiplier decomposition within a social accounting matrix framework. *The Economic Journal*, 94(373), 111–136. doi: 10.2307/2232220
- Deloitte. (2015). Integrated reporting as a driver for integrated thinking? Maturity of <IR> in the Netherlands. Pobrane z <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/risk/deloitte-nl-risk-integrated-reporting-a-driver-for-integrated-thinking.pdf>
- Dillard, J. F. (2014). Legitimizing the social accounting project: An ethic of accountability, W: J. Bebbington, J. Unerman i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (s. 233–247). Wyd 2. New York: Routledge.
- DiMaggio, P. i Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. doi: 10.1016/s0742-3322(00)17011-1
- DiMaggio, P. J. i Powell, W. W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Ditillo, A. i Lisi, I. E. (2016). Exploring sustainability control systems' integration: The relevance of sustainability orientation. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 125–148. doi: 10.2308/jmar-51469
- Dobija, D. (2003). *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego.
- Dobija, D. (2009). O procesach standaryzacyjnych w rachunkowości. *Master of Business Administration*, 17(3), 42–49.
- Dobija, D. (2014). *Audyt finansowy we współczesnych systemach społecznych: funkcje i praktyka*. Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Dobija, M. (2014). Rachunkowość w utrzymaniu równowagi ekonomicznej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 79(135). doi: 10.5604/16414381.1133196
- Donaldson, T. i Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*, 20(1), 65–91.
- Drucker, P. F. (1984). The new meaning of corporate social responsibility. *California Management Review*, 26(2), 53–63.
- Dubnick, M. J. (2002). Seeking salvation for accountability. Annual meeting of the American political science association, 29, 7–9. Pobrane z <http://mjdubnick.dubnick.net/papersrw/2002/salv2002.pdf>

- Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 671–694. doi: 10.1108/09513570810872969
- Dyduch, J. i Krasodomska, J. (2017). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An empirical study of Polish listed companies. *Sustainability*, 9(11), 1934. doi: 10.3390/su9111934
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 roku, zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. (Dz. Urz. Unii Europejskiej z 15.11.2014 r. L 330).
- Ebner, D. i Baumgartner, R. J. (2006). The relationship between sustainable development and corporate social responsibility. Belfast Dublin: Corporate Responsibility Research Conference. Queens University. Pobrane z http://www.crrconference.org/Previous_conferences/downloads/2006ebnerbaumgartner.pdf
- Ebrahim, A. (2003). Accountability in practice: Mechanisms for NGOs. *World development*, 31(5), 813–829. doi: 10.1016/s0305-750x(03)00014-7
- Ebrahim, A. (2005). Accountability myopia: Losing sight of organizational learning. *Non-profit and voluntary sector quarterly*, 34(1), 56–87. doi: 10.5465/ambpp.2003.13792370
- Eccles, R. G. i Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons.
- Eccles, R. G., Krzus, M. P. i Ribot, S. (2015). *The integrated reporting movement: Meaning, momentum, motives, and materiality*. New Jersey: Wiley.
- Eccles, R. G., Krzus, M. P. i Watson, L. A. (2012). Integrated reporting requires integrated assurance. W: J. Oringel (Ed.), *Effective auditing for corporates: key developments in practice and procedures* (s. 161–177). London: Bloomsbury Information Limited.
- Edgley, C., Jones, M. J. i Atkins, J. (2015). The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*, 47(1), 1–15. doi: 10.1016/j.bar.2014.11.001
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of twentieth century business*. Capstone: Oxford.
- Elmore, R. F. i Fuhrman, S. H. (2001). Research finds the false assumption of accountability. *The Education Digest*, 67(4), 9.
- Epstein, M. J. i Wisner, P. S. (2001). Using a balanced scorecard to implement sustainability. *Environmental Quality Management*, 11(2), 1–10. doi: 10.1002/tqem.1300
- Epstein, P. R., Buonocore, J. J., Eckerle, K., Hendryx, M., Stout Iii, B. M., Heinberg, R. i Doshi, S. K. (2011). Full cost accounting for the life cycle of coal. *Annals of the New York Academy of Sciences*, 1219(1), 73–98.
- European Commission. (2011). A renewed EU strategy 2011–14 for Corporate Social Responsibility, Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of The Regions. Brussels, 25.10.2011, COM(2011) 681 final.
- EY. (2015). Roadmap to robust non-financial information. The why, what and how of NFI data management, reporting and assurance. Ernst & Young Accountants LLP. Pobrane z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information/\\$FILE/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information/$FILE/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information.pdf)

- Famielec, J. (2011). Kapitały finansowania ochrony środowiska w świetle ustawy o rachunkowości. *Zeszyty Naukowe/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie*, 860, 39–51.
- Famielec, J. i Broniewicz, E. (2006). Odzwierciedlenie aspektów ochrony środowiska w sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorców w świetle ustawy o rachunkowości. *Opracowanie na zlecenie Ministerstwa Gospodarki, Białystok-Kraków*. Pobrane z <http://parp.gov.pl/files/74/108/1255.doc>
- Famielec, J. i Stępień, M. (2005). Informacja ekologiczna w ujęciu finansowym. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej.
- FEE. (2016). Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności. Jak zapewnić wysoką jakość i spójność sprawozdawczość. KIBR. CEK. Pobrane z <https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Dyrektywa-UE-w-sprawie-ujawniania-danych-niefinansowych-i-informacji-na-temat-roznorodnosci-Jak-zapewnic-wysoka-jakosc-i-spojnosc-sprawozdawczosci.pdf>
- Ferri, L. M. (2017). The influence of the institutional context on sustainability reporting. A cross-national analysis. *Social Responsibility Journal*, 13(1), 24–47. doi: 10.1108/srj-11-2015-0172
- Fiedor, B. (2015). Instytucje formalne i nieformalne w kształtowaniu trwałego rozwoju. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, 2(40). doi: 10.18276/sip.2015.40/2-07
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. i Wagner, M. (2002). The sustainability balanced scorecard – linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5), 269–284. doi: 10.1002/bse.339
- Fijałkowska, J. (2017). Towards accountability of higher education institutions. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 18(2/2), 45–58.
- Fijałkowska, J. i Zyznarska-Dworczak, B. (2017). Społeczna odpowiedzialność biznesu a tworzenie wartości banków. *Zarządzanie i Finanse*, 2(1), 107–119.
- Fijałkowska, J., Zyznarska-Dworczak, B. i Garsztka, P. (2017). The relation between the CSR and the accounting information system data in Central and Eastern European (CEE) countries – the evidence of the Polish financial institutions. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 490–521. doi: 10.24818/jamis.2017.04004
- Fijałkowska, J., Zyznarska-Dworczak, B. i Garsztka, P. (2018). Corporate social-environmental performance versus financial performance of banks in Central and Eastern European Countries. *Sustainability*, 10(3), 1–22. doi: 10.3390/su10030772
- Finkbeiner, M., Schau, E. M., Lehmann, A. i Traverso, M. (2010). Towards life cycle sustainability assessment. *Sustainability*, 2(10), 3309–3322. doi: 10.1007/978-94-007-1899-9
- FPIG. (2018). CSR w praktyce. Barometr Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej. Francusko-Polska Izba Gospodarcza. Pobrane z http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2018/07/CCIFP_BAROMETR_CSR_2018.pdf
- FPIG. (2016). CSR w praktyce. Barometr Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej. Francusko-Polska Izba Gospodarcza. Pobrane z http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2016/06/CSR_w_praktyce_raport_z_badiania_CCIFP_PL.pdf
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder perspective*. Engelwood Cliffs. NJ: Prentice Hall.
- Friedman, M. (1970, 13 September). The social responsibility of business is to increase its profits. *New York Times Magazine*. doi: 10.1007/978-3-540-70818-6_14

- Fry, R. E. (1995). Accountability in organizational life: problem or opportunity for nonprofits?. *Nonprofit Management and Leadership*, 6(2), 181–195. doi: 10.1002/nml.4130060207
- Gabbard, D. (2000). Accountability. W: D. Gabbard (Ed.). *Knowledge and power in the global economy* (s. 191–198). New York: Lawrence Erlbaum Associates. doi:10.4324/9781315092171–20.
- Gabruszewicz, T. (2010). *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*. Warszawa: CH Beck.
- Gabruszewicz, T. (2014). Zarządcza rachunkowość zrównoważona – koncepcje i raportowanie. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(8), 269.
- Gary, C. M., Fagerström, A. i Hassel, L. G. (2011). Accounting for sustainability: What next? A research agenda. *The Annals of The University of Oradea*, 97.
- Gianni, M., Gotzamani, K. i Tsiotras, G. (2017). Multiple perspectives on integrated management systems and corporate sustainability performance. *Journal of Cleaner Production*, 168, 1297–1311. doi: 10.1016/j.jclepro.2017.09.061
- Giddens, A. (2003). *Stanowienie społeczeństwa. Zarys teorii strukturacji*. Przel. S. Amsterdamski. Poznań: Zysk i S-ka.
- Gierusz, B. i Martyniuk, T. (2009). Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR). W: Pracownicy Katedry Rachunkowości SGH (red.), *Problemy współczesnej rachunkowości*. Warszawa: SGH.
- Gierusz, J. (2006). *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości: Pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień* (wyd. 2). Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr.
- Gierusz, J. (2012). Kierunki ewolucji rachunkowości na tle zadań audytu. *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, 2/II, 73–84.
- Gierusz, J. (2015). Dylematy harmonizacji rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 19–38. doi: 10.5604/16414381.1155807
- Gladwin, T. N., Kennelly, J. J. i Krause, T. S. (1995). Shifting paradigms for sustainable development: Implications for management theory and research. *Academy of Management Review*, 20(4), 874–907. doi: 10.2307/258959
- Glavič, P. i Lukman, R. (2007). Review of sustainability terms and their definitions. *Journal of Cleaner Production*, 15(18), 1875–1885. doi: 10.1016/j.jclepro.2006.12.006
- Gleich, R., Bartels, P. i Breisig, V. (2012). *Nachhaltigkeitscontrolling: Konzepte, Instrumente und Fallbeispiele für die Umsetzung*. München: Haufe Gruppe Freiburg.
- Gore, R. i Zimmerman, D. (2007). Building the foundations of financial reporting: The conceptual framework. *The CPA Journal*, 77(8), 30.
- Granlund, M. i Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Gray, R. (2001). Thirty years of social accounting, reporting and auditing: What (if anything) have we learnt?. *Business Ethics: A European Review*, 10(1), 9–15. doi: 10.1111/1467-8608.00207
- Gray, R. (2002). The social accounting project and accounting organizations and society privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687–708. doi: 10.1016/s0361-3682(00)00003-9

- Gray, R. i Bebbington, J. (2000). Environmental accounting, managerialism and sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting? W: M., Freeman i B. Jaggi (Eds.), *Advances in environmental accounting & management* (s. 1–44). Amsterdam: JAI Press.
- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R. i Zadek, S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(3), 325–364. doi: 10.1108/09513579710178106
- Gray, R., Kouhy, R. i Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47–77. doi: 10.1108/09513579510146996
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J. i Thompson, I. (1995). The greening of enterprise: An exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(3), 211–239. doi: 10.1006/cpac.1995.1021
- Gray, R. H. (1994). Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD. *Environmental Values*, 3(1), 17–45. doi: 10.3197/096327194776679782
- Gray, R. H., Owen, D. L. i Maunders, K. T. (1988). Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 1(1), 6–20. doi: 10.1108/eum0000000004617
- Greene, J. C., Caracelli, V. J. i Graham, W. F. (1989). Toward a conceptual framework for mixed-method evaluation designs. *Educational evaluation and policy analysis*, 11(3), 255–274. doi: 10.2307/1163620
- Greiling, D. i Ther, D. (2011). CSR-Controlling, W: B. Sandberg i K. Lederer (Eds.), *Corporate Social Responsibility in kommunalen Unternehmen: Wirtschaftliche Betätigung zwischen öffentlichem Auftrag und gesellschaftlicher Verantwortung* (s. 353–372). Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Greszta, M. (2012). Model LBG, czyli jak w praktyce mierzyć efektywność działań społecznych podejmowanych przez firmy. W: *Mierzenie efektywności działań CSR*. Forum Odpowiedzialnego Biznesu (s. 25–31). Pobrane z http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2012/12/Mierzenie-efektywnosci-dzialan-CSR_FOB_2012.pdf
- GRI. (2013a). The external assurance of sustainability reporting 2013. Pobrane z <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf>
- GRI. (2013b). The GRI sustainability reporting guidelines – Reporting principles and standard disclosures G4. Global Reporting Initiative, Amsterdam. Pobrane z <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Polish-G4-Part-One.pdf>
- GRI. (2013c). Wytyczne dotyczące raportowania G4. Zasady raportowania i wskaźniki. Pobrane z https://www.miiir.gov.pl/media/21611/G4RSPD_Zasadyraportowaniaiwskaźniki.pdf
- GRI. (2016). GRI standards, global sustainability standards board. Pobrane z <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>
- GRI. (2019). Gri and sustainability reporting. Pobrane z <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/pages/gri-standards.aspx>
- Griffin, J. J. i Mahon, J. F. (1997). The corporate social performance and corporate financial performance debate: Twenty-five years of incomparable research. *Business and Society*, 36(1), 5–31. doi: 10.1177/000765039703600102

- Grudzewski, W. M., Hejduk, I. K., Sankowska, A. i Wańtuchowicz, M. (2010). *Sustainability w biznesie czyli przedsiębiorstwo przyszłości. Zmiany paradygmatów i koncepcji zarządzania*. Warszawa: Poltext.
- Gugler, P. i Shi, J. Y. (2009). Corporate social responsibility for developing country multinational corporations: lost war in pertaining global competitiveness?. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 3–24. doi: 10.1007/978-94-007-0818-1_2
- GUS. (2016). Na ścieżce zrównoważonego rozwoju. Warszawa: Główny Urząd Statystyczny. Pobrane z <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/inne-opracowania/inne-opracowania-zbiorcze/na-sciezce-zrownowazonego-rozwoju,23,1.html>
- Guthrie, J. i Parker, L. D. (1989). Corporate social reporting: A rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 19(76), 343–352. doi: 10.1080/00014788.1989.9728863
- Gürtürk, A. i Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, 30–41. doi: 10.1016/j.jclepro.2015.09.089
- Hackett, S. i Dissanayake, S. T. (2014). *Environmental and natural resources economics: Theory, policy, and the sustainable society*. Routledge.
- Hales, J., Matsumura, E. M., Moser, D. V. i Payne, R. (2016). Becoming sustainable: A rational decision based on sound information and effective processes?. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 13–28. doi: 10.2308/jmar-51394
- Hawken, P. (1993). *The ecology of commerce. A declaration of sustainability*. New York: Harper Business, a Division of HarperCollins Publishers.
- Van Heeren, A. (1998, 15–18 November). Management accounting for sustainable development. Partnership and leadership: Building alliances for a sustainable future. Seventh International Conference of Greening of Industry Network Rome.
- Hel van der, S. i Biermann, F. (2017). The authority of science in sustainability governance: A structured comparison of six science institutions engaged with the Sustainable Development Goals. *Environmental Science & Policy*, 77, 211–220. doi: 10.1016/j.envsci.2017.03.008
- Hendriksen, E. S. i Van Breda, M. F. (2002). *Teoria rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Herbert, W. E. (1996). Alternative research paradigm in accounting and finance: The case for responsive focusing. *Management Research News*, 19(3), 1–21. doi: 10.1108/eb028440
- Herremans, I. M. i Nazari, J. A. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103–124. doi: 10.2308/jmar-51470
- Higgins, C. i Larrinaga, C. (2007). Sustainability reporting: Insights from neo-institutional theory, W: J. Unerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability*. New York: Routledge.
- Heupel, T., (2015). Social management accounting: Development of an integrative framework for environmental and social costing, W: S. Heinemann, L. O'Riordan i P. Zmuda (Eds.), *New perspectives on corporate social responsibility: Locating the missing link* (s. 301–319). Wiesbaden: Springer Gabler.
- Hopper, T. i Armstrong, P. (1991). Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 405–438. doi: 10.1016/b978-008044725-4/50016-3

- Horodecka, A. (2011). Koncepcja homo sustinens i jej rola w polityce gospodarczej wobec wyzwań globalnego kryzysu, W: K. Pająk i J. Tomidajewicz (red.), *Polityka gospodarcza wobec globalnego kryzysu ekonomicznego*. Toruń: Wydawnictwo Adam Marszałek.
- Horváth, P., Pütter, J. M., Haldma, T., Lääts, K., Dimante, D., Kochalski, C., ... Labaš, D. (2017). Sustainability reporting in Central and Eastern European companies: Results of an international and empirical study, W: P. Horváth i J. M. Pütter. (Eds.), *Sustainability reporting in Central and Eastern European Companies* (s. 11–49). Cham: Springer.
- Hsu, C. W., Lee, W. H. i Chao, W. C. (2013). Materiality analysis model in sustainability reporting: a case study at lite-on technology corporation. *Journal of Cleaner Production*, 57, 142–151. doi: 10.1016/j.jclepro.2013.05.040
- Hull, Z. (2007). Czy idea sustainable development ukazuje nową wizję rozwoju cywilizacyjnego?. *Problemy ekorozwoju*, 2(1), 49–57.
- Hussain, M. (2006). The role of management accounting in corporate social responsibility measures: Experience with the financial services industry. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 2(1/2), 129–144. doi: 10.1504/ijbge.2006.009413
- IASB. (2010). Conceptual framework for financial reporting. International accounting standards board. IFRS Foundation.
- IASB. (2018). Conceptual framework for financial reporting. IFRS conceptual framework international accounting standards board.
- ICAEW. (2004). Sustainability: the role of accountants, sustainable business initiative. *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Pobrane z <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/sustainability/sustainability-the-role-of-accountants-2004.ashx>
- IFAC. (2005). International Guidance Document: Environmental Management Accounting. International Federation of Accountants. Pobrane z <https://www.ifac.org/publications-resources/international-guidance-document-environmental-management-accounting>.
- IFAC. (2017). Wzbogacenie sprawozdawczości jednostek: klucz do sprawozdawczości zintegrowanej, Stanowisko IFAC, International Federation of Accountants. Pobrane z <https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/782-Wzbogacenie-sprawozdawczosci-jednos-tek-klucz-do-sprawozdawczosci-zintegrowanej>
- Ijiri, Y. (1975). Theory of accounting measurement. *American Accounting Association Studies in Accounting Research*, 10. Sarasota, Florida.
- IIRC. (2011). *Discussion paper: Towards integrated reporting – communicating value in the 1st century*. International integrated reporting council. Pobrane z http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf
- IIRC. (2013). The International <IR> Framework. International Integrated Reporting Council.
- IMA. (1996). *Tools and techniques of environmental accounting for business decisions*. Institute of Management Accountants. Pobrane z <https://www.imanet.org.cn/uploads/resource/2015-11/1447061068-30702.pdf>
- Ivan, O. R. (2009). Sustainability in accounting-basis: A conceptual framework. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 106.
- Jabareen, Y. (2009). Building a conceptual framework: philosophy, definitions, and procedure. *International Journal of qualitative methods*, 8(4), 49–62. doi: 10.1177/160940690900800406

- Jaglińska, Z. (1984). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapita-
listycznych (zarys problemu). *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, 7.
- Janik, A., Łączny, M. J. i Ryszko, A. (2009). *Ekonomiczne podstawy ochrony środowiska*.
Gliwice: Wydawnictwo Politechniki Śląskiej.
- Janikowski, R. (2005). Paradygmaty trwałego i zrównoważonego rozwoju. *Ekonomia i Śro-
dowisko*, 2, 7–14.
- Jarugowa, A. (1984). Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości.
Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce 1984, VII.
- Jarugowa, A. (1991). Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości, W: A. Jarugowa (red.),
Współczesne problemy rachunkowości (s. 12–39). Warszawa: PWE.
- Jarugowa, A. i Skowroński, J. (1979). Rachunkowość społeczna we Francji. *Rachunkowość*, 3.
- Jasch, C. i Stasiškienė, Ž. (2005). From environmental management accounting to sustaina-
bility management accounting. *Environmental Research, Engineering & Management*,
34(4).
- Jasch, C. M. (2009). *Environmental and material flow cost accounting: principles and proce-
dures* (Vol. 25). Springer Science & Business Media.
- Jaworska, E. (2017). Zarządzanie symboliczne na potrzeby legitymizacji przedsiębiorstwa.
Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu – Rachunek kosztów. Ra-
chunkowość zarządcza. *Controlling*, 480, 50–60. doi: 10.15611/pn.2017.480.04
- Järvenpää, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal
of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444–471. doi: 10.1108/18325910910994676
- Jeżowski, P. (2007). Kategoria rozwoju zrównoważonego w naukach ekonomicznych, w:
P. Jeżowski (red.), *Ekonomiczne problemy ochrony środowiska i rozwoju zrównoważone-
go w XXI wieku*. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydaw-
nicza.
- Jeżowski, P. (2013). Metoda deklarowanych preferencji na tle metod analizy i wyceny war-
tości ekologicznych. W: J. Szyszko, J. Rylke, P. Jeżewski i I. Dymitryszyn, *Ocena i wycena
zasobów przyrodniczych* (wyd. 3). Warszawa: Wydawnictwo SGGW.
- Joshi, S. i Li, Y. (2016). What is corporate sustainability and how do firms practice it? A ma-
nagement accounting research perspective. *Journal of Management Accounting Rese-
arch*, 28(2), 1–11. doi: 10.2308/jmar-10496
- Juelin, Y. i Zhang, Y. (2012). Institutional dynamics and corporate social responsibility
(CSR) in an emerging country context: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*,
111, 301–316. doi: 10.1007/s10551-012-1243-4
- Kabalski, P. i Szwajcar, J. (2014). Wkład Profesor Alicji Jarugowej w rozwój nurtów ba-
dawczych rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 80 (136), 7–19. doi:
10.5604/16414381.1140757
- Kabalski, P. i Zarzycka, E. (2018). Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowo-
ści zarządczej w Polsce w świetle badań ankietowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowo-
ści*, 96(152), 81–94.
- Kamela-Sowińska, A. (2009). Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?,
W: *Problemy współczesnej rachunkowości*. Warszawa: SGH.
- Kamela-Sowińska, A. (2013a). Czy rachunkowość to już nauka społeczna?, W: A. Karmań-
ska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*. Warszawa:
Oficyna Wydawnicza SGH.

- Kamela-Sowińska, A. (2013b). Dylematy integracji rachunkowości w krajach Unii Europejskiej. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1(8), 257, 20–31.
- Kamela-Sowińska, A. (2014). Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2/4 (265), 61–72.
- Kamela-Sowińska, A. (2015). Skutki ekonomiczne realizacji umowy społecznej jako podstawy raportów CSR. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 68–85.
- Karmańska, A. (2007). Badanie empiryczne – analiza wyników. W: A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (2009). *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (2010). Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej (artykuł dyskusyjny). *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 97–109.
- Karmańska, A. (2013). Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 125–146. doi: 10.5604/16414381.1061652
- Kasprzyk, J. i Anam, L. (2017). Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących (wyd. 2). Pobrane z http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2017/10/Raportowanie-Niefinansowe_Poradnik-dla-raportuj%C4%85cych.pdf
- Katsoulakos, P. i Katsoulacos, Y. (2006). A multi-dimensional view of corporate responsibility. The 4CR strategic approach to corporate responsibility. CSRQuest working papers.
- Keeys, L. A., Huemann, M. i Turner, R. (2013). Integrated project strategies for sustainable development. W: G. Silvius (Ed.), *Sustainability integration for effective project management*. Herhey: IGI Global.
- Keller, L. R. (1989). Decision research with descriptive, normative, and prescriptive purposes – some comments. *Annals of Operations Research*, 19(1), 485–487. doi: 10.1007/bf02283536
- Kędzior, M. i Grabiński, K. (2011). Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 61(117), 55–87.
- Kiełczewski, D. (2016). Racjonalność człowieka gospodarującego w ujęciu koncepcji homo sustinens. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 449, 269–276. doi: 10.15611/pn.2016.449.23.
- KIBR. (2017). Wytyczne organizacyjno-metodyczne. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów w 2018 r. Warszawa.
- Kiziu-kiewicz, T. (2003). Rachunkowość zarządza jako instrument zarządzania, W: T. Kiziu-kiewicz (red.), *Zasady rachunkowości zarządczej*. Warszawa: PWE.
- Kochalski, C. (2016). *Green controlling and finance. Case studies*. Gliwice: Helion Publishing Group.
- Kolk, A. (2003). Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. *Business Strategy and the Environment*, 12(5), 279–291. doi: 10.1002/bse.370
- Kolk, A. i Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business strategy and the environment*, 19(3), 182–198. doi: 10.1002/bse.643

- Komisja Europejska, 10 priorytetów Komisji na lata 2015–2019. Pobrane z https://ec.europa.eu/commission/priorities_pl
- Komunikat Komisji Europejskiej nr r.C. (2017) 4234, Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej) (2017). Komisja Europejska, nr r.C (2017) 4234, wersja ostateczna, Bruksela.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów. Odnowiona strategia UE na lata 2011–2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. (2011). Komisja Europejska, KOM. (2011) 681, wersja ostateczna, Bruksela.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z 2001 r. Nr 28, poz. 319, z 2006 r. Nr 200, poz. 1471, z 2009 r., Nr 114, poz. 946).
- Kowalczyk Z. (1974). *Rachunkowość społeczna. Wartości poznawcze i znaczenie praktyczne*. Warszawa: PWE.
- Kozarkiewicz, A. i Łada, M. (2013). Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71. doi: 10.5604/16414381.1061654
- KPMG. (2015). The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015. Pobrane z <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/KPMG-survey-of-CR-reporting-2015.pdf>
- KPMG. (2017). The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. Pobrane z https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/campaigns/csr/pdf/CSR_Reporting_2017.pdf
- Krajowy Standard Rachunkowości Nr 6. Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 7 kwietnia 2014 r. poz. 12).
- Krajowy Standard Rachunkowości Nr 9. Sprawozdanie z działalności (Dz. Urz. MF z dnia 9 stycznia 2018 r. poz. 4).
- Kramer, M. i Urbaniec, M. (2006). Rola systemów i instrumentów zarządzania środowiskowego w kontekście rozwoju zrównoważonego jako przedmiot edukacji w szkolnictwie wyższym na przykładzie Niemiec. W: T. Borys (red.), *Edukacja dla zrównoważonego rozwoju* (s. 233–257). Jelenia Góra – Białystok: Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko.
- Krasodomska, J. (2010a). Perspektywy rozwoju informacyjnej funkcji rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. *Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 14,1, 334–341.
- Krasodomska, J. (2010b). Rachunkowość a idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw w dobie kryzysu ekonomicznego, W: B. Micherda (red.), *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*. Warszawa: Difin.
- Krasodomska, J. (2012). Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 101–110.
- Krasodomska, J. (2013). Sprawozdawczość przedsiębiorstw w świetle teorii legitymizacji. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH*, 130, 39–52.
- Krasodomska, J. (2014a). Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek. *Zeszyty Naukowe/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie*, 232.
- Krasodomska, J. (2014b). Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 329, 191–197. doi: 10.15611/pn.2014.329.20

- Kryk, B. (2003). Efektywność ekonomiczno-ekologiczna a cele gospodarowania. W: D. Kopycińska (red.), *Państwo i rynek w gospodarce*. Szczecin: PTE.
- Kuder, D. (2014). Nowe modele wzrostu gospodarczego a paradygmat zrównoważonego rozwoju. *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, 38, 27–39.
- Kuhn, T. S. (1962). *The structure of scientific revolutions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kuhn, T. S. (1970). *The structure of scientific revolutions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kuhn, T. S. (1985). *Dwa bieguny, tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych*. Warszawa: PWN.
- Kuhn, T. S. (2009). *Struktura rewolucji naukowych*. Warszawa: Wydawnictwo Aletheia.
- Kutera, M. i Zyznarska-Dworczak, B. (2018). Narracja w sprawozdawczości – jak ją weryfikować?. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 160, 99–111.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7–26. doi: 10.1016/j.accfor.2004.11.001
- Laughlin, R. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 73–78. doi: 10.1108/09513579910259942
- Lee, M. D. P. (2008). A review of the theories of corporate social responsibility: Its evolutionary path and the road ahead. *International Journal of Management Reviews*, 10(1), 53–73. doi: 10.1111/j.1468–2370.2007.00226.x
- Lehman, G. (1999). Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 217–241. doi: 10.1016/s0361–3682(98)00044–0
- Lester, F. K. (2005). On the theoretical, conceptual, and philosophical foundations for research in mathematics education. *Zentralblatt für Didaktik der Mathematik*, 37(6), 457–467. doi: 10.1007/bf02655854
- Llewellyn, S. (1998). Boundary work: costing and caring in the social services. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 23–47. doi: 10.1016/s0361–3682(96)00036–0
- Lorenc, S. i Kustra, A. (2016). Rachunkowość zrównoważona w systemie raportowania wyników dla interesariuszy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(82), 421–429, doi: 10.18276/frfu.2016.4.82/2–36
- Łada, M. (2016). Legitymizacja a społecznie odpowiedzialna rachunkowość. *Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej. Zarządzanie*, 23 (2), 7–15. doi: 10.17512/znpocz.2016.3.2.01
- Łada, M. (2017). Rozwarstwienie w systemach zarządzania projektami. *Przedsiębiorstwo we Współczesnej Gospodarce – Teoria i Praktyka*, 2, 131–139.
- Łada, M. i Kozarkiewicz, A. (2013). Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 161–175. doi: 10.5604/16414381.1061654
- Łada, M. i Kozarkiewicz, A. (2014). Rachunkowość zarządcza – dwa wymiary prowadzenia badań naukowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(5), 266, 36–51.
- Łagiewski, C. (1932). Księgowość a nauki społeczne. *Czasopismo Księgowych w Polsce*, 12, 343–345.
- Maas, K., Schaltegger, S. i Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237–248. doi: 10.1016/j.jclepro.2016.05.008

- Macintosh, N. B. i Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455–477. doi: 10.1016/0361-3682(90)90028-s
- Majchrzak, I. (2013). Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu – Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej*, 289, 383–393.
- Manetti, G. i Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87, 289–298. doi: 10.1007/978-94-007-0818-1_20
- Manrique, S. i Martí-Ballester, C.-P. (2017). Analyzing the effect of corporate environmental performance on corporate financial performance in developed and developing countries. *Sustainability*, 9, 1957, doi:10.3390/su9111957
- Marczewska, M. (2016). Teoria neoinstytucjonalna, W: K. Klincewicz (red.), *Zarządzanie, organizacje i organizowanie – przegląd perspektyw teoretycznych* (s. 186–194). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Marcinkowska, M. (2013). *Kapitał relacyjny banku. Ocena banku w kontekście relacji z interesariuszami* (T. 3). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Margolis, J. D. i Walsh, J. P. (2001). People and profits?: The search for a link between a company's social and financial performance. Mahwah, N.J.: Lawrence Erlbaum Associates.
- Maruszewska, E. W. (2014). *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*. *Prace Naukowe*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Maruszewska, E. W. (2015). Etyczne aspekty zarządzania z punktu widzenia rachunkowości w świetle teorii agencji oraz teorii interesariuszy. *Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie/Politechnika Śląska*, 79(1930), 179–190.
- Maruszewska, E. W. i Kołodziej, S. (2016). Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 440, 442–450.
- Masztalerz, M. (2013). Semiotyczne aspekty rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1(8), 257.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 481–531. doi: 10.1108/eum0000000004417
- Mathews, M. R. (2000). *The development of social and environmental accounting research 1995–2000*. Massey Research Online. (Discussion Paper Series No. 205, 1–45). Pobrane z <http://mro.massey.ac.nz/>
- Mathews, M. R. i Perera M. (1995). *Accounting theory and development*. Melbourne: Thomas Nelson.
- Matten, D. i Moon, J. (2008). “Implicit” and “explicit” CSR: A conceptual framework for a comparative understanding of corporate social responsibility. *Academy of management Review*, 33(2), 404–424. doi: 10.5465/amr.2008.31193458
- Mattessich, R. (1992). On the history of normative accounting theory: paradigm lost, Paradigm Regained?. W: *Collected Papers, The Sixth World Congress of Accounting Historians in Kyoto* (s. 937–973). Kyoto.

- Mattessich, R. (1994). Accounting as a cultural force: past, present and future. *The European Accounting Review*, 3(2).
- Mattessich, R. (1995). *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, CT and London: Quorum Books.
- Matuszak, Ł. (2015). Raportowanie o społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (CSR) za pomocą narzędzia legitymizacji przedsiębiorstw. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 112–134.
- Matuszak, Ł. i Różańska, E. (2017). Raportowanie CSR w piśmiennictwie naukowym – analiza bibliometryczna. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(88), 323–336.
- Matysiak, A. i Struś, M. (2015). Paradygmat zrównoważonego rozwoju. *Studia Ekonomiczne*, 213, 11–21.
- Mayr, S. i Ausweger, M. (2013). CSR-Strategien mittels CSR-Scorecard erfolgreich umsetzen. *Controlling & Management Review*, 57(4), 36–44.
- Messner, M., Becker, C., Schäffer, U. i Binder, C. (2008). Legitimacy and identity in Germanic management accounting research. *European Accounting Review*, 17(1), 129–159. doi: 10.1080/09638180701819808
- Meyer, J. W. i Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. doi: 10.1086/226550
- MG. (2013). Raportowanie danych pozafinansowych. Przewodnik dla przedsiębiorstw. Ministerstwo Gospodarki. Pobrane z https://www.mpit.gov.pl/media/15931/Raportowanie_Zintegrowane_Poradnik_2013.pdf
- Micherda, B. (2014). Polityka rachunkowości w systemie rachunkowości. *Studia Ekonomiczne*, 201, 193–204.
- Międzynarodowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych. Załącznik nr 6.2 do uchwały Nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r.
- Mikulska, T. i Michalczuk, G. (2015). Wykorzystanie modelu LBG do mierzenia efektywności zaangażowania społecznego przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 393–402.
- Mistry, V., Sharma, U. i Low, M. (2014). Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development: An exploratory study. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), 112–133. doi: 10.1108/par-06-2013-0052
- Montiel, I. (2008). Corporate social responsibility and corporate sustainability: Separate pasts, common futures. *Organization & Environment*, 21(3), 245–269. doi: 10.1177/1086026608321329
- Morgan, G. (1980). Paradigms, metaphors, and puzzle solving in organization theory. *Administrative Science Quarterly*, 25, 605–622. doi: 10.2307/2392283
- MSUA 3000 (Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000) Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych. Załącznik nr 3 do Komunikatu Nr 44/2014 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 listopada 2014 r. w sprawie publikacji dokumentów IAASB.
- Napiecek, R. (2013). Rachunek kosztów w zrównoważonej ocenie dokonań uczelni wyższej. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Narayan, A. (2014). The accounting and accountability challenges of implementing sustainability initiatives in public tertiary education organisations. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), 94–111. doi: 10.1108/par-07-2013-0072

- Ngulube, P., Mathipa, E. R. i Gumbo, M. T. (2015). Theoretical and conceptual frameworks in the social and management sciences. W: E. R. Mathipa i M. T. Gumbo (Eds.), *Addressing research challenges: making headway for developing researchers* (s. 43–66). Library and Information Association of South Africa.
- Nicholson, G., Pugliese, A. i Bezemer, P. J. (2017). Habitual accountability routines in the boardroom: how boards balance control and collaboration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 222–246. doi: 10.1108/aaaj-07-2015-2143
- Nikolaou, I. E. i Evangelinos, K. I. (2010). Classifying current social responsibility accounting methods for assisting a dialogue between business and society. *Social Responsibility Journal*, 6(4), 562–580. doi: 10.1108/17471111011083446
- Norris, G. i O'Dwyer, B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, 36(2), 173–196. doi: 10.1016/j.bar.2003.11.004
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Nowak, E. (2006). Geneza i istota strategicznego zarządzania kosztami. W: E. Nowak (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*. Kraków: Wydawnictwo Oficyna Ekonomiczna.
- Nowak, E. (2008). Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej. W: E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Nowak, E. (2013). Pomiar dokonań przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 289, 427–437.
- Nowak, E. i Nowak, M. (2005). O strategicznym zarządzaniu kosztami. W: D. Misińska (red.), *Finanse Bankowość Rachunkowość 3. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, 1062*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu.
- Nowak, M. (2015). Koncepcja etyki pomiaru osiągnięć w kontekście teorii interesariuszy. *Studia Ekonomiczne*, 245, 174–182.
- Nowak, W. (2007). *O konceptualnej podstawie sprawozdawczości finansowej. Perspektywa angloamerykańska*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Nowak, W. A. (2010). *Teoria sprawozdawczości finansowej: Perspektywa standardów rachunkowości*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Nowak, W. A. (2018). Financial reporting in the light of the systems approach and social sciences methodology. The conceptual frameworks perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 99 (155), 41–64. doi: 10.5604/01.3001.0012.2932
- O'Dwyer, B. i Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229. doi: 10.1016/j.bar.2005.01.005
- O'Dwyer, B., Owen, D. i Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52. doi: 10.1016/j.aos. 2011.01.002
- OECD. (2017). Measuring distance to the SDG targets. An assessment of where OECD countries stand. Pobrane z <http://www.oecd.org/sdd/OECD-Measuring-Distance-to-SDG-Targets.pdf>

- Orlitzky, M., Schmidt, F. L. i Rynes, S. L. (2003). Corporate social and financial performance: A meta-analysis. *Organization Studies*, 24(3), 403–441.
- Owen, D. (Ed.). (1992). *Green reporting: Accountancy and the challenge of the nineties*. London: Chapman and Hall.
- Owen, G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education: an International Journal*, 22(4), 340–356. doi: 10.1080/09639284.2013.817798
- Papuziński, A. (2006). Filozoficzne aspekty zrównoważonego rozwoju – wprowadzenie. *Problemy ekorozwoju*, 1(2), 25–32. doi: 10.21852/sem.2018.1.05
- Parker, L. D. (1986). Polemical themes in social accounting: a scenario for standard setting. *Advances in Public Interest Accounting*, 1, 67–93.
- Parsons, T. i Shils, E. A. (1962). Systems of action. W: T. Parsons i E. A. Shils (Eds.), *Toward a general theory of action* (s. 47–158). New York and Evanston: Harper & Row.
- Patten, D. M. (1991). Exposure, legitimacy, and social disclosure. *Journal of Accounting & Public Policy*, 10(4), 297–308. doi: 10.1016/0278-4254(91)90003-3
- Patten, D. M. (1992). Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 471–475. doi: 10.1016/0361-3682(92)90042-q
- Pawłowski, A. (2006). Wielowymiarowość rozwoju zrównoważonego. *Problemy Ekorozwoju: studia filozoficzno-socjologiczne*, 1(1), 23–32.
- Pearce, D. W. i Atkinson, G. D. (1993). Capital theory and the measurement of sustainable development: an indicator of “weak” sustainability”. *Ecological economics*, 8(2), 103. doi: 10.4324/9781315240084-15
- Peche, T. (1959). *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Gospodarcze.
- Peloza, J. (2009). The challenge of measuring financial impacts from investments in corporate social performance. *Journal of Management*, 35(6), 1518–1541.
- Perego, P. i Kolk, A. (2012). Multinationals’ accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. doi: 10.1007/s10551-012-1420-5
- Perks, R. W. (1993). *Accounting and society* (p. 2). London: Chapman & Hall.
- Perrini, F. i Tencati, A. (2006). Sustainability and stakeholder management: the need for new corporate performance evaluation and reporting systems. *Business Strategy and the Environment*, 15(5), 296–308. doi: 10.1002/bse.538
- Petcharat, N. i Mula, J. M. (2010a). *Can organizations meet their environment and social reporting obligations even in a financial crisis? Towards an effective sustainability management accounting system*. 2010 Global Business Conference Proceedings . Innovation Institute. https://eprints.usq.edu.au/18309/2/Petcharat_Mula_GBC_2010_AV.pdf
- Petcharat, N. i Mula, J. M. (2010b). *Sustainability Management Accounting System (SMAS): Towards a conceptual design for the manufacturing industry*. Proceedings of the 2010 AFAANZ Conference.
- Petruk, O. M., Legenchuk, S. F. i Koroliuk, N. M. (2013). Development of accounting theory in English-speaking countries: On the way to multi-paradigmatic discipline. *Облік і фінанси*, 3, 48–56.

- Piechocka-Kałużna, A. (2014). *Wykorzystanie metody teorii ugruntowanej w nauce rachunkowości na przykładzie badań nad prawdą w sprawozdawczości finansowej*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Pinkston, T. S. i Carroll, A. B. (1996). A retrospective examination of CSR orientations: Have they changed?. *Journal of Business Ethics*, 15(2), 199–206. doi: 10.1007/bf00705587
- Piontek, F. (1999a). Mechanizmy ekonomiczne stosowane w ochronie środowiska a kategoria efektywności. *Problemy Ekologii*, 3(6), 209–213.
- Piontek, F. (1999b). Metodyka oceny efektywności wydatkowania ekologicznych funduszy celowych. *Rocznik Ochrony Środowiska*, 1, 215–228.
- Piskalski, G. (2015). *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w polskich realiach. Teoria a praktyka*. Warszawa: Fundacja Centrum CSR.PL.
- Płachciak, A. (2011). Geneza idei rozwoju zrównoważonego. *Ekonomia*, 5(17), 231–248.
- Poskrobko, B. (2013). Paradygmat zrównoważonego rozwoju jako wiodący kanon w badaniu nowych obszarów ekonomii, *Ekonomia i Środowisko*, 3(46), 10–24.
- Pounder, B. (2010). A common framework for accounting standards. *Strategic Finance*, 92(5), 20.
- Preston, L. E. i O'Bannon, D. P. (1997). The corporate social-financial relationship: typology and analysis. *Business and Society*, 36(4), 419–429.
- PricewaterhouseCoopers. (2012). Integrated Reporting – The Future of Corporate Reporting, PricewaterhouseCoopers AG, <http://www.pwc.de>
- Przychodzeń, W. K. (2013). *Zrównoważone przedsiębiorstwo: teoria, praktyka, wycena, kształcenie*. Warszawa: Poltext.
- Pyatt, G. i Round, J. I. (1979). Accounting and fixed price multipliers in a social accounting matrix framework. *The Economic Journal*, 89(356), 850–873.
- Qian, W. i Burritt, R. (2008). The development of environmental management accounting: an institutional view. W: S. Schaltegger, M. Bennett, R. L. Burritt, i C. Jasch (Eds.), *Environmental management accounting for cleaner production* (s. 233–248). Dordrecht: Springer.
- Ramanathan, K. V. (1976). Toward a theory of corporate social accounting. *The Accounting Review*, 51(3), 516–28.
- Redclift, M. (2005). Sustainable development (1987–2005): an oxymoron comes of age. *Sustainable Development*, 13(4), 212–227. doi: 10.1002/sd.281
- Reimsbach, D., Hahn, R. i Gürtürk, A. (2018). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. *European Accounting Review*, 27(3), 559–581. doi: 10.1080/09638180.2016.1273787
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 120–134.
- Remlein, M. (2015). Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 149–166.
- Riahi-Belkaoui, A. (1996). *Accounting, a multiparadigmatic science*. Westport CT: Greenwood Publishing Group.
- Riahi-Belkaoui, A. (1999). *Corporate social awareness and financial outcomes*. Westport CT: Greenwood Publishing Group.

- Ribeiro, J. A. i Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111. doi: 10.1108/11766090610670640
- Roberts, J. i Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. doi: 10.1016/0361–3682(85)90005–4.
- Rogowska, B. (2015). Społeczny wymiar rachunkowości w świetle etyczno-normatywnych teorii. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa* (T. 2. Rachunkowość), 123–131. doi: 10.15611/pn.2015.396.13
- Rogowska, B. (2016). Etyczny aspekt teorii normatywnych rachunkowości. *Annales. Etyka w życiu gospodarczym*, 19(3), doi: 10.18778/1899–2226.19.3.09
- Rok, B. (2004). *Odpowiedzialny biznes w nieodpowiedzialnym świecie*. Warszawa: Forum Odpowiedzialnego Biznesu.
- Romanow, Z. (1989). Koszty społeczne działalności gospodarczej w teorii ekonomii. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, LI(4), 139–154.
- Romzek, B. S. i Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the public sector: lessons from the challenger tragedy. *Public Administration Review*, 227–238. doi: 10.2307/975901.
- Rosińska, M. (2008). Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa w oparciu o teorie instytucjonalne-koncepcja „instytucjonalizmu organizacyjnego przedsiębiorstw”. *Acta Universitatis Lodzianensis Folia Oeconomica*, 221, 257–275.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1221/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekzarządzania i audytu we Wspólnocie.
- Sadowski, J. (2014). Współczesne spojrzenie na instytucje: ewolucja pojęć, problem modelu aktora i poziomy analizy instytucjonalnej. *Przegląd Socjologiczny*, 63(3), 89–114.
- Salim, E. (2007). The paradigm of sustainable development. *OECD Sustainable Development Studies*, 25–29. doi: 10.1787/9789264019096–6-en
- Samelak, J. (2012). Rola rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 233, 100–109.
- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sands, J. i Lee, K.-H. (2013). Environmental and Sustainability Management Accounting (EMA) for advancing sustainability management. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9/2. doi: 10.1108/jaoc.2013.31509baa.001
- SASB. (2013). Conceptual Framework of the Sustainability Accounting Standards Board. Sustainability Accounting Standards Board. Pobrane z <https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2013/10/SASB-Conceptual-Framework-Final-Formatted-10-22-13.pdf>
- SASB. (2017). Conceptual Framework of the Sustainability Accounting Standards Board. Sustainability Accounting Standards Board.
- Sawicki, S. (2013). Zakres rachunkowości jako nauki. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 7 (127), 222. doi: 10.5604/16414381.1061657
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3–4), 301–321. doi: 10.1006/mare.1994.1019

- Schaltegger, S. i Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?. *Journal of World Business*, 45(4), 375–384. doi: 10.1016/j.jwb.2009.08.002
- Schaltegger, S. i Wagner, M. (2005). Current trends in environmental cost accounting – and its interaction with ecoefficiency performance measurement and indicators. W: *Implementing environmental management accounting: Status and challenges* (s. 45–62). Dordrecht: Springer.
- Schaltegger, S. i Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(1), 1–19.
- Schwartz, M. S. i Carroll, A. B. (2003). Corporate social responsibility: A three-domain approach. *Business ethics quarterly*, 13(4), 503–530. doi: 10.5840/beq200313435
- Sidorczuk, E. (2002). Rachunek kosztów pełnych jako narzędzie pomiaru rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie. W: G. Dobrzański (red.), *Aplikacyjne aspekty trwałego rozwoju* (s. 236–247). Białystok: Wydawnictwo Politechniki Białostockiej.
- Siebenhüner, B. (2000). Homo sustinens – towards a new conception of humans for the science of sustainability. *Ecological Economics*, 32(1), 15–25.
- SIN. (2017). Standard informacji niefinansowych. Pobrane z <https://standardy.org.pl/wpp-sndrd/wp-content/uploads/2017/10/SIN.pdf>
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 219–237. doi: 10.1016/0361–3682(93)e0003-y.
- Słodowa-Hełpa, M. (2013). *Rozwój zintegrowany: warunki, wymiary, wyzwania*. Warszawa: CeDeWu.
- Sobańska, I. (2003). Wpływ MSR na integrację rachunkowości: Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 13(69).
- Sobańska, I. (2012). Jedność systemu rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 179–190.
- Sojak, S. (2011). Rachunkowość przymiotnikowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 265–288.
- Staniek, Z. (2010). *Diversification of institutional economics*. Warsaw Forum of Economic Sociology, 1(1). Warszawa: Warsaw School of Economics.
- Stankiewicz, W. (2012). *Ekonomika instytucjonalna: zarys wykładu* (wyd. 3 uzup). Warszawa: Wydawnictwo Prywatnej Wyższej Szkoły Businessu i Administracji.
- Stefańska, M. (2013). Podstawy teoretyczne i ewolucja pojęcia społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR). *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 288, s. 198–211.
- Stępień, M. (2001). Idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw i jej wpływ na ewolucję rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 4(60), 177–195.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategy and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3). doi: 10.5465/amr.1995.9508080331
- Swarr, T. E., Hunkeler, D., Klöpffer, W., Pesonen, H. L., Citroth, A., Brent, A. C. i Pagan, R. (2011). Environmental life-cycle costing: a code of practice. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 16(5), 389–391. doi: 10.1007/s11367–011–0287–5

- Szadziewska, A. (2009). Koszty ochrony środowiska w systemie rachunku kosztów dużych przedsiębiorstw – wyniki badań ankietowych. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 4(1), 157–173.
- Szadziewska, A. (2013a). Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 4, 257–277.
- Szadziewska, A. (2013b). *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Szadziewska, A. (2014). Rachunkowość jako źródło informacji na temat realizacji strategii społecznej odpowiedzialności biznesu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 75(131), 95–123. doi: 10.5604/16414381.1098779
- Szadziewska, A. (2015). Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa*, 368 (T. 2. Rachunkowość), 141–149. doi: 10.15611/pn.2015.396.15
- Szadziewska, A. (2017). Raportowanie społecznej odpowiedzialności a praktyki greenwashing. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 478, 415–424. doi: 10.15611/pn.2017.478.38
- Szczypa, P. (2007). Rachunek ekonomiczny w ochronie środowiska: W: K. Małachowski (red.). *Gospodarka a środowisko i ekologia* (s. 105–137). Warszawa: CeDeWu.
- Szczypa, P. (2012). *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*. Warszawa: CeDeWu.pl
- Szot-Gabryś, T. (2010). Metodologiczne podstawy projektowania systemów pomiaru ekonomicznego w rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach*, 87, 179–199.
- Szot-Gabryś, T. (2013). *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*. Warszawa: Difin.
- Szychta, A. (1996). *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*. Warszawa: FRRwP.
- Szychta, A. (2003). Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 17(73), 121–143.
- Szychta, A. (2007). *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Szychta, A. (2010). Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 245–265.
- Szychta, A. (2011). Cechy współczesnych badań i teorii w dziedzinie rachunkowości zarządczej. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, 249, 11–35.
- Szychta, A. (2013). Podejścia do badań naukowych w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 243–259. doi: 10.5604/16414381.1061659
- Szychta, A. (2014). Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 80(136), 193–223. doi: 10.5604/16414381.1143468
- Szychta, A. (2015a). Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 176–188. doi: 10.15611/pn.2015.388.18

- Szychta, A. (2015b). Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 85(141). doi: 10.5604/16414381.1185421
- Szymańska, E. (2010). Efektywność przedsiębiorstw – definiowanie i pomiar. *Roczniki Nauk Rolniczych*, 97(2), 152–163.
- Śnieżek, E. M. (2008). *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych-krytyczna ocena i propozycja modelu*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Śnieżek, E., Krasodomska, J. i Szadziewska, A. (2018). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*. Wydawnictwo Jak.
- Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2014). Zintegrowane raportowanie biznesowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w dobie zrównoważonego rozwoju. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 91, 397–410.
- Świdarska, G. K. (2011). *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na zaufanie do rynków kapitałowych i organizacji gospodarczych*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Tinker, A. M., Merino, B. D. i Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167–200. doi: 10.1016/0361-3682(82)90019-8
- Turyna, J. (1997). *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Turyna, J. (2003). Ramy koncepcyjne sprawozdawczości finansowej według MSR i US GAAP. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 16(72), 92–118.
- Uchwała nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020.
- Uchwała nr 8/2015 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 8 grudnia 2015 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Załącznik Komunikatu nr 6 Ministra Finansów z dnia 30.12.2015 r.
- UNSD. (2001). *Environmental Management Accounting, Procedures and Principles*. United Nations Division for Sustainable Development, United Nations, New York. Pobrane z <http://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf>
- UNECE. (2017). *Conference of European Statisticians: Road map on Statistics for Sustainable Development Goals*, United Nations Economic Commission For Europe. New York and Geneva.
- UNEP. (2009). *Guidelines for Social Life Cycle Assessment of Products*. United Nations Environment Programme. Pobrane z http://www.unep.fr/shared/publications/pdf/DTIx1164xPA-guidelines_sLCA.pdf
- Unerman, J., Bebbington, J. i O'Dwyer, B. (2007a). Introduction to sustainability accounting and accountability, W: J. Unerman, J. Bebbington i B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability accounting and accountability*. London and New York: Routledge.
- United Nations. (1992). *Agenda 21*, United Nations Conference on Environment & Development, Rio de Janeiro, Brazil. Pobrane z <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>
- United Nations. (2014). *The Road to Dignity by 2030: Ending Poverty, Transforming All Lives and Protecting the Planet* New York. Pobrane z http://www.un.org/disabilities/documents/reports/SG_Synthesis_Report_Road_to_Dignity_by_2030.pdf

- United Nations. (2015a). *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*. Pobrane z http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf
- United Nations. (2015b). *Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*, A/RES/70/1. Pobrane z <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 755 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. 2001 Nr 62, poz. 627).
- Ustawa z dnia 6 lipca 2001 r. o zachowaniu narodowego charakteru strategicznych zasobów naturalnych kraju (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1235 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1073 ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1307 ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o krajowym systemie ekzarządzania i audytu (Dz. U. Nr 178, poz. 1060 ze zm.).
- Ustawą z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2015 r., poz. 1223 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 61).
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64–86. doi: 10.1108/11766090810856787
- Velte, P. i Stawinoga, M. (2017). Empirical research on corporate social responsibility assurance (CSRA): A literature review. *Journal of Business Economics*, 87(8), 1017–1066. doi: 10.1007/s11573–016–0844–2
- Verstegen, B. H. (2006). Relating the institutional approach in management accounting to institutional economics: an essay on dual-mode rationality. *Journal of Economic Issues*, 40(4), 1137–1151. doi: 10.1080/00213624.2006.11506978
- Viederman, S. (1994). *The economics of sustainability*. Challenges. New York: Jessie Smith Noyes Foundation.
- De Villiers, C. i Maroun, W. (2017). The future of sustainability accounting and integrated reporting. W: C. De Villiers i W. Maroun (Eds.), *Sustainability accounting and integrated reporting*. Abingdon: Routledge.
- De Villiers, C. i Staden, Ch. Van. (2014). Special issue on sustainability accounting. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), doi: 10.1108/PAR-09–2013–0090
- Votaw, D. (1972). Genius becomes rare: A comment on the doctrine of social responsibility Pt. I. *California Management Review*, 15(2), 25–31. doi: 10.2307/41164435
- Walińska, E. (2014). Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 803, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 66, 1–15.

- Walińska, E. (2016). Teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80)/2 (Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi), 193–205.
- Waddock, S. . i Graves, S. B. (1997). The corporate social performance-financial performance link. *Strategic Management Journal*, 18(4).
- Waniak-Michalak, H., Sapkauskienė, A. i Leitoniene, S. (2018). Do companies manipulate CSR information to retain legitimacy?. *Inżynierine Ekonomika-Engineering Economics*, 29(3), 352–360. doi: 10.5755/j01.ee.29.3.18946
- Wąsowska, A. i Pawłowski, M. (2011). Metody pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu-przegląd literatury. *Przegląd Organizacji*, 11, 14–17.
- Wąsowski, W. (2005). *Kreatywna rachunkowość: fałszowanie sprawozdań finansowych*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin.
- Weber, M. (2002). *Gospodarka i społeczeństwo. Zarys socjologii rozumiejącej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Weick, K. E. (1976). Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly*, 1–19. doi: 10.1007/978-3-642-27922-5_25
- Weisband, E. i Ebrahim, A. (2007). Introduction: forging global accountabilities, W: A. Ebrahi i E. Weisband (Eds.), *Global accountabilities: Participation, pluralism and public ethics* (s. 1–24). Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Williams, B. (1985). *Ethics and the limits of philosophy*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Wilmshurst, T. D. i Frost, G. R. (2000). Corporate environmental reporting: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(1), 10–26. doi: 10.1108/09513570010316126
- Wilmshurst, T. D. i Frost, G. R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment*, 10, 135–147. doi: 10.1002/bse.283
- Wiśniewska, J. (2015). Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa*, 396 (T. 2), 159–168.
- Wojciechowska, A. (2009). *Rachunek kosztów ochrony środowiska w zarządzaniu przedsiębiorstwem produkcyjnym*. Praca doktorska. Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu. Pobrane z <http://www.wbc.poznan.pl/dlibra/docmetadata?id=161623&from=publication>
- Wołkowski, J. (1984). Z praktyki rachunkowości społecznej w niektórych krajach kapitalistycznych. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, VII.
- Wood, D. J. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of management review*, 16(4), 691–718.
- Wood, R., Stadler, K., Bulavskaya, T., Lutter, S., Giljum, S., de Koning, A., ... Tukker, A. (2015). Global sustainability accounting – developing EXIOBASE for multi-regional footprint analysis. *Sustainability*, 7(1), 138–163. doi: 10.3390/su7010138
- Woźniak-Jęchorek, B. (2014). JR Commons vs. OE Williamson – dwie szkoły instytucjonalne i ich dorobek z punktu widzenia ekonomiki rynku pracy. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, XCII (92), 391–408.

- Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. i Oelschlaegel, J. (2004). The future of sustainability assurance. *ACCA Research Report*, 86, Certified Accountants Educational Trust, London.
- Zarzycka, E. (2013a). Teoria strukturacji A. Giddensa i jej wykorzystanie w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 73 (129), 147–162. doi: 10.5604/16414381.1075569
- Zarzycka, E. (2013b). Wykorzystanie teorii instytucjonalnej w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 70(126), 141–156. doi: 10.5604/16414381.1046310
- Zarzycka, E. (2016). *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej: wymiar krajowy i międzynarodowy*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2007). Podejście zarządcze w sprawozdawczości finansowej – segmenty operacyjne. W: W. Gabrusewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce* (T. 2: Rachunkowość zarządcza, s. 190–199). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2009). Innowacyjne podejścia do budżetowania a beyond budgeting. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 117, 178–190.
- Zyznarska-Dworczak B. (2012a). *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?* Warszawa: Wydawnictwo Difin.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2012b). Możliwości wykorzystania benchmarkingu do obiektywnej oceny efektywności procesów i przedsięwzięć rozwojowych w działalności gospodarczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 265, 448–455.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2014a). System rachunkowości zarządczej w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 5, 142–156.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2014b). Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 329, 334–341. doi: 10.15611/pn.2014.329.36
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015a). Rewizja finansowa wobec zmian w raportowaniu osiągnięć przedsiębiorstw. W: M. Remlein (red.), *Rachunkowość Warta Poznania – teoria, praktyka, polityka rachunkowości* (s. 251–258). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015b). Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1, 191–204.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015c). Zarządcza rachunkowość zrównoważona w świetle teorii legitymizacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 181–190. doi: 10.5604/16414381.1155824
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015d). Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 398, 500–508. doi: 10.15611/pn.2015.398.47
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016a). Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436, 307–315. doi: 10.15611/pn.2016.436.31
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016b). Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwości jej zewnętrznej weryfikacji. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 285, 218–227.

- Zyznarska-Dworczak, B. (2016c). Sustainable management accounting development perspectives in the light of alternative management accounting research. International Conference on Accounting, Finance and Financial Institutions. Theory Meets Practice: Abstract Book, 40.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2016d). Weryfikacja danych pozafinansowych w raportowaniu osiągnięć jednostek odpowiedzialnych społecznie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), 525–532. doi: 10.18276/frfu.2016.2.80/2–56
- Zyznarska-Dworczak, B. (2017). Determinants for the development of non-financial reporting and its external verification in the light of accounting theory and practice. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 5(6), 136–149. doi: 10.18559/soep.2017.6.8
- Zyznarska-Dworczak, B. (2018a). The development perspectives of sustainable management accounting in Central and Eastern European countries. *Sustainability*, 10(5), s. 1–21. doi: 10.3390/su10051445
- Zyznarska-Dworczak, B. (2018b). Legitimacy theory in management accounting research. *Problemy Zarządzania*, 1(72), 195–203. doi: 10.7172/1644–9584.72.12
- Zyznarska-Dworczak, B. (2018c). The reliability of integrated reporting. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 503, 494–502. doi: 10.15611/pn.2018.503.44
- Zyznarska-Dworczak, B. (2018d). A research note of potential scientific management accounting research area in CEECs. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 17(2), 252–265. doi: 10.24818/jamis.2018.02004

SPIS TABEL

1. Drogi popularyzujące koncepcję rozwoju zrównoważonego.....	19
2. Zestawienie definicji rozwoju zrównoważonego	29
3. Liczba publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	34
4. Cytowalność publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1999–2018.....	34
5. Przegląd statystyk cytowań artykułów dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	35
6. Obszary badawcze publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018	36
7. Zasady rozwoju zrównoważonego w przedsiębiorstwie	41
8. Znaczenie efektywności działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego	42
9. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	50
10. Obszary badawcze publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	51
11. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w kategorii <i>business economics</i> w bazie Web of Science w latach 1945–2018..	51
12. Przegląd statystyk cytowań publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	52
13. Statystyka cytowań publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1945–2018.....	54
14. Znaczenie rachunkowości ukierunkowanej na realizację rozwoju zrównoważonego.....	55
15. Terminy wykorzystywane w charakterystyce rachunkowości rozwoju zrównoważonego.....	66
16. Autorska propozycja trzech poziomów rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego.....	79
17. Zestawienie wybranych standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego	86
18. Zasady raportowania według GRI	89
19. Znaczenie kapitałów przedsiębiorstwa prezentowanych w raporcie zintegrowanym.	92
20. Znaczenie atestacji sprawozdań z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	96
21. Wykorzystanie standardów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w największych podmiotach na świecie w 2017 roku (w %).....	101

22. Odpowiedzialność za dane do raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw w krajach CEE i Zachodu (w %)	102
23. Wykorzystanie standardów sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i poziom jej atestacji w polskich przedsiębiorstwach w latach 2016–2018 (w %)	104
24. Znaczenie teorii pozytywnych w rachunkowości	113
25. Relacje między ujawnieniami CSR a wynikami finansowymi przedsiębiorstw	125
26. Determinanty heterogeniczności relacji między wynikami społeczno-środowiskowymi i finansowymi w badaniach naukowych	127
27. Charakterystyka teorii normatywnych	150
28. Zasady rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego	156
29. Określenia rachunkowości zarządczej w koncepcji rozwoju zrównoważonego	168
30. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zrównoważonym	173
31. Instrumenty rachunkowości wspierające realizację strategii rozwoju zrównoważonego	182
32. Znaczenie kosztów społecznych przedsiębiorstwa	206
33. Koszty środowiskowe w procesie decyzyjnym przedsiębiorstwa	207
34. Koszty oddziaływania społecznego w przedsiębiorstwie	209
35. Propozycja wydzielenia kosztów i przychodów ochrony środowiska w poszczególnych fazach cyklu życia	215
36. Założenia rachunkowości zarządczej jako systemu pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego	224
37. Schemat oceny efektywności dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego za pomocą strategicznej karty wyników zintegrowanej z benchmarkingiem	277
38. Wymiary i obszary potencjalnych badań w zakresie rachunkowości zrównoważonej przedsiębiorstwa	284

SPIS RYSUNKÓW

1. Podstawowe cele rozwoju zrównoważonego	22
2. Trend cytawalności publikacji dotyczących paradygmatu rozwoju zrównoważonego w latach 1999–2017	35
3. Liczba publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w kategorii <i>business economics</i> w bazie Web of Science w latach 1945–2018..	52
4. Cytawalność publikacji dotyczących rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego w latach 1965–2018.....	60
5. Sprawozdawczość z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego w latach 1993–2017.....	100
6. Atestacja sprawozdawczości z dokonań przedsiębiorstw na rzecz rozwoju zrównoważonego w latach 2005–2017.....	106
7. Determinanty strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa	175
8. Normatywne ujęcie rachunkowości zarządczej w zintegrowanym systemie pomiaru dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.....	202
9. Wzorcowe rozwiązanie zbilansowanej karty wyników w pomiarze dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego	218
10. Problemy badawcze zarządczej rachunkowości zrównoważonej w świetle badań alternatywnych	233
11. Integracja celów rachunkowości zrównoważonej jako podstawowego elementu jej ram koncepcyjnych.....	255
12. Schemat integrowania strategicznej karty wyników z budżetowaniem i benchmarkingiem.....	278

SUSTAINABILITY ACCOUNTING IN COGNITIVE AND THEORETICAL FRAMEWORK

Summary

Abstract: Accounting is a subject of continuous process of evolution. For years, its development has been stimulated by economic development as well as social and environmental development. In recent decades, the process of accounting evolution has gained a more dynamic pace, which was influenced in particular by the concept of sustainable development. The speed of changes in practical activities and scientific research in the field of sustainable development has not yet allowed to clearly indicate the role of accounting in this area. The considerations in this dissertation fill the existing research gap regarding the use of company's accounting due to its economic, social and environmental responsibility settlements. The author, after analyzing the premises of accounting development for the needs of reporting and management of a sustainable enterprise in the light of positive and normative theories, undertakes an attempt to conceptualize sustainability accounting. In constructing the conceptual framework, the author assumes that sustainability accounting can invariably be a normative base, mapping social and economic phenomena, including environmental protection, social impact and ethical rules for communicating information. The conceptual framework shows how to integrate sustainability accounting with the company's financial accounting system and management accounting system to generate financial and non-financial information about the degree of implementation of the rules for the sustainable development in an organization. The conceptual framework also creates the role of sustainability accounting in shaping social relations with the company's stakeholders. By properly targeting the institutionalization of rights and obligations of key stakeholders of the organization, as well as sanctioning norms and moral values in communicating achievements, the framework supports the actual legitimization of activities related to the implementation of the principles of sustainable development.

Keywords: sustainability, sustainable development, accounting, reporting, management, performance measurement, sustainability accounting.

Praca dr B. Zyznarskiej-Dworczak dotyczy aktualnej i istotnej problematyki współczesnej rachunkowości. Temat został trafnie dobrany, gdyż interesuje on nie tylko teoretyków, ale także praktyków rachunkowości. Problematyka rachunkowości w jednostce działającej na rzecz zrównoważonego rozwoju zyskała na popularności w ostatnich latach, dlatego recenzowana praca ma w dużym stopniu nowatorski charakter.

Z recenzji prof. dr. hab. Edwarda Nowaka

Temat podjęty przez Autorkę należy uznać za bardzo ważny i aktualny zarówno dla teorii, jak i praktyki rachunkowości. Przede wszystkim chcę podkreślić, że problematyka podjęta w monografii należy do wciąż niedostatecznie zbadanego obszaru badawczego, w szczególności na gruncie polskim. Recenzowana praca jest pierwszą publikacją w Polsce, która prezentuje ukierunkowanie rozwoju rachunkowości na pomiar dokonań przedsiębiorstwa we wszystkich obszarach rozwoju zrównoważonego. [...] W pracy podjęto ambitną próbę stworzenia ram koncepcyjnych rachunkowości zrównoważonej. [...] Autorka wskazała potencjalne obszary przyszłych badań w zakresie oddziaływania paradygmatu rozwoju zrównoważonego na rachunkowość.

Z recenzji dr hab. Arlety Szadziwskiej

