

Tomasz Gabrusewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Teorii
Pieniądza i Polityki Pieniężnej
tomasz.gabrusewicz@ue.poznan.pl.

ZRÓWNOWAŻONA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA – KONCEPCJE I RAPORTOWANIE

Streszczenie: Czym jest zrównoważony rozwój? Czasem pojęcie to jest stosowane zamiennie z pojęciem odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw, ale najpopularniejsza jest definicja, która odzwierciedla jego troistą naturę: 1) uzasadnienia ekonomicznego, 2) odpowiedzialności społecznej, 3) odpowiedzialności ekonomicznej.

Podczas gdy kwestie ekologiczne stanowią zazwyczaj punkt centralny rozważań, potrójna definicja zrównoważonego rozwoju to szeroka koncepcja. Oprócz ochrony fizycznego środowiska oraz zarządzania zasobami naturalnymi, zrównoważony rozwój obejmuje także kontekst ekonomiczny i społeczny prowadzenia działalności gospodarczej, a także systemy gospodarcze, modele oraz zachowania konieczne dla długofalowego tworzenia wartości.

Celem niniejszego artykułu jest opis koncepcji zrównoważonej rachunkowości i raportowania w rachunkowości zarządczej w świetle zasad teorii zrównoważonego rozwoju.

Słowa kluczowe: rachunkowość, zrównoważona rachunkowość, zrównoważony rozwój, raportowanie finansowe.

Klasyfikacja JEL: M14, M41, M49.

SUSTAINABLE MANAGEMENT ACCOUNTING – CONCEPTUAL AND REPORTING ISSUES

Abstract: What is sustainability? It is sometimes used as an alternative for the term corporate social responsibility; and the most widely accepted definition of sustainability that has emerged over the years is the “triple bottom-line” consideration of: 1) economic viability, 2) social responsibility, 3) environmental responsibility.

While environmental considerations are often the focus of attention, the triple-bottom-line definition of sustainability is a broad concept. In addition to the preservation of the physical environment and stewardship of natural resources, sustainability con-

siders the economic and social context of doing business as well as also encompassing the business systems, models and behaviours necessary for long-term value creation.

The purpose of this article is to analyse the concept of sustainable accounting and reporting in management accounting in the light of the principles of sustainable development theory.

Keywords: accounting, sustainability accounting, sustainable development, financial reporting.

Wstęp

W gospodarce rynkowej dużo uwagi poświęca się pomiarowi realizacji określonych celów gospodarczych. Wraz ze wzrostem zainteresowania koncepcją zrównoważonego rozwoju gospodarczego ekonomiści zauważyli, że nie dysponują odpowiednimi metodami pomiaru ich stopnia czy też efektywności. Możliwe że rachunkowość znajdzie rozwiązanie tego problemu, wspomagając tym samym prowadzenie biznesu zgodnie z założeniami zrównoważonego rozwoju gospodarczego.

Czym jest zrównoważony rozwój? Czasem pojęcie to jest stosowane zamiennie z pojęciem odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw, ale najpopularniejsza jest definicja, która odzwierciedla jego troistą naturę: 1) uzasadnienia ekonomicznego, 2) odpowiedzialności społecznej, 3) odpowiedzialności ekonomicznej.

Celem niniejszego artykułu jest opis koncepcji zrównoważonej rachunkowości¹ i raportowania w rachunkowości zarządczej w świetle zasad teorii zrównoważonego rozwoju. Przyjęto metody analizy opisowej i porównawczej oraz metodę syntezy.

1. Koncepcja zrównoważonej rachunkowości w ekonomii zrównoważonego rozwoju

Najgłębsze i najbardziej podstawowe pojmowanie zjawisk ekonomicznych ma swój dziewiętnastowieczny rodowód. To właśnie wtedy E. Burke napisał, że źródłem dziejów nie są abstrakcyjne sądy i zawieszony w fikcyjnej prze-

¹ Znana także jako rachunkowość społeczna, rachunkowość społeczno-ekologiczna, raportowanie społeczne w korporacji, raportowanie korporacyjnej odpowiedzialności społecznej, raportowanie pozafinansowe [Tilt 2009].

strzeni, równie fikcyjny *homo oeconomicus*. A. Bastiat [2003] odsłaniał przed czytelnikami wiedzę o tym, że każdy czyn, zwyczaj, postępowanie i prawo pociągają różne następstwa, czyli nie są obojętne dla realizacji wskazanego przez podmiot gospodarujący celu. Rozważania o zasadach gospodarowania moralisci i przedstawiciele ekonomii klasycznej osadzili w kontekście zdobyczy cywilizacyjnych: reguł, zasad, norm moralnych, tradycji i obyczajów. Tych wszystkich niezmiennych wartości, które swoją powtarzalnością czynią świat przewidywalnym i bezpiecznym, które oznaczają dla jednostki odciążenie od nazbyt wielu decyzji, są przewodnikami po skomplikowanym i na pierwszy rzut oka chaotycznym świecie [Kiwak 2007, s. 211].

Ekonomia klasyczna powstała w XVIII i XIX stuleciu, była w owym czasie dominującą nauką o gospodarce. Stawiała sobie za główny cel wyjaśnienie, jak powstają ceny dóbr (teorie wartości) i na jakich zasadach (dochody) są dzielone. Główni przedstawiciele tego nurtu to: Adam Smith, David Ricardo, Jean Baptiste Say i John Stuart Mill [Rogall 2010, s. 55].

Współcześni ekonomiści twierdzą, że fakty społeczne nie są prostą sumą faktów indywidualnych, i zaczęli ostatnio coraz więcej miejsca poświęcać analizie wartości, które mieszczą się w centrum zainteresowania etyki. Redefinicja paradygmatu neoklasycznego poszerzyła pole badawcze ekonomii. W wyniku osadzenia życia gospodarczego w etyce zrodziła się konieczność wypracowania nowych metod badawczych i narzędzi potrzebnych do analizy wartości, które są inkorporowane do materialnej sfery życia [Kiwak 2007, s. 211; Gabrusewicz, 2010, rozdz. 1, 9, 10].

Konwencjonalne pojmowanie zrównoważonego rozwoju opartego na modelu trzech filarów ma pewną niedoskonałość, która zakłada, że można zawsze dokonać „wymiany” pomiędzy ekologicznym, społecznym i ekonomicznym wymiarem zrównoważonego rozwoju. W odpowiedzi na ten problem często się stosuje rozróżnienie na „mocny” zrównoważony rozwój (gdzie taka wymiana jest niedopuszczalna lub ograniczona) oraz „słaby” zrównoważony rozwój (gdzie wymiana jest dopuszczalna). Koncepcja „krytycznego kapitału naturalnego” służy także do opisanie elementów biosfery, które nie podlegają wymianom (np. ekosystemy lub gatunki o krytycznym znaczeniu) [Adams 2006]. W praktyce jednak decyzje rozwojowe dokonywane przez rządy, przedsiębiorstwa i inne organizacje dopuszczają wymianę i kładą największy nacisk na ekonomię, przedkładając ją ponad inne aspekty zrównoważonego rozwoju. Jest to główna przyczyna postępującej degradacji środowiska i nieosiągania pożądanych celów kapitałowych rozwoju.

Koncepcja zrównoważonego rozwoju została wprowadzona w raporcie przedstawionym w 1987 roku na zlecenie ONZ tzw. *Raporcie Brundtland*.

G.H. Brundtland definiuje zrównoważony rozwój jako: „rozwój, który realizuje potrzeby teraźniejszości, a jednocześnie nie uniemożliwia przyszłym pokoleniom zaspokajanie ich potrzeb” [UNWCED 1987].

Koncepcja zrównoważonego rozwoju znalazła pierwotnie zastosowanie w kategorii środowiska i dotyczyła użytkowania zasobów środowiska w taki sposób, aby nie pozbawić przyszłych pokoleń tych zasobów. Z tego powodu była ona powiązana z rachunkowością ekologiczną. Przedsiębiorstwa później przyjęły pojęcie „zrównoważonego rozwoju”, które stało się podstawą promocji i marketingu². Jednakże w przypadku przedsiębiorstw koncepcja została przekształcona w pojęcie „zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw” lub „odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw”, a pojęcie to bliżej wiązano ze zrównoważonym rozwojem ekonomicznym lub finansowym [Dellaportas i in. 2005, s. 214; Gabrusewicz 2010, s. 56–63].

Istnieje jednak silny trend w kierunku ujednolicenia norm raportowania finansowego. Od 2005 roku wszystkie przedsiębiorstwa zarejestrowane w UE są zobowiązane do działania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Chociaż istnieje wielu użytkowników kont firmowych, takich jak organy podatkowe, organy prawodawcze, pracownicy, klienci i dostawcy, rachunkowość finansowa służy przede wszystkim inwestorom i informuje ich o wynikach finansowych przedsiębiorstw, co pozwala na podejmowanie decyzji inwestycyjnych. Z tego względu praktyka rachunkowości ogranicza się ściśle do przedsiębiorstwa w celu raportowania finansowego. Granicę wyznacza to, czy dana organizacja ma zdolność do:

- wykorzystania zasobów ekonomicznych,
- osiągania korzyści (bądź ponoszenia strat) wynikających z ich wykorzystania.

Jeśli tak, to zasoby ekonomiczne oraz korzyści bądź koszty z nimi związane należy uwzględnić w rozliczeniu finansowym. Jeśli nie, to zasoby oraz związane z nimi korzyści lub koszty nie są uwzględniane.

Zrównoważona rachunkowość poszerza granice tradycyjnej rachunkowości i uwzględnia koszty (i korzyści) ekologiczne, społeczne i ekonomiczne w celu objęcia swym zasięgiem pełnego spektrum zainteresowanych stron. Należy zatem rozróżnić prywatne koszty i korzyści, które dotyczą bezpośrednio organizacji, oraz społeczne lub zewnętrzne koszty i korzyści, które dotyczą innych zaangażowanych stron.

² Więcej na ten temat piszą T. Gabrusewicz [2010, s. 7–56] i J. Samelak [2013, s. 5–22].

Zgodnie z analizą zawartą w niniejszym artykule, robocza definicja zrównoważonej rachunkowości mówi, że jest to generowanie, analiza i wykorzystanie przedstawionych w sposób monetarny informacji związanych ze środowiskiem i społeczeństwem w celu poprawy ekologicznych, społecznych i ekonomicznych działań przedsiębiorstw przy wykorzystaniu narzędzi rachunkowości finansowej i zarządczej.

Bardziej dokładna i techniczna nazwa mogłaby brzmieć „zrównoważona rachunkowość finansowa”, co pozwoliłoby odróżnić to podejście (skupione na danych finansowych) od szerszych form raportowania zrównoważonego rozwoju.

2. Rachunkowość zarządcza jako nauka społeczna – według D. Wickramasinghe’a i C. Alawattage’a³

Kiedy dany badacz w pracy przyjmuje istnienie pewnego paradygmatu, nie ma już potrzeby budowania nowego obrazu danej dziedziny, począwszy od podstawowych zasad i uzasadniania zastosowania każdej wprowadzonej koncepcji. Ten aspekt można pozostawić autorom podręczników. Jednakże, korzystając z podręcznika, pomysłowy badacz może rozpocząć swoją pracę tam, gdzie kończy się zakres podręcznika, i skoncentrować się wyłącznie na najbardziej subtelnych i ezoterycznych aspektach zjawisk naturalnych, które dotyczą jego dziedziny [Kuhn 1962, s. 19–20; 2009, s. 17–30].

Połączenie społecznych i technicznych aspektów praktyk rachunkowości odzwierciedla odbywającą się na poziomie akademickim i organizacji dyskusję dotyczącą wspólnego stanowienia oraz otwiera przestrzeń dla ekspertów reprezentujących różne poglądy i podejścia charakterystyczne dla różnych dziedzin. Wśród konkurentów dominują ci, którzy chcieliby sprawić, aby rachunkowość zarządcza stała się elementem tej lub innej konkretnej nauki społecznej. Jak wspomniano, oprócz badaczy społecznych reprezentujących różne podejścia teoretyczne i empiryczne D. Wickramasinghe i C. Alawattage [2007] położyli nacisk na określenie rachunkowości zarządczej jako gałęzi jednej konkretnej nauki społecznej nazywanej ekonomią.

Z innej strony prawdopodobieństwo, że ci eksperci sprawią, że ich dziedzina, modele, wzory i metody obliczeniowe staną się obowiązującymi punktami zwrotnymi w rekonstrukcji rachunkowości zarządczej, nie różni się

³ Poglądy przedstawione w tym punkcie są w pełni zgodne z opiniami H. Vollmera [2009, s. 145–146].

zdecydowanie od szans innych, bardziej ambitnych metod służących formułowaniu i stosowaniu różnych wariantów ogólnych teorii społecznych. Wickramasinghe i Alawattage [2007, s. 159–161] wprowadzają wyraźne rozróżnienie pomiędzy ustalonymi technikami rachunkowymi oraz ich modelami ekonomicznymi. Pozwala to na określenie wkładu ekonomii neoklasycznej w rachunkowość zarządczą jako dostarczenie narzędzi służących podejmowaniu decyzji [Wickramasinghe i Alawattage 2007, s. 161–163] lub informowaniu o budżetowaniu kapitału [s. 190–199]. Jednak zamiast traktować rozumowanie ekonomiczne jako coś związanego z praktyką rachunkowości (jak proponują bardziej utylitarne metodologie), autorzy zwracają uwagę, że – ujmując rzecz historycznie – sytuacja mogła być odwrotna i że to rachunkowość tworzyła metateorie, a przynajmniej główny wzorzec ekonomii [Wickramasinghe i Alawattage 2007, s. 203; Chiapello 2007].

Ekonomia niewątpliwie osiągnęła sukces, ustanawiając swoje modele i metody jako punkty odniesienia dla projektowania i promowania technologii rachunkowych. Choć Wickramasinghe i Alawattage nie skupiają się na zaletach tego, co nazywa się pozytywną teorią rachunkowości, omawiają zarówno teorię kluczowych czynników, jak i ekonomię kosztów transakcji [Vollmer 2009, s. 145–146].

Istnieje kilka powodów, dla których teoria różnorodności (*contingency theory*) jest tak poważana. Przede wszystkim uznaje się jej dwoistą rolę zarówno na polu akademickim, jak i kierowniczym. Ponadto teoria ta dostarcza opisu systemów rachunkowych i praktycznych wytycznych o zarządzaniu nimi [Wickramasinghe i Alawattage 2007, s. 391–406]. Autorzy ilustrują to zjawisko, porównując z tym, w jakim stopniu niepewność środowiska koreluje z formalizacją systemów rachunkowości zarządczej. Raz jeszcze historia okazuje się łaskawa dla metod, które umieszczają rachunkowość w szerokim kontekście środowisk organizacyjnych i społecznych, podczas gdy ekonomia klasyczna jest w pewien sposób akademicko sterylna [Vollmer 2009, s. 145–146].

Jeśli ekonomia neoklasyczna ma swój znaczący wkład w rachunkowość zarządczą jako naukę społeczną przez zmierzenie się z ogólną teorią społeczną, czyż nie można się obawiać ryzyka, że tworząca się nauka społeczna rachunkowości zarządczej może się stać w końcu tym, czym ekonomia – jeśli modelowanie ekonomiczne nie będzie nieustannie podawane w wątpliwość? [Gabrusewicz 2012]. Jest to ryzyko, z którym inne nauki społeczne, takie jak socjologia, zmagają się od pewnego czasu. Reakcje mieszają się w zakresie od pełnej entuzjazmu promocji [Becker 1976], poprzez kontrolowane przyjęcie konkretnych elementów ekonomii neoklasycznej [Coleman 1990, s. 18–19], do

przedstawienia alternatywnej ekonomii społecznej [Lebaron 2003], podczas gdy natychmiastowe odrzucenie rozumowania ekonomicznego pozostało, co może być zaskakujące, marginalne. Możliwości i ograniczenia generalizowania ekonomii neoklasycznej w celu stworzenia ogólnej teorii społecznej były omawiane w niewielkim zakresie [Zafirovski 2000] i choć podkreślano różnice kultury rozumowania pomiędzy socjologią i ekonomią [Hirsch, Michaels i Friedman 1990], liczy się również na wzajemne wzbogacenie dyscyplin [Smelser i Swedberg 1994].

Ogólnie rzecz ujmując, ostatnie trzy dekady były czasem wzmożonych kontaktów pomiędzy ekonomią i socjologią na polu konkurencji, sporu, współpracy, uznania i odrzucenia. Nie jest zatem zaskakujące, że obecnie pojawia się większe zainteresowanie rachunkowością wynikające z tych kontaktów [Breslau 2003; Callon 1999; MacKenzie i Millo 2003, Vollmer 2009].

3. Wybrane kwestie zrównoważonej rachunkowości w rachunkowości zarządczej – koncepcja i raportowanie

Jeśli organizacja ma dobry system rachunkowości finansowej, jej zdolność do radzenia sobie ze wstrząsami finansowymi jest możliwa do przewidzenia i mierzalna. Z perspektywy wewnętrznej systemy rachunkowości mogą być powiązane z odpowiednim wewnętrznym monitorowaniem spraw finansowych, które zapewnia dostarczenie niezawodnych informacji księgowych potrzebnych do celów odpowiedzialnego zarządzania finansami [Sopher 1998, s. 45–47]. Uznaje się powszechnie, że wymagania dotyczące dobrej wewnętrznej kontroli zarządczej obejmują kompetentny personel, przypisanie odpowiedzialności, podział pracy, rozdział odpowiedzialności od nadzoru, gromadzenie odpowiednich danych i wyposażenie, rotację personelu, audyt wewnętrzny oraz fizyczną ochronę środków trwałych [Anthony i Young 1994; Gaffikin 1993; Herzlinger i Nitterhouse 1994]. Jednakże oczekiwania rachunkowości dotyczą także kontroli zarządczej w kluczowych aspektach planowania i przygotowania budżetu, gromadzenia funduszy, alokacji zasobów, gromadzenia danych, monitorowania i oceny, raportowania i prowadzenia audytów [Elkin 1985, s. 13]. Dlatego adekwatne systemy rachunkowości finansowej pozwalają liderom podmiotów zdecydować w odpowiednim czasie, czy ich organizacja będzie podatna na wstrząsy finansowe, i w ten sposób przewidzieć zakres finansowego zrównoważonego rozwoju organizacji [Ireland 1999, s. 96–99].

Rachunkowość zrównoważona dostarcza informacji w trzech różnych wymiarach, którymi są:

- 1) Czas: Czy przedstawia obraz zasobów w danym momencie lub czy przedstawia przepływ towarów i usług wynikający z zasobów w danym okresie?
- 2) Lokalizacja oddziaływania: Czy znajduje się w zakresie raportowania finansowego przedsiębiorstwa – oddziaływanie wewnętrzne, czy poza zakresem – oddziaływanie zewnętrzne?
- 3) Rodzaj oddziaływania: Czy oddziaływanie dotyczy aspektów ekologicznych, społecznych, czy ekonomicznych? [SIGMA Project 2003].

Elementy ekologiczne, społeczne i ekonomiczne są zwykle uznawane za trzy podstawy zrównoważonego raportowania i mogą zostać rozdzielone do modelu pięciu kapitałów (*five capitals model*) tak jak pokazano na rysunku 1.



Rysunek 1. Model pięciu apitałów oraz trzy podstawy

Źródło: Na podstawie: [SIGMA Project 2003].

Zrównoważony rozwój wymaga zwrócenia uwagi na wszystkie systemy ekonomiczne, społeczne i ekologiczne (lub wszystkie elementy *five capitals*) teraz i w przyszłości. Zrównoważony rozwój będzie zatem dynamicznym działaniem, w którym poszczególne wymiary działają synergicznie. Obecnie większość pomiarów lub wskaźników dotyczy tylko jednego, wybranego obszaru działań.

Znaczenie potrzeby integracji jest równe trudnościom związanym z jej stosowaniem. Podjęto kilka prób integracji, takich jak integracja modelu oceny

zrównoważonego rozwoju [SIGMA Project 2003, s. 35]. Główne elementy tej integracji to:

- **granice i odpowiedzialność** – gdzie kończy się odpowiedzialność jednej organizacji, a zaczyna innej; jak możemy ocenić indywidualną odpowiedzialność organizacji, gdy uczestniczy ona w systemie społeczno-ekonomicznym, który nagradza tylko niektóre rodzaje zachowań,
- **metody wyceny** – czy te same oceny można zastosować do metod wyceny ekologicznej i społecznej [Gabrusewicz 2012],
- **sumowanie i wymiana** – przeliczenie oddziaływań społecznych i ekologicznych na wartości pieniężne umożliwia dodawanie skutków i wymianę jednych skutków na inne,
- **rachunkowość rzeczy policzalnych** – organizacja może nie zdawać sobie sprawy z własnych oddziaływań lub może nie być w stanie ich policzyć; mocną stroną metodologii udziału innych zaangażowanych stron jest to, że mogą one dostarczyć organizacji informacji o oddziaływaniu, które w innym przypadku mogłyby zostać pominięte.

Następuje wzajemne połączenie środowisk biznesowych, środowisk zaangażowanych w ekologię i zaangażowanych społecznie. Firmy stanowią część społeczeństwa i działają za jego zgodą. Teoria legitymizacji sugeruje, że społeczeństwo ukarze firmy, które nie będą działać zgodnie z oczekiwaniami i wartościami społeczeństwa [Lindblom 1994]. Te koszty społeczne lub zewnętrzne nie były historycznie przypisane do podmiotów gospodarczych [Hawken 1994; Drever, Stanton i McGowan 2007, s. 195].

Tabela 1 podaje przykłady korzyści i kosztów ponoszonych przez poszczególne zaangażowane strony, które mogą wnieść wkład w debatę dotyczącą kształtu raportów finansowych w obszarach, gdzie są prezentowane.

Rozsądne praktyki zarządzania ekologicznego mogą ograniczyć ryzyko finansowe, podobnie jak zarządzanie łańcuchem dostaw, w którym duże firmy wymagają od dostawców i wykonawców zachowania zgodności z ich polityką ekologiczną i społeczną/etyczną oraz procedurami. Z tego powodu informacje dotyczące kwestii ekologicznych związanych z decyzjami zarządów są ważne dla zewnętrznych partnerów. Jednakże wyniki wczesnych badań przeprowadzonych w 1994 roku wśród firm działających w branży chemicznej w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Australii wskazują, że w tamtym czasie problemy ze zgodnością były podstawowym czynnikiem, który generował wydatki związane z kwestiami ekologicznymi [Raar 1998; Drever, Stanton i McGowan 2007, s. 198].

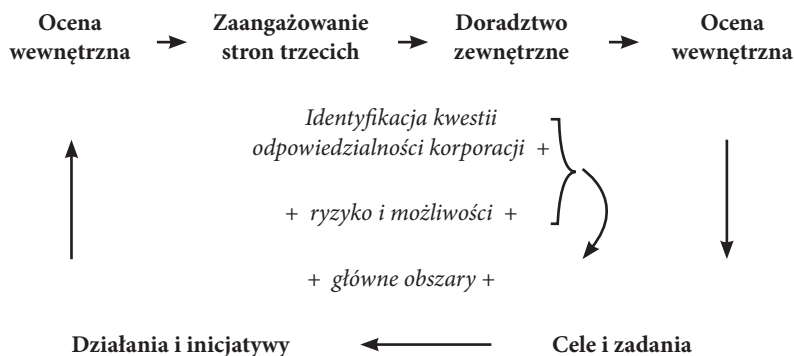
Ostatnim kierowniczym obszarem procesu są konsultacje zewnętrzne i wewnętrzna ocena służąca identyfikacji i zarządzania ryzykiem związanym

Tabela 1. Informacje rachunkowe dla zewnętrznych stron zaangażowanych

Zaangażowane strony	Zewnętrzne koszty i korzyści		
	ekologiczne	społeczne	ekonomiczne
Klienci	koszty ekologiczne korzyści z użycia i utylizacji produktów	etyczne, społeczne i zdrowotne korzyści związane z produktem	nadmiar klientów na rynku i poza rynkiem
Dostawcy	wpływy ekologiczne związane z produkcją zakupionych produk- tów i usług	etyczne, społeczne i zdrowotne korzyści związane z produkcją zakupionych towarów i usług	stymulowanie rozwoju ekonomicznego przez łańcuch dostaw
Pracownicy	ryzyko beneficjenta ekologicznego zwią- zanego z miejscem pracy	społeczne koszty miej- sca pracy (niepłatne nadgodziny) i korzyści	generowanie zatrud- nienia jako efekt ekonomiczny
Społeczeństwo	emisje, ścieki oraz od- pady w ziemi i wodzie (lokalne, regionalne, krajowe i międzyna- rodowe)	wpływ na zdrowie społeczeństwa; szero- kie społeczne oddzia- ływanie zwolnień pra- cowników i likwidacji zakładów, niewygody i utrudnienia	regeneracja obszarów miejskich i wiejskich; infrastruktura
Inwestorzy	ryzyko inwestorów związane z kiepską reputacją ekologiczną przedsiębiorstwa	ryzyko inwestorów związane z kiepską reputacją społeczną i etyczną przedsię- biorstwa	ryzyko inwestorów związane z kiepską re- putacją ekonomiczną przedsiębiorstwa
Sektor publiczny	korzyści ekologiczne związane z inwesto- waniem środków z podatków od przed- siębiorstw w ochronę środowiska przez sektor publiczny	społeczne korzyści związane z inwesto- waniem środków z podatków od przed- siębiorstw w zdrowie, edukację i programy społeczne przez sektor publiczny	ekonomiczne skutki działania sektora publicznego

Źródło: [Drever, Stanton i McGowan 2007, s. 196].

z odpowiedzialnością przedsiębiorstwa oraz wykorzystanie możliwości, które stoją przed przedsiębiorstwem. Proces oceny, który służy do identyfikacji ryzyka i możliwości, przez przypisanie kluczowych obszarów do działań zarządczych związanych z odpowiedzialnością kierowniczą, przedstawiono poniżej.



Rysunek 2. Proces zarządzania ryzykiem

Zidentyfikowano cykl życia środków obejmujący pięć etapów (rysunek 2). Na każdym z tych etapów potencjalnym zagrożeniom i możliwościom przypisuje się priorytety, biorąc pod uwagę poziom potencjalnych negatywnych lub pozytywnych oddziaływań, prawdopodobieństwo występowania oraz poziom kontroli nad nimi.

Wnioski

Pomiar realizacji określonych celów stanowi podstawę oceny przyjęcia założeń zrównoważonego rozwoju na szczeblu organizacji – zwłaszcza zarządzania. Zrównoważony rozwój na poziomie przedsiębiorstwa napotyka trudności operacjonalizacji. Nadal brakuje metod oceny stopnia zrównoważonego rozwoju, pomimo opracowania wielu wskaźników na poziomie globalnym, krajowym, regionalnym czy nawet lokalnym.

W artykule skupiono się na opisie koncepcji zrównoważonej rachunkowości i raportowania w rachunkowości zarządczej w świetle zasad teorii zrównoważonego rozwoju. Starano się również wykazać, na podstawie analizy i oceny stanu dotychczasowej wiedzy, że zrównoważona rachunkowość identyfikuje najważniejsze obszary w rachunkowości w celu realizacji raportowania w społecznie odpowiedzialnych przedsiębiorstwach. Zwrócono uwagę na trudności, na jakie natrafiają strony zainteresowane raportowaniem zrównoważonego rozwoju w obszarach: ekologii, ekonomii i społecznym oraz jakie niesie to ze sobą ryzyko.

Niniejszy artykuł nie jest wyczerpujący i stanowi przyczynek do dalszych badań i dyskusji na ten temat – zwłaszcza w dziedzinie zrównoważonych metod raportowania w rachunkowości zarządczej w celu podejmowania strategicznych decyzji.

Bibliografia

- Adams, W.M., 2006, *The Future of Sustainability. Re-thinking Environment and Development in the Twenty-first Century, Report of the IUCN Renowned Thinkers Meeting*, 29–31 January, http://cmsdata.iucn.org/downloads/iucn_future_of_sustainability.pdf [dostęp: 20.03.2013].
- Anthony, R.N., Young, D.W., 1994, *Management Control in Nonprofit Organizations*, 4th ed., Irwin, Boston, Mass.
- Bastiat, F., 2003, *Co widać i czego nie widać*, DEXTRA, Lublin – Rzeszów.
- Becker, G.S., 1976, *The Economic Approach to Human Behavior*, University of Chicago Press Chicago, London.
- Breslau, D., 2003, *Economics Invents the Economy: Mathematics, Statistics, and Models in the Works of Irving Fisher and Wesley Mitchell*, Theory and Society, vol. 32.
- Chiapello, E., 2007, *Accounting and the Birth of the Notion Of Capitalism*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 18, s. 263–296.
- Coleman, J.S., 1990, *Foundations of Social Theory*, Belknap, Cambridge, Mass, London.
- Dellaportas, S., Gibson, K., Alagiah, R., Hutchinson, M., Leung, P., Homrigh, D. van, 2005, *Ethics, Governance and Accountability*, Wiley, Milton.
- Drever, M., Stanton, P., McGowan, S., 2007, *Contemporary Issues in Accounting*, Wiley, Milton.
- Elkin, R., 1985, *Paying the Piper and Calling the Tune: Accountability in the Human Services*, Administration in Social Work, vol. 9, no. 2.
- Gabrusewicz, T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa.
- Gabrusewicz, T., 2012, *Accounting in Sustainable Development – Finding a Common Concept for Value Memeasurment*, w: *Proceedings of the International Scientific Conference on MMK 2012, International Masaryk Conference for Ph.D. Students and Young Researchers*, vol. III, December 10–14, Hradec Králové, s. 1813–1823.
- Gaffikin, M., 1993, *Principles of Accounting*, 3rd ed., Harcourt Brace and Company, Sydney.
- Hawken, P., 1994, *The Ecology of Commerce*, HarpersCollins, New York.
- Herzlinger, R.E., Nitterhouse, D.L., 1994, *Financial Accounting and Managerial Control for Nonprofit Organizations*, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.

- Hirsch, P., Michaels, S., Friedman, R., 1990, *Clean Models vs. Dirty Hands. Why Economics Is Different from Sociology*, w: Zukin, S., DiMaggio, S., DiMaggio, P.J. (eds.), *Structures of Capital. The Social Organization of the Economy*, Cambridge University Press Cambridge, New York, s. 39–56.
- Ireland, S.S., 1999, *Quality and Nonprofit Organizations*, *Quality Progress*, vol. 32, no. 3.
- Kiwak, W., 2007, *Powrót ekonomii do źródeł*, w: Kulawczuk, P., Poszewiecki, A. (red.), *Wpływ społecznej odpowiedzialności biznesu i etyki biznesu na zarządzanie przedsiębiorstwami*, IBnDiPP, EQUAL, s. 201–214.
- Kuhn, T., 1962, *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press, Chicago, London.
- Kuhn, T., 2009, *Struktura rewolucji naukowych*, Aletheia, Warszawa.
- Lebaron, F., 2003, *Pierre Bourdieu: Economic Models Against Economism*, *Theory and Society*, vol. 32.
- Lindblom, C.K., 1994, *The Implications or Organization Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure*, *Critical Perspectives in Accounting Conference*, New York.
- MacKenzie, D., Millo, Y., 2003, *Constructing a Market, Performing Theory: The Historical Sociology of a Financial Derivatives Exchange*, *American Journal of Sociology*, vol. 109.
- Raar, J., 1998, *Exploring Environmental Costs and Informations for Purposed of Reporting and Decision Making: An Industry Perspectives*, RMIT University, <http://www.rmit.edu.au/> [dostęp: 14.02.2013].
- Rogall, H., 2010, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zysk i S-ka, Poznań.
- Samelak, J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Smelser, N.J., Swedberg, R., 1994, *The Sociological Perspective on the Economy*, w: Smelser, N.J., Swedberg, R. (eds.), *The Handbook of Economic Sociology*, Princeton University Press, Princeton, s. 3–26.
- Sopher, M.J., 1998, *Setting up a Control System for Your Organization*, *Nonprofit World*, vol. 16, no. 3.
- Tilt, C.A., 2009, *Corporate Responsibility Accounting and Accountants*, w: Idowu, S.O., Leal Filho, W. (eds.), *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg.
- SIGMA Project, 2003, *The SIGMA Guidelines – Toolkit. Sustainability Accounting Guide*, SIGMA Project, London.
- Vollmer, H., 2009, *Management Accounting as Normal Social Science*, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34.
- Wickramasinghe, D., Alawattage, C., 2007, *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*, Routledge, London, New York.

Zafirovski, M., 2000, *The Rational Choice Generalization of Neoclassical Economics Reconsidered: Any Theoretical Legitimation for Economic Imperialism?* Sociological Theory, vol. 18.

UNWCED, 1987, *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*, United Nations World Commission on Environment and Development, <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm> [dostęp: 30.03.2014].