

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

## **Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko**

Redaktorzy naukowci  
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-448-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Joanna Antczak:</b> Informacje o środowisku w systemie rachunkowości .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy .....	28
<b>Melania Bąk:</b> Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa .....	36
<b>Ewa Chojnacka:</b> Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
<b>Ewa Chojnacka:</b> Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG .....	54
<b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
<b>Justyna Dyduch:</b> Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
<b>Renata Dyląg, Ewelina Puchalska:</b> Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce .....	82
<b>Paweł Dziekański:</b> Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów .....	98
<b>Tomasz Gabrusewicz:</b> Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju .....	109
<b>Beata Gostomczyk:</b> Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
<b>Piotr Gut:</b> Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
<b>Ewa Hellich:</b> Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości .....	145
<b>Elżbieta Klamut:</b> Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne .....	152
<b>Joanna Kogut:</b> Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich .....	172
<b>Robert Kowalak:</b> Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

<b>Joanna Krasodomska:</b> Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa .....	191
<b>Karolina Kwocińska:</b> Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
<b>Magdalena Ligus:</b> Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
<b>Adam Lulek:</b> Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
<b>Marta Mazurowska:</b> Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju ....	225
<b>Anna Nowak:</b> Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu .....	232
<b>Edward Nowak:</b> Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
<b>Ewa Spigarska:</b> Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami .....	250
<b>Arleta Szadziewska:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami .....	271
<b>Piotr Szczypa:</b> Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
<b>Aldona Uziębło:</b> Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw .....	291
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności .....	300
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
<b>Aleksander Zawadzki:</b> Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect .....	317
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie .....	334

## Summaries

<b>Joanna Antczak:</b> Information on environment in the accounting system.....	18
<b>Anna Balicka:</b> Environmental reporting in the automotive industry .....	27
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Concept of corporate social responsibility in the process of value based management .....	35

<b>Melania Bąk:</b> CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
<b>Ewa Chojnacka:</b> Reporting environment and social data in public companies in energy sector .....	53
<b>Ewa Chojnacka:</b> Report of the management board on operations as a document used to report ESG data .....	61
<b>Anna Doś, Joanna Błach:</b> The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies .....	72
<b>Justyna Dyduch:</b> Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm .....	81
<b>Renata Dyląg, Ewelina Puchalska:</b> GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland .....	97
<b>Paweł Dziekański:</b> Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats .....	108
<b>Tomasz Gabrusewicz:</b> The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
<b>Beata Gostomczyk:</b> Environmental costs register by their type and functionality .....	126
<b>Piotr Gut:</b> Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
<b>Ewa Hellich:</b> Ethical dimension of accounting.....	144
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Financilisation of economy as challenge for accounting .....	151
<b>Elżbieta Klamut:</b> Costs of environment protection vs. farms.....	160
<b>Joanna Kogut:</b> Accounting ethics vs. financial reporting quality .....	171
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households .....	179
<b>Robert Kowalak:</b> Key performance indicators for the waste disposal plants. ....	190
<b>Joanna Krasodomska:</b> Social accounting – the international and national perspective .....	197
<b>Karolina Kwiecińska:</b> Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
<b>Magdalena Ligus:</b> Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
<b>Adam Lulek:</b> Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
<b>Marta Mazurowska:</b> Accounting for sustainable development .....	231
<b>Anna Nowak:</b> Issues of measurement of corporate social responsibility .....	240
<b>Edward Nowak:</b> Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
<b>Ewa Spigarska:</b> The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

---

<b>Arleta Szadziewska:</b> Presenting social responsibility information in corporate external reports .....	270
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz:</b> Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
<b>Piotr Szczypa:</b> Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy .....	290
<b>Aldona Uziębło:</b> An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
<b>Aleksander Zawadzki:</b> Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
<b>Joanna Zuchewicz:</b> CSR in reporting entity's performance .....	333
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

**Piotr Szczypa**

Uniwersytet Szczeciński

---

## WSPÓŁCZESNE WYZWANIA RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW W GOSPODARCE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

---

**Streszczenie:** Współcześnie przedsiębiorstwa funkcjonują w gospodarce zrównoważonego rozwoju. W związku z tym niezbędne są rozwiązania mające na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych przedsiębiorstw. Rachunkowość jako system informacyjny powinien dokonać pomiaru i prezentować informacje uwzględniające jednocześnie uwarunkowania ekologiczne, ekonomiczne i społeczne działalności przedsiębiorstw. Relacje, jakie zachodzą w ramach systemu ekologicznego, ekonomicznego i społecznego są bardzo złożone i silnie oddziałują na siebie, dlatego przed systemem rachunkowości stają nowe wyzwania celem sprostania współczesnym potrzebom informacyjnym przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju. Celem opracowania jest identyfikacja kierunków rozwoju rachunkowości w ramach trzech wymiarów zrównoważonego rozwoju.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, zrównoważony rozwój, informacja.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.30

### 1. Wstęp

Procesy globalizacji traktowane są coraz częściej jako swoiste wyzwanie współczesnej cywilizacji. „Wielowymiarowość procesów globalizacji nakazuje jej ocenę zarówno w płaszczyźnie przyczyn i skutków mikro- i makroekonomicznych, jak i przestrzennych, środowiskowych oraz społecznych” [Czyżewski, Poczta-Wajda 2011, s. 19]. W związku z tym idea zrównoważonego rozwoju jest obecnie podstawą dla wielu działań gospodarczych o zasięgu ogólnosiwiatowym, kontynentalnym, krajowym, regionalnym, a także w odniesieniu do przedsiębiorstw i w tym kontekście obserwuje się rosnące zapotrzebowanie na informacje właściwe dla gospodarki zrównoważonego rozwoju (informacje ekonomiczne, ekologiczne i społeczne).

Czy rachunkowość określana jako szczególny system informacyjny, międzynarodowy język biznesu, system pomiaru działalności gospodarczej jest w stanie zaspokoić potrzeby informacyjne w ramach przedsiębiorstw funkcjonujących w gospodarce zrównoważonego rozwoju? Wskazuje się, że: „praktyka rachunkowości (księgowi, rachunkowość finansowa, menedżerowie – rachunkowość zarządcza)

[jest – P.S.] wyznaczona nową ekonomią, w której uzyskanie informacji, często nawet kosztem dokładności, staje się ważniejsze niż posiadanie środków pieniężnych. [...] Praktyka rachunkowości według nowej ekonomii – to jej intelektualizacja” [Kwiecień 2007, s. 163]. Zdaniem autora, przed systemem rachunkowości stają nowe wyzwania podporządkowane celom gospodarki zrównoważonego rozwoju. Dotychczasowe rozwiązania przyjęte w ramach rachunkowości nie są w stanie w pełni zaspokoić potrzeb informacyjnych gospodarki zrównoważonego rozwoju. Dlatego celem opracowania jest próba zidentyfikowania kierunków rozwoju rachunkowości w kontekście idei zrównoważonego rozwoju.

## 2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W trakcie pisania artykułu zostały wykorzystane metody indukcji, dedukcji, a także obserwacja uczestnicząca. Proces badawczy polegał na zidentyfikowaniu problemu badawczego, a następnie ustosunkowaniu się do niego poprzez analizę informacji pochodzących z literatury oraz zebranych w trakcie wywiadów bezpośrednich, szkoleń przedsiębiorców, wdrożeń narzędzi rachunkowości zarządczej. Na tej podstawie zostały wyciągnięte wnioski.

## 3. Wyzwania gospodarki zrównoważonego rozwoju

Definicja i idea zrównoważonego rozwoju jest szeroko opisywana w literaturze. Można zapoznać się z etapami rozwoju zrównoważonego w teorii ekonomii [Piontek 2002; Rogall 2010], a także bardziej szczegółowymi zagadnieniami, takimi jak: uwarunkowania prawne zrównoważonego rozwoju [Rakoczy 2009], zrównoważony rozwój a polityka państwa [Piontek, Piontek 2009] i funkcjonowanie przedsiębiorstw [Famielec 2009]. W związku z tym, a także z uwagi na ograniczoną objętość niniejszego artykułu autor zdecydował się odstąpić od szerokiego opisu podstawowych zagadnień związanych z ideą zrównoważonego rozwoju.

Z uwagi na przyjęty temat opracowania należy wskazać, że cele gospodarki zrównoważonego rozwoju powinno się rozpatrywać w trzech wymiarach, a mianowicie: ekologicznym, ekonomicznym i społecznym. Wśród teoretyków i praktyków trwają dyskusje dotyczące wartościowania i hierarchii celów. Najczęstsze stanowiska w tej kwestii to [Rogall 2010, s. 42]:

1. Najważniejszy jest wymiar ekologiczny. Należy przede wszystkim chronić naturalnych podstaw życia jako egzystencjalny warunek pozostałych celów.

2. Najważniejszy jest wymiar ekonomiczny (gospodarczy). Zrównoważony rozwój ma zapewnić trwałe zaspokojenie potrzeb ludzkich.

3. Wszystkie wymiary są w zasadzie równorzędne, lecz w wyznaczonych granicach (narzuconych przez naturę).

4. Wszystkie wymiary są równorzędne.



Wszystkie trzy wymiary zrównoważonego rozwoju są równorzędne, pod warunkiem że w takim samym stopniu skoncentrowane są na człowieku. Ludzie powinni być w centralnym punkcie zainteresowania uwarunkowań ekologicznych, ekonomicznych i społecznych. Niestety, doświadczenia Polski i innych państw wskazują na wybiórcze respektowanie celów zrównoważonego rozwoju oraz częste marginalizowanie lub pomijanie czynnika ludzkiego. Zjawiska te kształtują się różnie w zależności od zasięgu realizacji celów zrównoważonego rozwoju (gospodarstwo domowe, przedsiębiorstwo, region, państwo, kontynent, świat). W ramach każdego z trzech wymiarów zrównoważonego rozwoju można wyznaczyć ogólne cele, przed którymi stoi gospodarka zrównoważonego rozwoju (zob. tab. 1).

**Tabela 1.** Trójkąt celów gospodarki zrównoważonego rozwoju

Cele ekologiczne	Cele ekonomiczne	Cele społeczne
<ul style="list-style-type: none"> <li>– ochrona atmosfery ziemskiej (ograniczenie ocieplenia klimatu);</li> <li>– nieszkodzenie przyrodzie (zachowanie różnorodności gatunkowej i krajobrazowej);</li> <li>– zrównoważone wykorzystanie zasobów odnawialnych;</li> <li>– zrównoważone wykorzystanie zasobów nieodnawialnych;</li> <li>– zdrowe warunki życia (eliminowanie szkodliwych substancji, promieniowania, hałasu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– stabilność gospodarki narodowej, zapewnienie samodzielnej egzystencji przy akceptowalnej jakości pracy;</li> <li>– zaspokojenie podstawowych potrzeb przez zrównoważone produkty (żywność, mieszkania, odzież, energia), stosowne ceny;</li> <li>– stabilność cen oraz przeciwdziałanie koncentracji władzy ekonomicznej, internalizacja kosztów zewnętrznych;</li> <li>– pozagospodarcza równowaga i współpraca na rzecz rozwoju przy jak najmniejszym imporcie surowców;</li> <li>– wydolny budżet państwowy przy wystarczających standardach zaopatrzenia społeczeństwa w dobra merytoryczne/kolektywne oraz właściwy podział dochodów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– demokracja uczestnicząca i praworządność we wszystkich dziedzinach życia;</li> <li>– wyeliminowanie ubóstwa, bezpieczeństwo społeczne, opanowanie problemów demograficznych;</li> <li>– równość szans, integracja (np. płci, imigrantów);</li> <li>– bezpieczeństwo zewnętrzne, rozwiązanie konfliktów bez przemocy;</li> <li>– ochrona zdrowia i jakości życia człowieka</li> </ul>

Źródło: [Rogall 2010, s. 47].

Na każdym etapie realizacji celów gospodarki zrównoważonego rozwoju niezbędna jest informacja. Informacja ta może być finansowa lub niefinansowa, ilościowa, wartościowa oraz jakościowa o charakterze strategicznym, taktycznym, operacyjnym, a nawet interwencyjnym. S. Czaja słusznie wskazuje, że: „złożoność informacyjna strategii zrównoważonego rozwoju jest w pierwszej instancji efektem nałożenia na siebie trzech makrosystemów – gospodarki, społeczeństwa i przyrody (środowiska przyrodniczego). Zrozumienie funkcjonowania każdego z nich oddzielnie wymaga dużych zasobów wiedzy (informacji), a nałożenie na siebie powiększa

aspekt informacyjny, podobnie jak iloczyn kartezjański komplikuje położenie obiektów w przestrzeni wielu cech” [Czaja 2009, s. 192]. Ponadto każdy z trzech wymiarów gospodarki zrównoważonego rozwoju jest systemem o złożonych wewnętrznych relacjach, które wzajemnie się przenikają i silnie na siebie oddziałują, a tym samym w sposób bezpośredni i pośredni wpływają na realizację celów gospodarki zrównoważonego rozwoju.

W gospodarce opartej na wiedzy wielowymiarowa informacja na potrzeby planistyczno-kontrolne w ramach idei zrównoważonego rozwoju jest czymś oczywistym, a jednocześnie nadal pozostaje swoistym wyzwaniem z uwagi na jej wewnętrzną złożoność. Dobór systemów informacyjnych jest przede wszystkim uzależniony od podmiotów realizujących strategię zrównoważonego rozwoju. System rachunkowości, który jest przedmiotem rozważań niniejszego opracowania, można rozpatrywać w skali mikro- i makroekonomicznej. W tym miejscu uwaga zostanie poświęcona wyłącznie rachunkowości przedsiębiorstw, które w swoich długookresowych strategiach i bieżących działaniach powinny uwzględniać cele gospodarki zrównoważonego rozwoju, a tym samym potrzebują niezbędnej informacji zawartej w trójkącie o bokach: ekologia, ekonomia, społeczeństwo.

#### **4. Rachunkowość przedsiębiorstw w trójkącie celów gospodarki zrównoważonego rozwoju**

Strategia rozwoju zrównoważonego realizowana w przedsiębiorstwach może być rozpatrywana przez pryzmat informacji, charakteryzowana w różny sposób, w zależności od tego, czy interesuje nas [Czaja 2009, s. 193]:

- ilość generowanych i użytkowanych w jej ramach informacji – ujęcie ilościowe;
- sposób kreacji, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania informacji – ujęcie funkcjonalne;
- związek pomiędzy etapem realizacji strategii rozwoju zrównoważonego z informacją – ujęcie strukturalno-etapowe.

Współcześnie przedsiębiorstwa powinny być zainteresowane każdym z powyższych ujęć. Otrzymanie informacji ilościowych, wartościowych i jakościowych dotyczących uwarunkowań ekologicznych, ekonomicznych oraz społecznych w ramach jednego systemu informacyjnego jest procesem złożonym, trudnym, ale możliwym. Systemem, który może sprostać tym wyzwaniom, jest rachunkowość.

Zdaniem M. Stępień: „rachunkowość jako system informacyjno-kontrolny charakteryzujący się uniwersalnością jest w pełni uprawniona, a nawet zobowiązana, do wykorzystania swych możliwości pomiaru i ujawnienia ekologicznych aspektów działalności gospodarczej w ujęciu mikroekonomicznym” [Stępień 2004, s. 624]. Podobną tezę można sformułować w odniesieniu do pomiaru i ujawniania ekonomicznych oraz społecznych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw. W pierwszej kolejności należy dokonać oceny możliwości wykorzystania rachunkowości jako źródła informacji w ramach realizacji celów zrównoważonego rozwoju w rozbiciu

na dwa najczęściej praktykowane przez przedsiębiorstwa podsystemy: rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Możliwości wspomagania informacyjnego (! – małe, !! – średnie, !!! – duże) na każdym etapie realizacji celów gospodarki zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwa dzięki rozwiązaniom stosowanym w ramach rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej przedstawiono w tab. 2.

**Tabela 2.** Rachunkowość a realizacja celów gospodarki zrównoważonego rozwoju

	Cele ekologiczne	Cele ekonomiczne	Cele społeczne
Rachunkowość finansowa	!!	!!!	!
Rachunkowość zarządcza	!!	!!!	!!

Źródło: opracowanie własne.

Przy dokonywaniu oceny (tab. 2) uwzględniono narzędzia oferowane w ramach rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Należy jednak pamiętać, że nie wszystkie rozwiązania zostały wdrożone w warunkach polskich oraz o dużej „swobodzie” w doborze i szczegółowości stosowanych przez przedsiębiorstwa narzędzi rachunkowości, szczególnie w odniesieniu do rachunkowości zarządczej. Dlatego informacje zawarte w tab. 2 należy traktować jako swoiste uogólnienie. Interesujące byłyby wyniki badań przydatności poszczególnych narzędzi rachunkowości (fakultatywnych i obligatoryjnych) w realizacji konkretnych celów ekologicznych, ekonomicznych i społecznych realizowanych przez przedsiębiorstwa.



**Rys. 1.** Rachunkowość w trójkącie celów gospodarki zrównoważonego rozwoju

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość przez stulecia była doskonalona w ramach swoich rozwiązań jako system pomiaru i prezentacji informacji związanych z celami ekonomicznymi. Stosunkowo bogate są również doświadczenia na styku rachunkowość a działalność

proekologiczna przedsiębiorstw. Natomiast najmniej uwagi poświęcono rozwiązaniom rachunkowości w kontekście realizacji przez przedsiębiorstwa celów społecznych. Mankamentem współczesnej rachunkowości jest również fakt, że poszczególne cele zrównoważonego rozwoju najczęściej rozpatrywane są osobno, podczas gdy w ramach idei zrównoważonego rozwoju powinno się je uwzględnić jednocześnie, kompleksowo (rys. 1). Przy takim założeniu ilość wypracowanych rozwiązań koncepcyjnych i praktycznych nie jest obecnie satysfakcjonująca. Powszechnie znanymi rozwiązaniami rachunkowości w odniesieniu do każdego z boków trójkąta celów gospodarki zrównoważonego rozwoju są: w przypadku rachunkowości finansowej – zintegrowane sprawozdanie finansowe, w przypadku rachunkowości zarządczej – strategiczna karta wyników.

## 5. Wyzwania dla rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju

„Wzrost znaczenia ochrony środowiska wywołuje również nasilenie dyskusji o konieczności reorganizacji bądź przemodelowania infrastruktury sprawozdawczej w Polsce i na świecie” [Czaja-Cieszyńska 2010, s. 30]. Stwierdzenie to można rozwinąć, wskazując, że wzrost znaczenia uwarunkowań ekologicznych, ekonomicznych, społecznych w działalności przedsiębiorstw stwarza potrzebę przemodelowania infrastruktury rachunkowości i stawia przed nią nowe wyzwania. System rachunkowości podlega zmianom, szczególnie w zakresie jej narzędzi. Zmiany te przebiegają odmiennie w ramach rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. W przypadku rachunkowości finansowej zjawisko to jest szczególnie zauważalne w zakresie sprawozdawczości finansowej. Natomiast w odniesieniu do rachunkowości zarządczej obserwuje się dynamiczne zmiany dokonujące się w narzędziach już istniejących, jak i powstawanie nowych ich odmian. Należy zauważyć, że system rachunkowości nie pozostaje obojętny na uwarunkowania idei zrównoważonego rozwoju, jednakże obecne rozwiązania w tym zakresie można uznać za niewystarczające.

Ogólne wyzwania dla systemu rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju można ująć w następujący sposób:

1. Ujednoczenie i powszechne wdrożenie koncepcji sprawozdawczości finansowej uwzględniającej jednocześnie uwarunkowania ekologiczne, ekonomiczne i społeczne działalności przedsiębiorstw<sup>1</sup>.

2. Doskonalenie w zakresie pomiaru w trybie *ex ante*, *in tempora* i *ex post* działań przedsiębiorstwa związanych z uwarunkowaniami ekologicznymi, ekonomicznymi i społecznymi.

---

<sup>1</sup> Szczególnie należy obserwować skutki wdrożenia zintegrowanego sprawozdania finansowego w Republice Południowej Afryki i wybranych spółek giełdowych w USA.

3. Doskonalenie metod identyfikowania i pomiaru ryzyka w rachunkowości przedsiębiorstw w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju<sup>2</sup>.

4. Doskonalenie obecnych lub stworzenie nowych narzędzi rachunkowości, które analizują wzajemne oddziaływanie uwarunkowań<sup>3</sup>:

- ekologicznych na ekonomiczne i społeczne,
- ekonomicznych na ekologiczne i społeczne,
- społecznych na ekologiczne i ekonomiczne,
- ekologicznych na ekologiczne, ekonomicznych na ekonomiczne, społecznych na społeczne.

5. Dostosowanie i doskonalenie systemu edukacji z zakresu rachunkowości celem poprawnego zrozumienia idei zrównoważonego rozwoju przez służby finansowo-księgowe, nauczycieli i uwzględnienie jej w systemie rachunkowości przedsiębiorstw.

Powyższa lista nie wyczerpuje wszystkich wyzwań, jakie stoją przed systemem rachunkowości w gospodarce zrównoważonego rozwoju. Stanowią one najważniejsze zdaniem autora kierunki rozwoju i wyzwania szczególnie istotne dla kadry naukowej. Wskazują bowiem na potrzebę szerszej niż obecnie integracji środowisk naukowych i podjęcia badań interdyscyplinarnych.

## 6. Podsumowanie

Rachunkowość w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju jest tematem aktualnym i ważnym w świetle zachodzących zmian w postrzeganiu funkcjonowania samych przedsiębiorstw i roli systemu rachunkowości. Większość społeczeństwa nie kwestionuje potrzeby jednoczesnego uwzględniania w życiu gospodarczym uwarunkowań ekologicznych, ekonomicznych i społecznych. W tej sytuacji ta ważna sfera życia gospodarczego wymaga prac badawczych m.in. w zakresie rachunkowości, uznawanej za ważne źródło informacji i traktowanej jako zrozumiały, międzynarodowy „język biznesu”.

Analiza literatury przedmiotu, a przede wszystkim bezpośrednie obserwacje i rozmowy z menedżerami oraz pracownikami służb finansowo-księgowych wskazują zarówno na rosnące zrozumienie idei zrównoważonego rozwoju, jak i na ograniczenia obecnego systemu rachunkowości stanowiącego źródło informacji planistyczno-kontrolnych w ramach ekologicznych, ekonomicznych i społecznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstwa. W związku z tym przed systemem rachunkowości stają nowe wyzwania związane z identyfikowaniem, pomiarem, analizowaniem różnorodnych relacji zachodzących w przedsiębiorstwach realizujących

---

<sup>2</sup> Należy tu wskazać na opracowania G. Borys [Borys 2000] i pod red. A. Karmańskiej [Karmańska 2008] stanowiące znakomite fundamenty do pogłębionych badań w tym zakresie.

<sup>3</sup> Jednym z narzędzi rachunkowości, które w największym stopniu może uwzględnić jednocześnie trzy wymiary działalności przedsiębiorstw, jest strategiczna karta wyników.

cele gospodarki zrównoważonego rozwoju. Ponadto nie należy marginalizować procesu kształcenia przyszłych i obecnych kadr (kształcenie ustawiczne). Ich postrzeganie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu odgrywa bowiem kluczową rolę w dostosowaniu systemu rachunkowości do wymogów gospodarki zrównoważonego rozwoju.

## Literatura

- Borys G., *Ryzyko ekologiczne w działalności banku*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 2000.
- Czaja S., *Informacja jako podstawa kształtowania zrównoważonego rozwoju i gospodarki opartej na wiedzy*, [w:] *Zrównoważony rozwój gospodarki opartej na wiedzy*, red. B. Poskrobko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2009.
- Czaja-Cieszyńska H., *Sprawozdawczość finansowa a systematyczny rachunek kosztów w ochronie środowiska*, [w:] B. Filipiak, M. Ciecziura, H. Czaja-Cieszyńska, A. Niewęglowski, P. Szczypa, *Rachunek kosztów w ochronie środowiska*, CeDeWu, Warszawa 2010.
- Czyżewski A., Poczta-Wajda A., *Polityka rolna w warunkach globalizacji. Doświadczenia GATT/WTO*, PWE, Warszawa 2011.
- Famielec J., *Wpływ idei zrównoważonego rozwoju na politykę państwa i funkcjonowanie przedsiębiorstw*, [w:] *Wpływ idei zrównoważonego rozwoju na politykę państwa i regionów. Tom 1. Problemy ogólnopństwowe i sektorowe*, red. B. Poskrobko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2009.
- Kwiecień M., *Rachunkowość na niebezpiecznym zakręcie (prawda czy fałsz?)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 38 (94), SKwP, Warszawa 2007.
- Piontek B., *Koncepcja rozwoju zrównoważonego i trwałego Polski*, PWN, Warszawa 2002.
- Piontek F., Piontek B., *Przyczynek do dyskusji na temat zrównoważonego rozwoju w polityce władzy publicznej*, [w:] *Wpływ idei zrównoważonego rozwoju na politykę państwa i regionów. Tom 1. Problemy ogólnopństwowe i sektorowe*, red. B. Poskrobko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2009.
- Rakoczy B., *Zasada zrównoważonego rozwoju w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Wpływ idei zrównoważonego rozwoju na politykę państwa i regionów. Tom 1. Problemy ogólnopństwowe i sektorowe*, red. B. Poskrobko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2009.
- Rogall H., *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zys i S-ka, Poznań 2010.
- Ryzyko w rachunkowości*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2008.
- Stępień M., *Zarys koncepcji rachunkowości środowiskowej*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.

## **MODERN CHALLENGES IN THE ACCOUNTING OF COMPANIES IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT ECONOMY**

**Summary:** Today, companies operate in the economy of sustainable development. Therefore, solutions are needed to address the information needs of companies. Accounting as an information system should be able to measure and present information while taking into account environmental, economic and social activities of companies. Relationships that exist within the dimensions of ecological systems, economic and social development are very complex and strongly interacting, because the accounting system is facing new challenges in order to meet the information needs of modern companies in the economy of sustainable development. The aim of the study is to identify the directions of development of accounting in the three dimensions of sustainable development.

**Keywords:** accountancy, sustainable development, information.