

Beata Zyznarska-Dworczak<https://orcid.org/0000-0002-0827-2583>Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Instytut Rachunkowości i Zarządzania
Finansami, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

KONCEPCJA ACCOUNTABILITY A RACHUNKOWOŚĆ – PODEJŚCIE TEORETYCZNE

Streszczenie: Celem artykułu jest ocena wpływu koncepcji *accountability* na rachunkowość przedsiębiorstw oraz roli rachunkowości w realizacji założeń koncepcji *accountability*. Jego realizacja wymagała przeprowadzenia analizy znaczenia koncepcji *accountability* prezentowanego w piśmiennictwie naukowym, wyznaczenie rodzajów tej koncepcji i obszarów jej urzeczywistniania w przedsiębiorstwie. Na tym tle, za pomocą wnioskowania dedukcyjnego, udowodniono tezę artykułu, wykazując, że koncepcja *accountability* ukierunkowuje rozwój rachunkowości na wsparcie przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa, zarówno w jej wymiarze sprawozdawczym, jak i zarządczo-kontrolnym. W opracowaniu wykazano, że kaskadowanie *accountability* w ramach przedsiębiorstwa wyznacza obszary, w których istotne jest zastosowanie rachunkowości.

Słowa kluczowe: rachunkowość, *accountability*, odpowiedzialność, rozwój zrównoważony.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M49.

THE ACCOUNTABILITY CONCEPT AND ACCOUNTING – A THEORETICAL APPROACH

Abstract: The aim of the study is to assess the impact of a concept of accountability on accounting and the role of accounting in the implementation of accountability concepts in an enterprise. An analysis of the significance of the accountability

concept was conducted, indicating in particular the types of this concept and the areas of its implementation in a company. Against this background, based on deductive reasoning, the thesis of the article has been proved. The paper shows that the accountability concept directs the development of accounting to support the settlement of corporate responsibility, in its reporting, management and control dimension. The paper shows that a cascade of accountability within an enterprise determines the areas in which accounting is important.

Keywords: accounting, accountability, responsibility, sustainable development, sustainability.

Wstęp

Koncepcja *accountability* oznacza zasadniczo obowiązek rozliczania się z otoczeniem z tytułu odpowiedzialności za rezultaty wpływu na to otoczenie. Zakres rozliczalności przedsiębiorstw ewoluje wraz ze zmianami warunków prowadzenia działalności gospodarczej. W ostatnich latach na oczekiwania zgłaszane przez interesariuszy do rozrachunku przedsiębiorstwa wpływa w dużej mierze koncepcja rozwoju zrównoważonego, wymagająca określenia dokonań podmiotu w wymiarze finansowym i niefinansowym, w tym społeczno-środowiskowym. Realizacja oczekiwań informacyjnych wymaga dostosowania instrumentarium zarządzających do przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Jednym z instrumentów wspierających rozrachunek w koncepcji *accountability* jest rachunkowość.

Rachunkowość, choć zawsze pełniła funkcję rozrachunkową, obecnie stoi przed wyzwaniem wspierania rozliczania odpowiedzialności nie tylko za wyniki wykorzystywania powierzonego kapitału finansowego, ale także innych kapitałów współtworzących wartość podmiotu, w tym kapitału antropogenicznego, przyrodniczego i społecznego. W związku z tym niniejszy artykuł służy udowodnieniu tezy, że koncepcja *accountability* w przedsiębiorstwie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego wymaga zastosowania rachunkowości ukierunkowanej na przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności, zarówno w jej wymiarze sprawozdawczym, jak i zarządczym. Celem opracowania jest ocena wpływu koncepcji *accountability* na rachunkowość przedsiębiorstw oraz roli rachunkowości w realizacji założeń koncepcji *accountability*. Ocenę wpływu podejścia koncepcji *accountability* na rachunkowość przedsiębiorstw przedstawiono na podstawie analizy piśmiennictwa naukowego za pomocą wnioskowania dedukcyjnego.

1. Istota koncepcji *accountability*

Koncepcja *accountability*¹ jest różnie definiowana, także sam termin „*accountability*” jest stosowany w różnym znaczeniu w piśmiennictwie naukowym (por. np. Fijałkowska, 2017, 45–58). Analiza jej definicji (tabela 1) wskazuje, że oznacza ona zasadniczo odpowiedzialność, zdolność, obowiązek, określony stan prawny, formę interakcji, a nawet technologię. Podejścia te łączy cel – przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności za oddziaływania na otoczenie.

Tabela 1. Definicje koncepcji *accountability* w piśmiennictwie naukowym

Autor, rok publikacji	Znaczenie <i>accountability</i>
Jarugowa, 1991	rozrachunek z odpowiedzialności społecznej utożsamiany jako identyfikacja, pomiar i komunikowanie informacji wewnętrznych i zewnętrznych, związanych z wpływem przedsiębiorstwa i jego działalności na społeczeństwo
Perks, 1993	zdolność i obowiązek wyjaśniania i uzasadniania zdarzeń i działań, obowiązek dokonania rachunku
Gray i in., 1997	obowiązek przedstawienia rachunku z działań, za które jest się odpowiedzialnym
Lehman, 1999	„technologia”, która umożliwia wymianę między wszystkimi poziomami w społeczeństwie w celu reprezentowania interesów wszystkich obywateli, a nie tylko wybranych lub uprzywilejowanych grup
Lerner i Tetlock, 1999	logicznie złożony konstrukt, który współdziała z cechami decydentów i właściwościami środowiska zadaniowego, aby uzyskać szereg efektów
Gabbard, 2000	stan, w którym osoby są zobowiązane do udzielenia odpowiedzi na inne pytania
Mathinson i Ross, 2002	forma interakcji w hierarchiczne systemy, między tymi, którzy mają władzę, a tymi, którzy jej nie mają
Bovens, 2005	relacja społeczna, w której podmiot czuje obowiązek wyjaśnienia i uzasadnienia swojego postępowania wobec niektórych istotnych interesariuszy jego aktywności
Hubbell, 2007	sposób zarządzania odpowiedzialnością za stworzenie i wykorzystanie zasobów oraz publiczne rozliczenie sposobu ich wykorzystania

¹ Z uwagi na brak odpowiednika słowa *accountability* w języku polskim, oddającego złożoność jego znaczenia, autorka posługuje się w niniejszym opracowaniu jego anglojęzycznym określeniem w znaczeniu koncepcji odpowiedzialności, rozliczalności i rozrachunku z działań i ich wpływu na otoczenie.

cd. tabeli 1

Autor, rok publikacji	Znaczenie <i>accountability</i>
Bergsteiner i Avery, 2010	odpowiedzialność: – zewnętrzna (<i>external accountability</i>) – proces subiektywnej lub obiektywnej oceny ponoszenia konsekwencji i ich rozliczania, obejmujący w szczególności udzielanie odpowiedzi dotyczących nagradzania, sponsorowania, mentoringu, wspierania, doradztwa, szkolenia, kierowania, sankcjonowania lub karania – własna (<i>self-accountability</i>) – odpowiedzialność za siebie, obejmująca samoocenę zachowania i jego konsekwencje oraz wszelkie dobrowolne zmiany zachowania
Feigenbaum, Jaggard i Wright, 2011	mechanizm zapewniający bezpieczeństwo w systemie informacyjnym
Bovens, 2014	dwie koncepcje odpowiedzialności: – odpowiedzialność jako cnota – pozytywna jakość organizacji lub pracy jej pracowników, wynikająca z wartości samej organizacji, jak i wartości osobistych kadry – odpowiedzialność jako mechanizm lub specyficzna relacja społeczna, która wiąże się z obowiązkiem wyjaśnienia i uzasadnienia zachowania
McGrath i Whitty, 2018	zapewnienie zadowalającego wykonania zadania; źródło odpowiedzialności może mieć charakter legislacyjny, organizacyjny, umowny lub nieformalny
Zyznarska-Dworcak, 2019b	zjawisko społeczne, ukształtowane i odzwierciedlające wzajemne zależne relacje między polityką, kulturą, normami społecznymi i oczekiwaniami instytucjonalnymi przedsiębiorstwa

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Bergsteiner i Avery, 2010, s. 13; Bovens, 2005, s. 184; Bovens, 2014, s. 948–952; Feigenbaum, Jaggard i Wright, 2011, s. 45; Gabbard, 2000, s. 53; McGrath i Whitty, 2018, s. 702 i 705; Gray, Dey, Owen, Evans i Zadek, 1997, s. 4; Hubbell, 2007, s. 6; Jarugowa, 1991, s. 38; Lehman, 1999, s. 223; Lerner i Tetlock, 1999, s. 270; Mathinson i Ross 2002, s. 89; Perks 1993, s. 24; Zyznarska-Dworcak, 2019b, s. 72).

Koncepcja *accountability* oznacza stosunkowo prostą relację, w której stosunek rozliczalności istnieje pomiędzy podlegającym rozrachunkowi (aktor lub *accountor*) i tym, który jest odpowiedzialny przed prowadzącym rozrachunek (*accountability forum* lub *accountee*). Jednak relacja ta może zawierać wiele zmiennych determinujących funkcje „zleceńodawców” i „agentów”, wyznaczanych na podstawie formalnej lub nieformalnej umowy określającej różne ich prawa i obowiązki. Ponadto koncepcja *accountability* może dotyczyć władzy w skali globalnej, międzypaństwowej,

państwowej, instytucji, dużej korporacji czy na poziomie jednostki gospodarczej. Może mieć charakter zewnętrzny i wewnętrzny, stanowić relację społeczną oraz system wartości.

W odniesieniu do przedsiębiorstwa i jego relacji z otoczeniem (interesariuszami wewnętrznymi i zewnętrznymi) posługiwanie się terminem *accountability* wymaga doprecyzowania kręgu interesariuszy przekazywanej informacji, a także przedmiotu i zakresu odpowiedzialności, a jednocześnie sposobu jej rozliczenia. Ważne jest również określenie zasad stopniowego zaangażowania coraz większego grona kluczowych interesariuszy w wyznaczaniu kierunków rozwoju przedsiębiorstwa. Znaczenie koncepcji *accountability* jest bowiem oparte na czterech podstawowych filarach: przyczynie, celu, metodzie i docelowym kierunku zmian (tabela 2).

Tabela 2. Filary znaczenia koncepcji *accountability* przedsiębiorstwa

Koncepcja <i>accountability</i>			
przyczyna	cel	metoda	docelowy kierunek
Potrzeba odpowiedzialności	rozliczalność z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej wobec otoczenia	rozrachunek z odpowiedzialności	partycypacyjna praktyka - zaangażowanie kluczowych interesariuszy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Zyznarska-Dworczak, 2019b, s. 73).

Przedsiębiorstwa przeprowadzają rozrachunek z odpowiedzialności w celu zapewnienia rozliczalności z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej wobec otoczenia, wymagającej wykazania wyników z wykorzystania powierzonych przedsiębiorstwu zasobów.

2. Kaskadowanie koncepcji *accountability* w przedsiębiorstwie

Koncepcja *accountability* stopniowo ewoluuje, a jej pierwotne założenia przekształcają się wraz z warunkami prowadzenia działalności gospodarczej i oczekiwaniami interesariuszy przedsiębiorstw. Do kluczowych determinant znaczenia podejścia *accountability* zalicza się takie czynniki, jak trudności rozumienia *accountability* w języku agenta i zleceniodawcy, a także problemy na poziomie organizacyjnym związanym z wielorakimi i kon-

kurencyjnymi rozrachunkami, asymetrią zasobów i władzy interesariuszy oraz trudności z równoważeniem wewnętrznego uczenia się i innowacji z zewnętrznymi wzorcami i standardami (Weisband i Ebrahim, 2007, s. 13).

Zewnętrzny wymiar koncepcji *accountability* oznaczający relację między „zleceniodawcą” a „agentem” stopniowo uzupełnia perspektywa wewnętrzna odpowiedzialności przedsiębiorstwa w przestrzeganiu przyjętych norm oraz wartości. Założeniem nowego podejścia o charakterze interpretacyjnym i hermeneutycznym jest zastosowanie języka odpowiedzialności do rzeczywistości podmiotów kształtowanej przez dynamikę instytucjonalną lub kulturową w formie partycypacyjnej praktyki, wyznaczającej jej wpływ na stosunki społeczne i konfiguracje władzy (Weisband i Ebrahim, 2007, s. 8). Koncepcja *accountability* jest wyznaczana nie tylko z perspektywy finansowej, ale także przez pryzmat postawy i reakcji przedsiębiorstwa, wartości i działania pracowników, a nawet w świetle globalnych porównań wyników społecznych i środowiskowych w całym łańcuchu (Parker i Chung, 2018, s. 1011).

Konsekwencją zmian podejścia do koncepcji *accountability* są różne klasyfikacje i podziały koncepcji *accountability* przedsiębiorstwa, w tym na wewnętrzną i zewnętrzną, funkcjonalną i strategiczną, horyzontalną i wertykalną (zstępującą i wstępującą), co ukazuje tabela 3.

Kryterium adresata rozrachunku w koncepcji *accountability* wyróżnia jej wewnętrzny i zewnętrzny wymiar. Podział ten może wynikać z mechanizmów formalnych, oficjalnie zapisanych w strategii przedsiębiorstwa lub w ramach innych umów, a także z mechanizmów nieformalnych, wkomponowanych w styl i sposób prowadzenia działalności, postaw i wartości poszczególnych pracowników. Kierunek rozrachunku w koncepcji *accountability* pozwala wyróżnić odpowiedzialność zstępującą i wstępującą. Odpowiedzialność zstępująca odnosi się głównie do właścicieli i inwestorów, podczas gdy odpowiedzialność wstępująca – do klientów, pracowników i społeczności lokalnej, a także samego przedsiębiorstwa wobec przyjętych wartości. Natomiast kryterium reakcji przedsiębiorstwa wobec odpowiedzialności wyznacza odpowiedzialność funkcjonalną, zwaną hierarchiczną lub proceduralną, oraz odpowiedzialność strategiczną, zwaną holistyczną. Odpowiedzialność funkcjonalna przejawia się w komunikowaniu wyników operacyjnych, krótkoterminowych na postawie pomiaru wyników dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Natomiast odpowiedzialność strategiczna dotyczy planowania i kontrolowania wyników w długim okresie, implementowania pożądanych standardów środowiskowych i społecznych w działalność gospodarczą, a także całościowych

Tabela 3. Kaskadowanie *accountability* w przedsiębiorstwie a jej rodzaje

Zadania	Adresat	Kierunek rozrachunku		Reakcja organizacyjna
Rodzaje <i>accountability</i>				
Rozliczalność	– wewnętrzna – zewnętrzna	– wstępująca – zstępująca		– funkcjonalna – strategiczna
	Mechanizm <i>accountability</i>			
Raportowanie	– zewnętrzna (głównie): • wymóg prawny • przynależność do indeksu • legitymizacja – wewnętrzna: • cele zarządcze	– wstępująca (głównie): • dla właścicieli, inwestorów lub nadzoru – zstępująca: • dla klientów lub innych stron zainteresowanych raportami		– funkcjonalna (głównie), z naciskiem na wyniki krótkoterminowe
Pomiar wyników i ich ocena	– zewnętrzna: • wymóg dla pozyskiwania statusu bądź środków, np. dotacji – wewnętrzna: • jako narzędzie egzekwowania realizacji założonych wartości i celów	– wstępująca: • dla właścicieli i inwestorów – zstępująca: • przedsiębiorstwa wobec społeczności lokalnej		– funkcjonalna (głównie w bieżącej ocenie), z możliwością długoterminowej oceny strategicznej
Partycypacja interesariuszy	– zewnętrzna – wewnętrzna: • promowanie wartości organizacyjnych	– zstępująca: • wobec klientów i społeczności • wewnętrznie przedsiębiorstwa wobec samego siebie • wewnętrznie zarządzających wobec przedsiębiorstwa		– funkcjonalna: • gdy udział interesariuszy ogranicza się do konsultacji oczekiwań i ich wdrożenia – strategiczna: • gdy zwiększenie siły przetargowej klientów lub innych interesariuszy wobec przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwa wobec inwestorów

Samoregulacja	– zewnętrzna: • informowanie o realizacji zasad w celu pozyskania lub odzyskania publicznego zaufania – wewnętrzna: • tworzenie i egzekwowanie zasad i kultury organizacyjnej	– wstępująca: • wewnętrznie przedsiębiorstwa wobec samego siebie, z uwzględnieniem zachowań/działań innych podmiotów z branży – zstępująca: • wobec klientów i inwestorów	– strategiczna: • w zakresie długoterminowych zmian, w tym dotyczących kodeksów postępowania
Kontrola, audyt	– zewnętrzna: • potwierdzenie wiarygodności i budowanie zaufania publicznego – wewnętrzna: • ocena wyników w różnych wymiarach	– zstępująca: • powiązanie wartości ze strategią i jej celami • powiązanie odpowiedzialności wstępującej ze zstępującą wobec interesariuszy	– funkcjonalna: • w stopniu wpływającym na zachowanie przedsiębiorstwa – strategiczna: • ocena wzajemnego wpływu przedsiębiorstwo–interesariusze • utrwalanie norm i standardów działania w długim okresie

Źródło: Opracowanie własne.

kodeksów postępowania w przedsiębiorstwie (Zyznarska-Dworczak, 2019b, s. 166–167).

Każdy z wymienionych w tabeli 3 rodzajów odpowiedzialności determinuje sposób i narzędzia jej rozliczenia. Wyróżnione mechanizmy *accountability*, jak raportowanie, pomiar wyników i ich ocena, partycypacja interesariuszy i samoregulacja, wspierają rozliczalność w ramach wymienionych rodzajów *accountability*. Przykładowo raportowanie z dokonań przedsiębiorstwa oraz niezbędny w jego celach pomiar wyników i ich wycena, stanowią formę realizacji wymogu prawnego czy zwyczajowego, są formą rozrachunku odpowiedzialności w wymiarze zewnętrznym², o charakterze wstępującym, gwarantującym informację dla właścicieli, inwestorów lub nadzoru, ale także zstępującym, na przykład wobec klientów lub innych stron zainteresowanych raportami. Uwzględniając kryterium reakcji organizacyjnej przedsiębiorstwa, raportowanie z dokonań przedsiębiorstwa stanowi formę *accountability* o charakterze funkcjonalnym. Raportowanie wyników wraz z pomiarem dokonań ma również ważny udział w realizacji założeń wymiaru wewnętrznego *accountability*, stanowiąc narzędzie egzekwowania realizacji założonych wartości i celów przedsiębiorstwa.

Partycypacja interesariuszy wspiera zasadę zaangażowania interesariuszy (*stakeholder engagement*), rozumianego jako działanie przedsiębiorstwa podczas angażowania kluczowych interesariuszy oraz wyniki tego działania. Zaangażowanie interesariuszy jest narzędziem wprowadzenia w życie zasady włączania (*inclusivity*), oznaczającej udział interesariuszy w przygotowaniu i realizacji odpowiedzialnej strategii zrównoważonego rozwoju (AccountAbility, 2015, s. 4). Partycypacja interesariuszy stanowi zatem jeden z podstawowych elementów procesu zarządzania relacjami z interesariuszami i oznacza ich udział w wyznaczaniu kluczowych celów prowadzenia działalności gospodarczej. Z jednej strony jest przejawem zewnętrznej *accountability*, a z drugiej – poprzez promowanie wartości oczekiwanych przez interesariuszy – także wewnętrznej *accountability*. Dominuje jej postać zstępująca, głównie w kierunku klientów i społeczności, ale także przedsiębiorstwa wobec samego siebie oraz zarządzających wobec przedsiębiorstwa. *Accountability* o charakterze funkcjonalnym na poziomie partycypacji interesariuszy występuje wtedy, gdy udział interesariuszy ogranicza

² Przykładem szczegółowego rozliczania się z odpowiedzialności podmiotów gospodarczych jest raportowanie zintegrowane (por. szerzej na przykład: Masztalerz, 2017, s. 70–81; Remlein, 2015, s. 149–166; Zyznarska-Dworczak, 2015, s. 191–204).

się jedynie do konsultacji oczekiwań i ich wdrożenia. Natomiast strategiczny charakter tej koncepcji wynika ze zwiększonej siły przetargowej klientów wobec przedsiębiorstwa, ale także przewagi (głównie informacyjnej) przedsiębiorstwa wobec inwestorów.

Kaskadowanie *accountability* w przedsiębiorstwie jest zauważalne w postaci samoregulacji przedsiębiorstw, objawiającej się zarówno praktykami zewnętrznymi poprzez informowanie o realizacji zasad w celu pozyskania lub odzyskania publicznego zaufania, jak i wewnętrznymi, w postaci tworzenia i egzekwowania zasad i kultury organizacyjnej wynikających z przyjętych kodeksów zachowań. Samoregulacja i przestrzeganie przyjętych zasad ma charakter zstępującej *accountability*, implikującej obowiązek rozliczania się z realizacji zasad głównie wobec klientów i inwestorów, a także wstępującej *accountability*, ustanawiającej potrzebę wewnętrznego rozliczania przedsiębiorstwa z przyjętych zasad, z uwzględnieniem praktyk innych podmiotów.

Kontrola czy praktyki audytu wzmacniają skuteczność wymienionych mechanizmów *accountability*. W ramach zewnętrznej *accountability* potwierdzają wiarygodność i wzmacniają budowanie zaufania publicznego, a w ramach wewnętrznej *accountability* służą wielowymiarowej ocenie wyników, powiązaniu odpowiedzialności wstępującej ze zstępującą wobec interesariuszy, determinując sposób prowadzenia działalności (funkcjonalna *accountability*), wyznaczają stopień wzajemnego oddziaływania przedsiębiorstwo-interesariusze, a także pozwalają na utrwalanie norm i standardów działania w długim okresie.

Wymienione poziomy kaskadowania koncepcji *accountability* w przedsiębiorstwie mogą istotnie wspierać rachunkowość, głównie w obszarze sprawozdawczym i zarządczym.

3. Rachunkowość jako instrument koncepcji *accountability*

Koncepcja *accountability* stanowi załóżek istnienia rachunkowości. Korzeni współczesnej koncepcji *accountability* można się dopatrywać już w czasach panowania Williama I. W 1085 William I zażądał od wszystkich posiadaczy nieruchomości w jego królestwie przeprowadzenia rachunku stanu swojego posiadania (*a count*), co następnie wyceniono w tzw. *Domesday Books*. Na początku XII wieku działania te przekształciły się w wysoce scentralizowaną administrację Królestwa, które było zarządzane przez scentralizowany audyt i rachunek półroczny (Godfrey, A. i Hooper, K., 1996, s. 35–37;

Zyznarska-Dworczak, 2019b, s. 73). W XXI wieku znaczenie *accountability* wykroczyło znacznie poza zakres księgowości i stało się symbolem dobrego zarządzania, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. Ponadto pierwotna relacja wynikająca z potrzeb inwentaryzacyjno-księgowych się odwróciła. „Odpowiedzialność” nie odnosi się do suwerenów, którym podporządkowani są ich poddani, ale na odwrót, to same władze i zarządzający są pociągane do odpowiedzialności przez swoich obywateli (Bovens, 2005, s. 183), a w przedsiębiorstwach – przez ich szerokie grono interesariuszy.

Obecnie rachunkowość, stanowiąc system pomiaru ekonomicznego, jest celowo zorientowana na (Burzym, 2008a, s. 34):

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

Tym samym rachunkowość może się przyczynić do wyznaczenia rozliczalności przedsiębiorstw w wymiarze wewnętrznym i zewnętrznym, w kierunku wstępującym i zstępującym, a także w zarządzaniu funkcjonalnym i strategicznym (por. tabela 3). Jednocześnie może się istotnie przyczynić do rozwoju poszczególnych poziomów kaskadowania *accountability*. Do poziomów, w których rachunkowość może istotnie wesprzeć rozliczalność, należą przede wszystkim:

- raportowanie,
- pomiar wyników i ich ocena,
- kontrola i audyt.

Współcześnie raportowanie przedsiębiorstw, w tym w szczególności coraz popularniejsze raportowanie z działań na rzecz rozwoju zrównoważonego, może być postrzegane jako wyraz większej odpowiedzialności (Fijałkowska i Zyznarska, 2018, s. 47). Służy ono realizacji potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, nie tylko wynikających z wymogów prawnych, ale także fakultatywnie ukazujących wyniki dokonania podmiotów. Przyczynia się do stopniowego rozszerzenia przedmiotowego rachunkowości w zakresie pomiaru i raportowania zarówno w nauce rachunkowości, jak i praktyce.

Warto jednak w tym miejscu dodać, że mimo wskazanych trendów obecne normy rachunkowości nie są w stanie nadążyć za dynamiczną i różnorodną rzeczywistością ekonomiczną, którą system informacyjny rachunkowości ma za zadanie odwzorować (Maruszewska, 2014, s. 9). Obserwuje się bowiem różne formy sprawozdawczości, co oznacza, zdaniem A. Kar-

mańskiej, „chyba nie do końca dla rachunkowości bezpieczne” zmiany, gdyż obecnie sprawozdawczość „pazernie ogarnia wszystko: i przeszłość, i przyszłość, i to co jest mierzalne, i to co nie jest mierzalne” (Karmańska, 2013, s. 125). To rodzi dwa podstawowe rodzaje ryzyka dla rachunkowości (Karmańska, 2013, s. 143):

- odwoływanie się do rachunkowości jako źródła uwiarygodniającego kategorii nierachunkowe,
- wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości w celach narracyjnych z zamierzonym kontekstem autora publikacji.

Ryzyko to wynika z faktu, że w dotychczasowej praktyce gospodarczej oraz w nauce rachunkowości brak jednolitych zasad rachunkowości wykorzystywanej na potrzeby rozrachunku przedsiębiorstwa z jego odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Szybkość zmian działań praktycznych i badań naukowych w zakresie rozwoju zrównoważonego nie pozwoliła dotychczas na jednoznaczne wskazanie roli rachunkowości w tym obszarze. Dlatego wciąż aktualnym wyzwaniem dla rachunkowości jest „otwarcie nowych przestrzeni, nowych rozliczeń, a nie tylko reagowanie na stare zadania”, służące objaśnieniu zmiany praktyki w zakresie rozwoju zrównoważonego (Gray, 2002, s. 698). Wymaga ono wsparcia procesu pomiaru wyników, zarówno na potrzeby wewnętrznego, jak i zewnętrznego rozrachunku, uwzględniającego operacyjne i strategiczne poziomy in-korporowania odpowiedzialności w działalność przedsiębiorstwa.

Wewnętrzny rozrachunek z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej stanowi wraz z rozrachunkiem zewnętrznym podstawowe zadanie rachunkowości rozwoju zrównoważonego (Samelak, 2013, s. 27). Pomiar dokonań, jego udokumentowanie i weryfikowalność, a następnie zakomunikowanie wymaga przygotowania wielowymiarowej informacji służącej ocenie celowości działań przedsiębiorstwa. Zewnętrzny wymiar koncepcji *accountability*, oznaczający relację między „zleceniodawcą” a „agentem”, uzupełnia perspektywa wewnętrznej koncepcji oznaczająca odpowiedzialność przedsiębiorstwa wobec siebie samego z przestrzegania przyjętych norm oraz wartości. Wewnętrzny wymiar *accountability* nakazuje bowiem zarządzającym egzekwowanie odpowiedzialności decydentów za racjonalność ekonomiczną uwzględniającą racjonalność społeczną i środowiskową, a jednocześnie za zgodność działań z zasadami etyki (Zyznarska-Dworczak, 2019b, s. 167).

Szczególnie ważną rolę może bowiem odgrywać rachunkowość na ostatnim poziomie kaskadowania *accountability* – na poziomie kontroli. Może ona być wsparciem kontroli wewnętrznej realizacji założeń strategicznych,

ale także wsparciem audytu zewnętrznego, głównie w postaci rewizji finansowej i atestacji wyników niefinansowych. Możliwość wykorzystania rachunkowości na potrzeby rozliczenia z odpowiedzialności społecznej poprzez funkcję kontrolną zauważa T. Szot-Gabryś. Autorka stwierdza, że rola rachunkowości w koncepcji *accountability* wynika z istoty informacyjno-kontrolnego systemu rachunkowości umożliwiającego, poprzez pomiar wartościowy i ilościowy czynników kształtujących elementy odpowiedzialności, że ich kontrolę (Szot-Gabryś, 2013, s. 96). D. Dobija stwierdza także audyt finansowy jest „mechanizmem kontroli społecznej w procesie rozrachunku zarządzających z interesariuszami organizacji” (Dobija, 2014, s. 9).

Reasumując, rachunkowość może wspierać różne poziomy *accountability* – od sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji po zarządczą kontrolę aspektów finansowych i pozafinansowych. Egzekwowanie tych zadań implikuje rozwój rachunkowości ukierunkowany na (Zyznarska-Dworczak, 2019a, s. 81):

- budowanie odpowiedzialności przedsiębiorstwa za oddziaływanie na otoczenie,
- kalkulowanie i kontrolowanie działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju zrównoważonego,
- przeprowadzanie rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa w koncepcji *accountability*,
- uwzględnienie potrzeb społecznych i środowiskowych interesariuszy wynikających z oddziaływania przedsiębiorstwa i wpływu dokonań przedsiębiorstwa w tym zakresie na ostateczny wynik relacji politycznych, kulturowych, społecznych i instytucjonalnych.

Taka interpretacja zadań rachunkowości, w tym w szczególności rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego, jako narzędzia rozrachunku z odpowiedzialności istotnie rozszerza rozumienie zadań rachunkowości konwencjonalnej.

Zakończenie

Dostrzegana w praktyce i nauce ewolucja rachunkowości wynika głównie z realizacji potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Wynikają one w szczególności z potrzeby przeprowadzania rozrachunku z ekonomicznej, środowiskowej i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa w ramach koncepcji *accountability*. Przedstawione w niniejszym opracowaniu cztery filary analizowanej koncepcji, determi-

nujące zaangażowanie przedsiębiorstw w działania na rzecz rozwoju zrównoważonego, wyznaczają także zadania rachunkowości. Wraz ze wzrostem znaczenia koncepcji *accountability* oczekuje się, że rachunkowość, choć dotychczas wyznaczająca głównie wyniki zarządzania kapitałem finansowym, pomoże ocenić wyniki zarządzania także innymi kapitałami współtworzącymi wartość podmiotu. Rachunkowość w przedsiębiorstwie działającym na rzecz rozwoju zrównoważonego ma służyć jako wsparcie dla przeprowadzenia rozrachunku z odpowiedzialności wobec otoczenia za rezultaty wykorzystania powierzonych przedsiębiorstwu zasobów.

Rachunkowość stanowi zatem instrument koncepcji *accountability*. Może istotnie wesprzeć poszczególne poziomy kaskadowania koncepcji *accountability* w zakresie raportowania, pomiaru wyników i ich oceny, partycypacji interesariuszy, samoregulacji i kontroli. Rachunkowość, ułatwiając przeprowadzenie rozrachunku wobec interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, wspiera realizację zadań koncepcji *accountability* na poziomie strategicznym i funkcjonalnym, o charakterze wstępującym i zstępującym. Przyjęcie przez przedsiębiorstwo założeń koncepcji *accountability* wymaga dostosowania systemu rachunkowości do przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności przedsiębiorstwa, szczególnie w jej wymiarze sprawozdawczym i kontrolno-zarządczym, poprzez uzupełnianie tych podsystemów rachunkowości o aspekty środowiskowe i społeczne.

Implikacje niniejszego artykułu dotyczą zarówno praktyki gospodarczej, jak i nauki. Praktyczne implikacje zaprezentowanego podejścia do zadań rachunkowości wynikają z jej utylitarного charakteru i wiążą się z potrzebą rozszerzenia przedmiotowego rachunkowości, determinującego zmiany w zakresie jej podstawowych zadań dotyczących ewidencji, wyceny, raportowania i zarządzania przedsiębiorstwem realizującym zasady rozwoju zrównoważonego. Jednocześnie niniejsze opracowanie ukazuje lukę w nauce rachunkowości wynikającą z faktu, że dotychczasowa konceptualizacja rachunkowości, głównie o charakterze finansowym, nie pozwalała na wypracowanie jej jednolitych zasad wspierania rozliczalności przedsiębiorstwa z odpowiedzialności wynikającej z oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie. W opracowaniu wykazano także, że dalszy rozwój rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego wymaga jej ukierunkowania na realizację założeń koncepcji *accountability*. Przedstawione podejście może stanowić asumpt do prowadzenia dalszych prac badawczych nad rozwojem teoretycznych podstaw rachunkowości zrównoważonej, w tym w szczególności w ramach podejścia normatywnego.

Bibliografia

- AccountAbility. (2015). AA1000, Stakeholder Engagement Standard. Pobrane z https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/10/AA1000SES_2015.pdf
- Bergsteiner, H. i Avery, G. C. (2010). A theoretical responsibility and accountability framework for CSR and global responsibility. *Journal of Global Responsibility*, 1(1), 8–33.
- Bovens, M. (2005). The concept of public accountability, W: E. Ferlie, L. E. Lynn i C. Pollitt (Eds.). *The Oxford handbook of public management*. USA: Oxford University Press.
- Bovens, M. (2014). Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism. W: D. Curtin, P. Mair i Y. Papadopoulos (Eds.). *Accountability and European governance* (s. 28–49). London: Routledge.
- Burzym, E. (2008). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45, 23–70.
- Dobija, D. (2014). *Audyt finansowy we współczesnych systemach społecznych: funkcje i praktyka*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability in practice: Mechanisms for NGOs. *World Development*, 31(5), 813–829.
- Feigenbaum, J., Jaggard, A. D. i Wright, R. N. (2011). Towards a formal model of accountability. W: *Proceedings of the 2011 new security paradigms workshop* (s. 45–56). New York: ACM.
- Fijałkowska, J. (2017). Towards accountability of higher education institutions. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 18(2.2), 45–58.
- Fijałkowska, J. i Zyznarska-Dworczak, B. (2018). Sustainability reporting of Polish banks – a step towards greater accountability. *Entrepreneurship and Management*, 19(1), 47–61.
- Gabbard, D. (2000). Accountability. W: D. Gabbard. (Ed.). *Knowledge and power in the global economy: Politics and the rhetoric of school reform* (s. 191–198). New York: Lawrence Erlbaum Associates.
- Godfrey, A. i Hooper, K. (1996). Accountability and decision-making in feudal England: Domesday Book revisited. *Accounting History*, 1(1), 35–54.
- McGrath, S. K. i Whitty, S. J. (2018). Accountability and responsibility defined. *International Journal of Managing Projects in Business*, 11(3), 687–707.
- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687–708.
- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R. i Zadek, S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(3), 325–364.
- Hubbell, L. L. (2007). Quality, efficiency, and accountability: Definitions and applications. *New Directions for Higher Education*, 140, 5–13.

- Jarugowa, A. (1991). Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości. W: A. Jarugowa (red.). *Współczesne problemy rachunkowości* (s. 12–39), Warszawa: PWE.
- Karmańska, A. (2013). Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 125–146.
- Lehman, G. (1999). Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 217–241.
- Lerner, J. S. i Tetlock, P. E. (1999). Accounting for the effects of accountability. *Psychological Bulletin*, 125(2), 255.
- Maruszewska, E. W. (2014). Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Masztalerz, M. (2017). Sustainability reporting practices – the case of Bank Millennium. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 5(6), 70–81.
- Mathison, S. i Ross, E. W. (2002). The hegemony of accountability in schools and universities. *WorkPlace: A Journal for Academic Labor*, 5(1).
- Parker, L. D. i Chung, L. H. (2018). Structuring social and environmental management control and accountability: Behind the hotel doors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(3), 993–1023.
- Perks, R. W. (1993). *Accounting and society* (Vol. 215). London: Chapman & Hall.
- Remlein, M. (2015). Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 149–166.
- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Szot-Gabryś, T. (2013). *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*. Warszawa: Difin.
- Weisband, E. i Ebrahim, A. (2007). *Introduction: forging global accountabilities*. W: A. Ebrahi i E. Weisband (Eds.). *Global accountabilities: Participation, pluralism and public ethics* (s. 1–24). Cambridge: Cambridge University Press.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2015). Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 191–204.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2019a). The impact of the accountability on accounting development as the essence of sustainability accounting. *Problems of Management in the 21st Century*, 14(1), 73–83.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2019b). *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.