

Wioletta Baran

Monika Raulinajtys-Grzybek

Mariusz Karwowski

Merytoryczna pojemność rachunkowości zarządczej a raportowanie zrównoważonego rozwoju

Streszczenie

Cel: Weryfikacja użyteczności rachunkowości zarządczej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju.

Metodyka badań: System informacyjny rachunkowości zarządczej został opisany z wykorzystaniem standardów GMAP. Zakres informacji dla potrzeb raportowania zrównoważonego rozwoju został określony na podstawie standardów GRI. W badaniu empirycznym wykorzystano metodę delficką.

Wioletta Baran, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa, e-mail: wbaran1@sgh.waw.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1169-2343>.

Monika Raulinajtys-Grzybek, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa, e-mail: mrauli@sgh.waw.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2451-8061>.

Mariusz Karwowski, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa, e-mail: mkarwo@sgh.waw.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>.

Artykuł udostępniany na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0); <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Wyniki badań: W toku badań najwyżej oceniono znaczenie rachunkowości zarządczej w raportowaniu działalności organizacji i jej interesariuszy oraz bezpośredniego wpływu ekonomicznego na otoczenie, nieco niżej – w raportowaniu warunków pracy i wpływu na lokalną społeczność, a w pozostałych obszarach na „dość istotnym” poziomie.

Wnioski: Rachunkowość zarządcza może być użyteczna w raportowaniu zrównoważonego rozwoju określonym na podstawie standardów GRI.

Wkład w rozwój dyscypliny: Wskazanie użyteczności rachunkowości zarządczej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju, co jest ważne z punktu widzenia teorii systemów społecznych, w której wciąż jest to temat w małym stopniu opisany, jak również praktyki, szczególnie wielkich organizacji światowych coraz częściej wykorzystujących w tym obszarze zmodyfikowane narzędzia rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, zrównoważony rozwój, GRI, GMAP.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, Q01.

1. Wprowadzenie

Współczesne przedsiębiorstwa coraz częściej komunikują zewnętrznym interesariuszom swoje działania na rzecz zrównoważonego rozwoju. Informacje na temat wpływu, jaki przedsiębiorstwo wywiera na środowisko, pracowników, lokalne otoczenie oraz innych interesariuszy, mają coraz większe znaczenie nie tylko dla inwestorów, ale również pozostałych odbiorców informacji publikowanych w raportach rocznych.

Konieczność systematycznego raportowania informacji przekłada się na kształt systemów informacyjnych funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Podstawowym źródłem danych dla sprawozdań finansowych jest rachunkowość finansowa. Uzupełniające informacje w raportach rocznych coraz częściej dotyczą informacji o charakterze niefinansowym. Informacje te stały się kluczowe w kontekście oceny krytycznych czynników sukcesu, będących wyznacznikami tworzonej wartości przez różne organizacje. Ich źródłem są systemy informacyjne rachunkowości zarządczej, których pierwotnym celem było dostarczenie informacji do podejmowania i wspierania procesu zarządzania (Lucey 1992, Turyna 1997, Kaplan i Atkinson 1998, Drury 2000, Nowak 2003), a aktualnym – także współudział zarówno w formułowaniu, jak i wdrażaniu strategii organizacji (IMA 2008). Na znaczenie systemu rachunkowości zarządczej w praktyce wielkich organizacji światowych jako źródła informacji pozwalających ocenić interesariuszom poziom świadomości ekologicznej i odpowiedzialności społecznej organizacji zwróciły uwagę I. Sobańska i E. Walińska (2018). To zjawisko w rachunkowości można traktować jako przejaw epokowej zmiany polegającej na silniejszej integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (por. Truant, Culasso i Argento 2019).

Zmiana roli systemów rachunkowości zarządczej ciągle jest jednak dość intuicyjna i w niewielkim stopniu opisana w literaturze, choć jak zaznaczyły I. Sobańska

i E. Walińska (2018), w kontekście raportowania zrównoważonego rozwoju jest ważna z perspektywy teorii systemów społecznych. C. De Villiers, L. Rinaldi i J. Unerman (2014) przeprowadzili syntezę spostrzeżeń dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju i w zakresie rachunkowości zarządczej zauważyli, że choć *balanced scorecard* ma charakter pozafinansowy i wybiegający w przyszłość, to niekoniecznie dotyczy zagadnień objętych zakresem tego raportowania. Z kolei W. Stubbs i C. Higgins (2014) zbadali, czy raportowanie zintegrowane w Australii na wczesnym etapie jego wykorzystania stymuluje rozwój innowacyjnych mechanizmów ujawniania informacji. Zauważyli m.in. występowanie tzw. podejścia *outside-in*, charakteryzującego się dostosowaniem wewnętrznych procesów sprawozdawczych do zewnętrznych standardów sprawozdawczych, jakimi są GRI. Takie podejście obejmuje proces dialogu z interesariuszami, identyfikację kluczowych dla nich tematów oraz monitorowanie, zbieranie i raportowanie wyników.

Zakres informacji istotnych z punktu widzenia raportowania informacji o wpływie przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój jest ujęty w GRI. Z kolei dobre praktyki rachunkowości zarządczej opisują standardy GMAP. Celem artykułu jest weryfikacja użyteczności rachunkowości zarządczej w procesie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Zrealizowane badanie empiryczne było podporządkowane odpowiedzi na pytanie badawcze, które obszary wykorzystania rachunkowości zarządczej są istotne dla raportowania poszczególnych aspektów zrównoważonego rozwoju. Obszary wykorzystania rachunkowości zarządczej zostały opisane z wykorzystaniem cech wskazywanych w standardach GMAP. Zakres informacji wymaganych dla potrzeb raportowania wpływu na zrównoważony rozwój został określony na podstawie standardów GRI.

Dotychczas w polskiej literaturze występuje niewiele badań eksplorujących znaczenie rachunkowości zarządczej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju, co było przyczyną podjęcia tego tematu badawczego. Ponadto badania, których wyniki zaprezentowano w artykule, są próbą bardziej kompleksowego podejścia do omawianego zagadnienia i mogą stanowić również punkt wyjścia do dalszych, bardziej pogłębionych studiów w tym zakresie.

2. Podstawy teoretyczne

Uzasadnienie wykorzystania rachunkowości zarządczej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju wynika niejako naturalnie z jej ewolucji, która ma miejsce pod wpływem działań społeczno-gospodarczych, politycznych i kulturowych (Szychta 2016). Wpisuje się ponadto w aktualną jej definicję, w świetle której konieczna jest jej koncentracja na istotnych decyzyjnie, poza finansowymi, także niefinansowych informacjach wykorzystywanych w celu tworzenia i utrzymania wartości dla organizacji (AIC 2014, Szychta 2018). W aplikacyjnym wymiarze

wynika m.in. z jej istoty jako systemu informacyjnego, który poza tym, że obejmuje proces pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (Horngren, Foster i Datar 1991, Jaruga, Nowak i Szychta 2001, Williams i in. 2008), wykorzystywany jest w formułowaniu i wdrażaniu strategii, której element stanowić może podejmowanie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Rezultaty tych działań, wpisujące się w istotę zrównoważonego rozwoju, tj. zaspokajanie potrzeb obecnego pokolenia bez umniejszania możliwości zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń (*Kolejne kroki...* 2016), w tym w efekty realizacji przyjętej strategii, mogą stanowić istotny element wartości dla danej organizacji. Udział w jej tworzeniu i utrzymaniu ujęto w aspekcie nowo zdefiniowanego celu rachunkowości zarządczej oraz w określonym zestawie zasad (tabela 1). To uniwersalne podejście do rachunkowości zarządczej stanowi istotny argument za wykorzystaniem tego systemu w raportowaniu zrównoważonego rozwoju. Sprzyjają temu GMAP i zdefiniowane w aspekcie ich zastosowania rezultaty.

Tabela 1. Globalne zasady rachunkowości zarządczej (GMAP)

| Zasady rachunkowości zarządczej | Rezultaty |
|--|-----------------------|
| 1. Komunikacja dostarcza istotnych wniosków | oddziaływanie |
| 2. Informacje są istotne | istotność |
| 3. Zarządzanie tworzy zaufanie – efektywność wykorzystania zasobów | zaufanie/powiernictwo |
| 4. Analizowany jest wpływ na wartość | wartość |

Źródło: opracowanie własne na podstawie (AIC 2014, s. 3–5).

W świetle zaprezentowanych zasad osiągnięcie celu rachunkowości zarządczej, za który przyjęto udział w tworzeniu oraz utrzymaniu wartości, wymaga dobrej znajomości modelu biznesu danej organizacji oraz trzech czynników sukcesu w ich stosowaniu (AIC 2014, s. 8–15), tj.:

- zrozumienia potrzeby stosowania rachunkowości zarządczej w organizacji w celu osiągnięcia trwałego sukcesu,
- wykorzystania technik i narzędzi stosownie do zmieniających się warunków i celu funkcjonowania organizacji,
- prawidłowej diagnostyki obszarów wymagających poprawy.

Na potrzeby prowadzonych badań przyjęto, że rachunkowość zarządcza jest użyteczna w procesie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Wartość, którą dana organizacja może stworzyć, a następnie podejmować działania w celu jej utrzymania, może wpisywać się w wytyczne GRI. Nawet niezamierzony udział danej organizacji w działaniach na rzecz zrównoważonego rozwoju może skutkować obowiązkiem raportowania kwestii ekonomicznych,

społecznych i środowiskowych. Źródło informacji w realizacji tego obowiązku może stanowić system rachunkowości zarządczej.

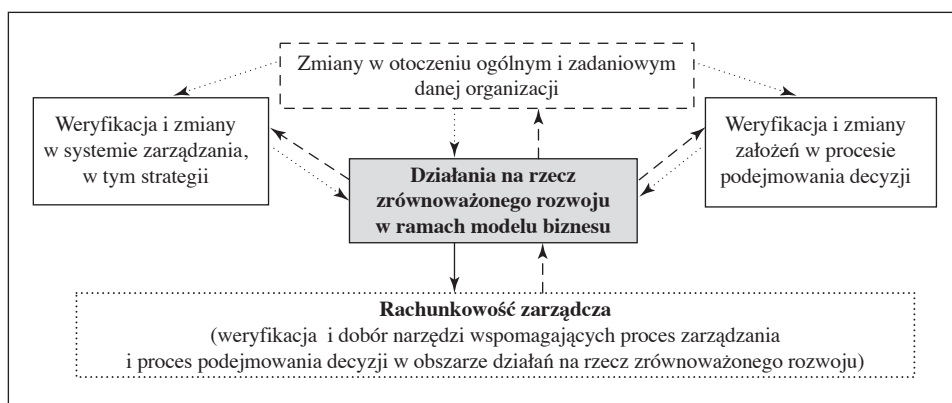
Obecnie obowiązujące standardy GRI z 2016 r., uważane za najbardziej kompleksowe spośród wszystkich międzynarodowych standardów, określają zasady i wskaźniki, które organizacje mogą stosować do mierzenia i raportowania swoich wyników gospodarczych, środowiskowych i społecznych w zakresie zrównoważonego rozwoju (Karwowski, Raulinajtys-Grzybek i Chróstny 2020). Zawartość GRI stanowi istotny wyznacznik do zaprojektowania systemu rachunkowości zarządczej. W strukturze standardów GRI ujęto trzy uniwersalne standardy (GRI 101–103) do zastosowania przez każdą organizację, która przygotowuje raport zrównoważonego rozwoju. Organizacje stosują ponadto standardy tematyczne, aby raportować istotne tematy ekonomiczne (GRI 200), środowiskowe (GRI 300) i społeczne (GRI 400). W zależności od organizacji odmiennie kształtuje się wykorzystanie tych wytycznych, co w konsekwencji determinuje indywidualną zawartość raportu dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

Tabela 2. Pojemność informacyjna GRI determinująca indywidualne raporty

| Normy GRI | Pojemność informacyjna |
|-----------------------|--|
| Standardy uniwersalne | |
| GRI 101 | <ul style="list-style-type: none"> – stanowi punkt wyjścia do korzystania ze standardów w celu raportowania o skutkach ekonomicznych, środowiskowych i społecznych – przedstawia zasady raportowania do definiowania treści raportu i jakości raportu |
| GRI 102 | <ul style="list-style-type: none"> – służy do zgłaszania informacji kontekstowych na temat organizacji i jej praktyk raportowania zrównoważonego rozwoju – stanowi kontekst dla późniejszych, bardziej szczegółowych raportów z wykorzystaniem innych standardów – wspiera interesariuszy w rozumieniu charakteru organizacji oraz jej wpływu na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo |
| GRI 103 | <ul style="list-style-type: none"> – określa wymagania sprawozdawcze dotyczące podejścia, które organizacja stosuje do zarządzania istotnym tematem – umożliwia organizacji wyjaśnienie, w jaki sposób zarządza wpływem gospodarczym, środowiskowym i społecznym związanym z istotnymi tematami |
| Standardy tematyczne | |
| GRI 200 | <ul style="list-style-type: none"> – dotyczy raportowania informacji istotnych zagadnień ekonomicznych, oddziaływania organizacji w tym obszarze – zawiera 6 szczegółowych GRI |
| GRI 300 | <ul style="list-style-type: none"> – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami środowiskowymi – zawiera 8 szczegółowych GRI |
| GRI 400 | <ul style="list-style-type: none"> – dotyczy raportowania informacji o istotnych oddziaływaniach organizacji związanych z tematami społecznymi – zawiera 19 szczegółowych GRI |

Źródło: opracowanie własne na podstawie (GRI 2016).

Mając na uwadze cel niniejszego opracowania, w projektowaniu systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej należy uwzględnić m.in. wymogi informacyjne norm GRI (tabela 2). W kontekście GRI, w danej organizacji, powinna mieć miejsce identyfikacja działań realizowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju. Ich wyodrębnienie, określenie sposobu realizacji, przyporządkowanie zasobów, w tym strumieni kosztów oraz przychodów, czy też innych korzyści, które działania te mogą wygenerować, oraz skutków, które ze sobą niosą, sprawia, że wyodrębniony zostanie model biznesu¹. Jego przyjęcie w organizacji, określenie w jego ramach zewnętrznych i wewnętrznych relacji, uwzględnienie zmieniających się warunków zewnętrznych otoczenia, a w efekcie sformułowanie odpowiedniej strategii, wymagać będzie dostosowania do tak zdefiniowanego modelu biznesu systemu rachunkowości zarządczej (rys. 1).



Rys. 1. Zasilanie informacyjne działań na rzecz zrównoważonego rozwoju

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Baran 2017, s. 336).

Wyznacznik możliwości zaspokojenia potrzeb informacyjnych w ramach GRI stanowić może zdefiniowana w standardach GMAP wartość wnoszona do organizacji w wybranych obszarach (tabela 3).

W osiągnięciu celu rachunkowości zarządczej, jakim jest tworzenie i utrzymanie wartości, także w kontekście wsparcia informacyjnego działań na rzecz raportowania zrównoważonego rozwoju, należy przede wszystkim kierować się zasadami GMAP (por. tabela 1) dotyczącymi m.in. (AIC 2014, s. 11–12):

– efektywnego zarządzania zasobami zapewniającego zrównoważony rozwój, z udziałem kompetentnego i uczciwego personelu (zasada „zarządzanie tworzy zaufanie”),

¹ W świetle literatury przedmiotu dotyczącej modelu biznesu wskazuje się, że w ramach jednej organizacji możliwe jest funkcjonowanie więcej niż jednego modelu biznesu (Karwowski 2018).

– analiz różnych scenariuszy w realizacji przyjętego modelu biznesu w kontekście możliwej do wygenerowania wartości poprzez wskazywanie związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy danymi wejściowymi do analizy i uzyskanymi wynikami, w tym oceny wpływu szans i zagrożeń na tworzoną wartość (zasada „analizowany jest wpływ na wartość”).

Tabela 3. Wybrane obszary wykorzystania rachunkowości zarządczej

| Obszar wykorzystania rachunkowości zarządczej | Wartość wnoszona do organizacji | Wybrane zagadnienia GRI* |
|---|---|---|
| Transformacja i zarządzanie kosztami | Zapewnienie zwiększonej konkurencyjności organizacji osiągniętej dzięki ustanowieniu przejrzystej, „szczupłej” kultury i inwestowaniu w innowacyjne dobra i usługi | 301-306, 413-1, 414-1 |
| Relacje z interesariuszami ^a (Raportowanie zewnętrzne) | Wsparcie organizacji w kontaktach z szeroką bazą interesariuszy i w tłumaczeniu strategii organizacji, modelu biznesu oraz osiąganych rezultatów | 102-1-102-7, 102-29-102-31, 102-40-102-42, 102-54, 102-44, 201-1, 201-2, 202-2, 202-3 |
| Strategia finansowa | Zapewnienie, że wymogi kapitałowe organizacji są bilansowane z oczekiwaniami właścicieli i innych interesariuszy. Projekty inwestycyjne są dogłębnie oceniane, dynamicznie wdrażane oraz właściwie zarządzane | 102-35, 201-4, 203-1, 204-1, 303-2, 412-3 |
| Kontrola wewnętrzna | Zabezpieczenie środków trwałych i wartości niematerialnych oraz właściwe rozliczenie zasobów finansowych i niefinansowych | 102-20, 201-4, 301-303, 401 |
| Ocena inwestycji | Ustalanie priorytetów w zakresie dostępnych opcji tworzących wartość dla interesariuszy i unikanie tych, których wartość będzie ulegała degradacji | 102-29, 201-1, 201-2, 203-1, 203-2, 301-2, 301-3, 302-5, 303-2, 305-5, 404-2, 412-3 |
| Zarządzanie i kontrola budżetowania | Zestawianie osiągniętych i przewidywanych rezultatów oraz podejmowanie działań doskonalących | 201-1, 201-2, 203-2, 204-1, 302-4, 305-5, 403-8, 404-1, 404-3, 405-2 |
| Podejmowanie decyzji produktowych i cenowych | Rozwijanie dochodowości dóbr i usług, co pomaga w lokowaniu na docelowym rynku | 102-2, 302-5, 304-2, 308-2, 414-2, 416-1, 416-2, 417 |
| Zarządzanie projektami | Zapewnienie kontroli nad projektami w celu zwiększenia szans osiągnięcia z nich korzyści przy minimalnym ryzyku | 201-4, 203-1, 302-5, 303-2, 305-5, 404-2, 413-1 |
| Zapewnienie zgodności z przepisami | Ochrona tworzonej wartości i unikanie strat poprzez unikanie kosztów związanych z działaniami egzekucyjnymi | 102-11, 102-54, 201-3, 205-3, 206-1, 307-1, 419-1 |

cd. tabeli 3

| Obszar wykorzystania rachunkowości zarządczej | Wartość wnoszona do organizacji | Wybrane zagadnienia GRI* |
|---|---|---|
| Zarządzanie zasobami | Wydajne i efektywne zarządzanie transformacyjnym lub ciągłym doskonaleniem produktów i procesów | 102-9, 102-35, 201-2, 202-2, 302-4, 303-2, 401-1, 403-1 |
| Zarządzanie ryzykiem | Reakcja na niepewność poprzez zwiększenie prawdopodobieństwa sukcesu i redukcję ryzyka porażki w realizacji strategii i oczekiwań interesariuszy | 102-15, 102-25, 102-29, 102-30, 201-2, 205-1, 205-2, 308-2, 403-2, 403-7, 403-9, 413-2, 414-2 |
| Strategiczna polityka podatkowa | Świadomość istnienia legislatywy podatkowej w zakresie prowadzonej działalności oraz następstw prawa podatkowego | 201-2, 201-3, 203-2, 307-1, 419-1 |
| Zarządzanie zasobami pieniężnymi i finansami | Posiadanie wystarczających zasobów pieniężnych do uregulowania zobowiązań i finansowania priorytetowych działań. Zapewnienie zarządzania ryzykiem w obszarach organizacyjnych podatnych na fluktuację kursów walutowych | 201-1, 201-3, 201-4, 401-3, 403-7, 404-2 |

* Lista szczegółowych zagadnień: (GRI 2016).

^a Na potrzeby badania obszar według GMAP „Raportowanie zewnętrzne” przemianowano, mając na uwadze tworzoną w jego aspekcie wartość.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (AIC 2014, s. 25–27; GRI 2016).

W ramach zasad GMAP istotne będą ponadto aspekty dotyczące komunikowania informacji, których rezultatem powinno być oddziaływanie przejawiające się w podejmowaniu konkretnych decyzji (zasada „komunikacja dostarcza istotnych wniosków”)². Dodatkowo także zasada „informacje są istotne”, zapewniająca tworzenie oczekiwanej wartości w rezultacie podejmowanych działań.

Komunikacja dostarczająca istotnych wniosków bezpośrednio wpisuje się w „raportowanie zewnętrzne” wskazane wśród obszarów wykorzystania rachunkowości zarządczej (tabela 3). Z racji istoty systemu informacyjnego należy jednak oczekiwać, że będzie miała miejsce w każdym obszarze, na wszystkich szczeblach organizacji oraz na wszystkich etapach podejmowania decyzji.

Aby proces informacyjny można było uznać za skuteczny, niezbędna jest realizacja zasady określonej jako „informacje są istotne”. Właściwość ta, w stosunku do każdego rodzaju informacji, wymaga zachowania równowagi pomiędzy trzema głównymi cechami informacji. Informacja według GMAP powinna w odpowied-

² Aspekty dotyczące komunikacji obecne są w samej definicji rachunkowości zarządczej. Oddają one istotę rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego; por. (AIC 2014, s. 8).

nich proporcjach uwzględniać informacje historyczne, bieżące i perspektywne (*time related*), wykorzystywać zewnętrzne i wewnętrzne źródła informacji, w tym systemy finansowe i operacyjne (*boundary related*) oraz odpowiednią strukturę danych finansowych, niefinansowych i jakościowych (*data related*) (AIC 2014, s. 10–11).

Ostatecznie należy przyjąć, że sprawne funkcjonowanie systemu rachunkowości zarządczej, w tym w jego ramach komunikacji, wymaga działania sprzężenia zwrotnego zapewniającego kontrolę efektywności procesu informacyjnego (tabela 4). W skutecznej komunikacji, poza merytoryczną weryfikacją dostarczanej informacji zarządczej, niezbędna jest ciągła weryfikacja potrzeb użytkowników informacji, powiązanie strategicznych celów organizacji z działaniami na rzecz zrównoważonego rozwoju, a także komunikowanie ryzyka związanego z osiągnięciem celów strategicznych (AIC 2014, s. 20).

Tabela 4. Komunikacja w systemie informacyjnym rachunkowości zarządczej wspierającym raportowanie na rzecz zrównoważonego rozwoju

| Wejście systemu – źródło komunikatu | Proces informacyjny | Wyjście systemu – odbiorcy komunikatu |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> – identyfikacja potrzeb informacyjnych interesariuszy w aspekcie działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju – gromadzenie istotnych danych wynikających z pojemności informacyjnej norm GRI | <ul style="list-style-type: none"> – dobór narzędzi rachunkowości zarządczej – pomiar, ocena i analiza działań – przygotowanie i interpretacja informacji zarządczej – koordynacja i motywowanie do realizacji działań – wyeliminowanie informacji nieistotnych | <ul style="list-style-type: none"> – dostosowanie poziomu szczegółowości i sposobu komunikacji do odbiorców raportu informacji – informacje prezentowane w kontekście ich wpływu na cele zdefiniowane w ramach wyodrębnionego modelu biznesu – upowszechnianie informacji |
| <p>Kontrola efektywności procesu:</p> <p>Ciągłe doskonalenie procesu informacyjnego, poprzez badanie rozumienia potrzeb interesariuszy, o działaniach na rzecz zrównoważonego rozwoju:</p> <ul style="list-style-type: none"> – czy informacja zarządcza zawiera ocenę prognoz efektywności? – czy informacja zarządcza zawiera ocenę efektywności i wydajności (ekonomicznej)? – czy informacja zarządcza zawiera ocenę alternatywnych planów? – czy informacja zarządcza zawiera recenzje powdrożeniowe? | | |

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Baran 2017; AIC 2014, s. 9–11).

W ramach tak projektowanego systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej możliwe staje się osiągnięcie przyjętego celu, jakim jest budowanie i utrzymanie indywidualnie zdefiniowanej przez organizację wartości. W ślad za tym możliwe staje się także skuteczne komunikowanie dokonań. Zatem rachunkowość zarządcza, jak wynika z przeprowadzonych rozważań, oferuje wsparcie

informacyjne dla różnych obszarów, stosownie do zidentyfikowanych w nich potrzeb informacyjnych. Obszarem, który system ten może zasilić informacyjnie, jest także raportowanie zrównoważonego rozwoju.

3. Metodyka badania

W toku badania zweryfikowano, jakie znaczenie dla raportowania poszczególnych obszarów wymaganych przez standardy tematyczne GRI (opisywane w ramach GRI 100, 200, 300 i 400) mają obszary rachunkowości zarządczej, które opisano z wykorzystaniem 14 standardów GMAP.

Standardy GRI pogrupowano tematycznie na następujące kategorie:

- działalność organizacji i jej interesariusze (GRI 102–103)³,
- bezpośredni wpływ ekonomiczny (GRI 201–202),
- pośredni wpływ ekonomiczny (GRI 203–204),
- działania antykorupcyjne (GRI 205–206),
- zużycie surowców (GRI 301–304),
- zanieczyszczanie środowiska (GRI 305–308),
- warunki pracy (GRI 401–407),
- zatrudnianie ludności lokalnej (GRI 408–412),
- wpływ na lokalną społeczność – w tym klientów i dostawców (GRI 413–419).

Przygotowano kwestionariusz, w którym zapytano o znaczenie poszczególnych obszarów wykorzystania rachunkowości zarządczej dla przygotowania informacji wymaganej przez konkretne standardy GRI. Znaczenie każdego z obszarów rachunkowości zarządczej dla raportowania każdej z wyżej wymienionych kategorii informacji na temat zrównoważonego rozwoju oceniono w 3-stopniowej skali Likerta, gdzie 0 oznacza „zupełnie nieistotne”, 1 – „dość istotne”, a 2 – „bardzo istotne”.

W badaniu wykorzystano metodę delficką. Kwestionariusz skierowano do ośmiu ekspertów, pracowników naukowych zajmujących się zawodowo problematyką rachunkowości zarządczej i sprawozdawczości zewnętrznej. Każdy z autorów indywidualnie, bez konsultacji z pozostałymi, wypełnił kwestionariusz (zob. załącznik).

³ GRI 101 dotyczy podstawowych informacji i jest punktem wyjścia do opisu kolejnych standardów, dlatego został pominięty w tej klasyfikacji.

4. Wyniki badania

Ekspertci dokonali oceny znaczenia obszarów rachunkowości zarządczej dla raportowania poszczególnych informacji dotyczących wpływu przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój. W tabeli 5 przedstawiono syntetyczną ocenę wszystkich obszarów rachunkowości zarządczej – wyciągnięto w tym celu średnią ze wszystkich odpowiedzi ekspertów dotyczących znaczenia dowolnego obszaru rachunkowości zarządczej dla obszaru wymaganego przez GRI.

Tabela 5. Ogólne znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji dotyczących wpływu przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój

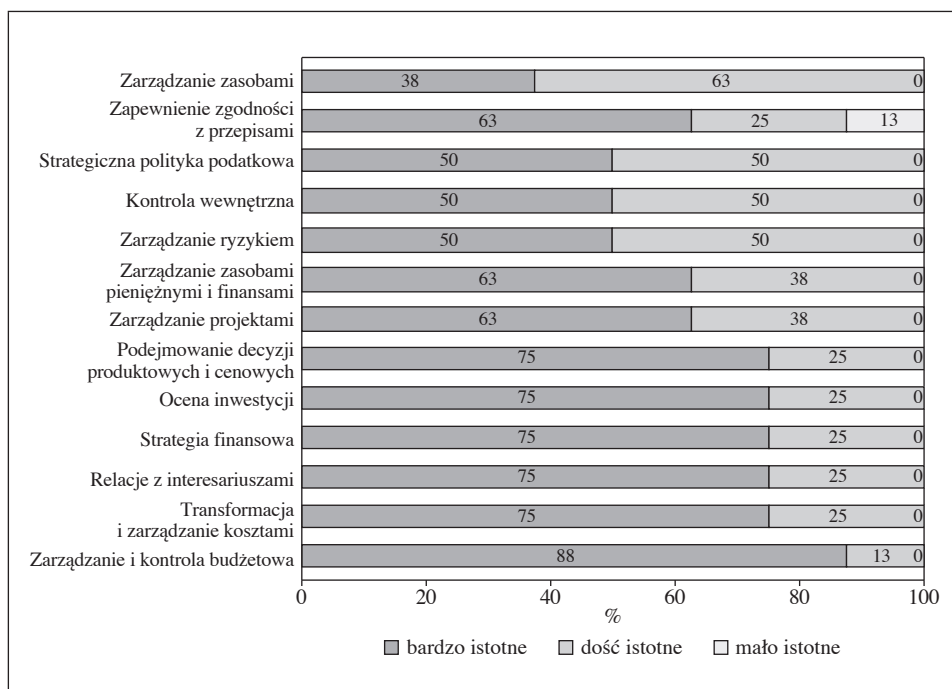
| Obszar wymagany przez GRI | Średnia ocen | Odchylenie standardowe |
|---|--------------|------------------------|
| Działalność organizacji i jej interesariusze | 1,63 | 0,51 |
| Bezpośredni wpływ ekonomiczny na otoczenie | 1,34 | 0,69 |
| Pośredni wpływ ekonomiczny na otoczenie | 1,02 | 0,70 |
| Działania antykorupcyjne | 0,91 | 0,71 |
| Zużycie surowców | 0,97 | 0,56 |
| Zanieczyszczanie środowiska | 0,91 | 0,57 |
| Warunki pracy | 1,25 | 0,81 |
| Zatrudnianie ludności lokalnej | 0,92 | 0,70 |
| Wpływ na lokalną społeczność – w tym klientów i dostawców | 1,25 | 0,54 |

Źródło: opracowanie własne.

Najwyżej oceniono znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji o działalności organizacji i jej interesariuszach oraz o bezpośrednim wpływie ekonomicznym na otoczenie (średnio na 1,63 i 1,34 w skali 0–2). Nieco niżej (na poziomie 1,25) oceniono znaczenie tych informacji dla raportowania warunków pracy i wpływu na lokalną społeczność. W pozostałych obszarach znaczenie rachunkowości zarządczej zostało ocenione na poziomie „dość istotnym” (średnia ok. 1,00) – były to pośredni wpływ ekonomiczny, działania antykorupcyjne, zużycie surowców, zanieczyszczanie środowiska oraz zatrudnianie ludności lokalnej. W dalszej części przedstawiono szczegółowe odpowiedzi dotyczące każdego z obszarów, prezentując je w kolejności istotności rachunkowości zarządczej dla raportowanych informacji.

Z całą pewnością wysoka ocena znaczenia rachunkowości zarządczej w procesie raportowania informacji dotyczących obszaru „działalność organizacji i jej interesariusze” (GRI 102–103) wynika z tego, że dostarczanie informacji o działalności organizacji jest jednym z podstawowych celów tego systemu informacyj-

nego. Ujawnienia w tym obszarze dotyczą działalności organizacji, jej klientów, dostawców oraz produktów, a także interesariuszy. Zakres wymaganych informacji jest bardzo szeroki, natomiast w większości są to typowe informacje niefinansowe, które przedsiębiorstwa publikują np. w sprawozdaniu z działalności.



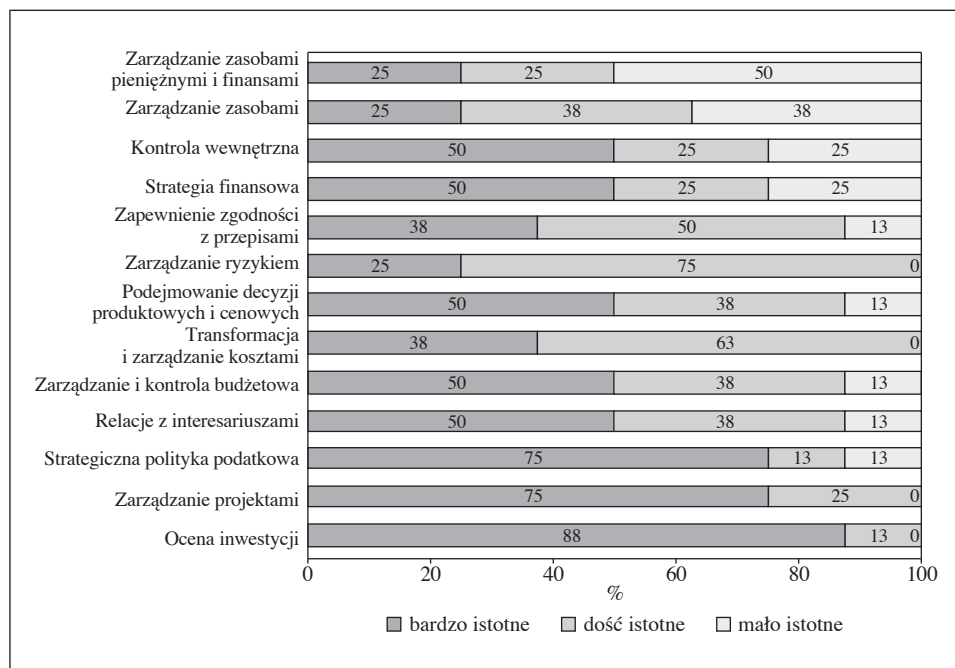
Rys. 2. Znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji na temat działalności organizacji i jej interesariuszy

Źródło: opracowanie własne.

Najbardziej użytecznym obszarem rachunkowości zarządczej w opinii ekspertów jest zarządzanie i kontrola budżetowa, która przez 7 na 8 ekspertów została uznana za bardzo istotne źródło danych (rys. 2). Wysoko oceniono również pięć kolejnych obszarów – w tym relacje z interesariuszami, strategię finansową oraz podejmowanie decyzji produktowych i cenowych.

Niektóre obszary, jak np. strategiczna polityka podatkowa, kontrola wewnętrzna czy zarządzanie zasobami, zostały ocenione nieco niżej, choć nadal oceny kształtowały się między „dość istotne” a „bardzo istotne”. Jeden z ekspertów ocenił, że zapewnienie zgodności z przepisami jest mało istotne dla raportowania informacji wymaganych przez standardy GRI 102 i 103.

Kolejnym obszarem jest „bezpośredni wpływ ekonomiczny na otoczenie” (GRI 201–202). Ujawnienia dotyczą wyników działalności oraz obecności przedsiębiorstwa na rynku, przejawiającej się np. relacją wynagrodzeń wypłacanych w przedsiębiorstwie w stosunku do lokalnej płacy minimalnej. Obszar ten dotyczy również aspektów finansowych, którymi w tradycyjnym rozumieniu zajmuje się rachunkowość zarządcza, co pozwala domniemywać, że ocena znaczenia tego systemu będzie wysoka.



Rys. 3. Znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji na temat bezpośredniego wpływu ekonomicznego na otoczenie

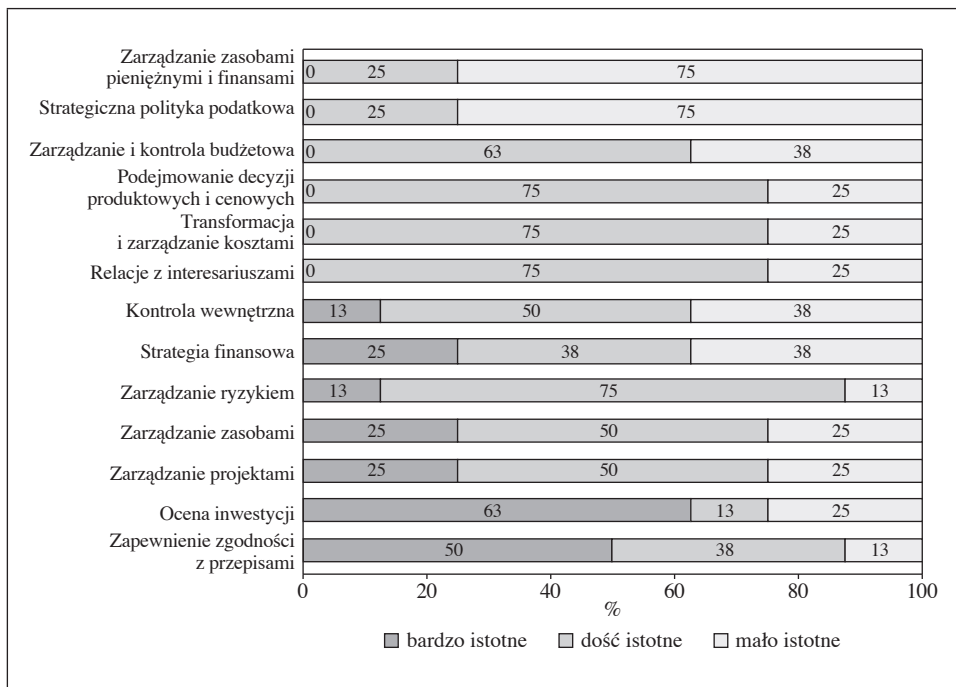
Źródło: opracowanie własne.

Najbardziej użytecznym obszarem rachunkowości zarządczej jest ocena inwestycji, która przez 7 na 8 ekspertów została uznana za bardzo istotne źródło danych (rys. 3). Bardzo wysoko oceniony został również obszar zarządzania projektami. W przypadku większości pozostałych obszarów opinie ekspertów były zróżnicowane – pojawiały się oceny, że dany obszar jest bardzo znaczący, jak również, że jest mało istotny z punktu widzenia ujawniania informacji w danym obszarze. Największe zróżnicowanie odpowiedzi wystąpiło w przypadku obszaru dotyczącego zarządzania zasobami, w którym rozłożyły się one prawie równomiernie.

Podobnie dużą rozbieżnością charakteryzowały się obszary strategii finansowej, kontroli wewnętrznej oraz zarządzania zasobami pieniężnymi i finansami.

Duża rozbieżność ocen ekspertów wskazuje na niewielką popularność gromadzenia informacji dla potrzeb raportowania zrównoważonego rozwoju w organizacjach. Przedsiębiorstwa gromadzą w ramach rachunkowości zarządczej informacje na temat swojej działalności, natomiast ocena wpływu na otoczenie wymaga w niektórych przypadkach zastosowania benchmarków i włączenia danych zewnętrznych, np. dotyczących wspomnianej płacy minimalnej. W ocenie ekspertów w przedsiębiorstwach do tych zagadnień przykładana jest mniejsza waga.

Obszar „warunki pracy” (GRI 401–407) obejmuje różnorodne ujawnienia związane z bezpieczeństwem i higieną pracy, a także organizacją procesu pracy od momentu zatrudnienia do zakończenia stosunku pracy. Oprócz informacji finansowych dotyczących wynagrodzeń raportowane są również różnorodne informacje niefinansowe.

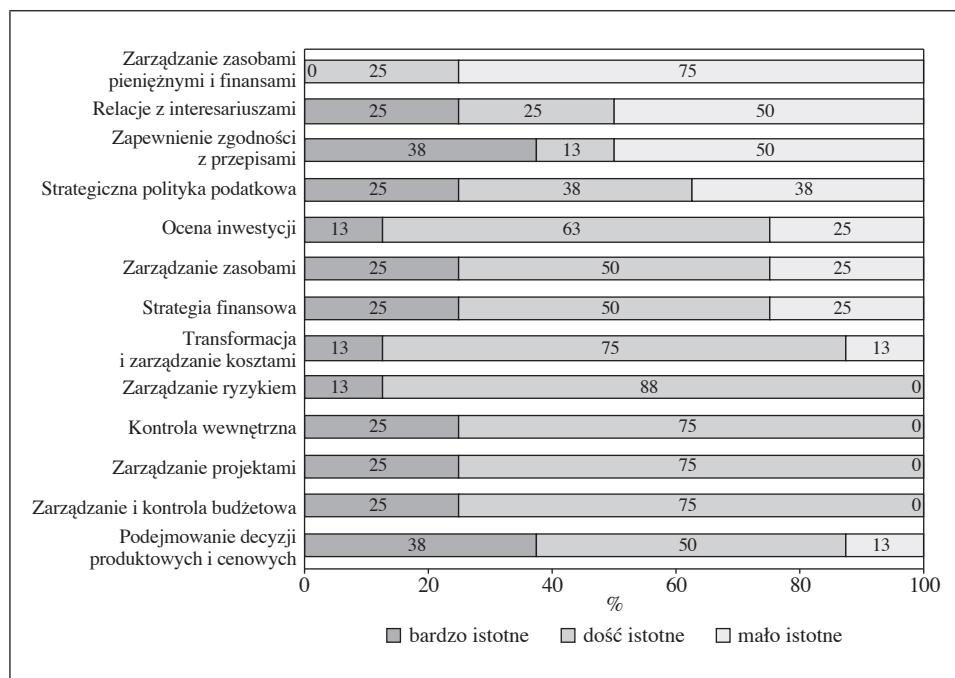


Rys. 4. Znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji na temat warunków pracy

Źródło: opracowanie własne.

W ocenie ekspertów rachunkowość zarządcza może być użytecznym źródłem tych informacji. Za szczególnie ważne zostały uznane obszary dotyczące zapewnienia zgodności z przepisami oraz oceny inwestycji (rys. 4). Istotne również są narzędzia zarządzania zasobami, projektami i ryzykiem. Niektóre narzędzia w ocenie ekspertów mają znikome zastosowanie dla tego obszaru. Trzy czwarte ekspertów uznało, że strategiczna polityka podatkowa ani zarządzanie zasobami pieniężnymi i finansowymi nie dostarczają informacji użytecznych w kontekście prezentowanych ujawnień.

Kolejny obszar, tj. „wpływ na lokalną społeczność – w tym klientów i dostawców” (GRI 413–419), obejmuje przede wszystkim ujawnienia związane z organizowaniem łańcucha dostaw, a także wpływem dóbr i usług przedsiębiorstwa na klientów. Dość wysoka użyteczność rachunkowości zarządczej wynika z faktu, że zarówno klienci, jak i dostawcy są istotnymi grupami interesariuszy, którym poświęca się dużą uwagę, budując model biznesu przedsiębiorstwa. Niemniej jednak informacje ujawniane w tym obszarze związane są z kwestią, czy relacje z tymi interesariuszami budowane są na podstawie zasad zrównoważonego rozwoju.



Rys. 5. Znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji na temat wpływu na lokalną społeczność – w tym klientów i dostawców

Źródło: opracowanie własne.

W ocenie ekspertów najważniejszymi obszarami rachunkowości zarządczej są podejmowanie decyzji produktowych i cenowych, zarządzanie i kontrola budżetowa, zarządzanie projektami, a także kontrola wewnętrzna (rys. 5). Obszary te w opinii ekspertów przekładają się na sposób budowania portfolio produktów oraz tworzenia łańcucha wartości, które są raportowane w analizowanym obszarze. Eksperci mieli zróżnicowane opinie w odniesieniu do kilku pozostałych obszarów – w tym relacji z interesariuszami. Z jednej strony zarówno klienci, jak i dostawcy są interesariuszami przedsiębiorstwa, z drugiej – ten obszar rachunkowości zarządczej jest przedstawiany w GMAP jako obszar dotyczący raportowania tym interesariuszom strategii i rezultatów osiągniętych przez organizację, co nie do końca wpisuje się w zakres wymaganych przez GRI 412–419 ujawnień. W przypadku pozostałych obszarów użyteczność rachunkowości zarządczej została oceniona niżej – jako „dość znacząca”.

Obszar dotyczący „pośredniego wpływu ekonomicznego na otoczenie” (GRI 203–204) obejmuje ujawnienia na temat wspieranych aktywności oraz pośrednich skutków gospodarczych wywoływanych przez działalność organizacji. W ocenie ekspertów wsparciem przy raportowaniu tych informacji może być obszar zarządzania i kontroli budżetowej, podejmowania decyzji produktowych i cenowych oraz zarządzania projektami.

Informacje dotyczące obszaru „zużycie surowców” (GRI 301–304) są istotne szczególnie w branżach materiałochłonnych. Ujawnienia w tym obszarze dotyczą wykorzystywanych materiałów i zużycia energii, a także wody. Spora część obszarów rachunkowości zarządczej została uznana za dość istotną – zużycie materiałów i energii oraz wody jest kontrolowane przez większość przedsiębiorstw z uwagi na ich wpływ na koszty działalności. Warto jednak zauważyć, że ujawnienia wymagają nie tylko informacji finansowej, ale przede wszystkim niefinansowej, często jakościowej – przykładowo dotyczącej recyklingu czy podjętych działań na rzecz ograniczenia zużycia energii. W ocenie ekspertów wsparciem przy raportowaniu tych informacji może być obszar strategii finansowej, transformacji i zarządzania kosztami oraz oceny inwestycji. Większość pozostałych obszarów została oceniona średnio jako „dość istotna”.

Zrównoważony rozwój dotyczy także wpływu na lokalną społeczność. Przedsiębiorstwa raportują m.in. informacje o „zatrudnianiu ludności lokalnej” (GRI 408–412), a w ramach tego zakresu to, czy respektowane są prawa człowieka i jak ograniczane jest ryzyko negatywnego wpływu na pracę dzieci czy prace przymusowe – również w ramach całego łańcucha dostaw. Nie są to typowe informacje gromadzone w systemie rachunkowości zarządczej. W ocenie ekspertów wsparciem przy raportowaniu tych informacji może być obszar oceny inwestycji i kontroli wewnętrznej. Zwłaszcza obszar kontroli wewnętrznej uwzględnia narzę-

dzia oceny jakościowej, które mają tutaj szczególne zastosowanie. Kilka pozostałych obszarów oceniono jako „dość istotne” – są to m.in. zapewnienie zgodności z przepisami i zarządzanie ryzykiem.

Innym ważnym obszarem z punktu widzenia wpływu na lokalne otoczenie są „działania antykorupcyjne” (GRI 205–206). Informacje te również nie należą do typowych obszarów informacyjnych rachunkowości zarządczej, ale w ocenie ekspertów niektóre jej obszary mają zasadnicze znaczenie dla ich raportowania. Bardzo wysoko została oceniona rola relacji z interesariuszami, do których należą organy lokalnej władzy, a także zapewnienie zgodności z przepisami. Za istotne zostały uznane kontrola wewnętrzna, zarządzanie ryzykiem oraz strategia finansowa.

Obszarem uznanym za mało wspierany informacyjnie przez rachunkowość zarządczą jest „zanieczyszczanie środowiska” (GRI 305–308). Ujawnienia w tym zakresie obejmują m.in. emisję gazów i produkcję odpadów przez środowisko. Eksperti wskazali, że znaczenie mogą mieć obszary dotyczące zapewnienia zgodności z przepisami oraz oceny inwestycji. Potencjalnie dość istotne mogą być informacje związane z transformacją i zarządzaniem kosztami oraz zarządzaniem i kontrolą budżetową – prawdopodobnie wynikające ze stosowanej technologii produkcji oraz kosztów utylizacji odpadów i opłat środowiskowych.

5. Podsumowanie

Zmieniające się otoczenie biznesowe, w tym regulacje i wytyczne prawne, środowiskowe, społeczne i polityczne oraz pojawiające się innowacje zmuszają do ciągłej analizy, aktualizacji i wykorzystania w rozwiązywaniu problemów odpowiednich informacji. W tę zmienność wpisują się także zagadnienia dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz raportowanie w tym obszarze, w odniesieniu do którego toczy się dyskusja, czy powinno być ono dobrowolne czy obligatoryjne. Mając jednak na uwadze, że wielu organizacjom funkcjonującym w wymiarze globalnym zależy na interesariuszach, zaspokajaniu ich potrzeb w różnych obszarach, a tym samym na rozwoju własnym w długookresowej perspektywie, będą one podejmować działania na rzecz zrównoważonego rozwoju nawet dobrowolnie. Jak każde decyzje, także dotyczące działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, organizacje projektować będą w różnych wariantach, poddawać ocenie i wybierać te, które przyniosą korzyści samej organizacji, wpiszą się w optymalizację korzyści dla współczesnych pokoleń i nie ograniczą korzyści przyszłych pokoleń.

Niewątpliwie komunikowanie aspektów środowiskowych i społecznych cechuje się istotnością z punktu widzenia potrzeb informacyjnych interesariuszy.

Natomiast, jak udowodniono na podstawie przeprowadzonych badań, rachunkowość zarządcza, opisana z wykorzystaniem cech wskazywanych w standardach GMAP, może być użyteczna w procesie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, określonych na podstawie GRI. W toku badań najwyżej oceniono znaczenie rachunkowości zarządczej dla raportowania informacji o działalności organizacji i jej interesariuszach oraz o bezpośrednim wpływie ekonomicznym na otoczenie. Nieco niżej oceniono znaczenie tych informacji dla raportowania warunków pracy i wpływu na lokalną społeczność. W pozostałych obszarach znaczenie rachunkowości zarządczej zostało ocenione na poziomie „dość istotnym” – były to pośredni wpływ ekonomiczny, działania antykorupcyjne, zużycie surowców, zanieczyszczanie środowiska oraz zatrudnianie ludności lokalnej. W artykule przedstawiono szczegółowe odpowiedzi dotyczące każdego z obszarów, prezentując je w kolejności istotności rachunkowości zarządczej dla raportowanych informacji.

Jak pokazują przeprowadzone badania, rachunkowość zarządcza umożliwia identyfikację najbardziej odpowiednich wskaźników finansowych i niefinansowych oraz kwantyfikację zarówno przeszłych, jak i przyszłych wyników przedsiębiorstwa. Wnioski z przeprowadzonych badań wskazują na teoretyczną możliwość zastosowania rachunkowości zarządczej w procesie raportowania informacji o wpływie przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój. Są one jednak sformułowane na podstawie badania przeprowadzonego w grupie 8 ekspertów, co stanowi ograniczenie badania.

Warto ponadto zauważyć, że faktyczna popularyzacja zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w tym procesie wiąże się z ujawnianiem informacji postrzeganych jako poufne i stanowiące przewagi konkurencyjne. Jak wskazali E. Truant, F. Culasso i D. Argento (2019), tego typu informacje powinny zostać najpierw omówione w wewnętrznym gronie, a dopiero potem ujawnione zewnętrznym interesariuszom. Jest to zbieżne z opinią wyrażoną przez C. De Villiersa, L. Rinaldiego i J. Unermana (2014), że zadaniem rachunkowości zarządczej jest zwrócenie uwagi zarządzających na aspekty, które mają charakter poufny.

Literatura

- AIC (2014), *Global Management Accounting Principles*, American Institute of CPAs, Chartered Institute of Management Accountants.
- Baran W. (2017), *System informacyjny rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- De Villiers C., Rinaldi L., Unerman J. (2014), *Integrated Reporting: Insights, Gaps and an Agenda for Future Research*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 27, nr 7, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736>.
- Drury C. (2000), *Management & Cost Accounting*, Business Press, Thomson Learning.
- GRI (2016), *Global Reporting Initiative*, <https://www.globalreporting.org> (data dostępu 20.04.2020).
- Horngrén Ch.T., Foster G., Datar S.M. (1991), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International, New Jersey.
- IMA (2008), *Draft Statement on Management Accounting: Definition of Management Accounting and Management Accountants*, „Strategic Finance”, vol. 90, nr 2.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A. (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowanie*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Kaplan R., Atkinson A. (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
- Karwowski M. (2018), *Model biznesu w sprawozdaniu finansowym. Ograniczenia informacyjne*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M., Chrósty T. (2020), *Zastosowanie standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 108(164), <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3596>.
- Kolejne kroki w kierunku zrównoważonej przyszłości Europy. Europejskie działania na rzecz zrównoważonego rozwoju* (2016), Stanowisko Komisji Europejskiej wobec zrównoważonego rozwoju, Komisja Europejska, https://ec.europa.eu/info/strategy/international-strategies/sustainable-development-goals/eu-approach-sustainable-development_pl, Strasburg (data dostępu: 29.04.2020).
- Lucey T. (1992), *Management Accounting*, DP Publication LTD, Aldin Place, London.
- Nowak E. (2003), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I., Walińska E. (2018), *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 96(218), <https://doi.org/10.5604/01.3001.0011.6175>.
- Stubbs W., Higgins C. (2014), *Integrated Reporting and Internal Mechanisms of Change*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 27, nr 7, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1279>.
- Szychta A. (2016), *Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 87(143).
- Szychta A. (2018), *Definicja rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 513.
- Truant E., Culasso F., Argento D. (2019), *Disclosing Strategies and Business Models in the Integrated Report*, „Symphonya. Emerging Issues in Management”, vol. 1, <https://doi.org/10.4468/2019.1.09truant.culasso.argo>.

Turyna J. (1997), *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.

Williams J.R., Haka S.F., Bettner M.S., Carcello J.V. (2008), *Financial & Management Accounting. The Basis For Business Decision*, McGraw-Hill Irwin, New York.

Substantive Capacity of Management Accounting Information Systems and the Needs of Reporting Sustainable Development – Theoretical and Practical Aspects

(Abstract)

Objective: To verify the usefulness of management accounting in reporting on sustainable development.

Research Design & Methods: A management accounting information system was described using GMAP standards. The scope of information required for reporting of sustainability development was determined on the basis of GRI. The empirical study used the Delphi method.

Findings: The research shows that the highest importance of management accounting was ascribed to reporting on the organisation's activities, its stakeholders, and the direct economic impact on the environment. Reporting on working conditions and impact on the local community were rated slightly lower, while other areas came in as "fairly significant", the lowest level of the three.

Implications/ Recommendations: Management accounting can be useful in reporting on sustainable development, determined on the basis of GRI.

Contribution: The article confirms the usefulness of management accounting in reporting on sustainable development. This is important from the point of view of social systems theory, where the topic remains poorly described, as well as in practice, particularly at large global organisations, which are increasingly using modified managerial accounting tools in this area.

Keywords: management accounting, sustainable development, GRI, GMAP.