

Beata Zyznarska-Dworczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

SYSTEM RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W DOBIE SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie wniosków z analizy podstawowych zmian systemu rachunkowości zarządczej wobec warunków prowadzenia działalności w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Opracowanie służy ukazaniu potrzeby dostosowania systemu rachunkowości zarządczej do przyjętych w danym przedsiębiorstwie założeń rachunkowości odpowiedzialności społecznej, prezentując rolę systemu rachunkowości zarządczej w zaspokajaniu potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie. Zanalizowano w nim wpływ dążenia przez przedsiębiorstwo do harmonizacji realizacji celów ekonomicznego i ekologiczno-społecznego na postrzeganie celów zarządzania kosztami przez dane przedsiębiorstwo determinujących budowę i funkcje jego systemu rachunkowości zarządczej. Analizę przeprowadzono za pomocą metody analizy opisowej i porównawczej, posłużono się również studium literatury oraz analizą aktów prawnych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, rachunkowość odpowiedzialności społecznej, koszty społeczne i środowiskowe w przedsiębiorstwie.

Klasyfikacja JEL: M410, M490, G320.

A MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM IN AN ERA OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Abstract: The purpose of this article is to present the findings of an analysis of changes in the system of management accounting in an era of corporate social responsibility. The paper indicates the need to adapt management accounting systems to the principles of socially responsible accounting adopted by an enterprise, highlighting the role of management accounting systems in meeting the information needs of the stakeholders of a socially responsible company. The article aims to analyze the impact of a company's

efforts to harmonize the implementation of economic, ecological and social objectives on its perception of cost management objectives, which determine the structure and functions of the management accounting system in a company. The analysis was conducted using descriptive and comparative methods, a literature study and an analysis of the legislation.

Keywords: management accounting, socially responsible accounting, social and environmental costs of a company.

Wstęp

Warunki nowej ekonomii determinują zmiany charakteru rachunkowości, celów, które ma ona realizować, i cech, którymi ma się wyróżniać. Zmieniające się otoczenie i jego oczekiwania determinują działania przedsiębiorstwa i sposób prezentacji jego osiągnięć. Świadomi zmian zarządzający przedsiębiorstwem już nie tylko dbają o wzrost jego wartości w wymiarze ekonomicznym, ale także wykazują troskę o realizację celów ekologicznych i etyczno-społecznych. W dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (*corporate social responsibility*) kompleksowa ocena przez przedsiębiorstwo własnego potencjału tworzenia i utrzymywania jego wartości z perspektywy finansowej i ekonomicznej, społecznej i środowiskowej stanowi o możliwościach zdobycia przez nie przewagi komparatywnej.

Status przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego wymaga zatem generowania wielowymiarowej informacji i jej komunikowania odbiorcy wewnętrznemu i zewnętrznemu w celu uzasadnienia celowości podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. W realizacji tego zadania kluczową rolę odgrywa rachunkowość zarządcza, która, przyjmując charakter wewnętrzno-zewnętrzny, wspiera pomiar, integrowanie i komunikowanie mierzalnych i niemierzalnych osiągnięć przedsiębiorstwa, uzasadniając jego wyniki finansowe i niefinansowe.

1. Kluczowe zadania rachunkowości przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie i ich wpływ na jego system rachunkowości zarządczej

Istnieje wiele definicji i określeń rachunkowości w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym – rachunkowość odpowiedzialności społecznej, rachunkowość w aspekcie społecznym, rachunkowość środowiskowa

i społeczna [Durden 2008, s. 671]¹. Bez względu na to, jaką nazwę przyjmujemy za słuszną, analiza pojęcia wskazuje, że podstawowym zadaniem rachunkowości odpowiedzialności społecznej jest przeprowadzanie rachunku odpowiedzialności uzasadniającego racjonalne powiązanie osiągnięć w wymiarze finansowym i niefinansowym, na podstawie relacji między realizacją celów strategicznych przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego a bieżącymi wynikami zarządzania. Rachunkowość odpowiedzialności społecznej stanowi bowiem „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 tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności” [Samelak 2013, s. 27].

Rachunkowość odpowiedzialności społecznej to efekt wzajemnego działania sił potrzeb praktycznych i rozwiązań nauki. Jest niejako odpowiedzią przedsiębiorstwa na potrzebę działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, wspieraną przez innowacyjne rozwiązania z różnych dyscyplin teoretycznych. Przyjęcie przez dane przedsiębiorstwo polityki odpowiedzialności społecznej ukierunkowuje bowiem cały jego system zarządzania na bieżącą realizację celów i wyników bez ograniczania szans ich realizowania w przyszłości. Konieczność przeprowadzania rachunku odpowiedzialności wobec interesariuszy przedsiębiorstwa za realizację założeń przyjętej polityki wpływa z kolei na główny system informacyjny przedsiębiorstwa, którym jest rachunkowość, która przybiera cechy rachunkowości odpowiedzialności społecznej.

Rachunek odpowiedzialności przeprowadzany w ramach rachunkowości odpowiedzialności społecznej wymaga zatem takiego pomiaru oraz prezentacji osiągnięć, które pozwalają uwzględniać siły i skutki oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym w szczególności na środowisko naturalne, na inne podmioty gospodarcze i inne obszary aktywności ludzkiej. Służy zdobyciu zaufania interesariuszy do przedsiębiorstwa poprzez komunikowanie wiarygodnych zrozumiałych informacji o wynikach działalności na rzecz zrównoważonego rozwoju. Interesariusze przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie – zarówno ci wewnętrzni, jak i zewnętrzni – oczekują bowiem informacji o szeroko rozumianej racjonalności działalności, polegającej na harmonizowaniu celów ekonomicznych, społecznych, etycznych i środowiskowych.

¹ Analizę znaczenia terminu rachunkowość odpowiedzialności społecznej przeprowadzają na przykład T. Szot-Gabryś [2013, s. 91–102] i T. Gabrusewicz [2010, s. 56–60].

W generowaniu, przetwarzaniu i komunikowaniu tak wielowymiarowej informacji rachunkowej niezbędne jest wykorzystanie systemu rachunkowości zarządczej, dostosowanego do założeń przyjętej w danym przedsiębiorstwie polityki odpowiedzialności społecznej. Współczesne przedsiębiorstwa coraz częściej wykorzystują w sprawozdawczości zewnętrznej informacje z systemu rachunkowości zarządczej, by zwiększyć wiarygodność prezentowanych danych poprzez racjonalne uzasadnienie podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań w ramach założeń społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Przykładowe ujawnienia podejścia zarządczego w sprawozdawczości zewnętrznej, sporządzone na podstawie analizy raportów ponad 500 podmiotów z całego świata² i wszystkich branż zgłoszonych do badania benchmarkingowego *Global Reporting Initiative* (GRI), prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Przykładowe ujawnienia informacji zarządczych w sprawozdawczości zewnętrznej według GRI

Rodzaj informacji	Liczba ujawnień		
	wyczerpująco	częściowo	wcale
Wyniki ekonomiczne	88% (518)	9% (52)	3% (17)
Sytuacja na rynku	85% (497)	8% (46)	7% (44)
Pośrednie skutki ekonomiczne	78% (457)	11% (62)	12% (68)
Surowce	77% (453)	9% (55)	14% (80)
Energia	87% (512)	9% (54)	4% (22)
Woda	81% (474)	11% (63)	9% (51)
Bioróżnorodność	64% (376)	11% (62)	26% (150)
Emisje, ścieki i odpady	82% (483)	12% (71)	6% (34)
Produkty i usługi	80% (473)	9% (54)	10% (61)
<i>Compliance</i>	86% (503)	3% (15)	12% (70)
Transport	73% (428)	6% (36)	21% (124)
Koszty ogólne	77% (452)	6% (33)	18% (103)
Zatrudnienie	90% (527)	7% (40)	4% (21)
Stosunek liczby kadry wykonawczej do zarządzającej	87% (511)	6% (38)	7% (39)
Medycyna pracy i bezpieczeństwo	85% (502)	10% (56)	5% (30)
Szkolenia i edukacja	89% (522)	7% (42)	4% (24)

² Z Polski raporty zgłosiły m.in.: Żywiec Zdrój S.A., Nestlé Poland, Grupa Azoty Zakłady Azotowe Puławy, Gaz-System S.A., Bank Millennium S.A., ING Bank Śląski, Miasto Warszawa.

Rodzaj informacji	Liczba ujawnień		
	wyczerpująco	częściowo	wcale
Równanie szans	88% (517)	5% (32)	7% (39)
Równe wynagrodzenia dla kobiet i mężczyzn	78% (279)	7% (25)	16% (56)
Zasady inwestowania i zaopatrywania	77% (451)	10% (60)	13% (77)
Brak dyskryminacji	87% (514)	2% (14)	10% (60)
Wolność stowarzyszeń i umów	84% (493)	3% (16)	13% (79)
Zatrudnienie nieletnich	82% (481)	4% (21)	15% (86)
Praca obowiązkowa i specjalna	82% (480)	3% (20)	15% (88)
Praktyka bezpieczeństwa	66% (391)	4% (23)	30% (174)
Prawa tubylcze	63% (371)	4% (22)	33% (195)
Dane szacunkowe	69% (249)	4% (16)	26% (95)
Rekultywacja	71% (256)	4% (14)	25% (90)
Relacje ze społecznością	85% (501)	7% (39)	8% (48)
Korupcja	86% (505)	5% (30)	9% (53)
Public relation	81% (478)	5% (30)	14% (80)
Antykonkurencyjne zachowania	78% (459)	3% (19)	19% (110)
Zdrowie i bezpieczeństwo klienta	79% (463)	8% (45)	14% (80)
Znakowanie produktów i usług	79% (464)	8% (45)	13% (79)
Komunikacja marketingowa	75% (439)	6% (37)	19% (112)
Ochrona danych osobowych klientów	75% (442)	4% (24)	21% (122)

Źródło: [Disclosures on Management Approach].

Analiza benchmarkingowa raportów wyników przedsiębiorstw z całego świata potwierdza bardzo szerokie spektrum danych prezentowanych w sprawozdawczości zewnętrznej. Ich zakres i charakter zależy w dużej mierze od profilu, rozmiarów, warunków i formy prowadzonej działalności, a także w szczególności od założeń przyjętej w danym przedsiębiorstwie polityki odpowiedzialności społecznej. Wyniki ekonomiczne są najczęściej uzupełniane o analizę rynkową, zużycie materiałów i różnych form energii, aspekty środowiskowe, politykę kadrową, politykę przeprowadzania inwestycji, politykę prowadzonej komunikacji marketingowej i utrzymywania relacji ze społecznością. Analiza prezentowanych danych pozwala wyodrębnić dwie grupy informacji – pierwszą o charakterze ekonomicznym prezentowaną w tradycyjnym sprawozdaniu finansowym, drugą o charakterze społeczno-środowiskowym wymagającą dodatkowego pomiaru i prezentacji.

Prezentacja wielowymiarowych informacji w sprawozdawczości zewnętrznej, by mogły one zdobyć maksymalne zaufanie interesariuszy, wymaga przygotowania za pomocą narzędzi integrujących tradycyjne systemy informacyjne rachunkowości z pomiarem działań przedsiębiorstwa na rzecz zrównoważonego rozwoju. Dotychczasowe rezultaty wieloletnich badań i wieloletniej praktyki integracji aspektów społecznych i środowiskowych w decyzjach zarządczych nie przynoszą znaczącego postępu w wielowymiarowym raportowaniu wyników przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie [Epstein 2004, s. 1]³.

Uzasadnienie racjonalnego powiązania osiągnięć w wymiarze finansowym i niefinansowym przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, wykazanie relacji między realizacją jego celów strategicznych a wynikami zarządzania, wymaga odpowiednich zmian adaptacyjnych systemu rachunkowości zarządczej, jego funkcji i zadań, oparcia ich na stosownych do polityki odpowiedzialności społecznej celach zarządzania kosztami, a następnie ich konsekwentnej realizacji.

2. Cele zarządzania kosztami społeczno-środowiskowymi w przedsiębiorstwie

Koncepcja społecznej odpowiedzialności zakłada dążenie przedsiębiorstwa do maksymalizacji wartości przy respektowaniu jego oddziaływania na wszystkich jego interesariuszy. Kluczem jest opracowanie takich założeń strategicznych w przedsiębiorstwie, które z jednej strony pozwalają realizować podstawowy cel właścicieli przedsiębiorstwa w postaci osiągania zysków i budowania wartości przedsiębiorstwa, a jednocześnie respektować cele i założenia otoczenia. Kompromis umożliwia znalezienie właściwej relacji kosztów do korzyści działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, popartej pomiarem ich efektywności przeprowadzania i siły oddziaływania na otoczenie.

Ponoszenie kosztów społeczno-środowiskowych⁴ w perspektywie krótkookresowej może decydować głównie o cenowej konkurencyjności

³ M.J. Epstein [2004, s. 1–29] przeprowadził szczegółowe badania dotyczące rozwoju rachunkowości w aspekcie społecznej odpowiedzialności od lat sześćdziesiątych XX wieku po początek XXI wieku.

⁴ Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto umowny podział kosztów przedsiębiorstwa związanych ze społeczną odpowiedzialnością na koszty ekonomiczne, ujmowane w tradycyjnym pomiarze kosztów realizowanym na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości zewnętrznej, oraz pozostałe koszty – koszty społeczno-środowiskowe.

przedsiębiorstwa, jednak w perspektywie długookresowej ma olbrzymi wpływ na budowanie wartości przedsiębiorstwa poprzez wzmacnianie jego potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego. Według badania *Fortune 500 firms* przeprowadzonego w 2009 roku działania podejmowane w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu stają się coraz bardziej widoczną i akceptowalną częścią strategii korporacyjnej. Badania ukazały jednak, że działania te są często podejmowane bez mechanizmów kontroli i operacjonalizacji strategicznych programów związanych z odpowiedzialnością społeczną [Dai, Ng i Tang 2013, s. 1].

Podstawowym celem zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie jest zatem zrozumiałe zdefiniowanie i następnie przestrzeganie założeń koncepcyjnych, wynikających z jego polityki odpowiedzialności społecznej. Świadome zarządzanie kosztami wymaga ponadto uwzględnienia:

- analizy mechanizmów i przyczyn powstawania istotnych kosztów w przedsiębiorstwie w powiązaniu z realizacją założeń polityki odpowiedzialności społecznej,
- 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.

Warunkiem skutecznego zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie jest ich właściwe rozpoznanie i ujęcie w rachunku ekonomicznym. Tradycyjne rachunki nie pozwalają na generowanie pełnej informacji o kosztach społecznych, a tym samym przeprowadzanie rachunku ekonomicznego opartego na ich informacjach jest niekompletne i nie pozwala realizować założeń koncepcji odpowiedzialności społecznej. Zarządzanie kosztami społeczno-środowiskowymi utrudnia tym samym częściowy brak możliwości wyceny wartościowej, gdyż nie wszystkie koszty współczesna rachunkowość jest w stanie zmierzyć i ująć. Jak bowiem zmierzyć koszty związane z etycznym prowadzeniem działalności? Jaki miernik

przyjąć dla zdrowia i bezpieczeństwa klienta, a jaki dla pracownika? Jak skalkulować równanie szans? Jak wyznaczyć troskę o lokalną społeczność? Jak zmierzyć wszystkie koszty środowiskowe?

Polskie przedsiębiorstwa koncentrują się głównie na kosztach ochrony środowiska, gdyż raportowanie ich kształtowania się adresowane do Głównego Urzędu Statystycznego jest wymagane prawem [Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r., Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 marca 1999 r.] i stanowią one znaczącą pozycję kosztów społeczno-środowiskowych. W zależności od charakteru prowadzonej działalności i podejmowanych działań obejmują one zasadniczo koszty związane z:

- polityką ekologiczną, w tym koszty ochrony środowiska, jego kształtowania i restrukturyzacji,
- bieżącą eksploatacją i dokonywanymi inwestycjami,
- pracami rozwojowo-badawczymi.

Pomiar kosztów środowiskowych wymaga ich podziału i kalkulacji na koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w wyniku niedostosowania do wymogów środowiska i przeciwdziałania temu niedostosowaniu. Zapewnienie właściwej proporcji między nimi pozwoli przedsiębiorstwu na systematyczne budowanie potencjału ekologicznego przedsiębiorstwa, determinującego w szczególności relację ponoszonych kosztów błędów wewnętrznych czy zewnętrznych.

Przedsiębiorstwa, ponosząc koszty środowiskowych błędów wewnętrznych, pokrywają zasadniczo koszty działań wykonywanych z powodu wytworzenia przez przedsiębiorstwo odpadów lub zanieczyszczeń, które nie przedostały się jeszcze do otoczenia. Taka forma prewencyjnego działania wymaga polityki inwestycyjnej ukierunkowanej na problemy środowiskowe i nakładów na utrzymanie i ruch stosownych urządzeń, na przykład ograniczających promieniowanie, hałas, emisję gazów cieplarnianych lub zapobiegających ich przedostaniu się do środowiska, oczyszczalni ścieków, jak i pozwalających na recykling odpadów czy utylizację substancji szkodliwych dla środowiska. Przykładowe nakłady na środki trwałe służące ochronie środowiska w polskich przedsiębiorstwach w 2012 roku dotyczyły głównie:

- ochrony powietrza atmosferycznego i klimatu,
- gospodarki ściekowej i ochrony wód,
- gospodarki odpadami,
- ochrony i przywrócenia wartości użytkowej gleb oraz ochrony wód podziemnych i powierzchniowych,
- zmniejszania hałasu i wibracji,

- ochrony różnorodności biologicznej i krajobrazu,
- ochrony przed promieniowaniem jonizującym,
- działalności badawczo-rozwojowej [GUS 2013, s. 444].

Ponoszenie niezbędnych dla danego przedsiębiorstwa nakładów pozwala ograniczać ponoszenie kosztów środowiskowych błędów zewnętrznych, czyli kosztów działań podejmowanych po przedostaniu się zanieczyszczeń i odpadów do środowiska, takich jak:

- koszty likwidacji szkód środowiskowych,
- kary za wyrządzenie szkód środowiskowych,
- nadmierne zużycie zasobów środowiska, np. wody, energii,
- leczenie chorób powstałych w wyniku zanieczyszczenia powietrza przez dane przedsiębiorstwo,
- systematyczne ograniczanie naturalnych obszarów rekreacyjnych w wyniku zniszczenia terenów zielonych czy akwenów wodnych ściekami lub kwaśnymi deszczami,
- skutki niepochlebnej opinii wpływającej na zmniejszenie sprzedaży produktów lub usług.

Koszty środowiskowych błędów zewnętrznych, niezwykle trudno mierzalne, powinny być ograniczane przez przedsiębiorstwo, głównie poprzez politykę kosztową ukierunkowaną na dostosowanie do wymogów środowiska. Ich ponoszenie jest jednak nieuniknione, stąd potrzeba ich uwzględniania w podejmowaniu decyzji zarządczych.

Różnorodność kosztów społeczno-środowiskowych przedsiębiorstwa i trudność ich pomiaru wymagają uwzględnienia w rachunku odpowiedzialności za działania na rzecz zrównoważonego rozwoju analizy jakości informacji przeprowadzanej metodami selekcji rodzajów i ilości informacji środowiskowych i społecznych wraz z modelami scoringowymi, tworzonymi na bazie automatycznej i obiektywnej oceny kosztów na podstawie doświadczenia i statystyk [Nikolaou i Evangelinos 2010, s. 563]. Pomocne w tym zakresie są również rachunki problemowe, w szczególności w postaci:

- rachunku ekonomicznych skutków jakości,
- rachunku kosztów i strat ekologicznych,
- rachunku gospodarowania czynnikami produkcji [Burzym 2008, s. 98].

Rachunki problemowe ułatwiają przeprowadzanie rachunku odpowiedzialności w wymiarze społeczno-ekonomicznej efektywności działania przedsiębiorstwa, a także ułatwiają uzasadnienie danych komunikowanych interesariuszom przedsiębiorstwa za pomocą miar wartościowych, a przy braku takiej możliwości – miar naturalnych. Są cennym narzędziem do oceny i planowania przyszłej relacji kosztów i korzyści działań na rzecz

zrównoważonego rozwoju, pozwalającym zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych w tym zakresie.

Dojrzałe zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie służy harmonizowaniu celów ekonomicznych, środowiskowych i społecznych, a tym samym zapewnia właściwe relacje między zasobami przedsiębiorstwa w formie kapitału produkcyjnego, finansowego, ludzkiego, społecznego i środowiskowego. Zależy jednak od zasobowych, organizacyjnych, kulturowych oraz behawioralnych możliwości przedsiębiorstwa dostosowania do realizacji potrzeb informacyjnych interesariuszy systemu rachunkowości zarządczej.

3. Budowa i organizacja systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie

Realizacja celów zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie wymaga zapewnienia odpowiednich zewnętrznych warunków systemowych i wyznaczenia transparentnych stosunków odpowiedzialności materialnej za społeczno-ekonomiczną racjonalność podejmowanych działań oraz ich efektywność. Niezbędne jest również stworzenie odpowiedniej podstawy egzekwowania odpowiedzialności, w postaci rozwoju sprawozdawczości finansowej, a także rozwoju rachunku kosztów oraz rachunku kosztów i wyników, wspierających budowę rachunkowości zarządczej systemowo zintegrowanej z rachunkowością finansową [Samelak 2013, s. 27].

Warunkiem rozwoju finansowej sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej jest rozwój i dostosowanie do potrzeb pomiaru działań na rzecz zrównoważonego rozwoju systemu rachunkowości zarządczej. Do zasadniczych celów działań adaptacyjnych tego systemu do założeń i działań podejmowanych w ramach strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa należą:

- 1) uwzględnianie założeń strategicznych przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w wyznaczaniu i realizacji spójnych z nimi celów strategicznego zarządzania kosztami wraz z analizą czynników strukturalno-zasobowych, organizacyjnych, kulturowych oraz behawioralnych przedsiębiorstwa,
- 2) dobór i przystosowywanie instrumentów rachunkowości zarządczej do realizacji potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstwa,

- 3) przystosowanie organizacji pracy kadry działów rachunkowości zarządczej do realizacji wyznaczonych zadań,
- 4) integracja informacji z różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, umożliwiającą uzasadnienie słuszności działań na rzecz zrównoważonego rozwoju, komunikowanych w sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej,
- 5) pomoc w szacowaniu i planowaniu potencjału ekonomiczno-ekologiczno-społecznego przedsiębiorstwa w celu budowania jego przewagi komparatywnej.

Wymienione zadania stanowią niejako fundament funkcjonowania zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie. Możliwości ich realizacji przez dane przedsiębiorstwo determinują efektywność działania całego systemu rachunkowości odpowiedzialności społecznej, a tym samym budowanie wartości przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie.

Realizacja pierwszego celu zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej oznacza respektowanie stosowanych w całym przedsiębiorstwie założeń przy wyznaczaniu i rozliczaniu celów strategicznego zarządzania kosztami na podstawie:

- analizy środowiskowych i społecznych trendów,
- analizy działalności społecznej przedsiębiorstwa na tle innych z branży,
- wyznaczania i adaptacji celów przyczyniających się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa z uwzględnieniem aspektów środowiskowych, etycznych oraz społecznych,
- oceny zależności pomiędzy celami przedsiębiorstwa a ryzykiem braku ich realizacji, z uwzględnieniem ryzyka regulacyjnego.

Strategiczne założenia zarządzania kosztami społecznymi determinują organizację i funkcjonowanie systemu rachunkowości zarządczej, w tym pracy ludzkiej i stosowanych narzędzi. Złożoność informacji wymaga bowiem zapewnienia współpracy między działami przedsiębiorstwa odpowiedzialnymi za przygotowanie, przetwarzanie i analizę informacji kosztowych. Współpraca może mieć charakter mniej bądź bardziej sformalizowany, jednak w dużych przedsiębiorstwach wymaga powołania zespołów interdyscyplinarnych. Niezbędne jest bowiem zapewnienie kompleksowej analizy kształtowania się kosztów i czynników kosztotwórczych popartej wiedzą specjalistów z różnych obszarów prowadzenia działalności, w szczególności z takich jak: księgowość, kontroling, kadry, produkcja, magazyn, marketing, zbyty czy dział konstrukcyjno-techniczny.

Zespół interdyscyplinarny zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej przygotowuje zintegrowane informacje o działalności przedsiębiorstwa z uwzględnieniem relacji kosztów i korzyści działań na rzecz zrównoważonego rozwoju w taki sposób, by zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Jego zadaniem jest bowiem wspieranie prac sprawozdawczości zewnętrznej przy sporządzaniu raportów:

- obligatoryjnym wykorzystaniem informacji generowanych przez rachunkowość zarządczą (na przykład MSR 2 „Zapasy”, MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”, MSSF 8 „Segmenty operacyjne”),
- dobrowolnym, a niezbędnym do uzasadnienia słuszności podejmowania działań przedsiębiorstwa, wykorzystaniem informacji generowanych przez rachunkowość zarządczą,
- podejściem prognostycznym w zakresie działań na rzecz odpowiedzialności społecznej.

Efekty pracy zespołów międzyfunkcyjnych zależą w dużej mierze od powiązania wyników realizacji celów odpowiedzialności społecznej z procesem rozliczania członków zespołu i kadry menedżerskiej. Niezbędne jednak jest wyposażenie pracowników w odpowiednie zasoby instrumentalno-informatycznych. W generowaniu i komunikowaniu zintegrowanej informacji zarządczej pomocne jest sprzężone wykorzystanie metod i koncepcji, które nawet nie zawsze są ściśle związane z rachunkowością zarządczą, lecz z innymi obszarami prowadzenia działalności. Różnorodność koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej prezentuje schemat na s. 155.

Przedstawione koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej pomocne w generowaniu i komunikowaniu zintegrowanej informacji zarządczej stanowią ważne uzupełnienie tradycyjnego pomiaru kosztów. W zależności od założeń przyjętej w danym przedsiębiorstwie polityki odpowiedzialności społecznej dokonuje ono adekwatnego do własnych potrzeb i celów wyboru narzędzi, równoważąc ich orientację na koszty, wyniki i otoczenie. Zarządzanie kosztami zgodne z koncepcją odpowiedzialności społecznej wymaga w szczególności stosowania rachunku kosztów klientów, rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów jakości, rachunku kosztów ochrony środowiska, strategicznej karty wyników, benchmarkingu, a także procesowej analizy kosztów.

Wybór rachunku kosztów nie zawsze jest oczywisty, bowiem część informacji może dotyczyć tylko informacji środowiskowych albo tylko informacji społecznych, albo jednocześnie obu kategorii, jednak różne metody kładą różny nacisk na pewne kategorie kosztowe. Na przykład rachunek kosztów wykorzystywany w ramach rachunkowości socjoekonomicznej (*socio-economic accounting*) koncentruje się między innymi na informacjach

Koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej pomocne w generowaniu i komunikowaniu zintegrowanej informacji zarządczej

I. Koncepcje zorientowane na koszty	II. Koncepcje zorientowane na wyniki	III. Koncepcje zorientowane na otoczenie
– Rachunek kosztów łańcucha wartości • rachunek kosztów do- staw • rachunek kosztów <i>just in time</i> • rachunek kosztów doce- lowych • rachunek kosztów klien- tów • rachunek kosztów atrybutów • rachunek kosztów cyklu życia • rachunek kosztów jakości – Rachunek kosztów ochro- ny środowiska – Krzywa doświadczenia	– zintegrowany pomiar wy- ników – analiza wąskich gardeł – benchmarking – strategiczna ocena inwestycji	– analiza konkurencji – analiza słabych i mocnych stron (SWOT) – strategiczne ustalanie cen – koncepcje portfela produktów – wycena marki – oszacowanie kosztów kon- kurentów – ocena konkurentów na podstawie sprawozdań finansowych

Źródło: [Kaland i Wömpener 2007, s. 32].

w aspekcie społecznym, podczas gdy rachunek kosztów cyklu życia koncentruje się głównie na informacji o środowisku naturalnym. Rachunkowość odpowiedzialności społecznej, przeprowadzając rozrachunek z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności, wymaga metod potrójnej linii informacji społecznej ekoefektywności [Nikolaou i Evangelinos 2010, s. 574].

Ta wielowymiarowa analiza powinna uwzględniać potrzeby klientów, działania konkurentów, oddziaływania na środowisko naturalne⁵ i otoczenie społeczne, co wymaga zbudowania matrycy informatycznej generującej i integrującej⁶ niezbędne informacje. Szczególnie pomocne w tym aspekcie jest podejście procesowe, pozwalające na zidentyfikowanie procesów, działań i czynności na rzecz ochrony środowiska, przypisanie wyodrębnionym

⁵ Szerzej na temat kosztów środowiskowych na tle roli rachunkowości środowiskowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem pisze na przykład A. Szadzińska [2013].

⁶ Szerzej na temat integracji instrumentów rachunkowości zarządczej piszą na przykład A. Szychta [2007] i B. Zyznarska-Dworczak [2012].

działaniom jednostek pomiaru i wyznaczanie kosztów wybranych jednostek pomiaru. Umożliwia również wyznaczenie kluczowych wskaźników ilościowych i jakościowych, stanowiących narzędzie weryfikacji działalności przedsiębiorstwa, w tym realizacji założeń polityki odpowiedzialności społecznej, zarówno dla zarządzających przedsiębiorstwem, jak i pozostałych interesariuszy.

Ukierunkowana na realizację założeń polityki odpowiedzialności społecznej budowa i organizacja systemu rachunkowości zarządczej pomaga zarządzającym przedsiębiorstwem sterować i ukierunkowywać przedsiębiorstwo na harmonizację celów ekonomicznych, ekologicznych i społecznych. Wspiera proces komunikowania informacji interesariuszom, uzasadniając celowość podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań na rzecz zrównoważonego rozwoju.

Podsumowanie

Rachunkowość zarządcza ulega systematycznym zmianom, odpowiadając na zapotrzebowania informacyjne interesariuszy przedsiębiorstwa. W dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw procesy adaptacyjne systemu rachunkowości zdeterminowane są potrzebą generowania i komunikowania zintegrowanej informacji pozwalającej przeprowadzić rachunek odpowiedzialności przedsiębiorstwa z przeprowadzonych działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Zapewnienie wiarygodnej informacji wymaga dostosowania budowy i organizacji systemu rachunkowości zarządczej do realizacji zgodnych z polityką odpowiedzialności społecznej celów zarządzania kosztami, z uwzględnieniem niezbędnych zasobów finansowych, organizacyjnych, kadrowych i informatycznych danego przedsiębiorstwa.

Zmiany systemu rachunkowości zarządczej wymagają dalszych pogłębionych badań w zakresie teoretycznych podstaw integracji instrumentów rachunkowości zarządczej w celu skuteczniejszego zarządzania kosztami przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie z uwzględnieniem praktycznych rozwiązań integrowania wielowymiarowej informacji kosztowej, w tym w szczególności rozwiązań informatycznych.

Bibliografia

- Burzym, E., 2008, *Społeczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 45 (101), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Disclosures on Management Approach*, 2014, Sustainability Disclosure Database, Global Reporting Initiative, <http://database.globalreporting.org/benchmark> [dostęp: 10.01.2014].
- Dai, N., Ng, A., Tang, G., 2013, *Corporate Social Responsibility and Innovation in Management Accounting in China*, Chartered Institute of Management Accountants, Report, vol. 9, iss. 1.
- Durden, Ch., 2008, *Towards a Socially Responsible Management Control System*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 21, no. 5, s. 671–694.
- Epstein, M.J., 2004, *The Identification, Measurement, and Reporting of Corporate Social Impacts: Past, Present and Future*, Advances in Environmental Accounting and Management, no. 2, s. 1–29.
- Gabrusewicz, T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa.
- GUS, 2013, *Informacje i opracowania statystyczne – Ochrona środowiska 2013*, Warszawa, www.stat.gov.pl [dostęp: 2.01.2014].
- Kaland, A., Wömpener A., 2007, *Strategisches Controlling: Eingrenzung, Nutzung und Bezug zur Marketingfunktion*, Zeitschrift für Controlling & Management, Sonderheft 2.
- Nikolaou, I.E., Evangelinos, K.I., 2010, *Classifying Current Social Responsibility Accounting Methods for Assisting a Dialogue between Business and Society*, Social Responsibility Journal, vol. 6, no. 4, s. 562–579.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 marca 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Statystycznej Dotyczącej Działalności i Urzędzeń Związanych z Ochroną Środowiska, Dz.U. 1999, nr 25, poz. 218.
- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Szadziewska, A., 2013, *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szot-Gabryś, T., 2013, *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Szychta, A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. 1995, nr 88 poz. 439 ze zm.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?*, Difin, Warszawa.