

STUDIA I PRACE

Kolegium
Zarządzania
i Finansów

ZESZYT NAUKOWY 129

STUDIA I PRACE

Kolegium
Zarządzania
i Finansów

ZESZYT NAUKOWY 129

SZKOŁA GŁÓWNA HANDLOWA W WARSZAWIE



**SKŁAD RADY NAUKOWEJ ZESZYTÓW NAUKOWYCH
„STUDIA I PRACE KOLEGIUM ZARZĄDZANIA I FINANSÓW”**

dr hab. Ryszard Bartkowiak, prof. SGH – przewodniczący

dr Piotr Wachowiak – vice przewodniczący

prof. dr hab. inż. Jan Adamczyk

dr hab. Stefan Doroszewicz, prof. SGH

prof. dr hab. Jan Głuchowski

prof. dr hab. Małgorzata Iwanicz-Drozdowska

prof. dr hab. Jan Kaja

dr hab. Jan Komorowski, prof. SGH

prof. dr hab. Tomasz Michalski

prof. dr hab. Zygmunt Niewiadomski

prof. dr hab. Jerzy Nowakowski

prof. dr hab. Janusz Ostaszewski

dr hab. Wojciech Pacho, prof. SGH

dr hab. Piotr Płoszajski, prof. SGH

prof. dr hab. Maria Romanowska

dr hab. Anna Skowronek-Mielczarek, prof. SGH

prof. dr hab. Teresa Słaby

prof. dr hab. Marian Żukowski

Redakcja językowa

Julia Konkołowicz-Pniewska

Redakcja statystyczna

Tomasz Michalski

Redakcja tematyczna

Małgorzata Iwanicz-Drozdowska (Finanse)

Wojciech Pacho (Ekonomia)

Piotr Płoszajski (Zarządzanie)

Sekretarz redakcji

Marcin Jakubiak

© Copyright by Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2013

ISSN 1234-8872

Czasopismo ukazuje się w wersji papierowej (jest to wersja pierwotna) i elektronicznej

Nakład 430 egz.

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 162

tel. 22 564 94 77, 22 564 94 86, fax 22 564 86 86

www.wydawnictwo.sgh.waw.pl, e-mail: wydawnictwo@sgh.waw.pl

Projekt okładki, koordynacja wydawnicza

Małgorzata Przestrzelska

Skład i łamanie

DM Quadro

Druk i oprawa

QUICK-DRUK s.c.

tel. 42 639 52 92, e-mail: quick@druk.pdi.pl

Zamówienie 152/VIII/13

Spis treści

Od Rady Naukowej	7
<i>Jacek Adamek</i> Społeczna natura rachunkowości islamskiej – wybrane problemy	11
<i>Piotr Bednarek</i> Analiza opisowa cech i roli pomiaru oraz oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce	27
<i>Leszek Borowiec</i> Rola rachunkowości w raportowaniu Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (CSR) .	53
<i>Grzegorz Bucior</i> Rachunkowość w klinicznym nauczaniu prawa	69
<i>Marlena Ciechan-Kujawa</i> Zakres ujawnień kosztów i źródeł finansowania inicjatyw odpowiedzialnych społecznie w świetle raportów CSR	85
<i>Małgorzata Cygańska</i> Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników w podmiotach leczniczych – studium przypadków	97
<i>Joanna Dynowska</i> Analiza odchyleń w ośrodkach odpowiedzialności w świetle badań ankietowych	115
<i>Waldemar Gos, Stanisław Hońko</i> Próba kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności	131
<i>Rafał Grabowski</i> Tożsamość nauki rachunkowości	145
<i>Marek Gruszczyński</i> Ekonometria w rachunkowości	161
<i>Elżbieta Jaworska, Bożena Nadolna</i> Pomiar wartości publicznej – wybrane zagadnienia	179
<i>Jacek Jaworski</i> Wykorzystanie outsourcingu rachunkowości w polskim sektorze małych przedsiębiorstw. Wyniki badań	203
Summary	217

Od Rady Naukowej

Przekazujemy w Państwa ręce kolejny zeszyt „Studiów i Prac Kolegium Zarządzania i Finansów”. Artykuły w nim zamieszczone są poświęcone aktualnym zagadnieniom rachunkowości. Stanowią wynik studiów teoretycznych, a także badań empirycznych. Ich autorami są pracownicy wiodących ośrodków naukowych w Polsce.

Celem artykułu autorstwa Jacka Adamka jest ukazanie relacji pomiędzy islamskim modelem rachunkowości a *Zakah*, postrzeganym przez pryzmat religijno-społeczno-ekonomicznego instrumentu realizacji zobligowań ciążących na wyznawcach islamu wobec społeczności muzułmanów oraz samego Allaha. Autor szczegółowo opisuje istotę *Zakah* oraz rachunkowość islamską.

Piotr Bednarek w swoim artykule przeprowadza analizę cech oraz znaczenia pomiaru i oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. W pierwszej części artykułu Autor dokonuje przeglądu badań empirycznych dotyczących poruszanego zagadnienia. W drugiej części na podstawie badań empirycznych udziela odpowiedzi na następujące pytania: W jakim stopniu budżetowanie oraz systemy pomiaru wyników działalności są wykorzystywane na potrzeby kontroli zarządczej? Jakie są rodzaje stosowanych systemów kontroli, a także zakresy, podstawy i cele oceny wyników działalności.

W artykule Leszka Borowca prezentowane są rola i znaczenie rachunkowości w raportowaniu i budowaniu relacji inwestorskich w koncepcji *Corporate Social Responsibility*. Podjęto próbę umiejscowienia idei społecznej odpowiedzialności w strukturze celów, funkcji i strategii przedsiębiorstwa oraz możliwości ich realizacji poprzez wykorzystanie rachunkowości jako źródła zasilania w informacje finansowe i niefinansowe. Zwrócono szczególną uwagę na problem odpowiedzialnego inwestowania.

Rachunkowość w klinicznym nauczaniu prawa jest przedmiotem artykułu Grzegorza Buciora. Autor dokonuje oceny zasadności i możliwości włączenia zagadnień dotyczących problematyki rachunkowości do procesu kształcenia prawników przy wykorzystaniu metodyki nauczania klinicznego. Opisuje istotę i metodykę klinicznego nauczania prawa oraz charakteryzuje rolę, jaką odgrywa rachunkowość w nauczaniu prawa.

Marlena Ciechan-Kujawa w swoim artykule przedstawiła wnioski wynikające z przeprowadzonych badań, dotyczących następujących zagadnień: czynników

determinujących skalę, kierunki, formę i charakter działań w obszarze społecznym, środowiskowym i ekonomicznym, zakresu ujawnień informacji na temat kosztów działań CSR oraz rodzaju wykorzystywanych źródeł finansowania działań CSR.

Celem artykułu autorstwa Małgorzaty Cygańskiej jest przedstawienie sposobu budowania Strategicznej Karty Wyników w podmiotach leczniczych na przykładzie trzech szpitali. Dokonano analizy porównawczej sposobu realizacji celów strategicznych szpitali, za pomocą Zrównoważonej Karty Dokonań w czterech wyodrębnionych perspektywach działalności badanych jednostek: interesariuszy, procesów wewnętrznych, rozwoju i finansów.

W artykule Joanny Dynowskiej przedstawione są wyniki badań dotyczące określenia, jak często przedsiębiorstwa konfrontują rzeczywiste rezultaty z zaplanowanymi standardami w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności oraz z jakimi miarami porównują osiągnięte wyniki.

Waldemar Gos i Stanisław Hońko w swoim artykule dokonują interpretacji jednego z podstawowych założeń rachunkowości, a mianowicie kontynuacji działania. W szczególności Autorzy zwracają uwagę na wątpliwości, jakie budzą rozwiązania prawne dotyczące omawianego zagadnienia. Udzielają odpowiedzi na dwa zasadnicze pytania: Czy w kontekście sformułowania z ustawy o rachunkowości „w niezmińszonym istotnie zakresie” można mówić o „częściowej” kontynuacji działalności? Czy zewnętrzne i wewnętrzne czynniki zagrażające kontynuacji można skwantyfikować i ujawnić zewnętrznym użytkownikom?

Rafał Grabowski w swoim artykule zajmuje się problemem tożsamości nauki rachunkowości. Autor swoje rozważania poświęca celowi oraz przedmiotowi nauki rachunkowości oraz atrybutom, którymi powinien odznaczać się proces dochodzenia do wiedzy naukowej.

Celem artykułu Marka Gruszczyńskiego jest scharakteryzowanie możliwości, jakie w badaniach z zakresu empirycznej rachunkowości niesie zastosowanie metod statystyczno-ekonometrycznych. Autor definiuje nowy obszar o nazwie „mikroekonometria finansowa”, który obejmuje metody mikroekonometrii dedykowane dla zastosowań w finansach i rachunkowości przedsiębiorstw.

Problem pomiaru wartości publicznej w swoim artykule poruszają Elżbieta Jaworska oraz Bożena Nadolna. Autorki przedstawiają ewolucję podejścia do zarządzania publicznego, istotę wartości publicznej oraz podstawowe metody jej pomiaru. Charakteryzują także problemy pomiaru tej wartości w sektorze publicznym.

Wyniki badań dotyczące wykorzystania outsourcingu rachunkowości w polskim sektorze małych przedsiębiorstw prezentuje w swoim artykule Jacek Jaworski. Autor definiuje outsourcing rachunkowości oraz opisuje jego zalety i wady.

Pozostajemy w przekonaniu, że prezentowane artykuły spotkają się z Państwa życzliwym zainteresowaniem oraz, co byłoby szczególnie cenne, staną się przyczynkiem do polemiki i dalszych owocnych badań.

Życzymy Państwu przyjemnej lektury.

W imieniu Rady Naukowej

Ryszard Bartkowiak

Piotr Wachowiak

Jacek Adamek¹

Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Spółeczna natura rachunkowości islamskiej – wybrane problemy

„*Zakah* – błogosławieństwo, oczyszczenie, wzrost
i kształtowanie dobrych uczynków”
(AAOIFI Financial Accounting Standard No. 9: *Zakah*)

1. Wprowadzenie

Jedną z cech rachunkowości islamskiej jest jej prospołeczny charakter, wyrażany np. przez jej orientację na poprawność ustalenia zobowiązań z tytułu *Zakah* oraz skupienie na pełnej informacji dotyczącej tej daniny, przekazywanej szerokiemu gronu interesariuszy.

Celem poniższego artykułu jest próba ukazania relacji pomiędzy islamskim modelem rachunkowości a *Zakah*, postrzeganym przez pryzmat religijno-społeczno-ekonomicznego instrumentu realizacji zobligowań ciążących na wyznawcach islamu wobec społeczności muzułmanów oraz samego Allha. Realizacja tak wyznaczonego zadania oparta jest na analizie źródeł literaturowych oraz obserwacjach własnych autora, zajmującego się m.in. problematyką rachunkowości islamskiej jako obszarem związków rachunkowości i kultury.

¹ Dr hab. Jacek Adamek, prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki, Katedra Finansów i Rachunkowości, j.adamek@interia.pl.

2. *Zakah* – istota

Zakah, trzeci, obok wyznania wiary, modlitwy, postu (w miesiącu Ramadan), jałmużny dla ubogich oraz pielgrzymki do Mekki, filar religii islamskiej jest zarazem pierwszą doktrynalną podwaliną islamskiego systemu ekonomicznego. Jak wskazuje M. Kahf [2004, s. 1] „reprezentuje on najważniejszy mechanizm wprowadzenia sprawiedliwości ekonomicznej oraz zapewnienia środków do życia osobom ekonomicznie poszkodowanym, a więc dotyczy dwóch kwestii szczególnie istotnych dla islamu”.

Zakah traktowany jest w islamie jako instytucja o religijno-społeczno-ekonomicznym charakterze, posiadająca ustalone zasady i procedury, strukturę, standardy oraz specyficzne funkcje.

Arabskie słowo *Zakah* oznacza stan „oczyszczenia” i „niewinności”, odnoszony do zasobów majątkowych muzułmanów i ich serc, osiągnąć dzięki dzieleniu się własnym majątkiem z osobami ubogimi [Abu Al.-Hasan Sadeq 1994, s. 13]. Kolejnym znaczeniem przypisywanym temu słowu jest jego łączenie z pojęciem „wzrostu”, rozpatrywanym w wymiarze duchowego rozwoju osiąganego poprzez sprzyjanie Allahowi oraz postrzeganym przez pryzmat redystrybucji bogactwa, prowadzącej do wzmocnienia dobrobytu gospodarczego, dzięki przeniesieniu nadwyżki dochodów na rzecz ubogich, które skutkuje wzmocnieniem ich siły nabywczej oraz wzrostem ich popytu².

W optyce szariatu – islamskiego prawa koranicznego – *Zakah* jest częścią majątku posiadanego przez muzułmanina przekraczającą pewną jego granicę (opisywaną pojęciem *Nisaab*), która jest ustanowiona i przeznaczona dla potrzebujących, w zgodzie z zasadami podporządkowanymi źródłom islamu. Jak stwierdza Nur Barizah Abu Bakar [2007, s. 76] „płacenie *Zakah* z własnego majątku opiera się na islamskiej koncepcji bogactwa, którym człowiek jest obdarzany przez Allaha, prawdziwego właściciela wszystkich dóbr”.

Zgodnie z obowiązującymi zasadami [Usami, Qazi 2010, s. 5] *Zakah*, jako akt uwielbienia Allaha oraz element islamskich praktyk religijnych, winien być opłacany przez zdrowych na umyśle, posiadających zdolność prawną do regulacji tego zobowiązania muzułmanów, będących właścicielami majątku powyżej wartości wyznaczonej przez próg *Nisaab*. Warto zaznaczyć, że o ile płatność *Zakah* jest indywidualnym obowiązkiem każdego muzułmanina, o tyle już jego zebranie i dystrybucja winna stać się punktem zainteresowania całej wspólnoty wyznawców islamu.

Obligatoryjność *Zakah*, jako religijnego zobowiązania ciężącego na muzułmanach, pojawia się w sytuacji, w której obok wskazanego powyżej warunku posiadania

² Szeroka interpretacja pojęcia *Zakah* w: [Al Qardawi 1986a, s. xxxix-xli].

majątku powyżej tzw. wartości *Nisaab*, potencjalny płatnik [*The institution of zakat* 2005, s. 3]:

- ma zaspokojone podstawowe potrzeby (swoje i swojej rodziny),
- nie jest niewypłacalnym dłużnikiem,
- jest właścicielem majątku przez cały rok księżycowy, zebrał plony z uprawy posiadanej ziemi lub stał się posiadaczem szczęśliwej wygranej (beneficjent zdarzeń losowych).

Powoływany powyżej próg *Nisaab* wyznacza granicę pomiędzy zobowiązanymi a niezobowiązanymi do opłacania *Zakah*. Opisuje on poziom zasobności muzułmanina, którego przekroczenie pozwala przyjąć, iż jest on osobą na tyle majątną, aby móc dzielić się swym stanem posiadania z potrzebującymi. Stąd też, np. właściciel 87,48 grama złota, 612,36 grama srebra lub ich ekwiwalentu w gotówce staje się obligatoryjnie płatnikiem *Zakah*, płacąc 2,5% wartości aktywów podlegających temu zobowiązaniu³ (tabela 1).

Tabela 1. Zasoby majątkowe muzułmanów podlegające i niepodlegające *Zakah*, poziom *Nisaab* oraz stopy *Zakah*

Majątek podlegający <i>Zakah</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Majątek niezainwestowany <ul style="list-style-type: none"> • Złoto • Srebro • Oszczędności w banku • Inne (antyki, obrazy, przedmioty kolekcjonerskie itp.) 2. Majątek zainwestowany <ul style="list-style-type: none"> • Dochód netto z działalności gospodarczej • Dochód netto z akcji lub udziałów • Wartość netto zapasów materiałów i produktów • Wartość netto akcji i obligacji • Wartość netto towarów • Dochód netto z wynajmu nieruchomości 3. Produkty rolne (po odliczeniu kosztów bezpośrednich) <ul style="list-style-type: none"> • Zbiory z ziem uprawnych • Zbiory z ziem nieuprawnych 4. Przypadkowe wygrane/skutki zdarzeń losowych <ul style="list-style-type: none"> • Skarby, kopaliny, minerały, ropa naftowa, gaz ziemny znajdujące się na terenie będącym własnością zobowiązanego 5. Zwierzęta hodowlane <ul style="list-style-type: none"> • Owce, kozy i jagnięta • Krowy, bawoły • Wielbłądy

³ Bardzo szczegółowe wyjaśnienie zagadnienia zasobów majątkowych podlegających *Zakah* w: [Al Qardawi, 1986a, s. 53–273].

Majątek niepodlegający Zakah	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Pożywienie – przechowywana żywność przeznaczona do bieżącej konsumpcji wraz z jej mniej niż rocznym zapasem 2. Odzież – wszystkie niezbędne do życia ubrania 3. Miejsce zamieszkania – zajmowane przez zobligowanego wraz z jego wyposażeniem, pozwalającym na spełnienie podstawowych potrzeb 4. Środki pieniężne – w kwotach pozwalających pokryć codzienne, podstawowe wydatki (np. rachunki za leki, porady medyczne, opłaty za transport, czesne) 5. Podstawowe środki transportu (rower, motorower, koń, osioł) 6. Książki – wykorzystywane do edukacji 7. Zwierzęta domowe i drób – chowane na potrzeby domowe 8. Narzędzia – służące wypełnianiu zobowiązań pracowniczych 9. Biżuteria – wykorzystywana w codziennej ozdobie kobiet 10. Ziemia rolna i wyposażenie – wykorzystywane w jej uprawie 	
Poziom Nisaab	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Majątek niezainwestowany <ul style="list-style-type: none"> • Złoto • Srebro • Oszczędności w banku • Inne 2. Majątek zainwestowany 3. Produkty rolne 4. Przypadkowe wygrane/skutki zdarzeń losowych 5. Zwierzęta hodowlane <ul style="list-style-type: none"> • Owce, kozy i jagnięta • Krowy, bawoły • Wielbłądy 	<ul style="list-style-type: none"> • 20 dinarów (ekwiwalent 3 uncji złota) • 200 dinarów (ekwiwalent 21 uncji srebra) • Ekwiwalent aktualnej wartości rynkowej 3 uncji złota • Ekwiwalent aktualnej wartości rynkowej 3 uncji złota • Ekwiwalent aktualnej wartości rynkowej 3 uncji złota • Ekwiwalent 653 kilogramów lub 1439 funtów pszenicy • Ekwiwalent aktualnej wartości rynkowej 3 uncji złota • 40 owiec, jagniąt lub kóz • 30 krów lub bawołów • 5 wielbłądów
Stopy Zakah (% bieżącej wartości)	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Majątek niezainwestowany 2. Majątek zainwestowany 3. Produkty rolne <ul style="list-style-type: none"> – ziem uprawnych – z ziem nieuprawnych 4. Przypadkowe wygrane/skutki zdarzeń losowych 5. Zwierzęta hodowlane 	<p style="text-align: right;">2,5%</p> <p style="text-align: right;">2,5%</p> <p style="text-align: right;">5%</p> <p style="text-align: right;">10%</p> <p style="text-align: right;">20%</p> <p style="text-align: right;">Ujęcie ilościowe (funkcja wielkości i wieku stada)</p>

Źródło: [The institution of zakat 2005, s. 5–8].

Religijno-społeczno-ekonomiczna instytucja *Zakah*, w swych regulacjach płynących z Koranu, jasno formułuje zbiór osób, które mogą korzystać z redystrybucji majątku dokonywanej za pomocą tego instrumentu. W grupie beneficjentów *Zakah* oraz celów z niego finansowanych znajdują się⁴:

- ubodzy – osoby, których majątek stanowi co najwyżej połowę zasobów uznawanych w danym społeczeństwie za minimum niezbędne do przetrwania;

⁴ Szerzej w: [Al Qardawi 1986b, s. 5–82].

- potrzebujący – ludzie bardziej majątni niż ubodzy, niemniej ciągle lokujący się ze swymi zasobami poniżej minimum niezbędnego do życia;
- poborcy *Zakah* – osoby odpowiedzialne za pobór *Zakah*, przechowywanie, ochronę, transport zebranych zasobów, prowadzenie ksiąg i dystrybucję *Zakah*;
- przychylni islamowi – osoby o dużym autorytecie i wpływach, które mogą przyjąć religię islamu, nowi muzułmanie umacniający się w wierze;
- osoby chcące wykupić niewolnika lub płacące okup za muzułmana w niewoli;
- dłużnicy – osoby, które nie są w stanie uregulować swego wymagalnego w danym momencie długu, powstałego w związku z finansowaniem celów dopuszczonych przez islam, zaciągniętego wobec innego człowieka (dług nie może obejmować zobowiązań wobec Allaha – np. obowiązku zapłaty *Zakah*, wykupu za popełnione występki, grzechy, czy inne czyny);
- finansowanie „drogi Boga” – obejmuje środki finansowe przeznaczone na: edukację o islamie, wynagrodzenia uczonych muzułmańskich oraz ludzi pracujących przy rozpowszechnianiu islamu, opłacanie ochotników biorących udział w dżihadzie i żołnierzy chroniących granic muzułmańskiego kraju nieotrzymujących państwowego żołdu;
- podróżni – tzw. synowie drogi, którzy w danym momencie nie posiadają środków na dokończenie swej podróży do celu niesprzecznego z nakazami islamu, bez względu na swój stan posiadania.

W miejscu tym warto podkreślić fakt, iż pokrycie potrzeb zgłaszanych przez odbiorców *Zakah* odbywa się w zgodzie z pewną logiką, ukierunkowaną na maksymalizację korzyści jego beneficjentów. Przykładowo [Al Qardawi 1986b, s. 85–86]: gdy wpływy z *Zakah* są duże, ich dystrybucja winna obejmować wszystkie grupy beneficjentów, bez możliwości pominięcia potrzeb jednej z nich. Jeśli wpływy te są małe, istnieje możliwość skierowania ich tylko do jednej grupy odbiorców, gdyż, dzieląc je na więcej części, obniżamy ich użyteczność. Ponadto dystrybucja środków *Zakah* pomiędzy osiem, wspomnianych wyżej kategorii potrzeb, nie musi opierać się na równowadze przekazywanych środków. W grupie tych potrzeb ubodzy i potrzebujący winni mieć pozycję uprzywilejowaną. Ważnym jest również, że realizowane preferencje w obszarze wartości i kierunku wydatkowania pozyskanych zasobów muszą opierać się na analizie rzeczywistych potrzeb oraz ocenie interesu publicznego, nie zaś bazować na osobistych opiniach lub uprzedzeniach.

Prezentując istotę *Zakah*, trudno pominąć także charakterystykę celów tej religijnej daniny oraz efektów jej wykorzystania, odnoszonych do płatników, bezpośrednich beneficjentów i wiązanych z szerszym, społeczno-ekonomicznym tłem użycia pozyskanych za jego pomocą środków finansowych (tabela 2).

Tabela 2. Cele i efekty wykorzystania *Zakah* dla jednostki i społeczeństwa

Cele i efekty <i>Zakah</i> dla płatników	Cele i efekty <i>Zakah</i> dla bezpośrednich beneficjentów
<ul style="list-style-type: none"> • oczyszcza duszę z jej skąpstwa • kształtuje zdolności jednostki do dzielenia się swym stanem posiadania • kształtuje zdolność do zdobywania przez ludzi cech duchowych • jest sposobem wyrażania wdzięczności wobec Boga • jest lekarstwem na miłość do rzeczy doczesnych • stymuluje rozwój osobowości płatnika • jest instrumentem zacieśniania więzi pomiędzy wyznawcami islamu • oczyszcza majątek, nie czyniąc tego z majątkiem pozyskanym w sposób niezgodny z prawem islamu • jest źródłem przyrostu majątku 	<ul style="list-style-type: none"> • uwalnia otrzymujących od potrzeb materialnych • jest sposobem i narzędziem wyzbycia się zazdrości i nienawiści
Cele i efekty <i>Zakah</i> dla społeczeństwa – wymiar ekonomiczny	
<ul style="list-style-type: none"> • Poziom oszczędności. Brak zgody wśród islamskich naukowców co do kierunku oddziaływania <i>Zakah</i> na poziom krajowych oszczędności. Z jednej strony, przyjmują oni pozytywne oddziaływanie tej daniny, tłumacząc to tym, iż w sytuacji podwyższonego ryzyka realizacji określonych dochodów z inwestycji spodziewa się wyższego efektu <i>Zakah</i> dla przyszłych oszczędności, z drugiej zaś, pojawiają się głosy, iż efekt <i>Zakah</i> dla krajowych oszczędności jest zależny od natury funkcji konsumpcji właściwej dla danego społeczeństwa, kształtowanej przez odpowiednie zachowania konsumpcyjne. Stąd też redystrybucja zasobów za pomocą instrumentu <i>Zakah</i> od bogatych do biednych członków społeczności doprowadza do sytuacji, w której skłonność do konsumpcji grup społecznych o niskich dochodach jest relatywnie wyższa od skłonności grup o dochodach wyższych, co prowadzi do negatywnej korelacji między <i>Zakah</i> a poziomem krajowych oszczędności 	
<ul style="list-style-type: none"> • Poziom inwestycji. Ekonomiści islamscy dostrzegają pozytywny wpływ <i>Zakah</i> na inwestycje. Tłumaczą to pochłanianiem zasobów majątkowych przez <i>Zakah</i> w sytuacji, gdy są one bezczynne (nie przynoszą dochodu). Jeśli więc majątek nie rośnie, w tym przez jego inwestowanie, narażamy się na efekt obniżenia jego wartości, co staje się impulsem do inwestowania. Instytucja <i>Zakah</i> jest także instrumentem zniechęcającym do inwestowania posiadanych oszczędności w niedochodowe aktywa, takie jak np. biżuteria czy nieruchomości. Kolejnym argumentem za pozytywnym wpływem <i>Zakah</i> na inwestycje jest fakt, zgodnie z którym niezainwestowany kapitał podlega temu obciążeniu, a zainwestowany już nie. Dlatego też inwestycje będą prowadzone przez inwestorów tak długo, jak długo spodziewana strata netto na takiej działalności będzie niższa niż 2,5%, czyli stopy <i>Zakah</i> płaconej od kapitału niewykorzystywanego do finansowania inwestycji 	
<ul style="list-style-type: none"> • Dystrybucja dochodów. <i>Zakah</i> jest instrumentem redystrybucji dochodów pomiędzy bogatymi a biednymi członkami społeczności muzułmanów. Redystrybucja ta obejmuje dobra i usługi oraz opiera się na transferze płatności. W opiniach autorów zajmujących się tą problematyką wskazuje się, iż poziom tej redystrybucji jest jednak ciągle niski, obejmując, w zależności od kraju, nieznaczną część jego dochodu narodowego (1–4%) 	

- **Ograniczanie ubóstwa.** *Zakah* traktowany jest jako bardzo ważny instrument walki z ubóstwem i wyrównywania dochodów, przyczyniający się do jego ograniczenia oraz poprawy warunków życia ubogich i potrzebujących. Fakt ten ma swoje umocowanie choćby w pierwszeństwie zaspokajania potrzeb tej grupy społecznej, jako beneficjentów *Zakah* uprawnionych do otrzymywania pomocy z jego źródeł. Środki *Zakah* kierowane na walkę z biedą i ubóstwem trafiają, z jednej strony, bezpośrednio do najbardziej zainteresowanych, z drugiej zaś są wykorzystywane do finansowania funduszy islamskich instytucji mikrofinansowych, kierujących swe usługi do ubogiej części społeczeństwa muzułmanów
- **System społecznej sprawiedliwości i ochrony socjalnej.** *Zakah* stanowi jeden z podstawowych elementów społecznego systemu ochrony socjalnej oraz jest wyrazem islamskiej idei sprawiedliwości społecznej. Jako mechanizm fiskalny wypełnia ważne zadania w ramach finansów publicznych, związane z finansowaniem np. różnego rodzaju zasiłków socjalnych, opieki nad dziećmi, edukacji, opieki zdrowotnej, transportu publicznego itp., pozwalając oddzielić publiczne wydatki kierowane na cele społeczne od innych wydatków budżetowych, a tym samym skupić uwagę na procesie zaspokajania tych potrzeb tam, gdzie jest to wymagane
- **Efektywna alokacja zasobów.** W tym obszarze wskazuje się, że *Zakah* jest np. instrumentem realokacji zasobów od bogatych do biednych, jako wyrazu efektywnego sposobu walki z biedą. Innym argumentem potwierdzającym wpływ *Zakah* na efektywność alokacji zasobów jest twierdzenie, zgodnie z którym instrument ten wpływa na krajową strukturę dóbr i usług, podnosząc konsumpcję i skłonność do niej wśród swoich beneficjentów, a przez to popyt na te dobra
- **Wzrost gospodarczy.** W opinii islamskich badaczy *Zakah* wpływa na wzrost gospodarczy poprzez „zdrową” cyrkulację zasobów, promowanie inwestycji i redystrybucję bogactwa w konsumpcję prowadzącą do wzrostu zagregowanego popytu. Staje się on także narzędziem walki z recesją poprzez możliwość wykorzystania w tym obszarze zakumulowanych za jego pomocą funduszy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Abu Al.-Hasan Sadeq 1994, s. 15–22; Adamek 2012, s. 48; Al Qardawi 1986b, s. 167–198; Anita i in. 2011, s. 551].

Z przytoczonych w tabeli przykładów wyłania się obraz instrumentu, który w swej istocie oddziałuje na jednostki i społeczeństwo, kształtując określone postawy, zachowania oraz stany, związane z duchową, religijną stroną życia człowieka i grupy społecznej, do której on należy, a także obraz narzędzia, które formuje gospodarczy obraz swego otoczenia, wpływając na agregaty o charakterze makroekonomicznym.

3. Rachunkowość islamska a *Zakah*

Istota rachunkowości islamskiej może być przedstawiona poprzez przytoczenie jednej z jej definicji [Baydoun, Willett 1995, s. 1] stwierdzających, że „jest ona bardziej wskazówką na temat tego, jak należy robić pewne rzeczy, aby spełniać cele definiowane przez islam, niż opisem tego, jak one są aktualnie realizowane w praktyce”. Podejście to, z jednej strony, podkreśla aktywność tego modelu pomiaru i ujawnień rachunkowych w kształtowaniu rzeczywistości i jego podporządkowanie religijno-społeczno-ekonomicznej doktrynie islamu, z drugiej zaś – jest także konsekwencją

przyjęcia tzw. trzeciej, pośredniej drogi w procesie rozwoju rachunkowości właściwej dla islamu, opartej na poszukiwaniu pewnego konsensusu pomiędzy modelem rachunkowości *stricte* bazującym na nauce islamu oraz modelem wykorzystującym założenia tzw. rachunkowości konwencjonalnej (zachodniej) – tabela 3.

Tabela 3. Drogi rozwoju islamskiej rachunkowości

Podjęcie oparte na naukach islamu
<p>Podjęcie to bierze swój początek od sformułowania celów współczesnej rachunkowości islamskiej opartych na zasadach i nauce islamu. Jest ono formą włączenia zasad szariatu w spektrum celów rachunkowości finansowej. Jeśli jest to konieczne, wiążą te celów uzupełniają zadania właściwe dla konwencjonalnej rachunkowości, z zastrzeżeniem nienaruszania przez nie praw islamu i uznania ich za wymagane przez islamskie podmioty gospodarcze. Drogę tę postrzega się jako sposób minimalizowania wpływu tzw. świeckiej rachunkowości. Z drugiej strony, wskazuje się, iż koncepcja ta jest obojętna wobec cech rzeczywistości, nie uwzględniając zarazem czynników jej zmian. W opinii przeciwników takiego podejścia jest ono elementem utrudniającym rozwój islamskiej rachunkowości poprzez ograniczenie możliwości przejścia od jej teorii do praktyki.</p>
Podjęcie oparte na współczesnej konwencjonalnej rachunkowości
<p>Podjęcie to opiera się na założeniu akceptacji przez islamskie podmioty gospodarcze celów świeckiej, „zachodniej” rachunkowości finansowej, przy równoległym wykluczeniu z ich zbioru tych, które łamią zasady islamskiego prawa. Jego istotą jest skupienie na wymiarze moralnym, nieobecny w konwencjonalnej rachunkowości. Zwolennicy tej drogi rozwoju islamskiej rachunkowości wskazują, że utrzymuje ona związek z aktualnie działającymi instytucjami i jest w swej naturze bardzo praktyczna. Jej zastosowanie wypływa z zasady, iż wszystko jest dozwolone i legalne poza tym, co jest wyraźnie zakazane w Koranie i Sunnie proroka. Wśród stronników owej formuły funkcjonuje także przekonanie, że większość problemów rachunkowych islamskich instytucji finansowych została rozwiązana w ramach istniejących ponadnarodowych norm rachunkowości, a więc nie ma potrzeby ich zmian poza tymi, które nie są w stanie być zastosowanymi do opisu specyficznych transakcji. Oponenci tej drogi wskazują na fakt, zgodnie z którym konceptualna struktura konwencjonalnej rachunkowości tworząca bazę tego podejścia usprawiedliwia sprzeczność między moralnością jednostki a biznesu, tak więc nie może być ona implementowana w społeczeństwie, w którym określone doktryny i zasady moralne rządzą wszystkimi społecznymi, gospodarczymi i politycznymi wymiarami ich życia. Kolejnym argumentem przeciwników tego modelu rozwoju staje się stwierdzenie, iż jest on częściową formą islamizacji rachunkowości, powstrzymującą rzeczywiste zmiany w sytuacji, w której normy i założenia oryginalnego modelu konwencjonalnej rachunkowości są zachowywane, nawet gdy nadaje się im pewne cechy zgodnie doktryną islamu</p>
Podjęcie mieszane – aktualnie wykorzystywane
<p>Powstaje z połączenia dwóch wskazanych wyżej dróg, przyjmując założenie, że jest ono odpowiedzią na ich niedomagania i wady. Efektem zastosowania tego kierunku rozwoju islamskiej rachunkowości ma być model systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych wspierający możliwość osiągnięcia celów społeczno-ekonomicznych przed nim stawianych. Realizacja tego podejścia ma opierać się na: a) identyfikacji etycznych i rachunkowych zasad szariatu odnoszonych do aktywności gospodarczej i porównaniu ich z aktualnie praktykowanymi, b) określeniu celów głównych i pomocniczych rachunkowości opartych na etycznych zasadach islamu, c) zwróceniu uwagi na społecznie ukierunkowany sposób raportowania, który nie może być ignorowany przez nowoczesną rachunkowość, d) identyfikacji teoretycznych fundamentów islamskiej rachunkowości, e) identyfikacji użytkowników islamskich informacji rachunkowych oraz zbadaniu ich oczekiwań wobec nich. Istotą tego podejścia staje się ostatecznie założenie, iż rachunkowość islamska powinna być oparta nie tylko na zrozumieniu zasad szariatu odnoszonych do działalności gospodarczej, lecz także na problemach społecznych, których rozwiązywanie byłoby przez nią wspierane.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Hameed 2005, s. 81–83].

Podjmując w tym miejscu próbę scharakteryzowania związków islamskiej rachunkowości z *Zakah*, warto zwrócić uwagę na kilka zagadnień, wśród których najważniejszymi, w opinii autora, są kwestie: celów tego modelu rachunkowości, dokonywanego w nim pomiaru finansowego i standaryzacji. Wszystkie one znajdują swe rozwinięcie w dalszej części opracowania.

Cele rachunkowości islamskiej stają się wypadkową jej cech i środowiska, w którym ona funkcjonuje. W ich grupie poczesne miejsce zajmują: użyteczność decyzyjna, służebność w zarządzaniu powierzonymi zasobami/dobrami (*stewardship*) oraz odpowiedzialność.

Użyteczność decyzyjna. Przyjmując znaczenie religijno-społeczno-ekonomicznej doktryny islamu w kształtowaniu odpowiadającego jej modelu rachunkowości, wskazuje się, że rachunkowość ta skupia się na informacyjnym wsparciu procesów efektywnej alokacji zasobów, tworząc zbiory danych, pozwalających ocenić, czy podmiot rachunkowości podporządkowuje się w swej działalności regulacjom koranicznego prawa szariatu oraz czy cele przed nim stawiane, wypływające z tych regulacji, zostały osiągnięte. Stąd też przyjmuje się, że informacje tworzone przez islamski model pomiaru i ujawnień rachunkowych, obok opisu właściwego tradycyjnej rachunkowości, powinny dotyczyć [Adamek 2012, s. 63]:

- wszystkich zrealizowanych a zakazanych przez Koran transakcji gospodarczych,
- zobowiązań z tytułu *Zakah* oraz podstaw ich wyznaczania,
- aktywności w obszarze społecznej odpowiedzialności, obejmującej np. akty dobroczynności, ochronę środowiska czy kształtowanie odpowiednich relacji z pracownikami.

Powyższą optykę postrzegania użyteczności informacyjnej rachunkowości islamskiej odnajdujemy m.in. w treści regulacji AAOIFI⁵ (Stanowisko nr 1. w sprawie rachunkowości finansowej) wskazującej, że cele rachunkowości finansowej określają rodzaj i charakter informacji uwzględnianych w raportach finansowych, wspierających ich użytkowników w podejmowaniu decyzji. Stąd też sprawozdania te powinny zawierać przydatne dla ich użytkowników informacje, dotyczące m.in. [Yaya 2004, s. 150]:

- zgodności działania banków islamskich z islamskim prawem szariatu,
- zasobów gospodarczych oraz zobowiązań, efektów dokonywanych transakcji oraz innych zdarzeń i okoliczności tworzenia tych zobowiązań,

⁵ *Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions* – niezależny podmiot prawny, skupiający swe działanie na tworzeniu standardów rachunkowości, audytu, etyki zawodowej oraz standardów przestrzegania prawa szariatu dla islamskich instytucji finansowych. Szerzej w: [Adamek 2012, s. 147 i nast].

- funduszy *Zakah*, podstaw ich tworzenia i kierunków przeznaczenia,
- szacowanych przepływów pieniężnych i ryzyka ich realizacji,
- możliwości oceny banku jako powiernika powierzonych mu funduszy z punktu widzenia jakości ich ochrony i czynionych inwestycji,
- realizacji przez bank celów związanych z jego odpowiedzialnością społeczną.

Jak widać, użyteczność decyzyjna informacji rachunkowej w islamie nie skupia się jedynie na wsparciu realizacji celów o charakterze materialnym, lecz w sposób bezpośredni wiązana jest z wykorzystaniem tychże danych w procesie osiągania oraz oceny stopnia realizacji celów o charakterze społeczno-ekonomicznym, zgodnych z religijną doktryną islamu.

Służebność w zarządzaniu powierzonymi zasobami (*stewardship*). Jest kolejną charakterystyką islamskiego modelu pomiaru i ujawnień rachunkowych, związaną z jego zadaniami. Koncepcja ta, w przypadku religii islamu wypływa z założenia, zgodnie z którym właścicielem wszystkich rzeczy, w niebie i na Ziemi, jest Allah⁶. To on powierzył je człowiekowi, swemu powiernikowi, dla jego dobra. Człowiek staje się ostatecznie odpowiedzialnym za ich wykorzystanie (pozostające w zgodzie z nakazami islamu, w tym i z nakazem *Zakah*), dające mu możliwość realizacji celów o charakterze doczesnym, związanych z jego życiem na Ziemi, ale co równie ważne, dające mu możliwość osiągnięcia zbawienia i życia wiecznego. Wypełnianie przez człowieka roli powiernika boskiej własności wymusza na jednostce ludzkiej racjonalny, z punktu widzenia religii islamu, sposób jej wykorzystania, wsparty m.in. przez rachunkowość i jej służebność w zarządzaniu powierzonymi zasobami.

Nowoczesne podejście do koncepcji *stewardship* wskazuje na znaczenie rachunkowości w procesie raportowania o dokonaniach islamskich organizacji gospodarczych, związane z prezentacją informacji opisujących sposoby i efekty zaangażowania posiadanych aktywów w proces osiągania szerokiej wiązki celów, przypisanych islamskiemu podmiotowi gospodarczemu. Służebność rachunkowości w zarządzaniu powierzonymi zasobami należy jednak odróżnić od jej użyteczności decyzyjnej, gdyż służebność ta skupia się na węższej grupie interesariuszy, nie jest wykorzystywana do tworzenia modeli prognostycznych, skupiając się głównie na zdarzeniach przeszłych, opisujących rodzaj i poziom rezultatów prowadzonej działalności.

Odpowiedzialność (*accountability*). Postrzegać możemy przez pryzmat podejmowania (lub odrzucania) odpowiedzialności za pewne działania (akty) lub tworzenie odwzorowań tychże działań (aktów). Z punktu widzenia islamskiego modelu pomiaru i ujawnień rachunkowych zakłada się, iż jego podstawowym celem staje

⁶ „Do Boga należy to, co jest w niebiosach i to, co jest na Ziemi” [Koran 2009, Sura II wers 284, s. 150].

się właśnie odpowiedzialność za *Zakah*. Odpowiedzialność ta pozostaje w pełnej zgodzie z koncepcją przypisującą rachunkowości rolę źródła informacji o sposobie i poziomie wypełniania przez człowieka jego zobowiązań wobec Boga. Przyjęcie odpowiedzialności za *Zakah*, jako atrybutu islamskiej rachunkowości, staje się ważnym czynnikiem modelującym jej charakter. Przyjmując założenie, że islamskie podmioty gospodarcze winne orientować się w swej działalności na maksymalizację płatności *Zakah*, aprobować musimy także to, że będą one pożądać rachunkowości orientującej się na ten cel. Pragnienie to, zdaniem I. Triyuwono [Yaya 2004, s. 153–154]:

- zmienia optykę islamskich podmiotów gospodarczych, kierując je ku optymalizacji płatności *Zakah* (pozwoli to traktować maksymalizację zysku, jako cel pośredni a nie podstawowy),
- doprowadza do sytuacji podporządkowania każdego wymiaru aktywności gospodarczej normom islamskiego prawa – szariat, w tym i regulacjom odnoszonym do *Zakah*,
- pozwala osiągnąć równowagę pomiędzy indywidualnym a społecznym charakterem aktywności gospodarczej muzułmanów,
- daje możliwość islamskim podmiotom gospodarczym uwolnienia ludzi od ucisku czynników ekonomicznych, społecznych i intelektualnych, oswobadzając również od ludzkiego wyzysku środowisko naturalne,
- stanowi pomost między życiem doczesnym a życiem wiecznym, gdyż *Zakah* zwiększa ludzką świadomość, iż każda doczesna aktywność wiąże się ostatecznie z możliwością życia wiecznego wyznawcy islamu.

Pomiar finansowy. To kolejny obszar rozważań dotyczących związków islamskiego modelu rachunkowości i *Zakah*.

Przyjęcie założenia, iż obszarem odpowiedzialności islamskiej modelu rachunkowości jest właśnie odpowiedzialność za *Zakah*, rodzi konsekwencje w stosowanym w nim sposobie pomiaru finansowego. Otóż, zgodnie z wygłaszanymi opiniami praktyków, teoretyków oraz interpretacjami przedstawicieli ciał religijnych, idea i aparat narzędziowy tego pomiaru winny w sposób bezpośredni podporządkowywać się poprawnemu wyznaczeniu zobowiązań wiązanych z tą daniną. Podejście to staje się konsekwencją faktu, iż [Hameed 2005, s. 87]:

- *Zakah* w sposób bezpośredni łączy się z problematyką pomiaru aktywów,
- jako jeden z filarów islamu winien być on opatrzony odpowiednim zestawem narzędzi, w tym i tych rachunkowych, umożliwiających muzułmanom należyte wypełnienie zobowiązań płynących z nakazów szariatu,
- historyczny rozwój islamskiej rachunkowości determinowany był praktyką *Zakah* łąconą z jego pomiarem.

Mając na uwadze koraniczne umocowanie praktyki *Zakah* w życiu muzułmanów, w źródle tym odnajdujemy także zalecenia co do sposobu jego pomiaru, opartego na zastosowaniu aktualnych cen sprzedaży, czyli wykorzystaniu zasady optymizmu w procesie wyceny bazy majątkowej, podlegającej obowiązkowi *Zakah*. Jak stwierdza S. Askray [2006, s. 17], optyka taka wiąże się z predefiniowaniem roli zasad wyceny w islamskiej rachunkowości z zabezpieczenia interesów właścicieli, na ich dobór z punktu widzenia pożądanego wpływu społecznego, poprawiającego, w tym przypadku, wycenę *Zakah*.

Analizując zagadnienie pomiaru finansowego, warto w tym miejscu przedstawić stanowisko AAOIFI dotyczące tego zagadnienia. Organizacja ta uznaje wartość bieżącą jako model wyceny kategorii rachunkowych odzwierciedlanych w sprawozdaniu finansowym, niemniej jednak zaleca islamskim instytucjom finansowym wykorzystywać koncepcję kosztu historycznego, traktując wartość bieżącą jako informację dodatkową, umieszczaną w sprawozdaniu na szczególne żądanie interesariuszy.

Podsumowując rozważania dotyczące kwestii pomiaru finansowego, przytoczyć można słowa J. Adamka [2012, s. 62]. Autor ten wskazuje, że „stosowana w rachunkowości islamskiej koncepcja pomiaru wartości, oparta na zastosowaniu optymistycznego podejścia do procesu wyceny kategorii bilansowych i wynikowych, wypływa z wartości społecznych, kulturowych i prawnych, bezpośrednio podporządkowanych Koranowi i jego naukom. Fakt ten potwierdza społeczną rolę rachunkowości islamskiej i jej aparatu narzędziowego, skupioną na wypełnianiu wyzwań wiązanych z ideą sprawiedliwości i dobrobytu społecznego, wolności ekonomicznej czy wielopłaszczyznowej własności”.

Standaryzacja rachunkowości a *Zakah*. Rozpatrywanie problematyki *Zakah* z punktu widzenia rachunkowości islamskiej i procesów jej standaryzacji realizowane jest w zgodzie z założeniem, iż jako element kształtujący relacje międzyludzkie podlega on oddziaływaniu uwarunkowań miejsca i czasu, w których przychodzi mu realizować swe funkcje. Stąd też należy przyjąć, iż zasady i regulacje *Zakah* podlegają zmianom, tak jak zmianom podlegają czynniki społeczno-ekonomiczne determinujące życie wspólnoty muzułmanów. Nur Barizah Abu Bakar [2007, s. 78] stwierdza „Islam pozostawia wiele swobody w rozwiązywaniu nowych problemów. (...) Wśród głównych przesłanek opracowania nowych zasad i regulacji odnoszonych do *Zakah* znajduje ich korzystność dla społeczeństwa, unikanie możliwości wyrządzenia krzywdy jednostce, służenie celom zgodnym z szariatem oraz zapewnienie sprawiedliwości społecznej. Tak więc, biorąc pod uwagę to, że islam dopuszcza zmiany w zagadnieniach *Zakah* jako funkcji czasu i miejsca, byłoby nadmiernym uproszczeniem stwierdzić, że nie zezwala na standaryzację lub harmonizację [jego rachunkowości, przyp. aut.] w celu osiągnięcia tych samych rezultatów”.

O ile obowiązek płatności *Zakah* przez podlegającego tej daninie muzułmanina nie budzi wątpliwości, o tyle już nałożenie tego zobowiązania na podmioty gospodarcze było przedmiotem rozważań islamskich uczonych. Problem ten znalazł swoje rozwiązanie dopiero w roku 1984, na Pierwszej Konferencji *Zakah* zorganizowanej w Kuwejcie. W miejscu tym ustalono, iż skoro przedsiębiorstwo uważane jest za odrębny podmiot prawa, to podmiot ów jest zobowiązany do płatności *Zakah* albo w imieniu swoim, albo w imieniu swych akcjonariuszy, po spełnieniu jednego z poniższych warunków:

- jeżeli funkcjonuje odpowiednia regulacja prawna obligująca przedsiębiorstwo do płatności *Zakah*,
- jeżeli statut/umowa spółki zawiera regulacje nakazujące opłatę *Zakah*,
- jeżeli Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy wyda regulację dotyczącą tej problematyki,
- jeżeli akcjonariusze zgodzą się, aby podmiot opłacał *Zakah* w ich imieniu.

Od tego momentu, tj. od 1984 r., podmioty gospodarcze działające w zgodzie z nakazami szariatu zostały zobligowane do płatności *Zakah*⁷. Obowiązek ten odnosił się szczególnie do islamskich instytucji finansowych (IIF), doświadczających dynamicznego rozwoju, zwiększenia swej bazy kapitałowej oraz rozszerzania zakresu prowadzonej działalności, co wzmogło postrzeganie tego typu jednostek jako znaczących z punktu widzenia religijnej i społeczno-ekonomicznej doktryny islamu. Mając te fakty na uwadze AAOIFI dnia 1 stycznia 1999 r. wydała Standard nr 9, regulujący problematykę *Zakah* w islamskich instytucjach finansowych. Standard ten obejmował trzy części, odnoszone do zagadnień: czynników kształtujących bazę *Zakah*, pomiaru tej bazy oraz ujawniania kwoty *Zakah* w sprawozdaniu finansowym.

Skupiając uwagę na najważniejszych elementach tej regulacji warto wskazać, że:

- przyjęto w niej, iż stopa procentowa *Zakah* będzie uzależniona od tego, czy podmiot do ustalenia tego zobowiązania wykorzystuje kalendarz lunarny czy słoneczny; w pierwszym wypadku stopa owa wynosi 2,5% podstawy omawianej daniny, w drugim – 2,5775%;
- ustalono, że islamski podmiot finansowy może wykorzystać jedną z dwóch metod wartościujących bazę zobowiązania *Zakah*, opartą na aktywach netto (tzw. metoda aktywów bieżących netto) lub obejmującą zainwestowane fundusze netto (tzw. metoda zainwestowanych kapitałów netto);
- uznano traktowanie zapłaconej przez islamski podmiot finansowy daniny *Zakah* jako kategorii pozostałych kosztów operacyjnych, obciążających wynik

⁷ Istnieje zgoda co do założenia, iż jeżeli przedsiębiorstwo opłaca *Zakah*, to jego akcjonariusze są z niego zwolnieni.

na prowadzonej działalności, z drugiej strony, nieopłacony *Zakah* wykazywany jest jako zobowiązanie tego podmiotu;

- wskazano, że zakres ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym odnoszonych do *Zakah* obejmować winien informacje dotyczące [Adam, Nur Barizah Abu Bakar 2009, s. 37]:
 - wybranej metodyki ustalania bazy tego zobowiązania,
 - ustaleń członków Rady Szariatu działającej w strukturze IIF, odnoszonych do problematyki *Zakah* nieujętej w Standardzie,
 - sposobu opłacenia *Zakah* przez IIF działającą w strukturze holdingowej,
 - kwoty *Zakah* przypadającej na każdą akcję, gdy IIF nie opłaca tej daniny, a czynią to jej akcjonariusze,
 - kwoty *Zakah* należnej od jednostek uczestnictwa pozostających w dyspozycji posiadaczy rachunków inwestycyjnych,
 - tego czy IIF gromadzi i opłaca *Zakah* w imieniu posiadaczy rachunków inwestycyjnych lub innych rachunków,
 - ograniczeń nałożonych przez członków Rady Szariatu, kształtujących bazę *Zakah*,
 - wymogów ujawniania informacji finansowej zawartych w innych regulacjach AAOIFI.

4. Podsumowanie

Podsumowując rozważania zawarte w tym artykule, można sformułować dwa wnioski.

Wniosek I. *Zakah*, będąc instytucją religijno-społeczno-ekonomiczną, traktowany jest, z jednej strony, jako kamień węgielny islamskiego systemu ekonomicznego, z drugiej zaś – jako narzędzie i wyraz społeczno-ekonomicznej sprawiedliwości, stanowiącej ważny komponent doktryny islamu. Jego religijne umocowanie oraz szeroko wymiarowy obszar wpływu na zachowania muzułmanów tworzy z tego instrumentu ważne narzędzie dystrybucji dochodów oraz element sieci bezpieczeństwa społecznego.

Wniosek II. Islamski model pomiaru i ujawnień rachunkowych, podporządkowany religijnemu kodowi islamu, od swego zarania skupia się na poprawności ustaleń dotyczących m.in. bazy i wartości zobowiązań z tytułu *Zakah* oraz procesów związanych z ich regulacją. Kształt tego modelu oraz jego zadania (w tym i w obszarze *Zakah*) stają się pochodną prospołecznej i proreligijnej orientacji rachunkowości islamskiej, wypływającej w sposób bezpośredni z wersetów Koranu. Rachunkowość ta,

jak podnosi S. Hameed [2011, s. 1] „jest procesem obrachunkowym, dostarczającym odpowiednie informacje dla interesariuszy (niekoniecznie ograniczone do danych finansowych), które umożliwiają im upewnienie się, że podmiot ciągle funkcjonuje w obrębie granic wyznaczonych przez islamskie prawo szariatu i realizuje przyjęte cele społeczno-ekonomiczne. Jest także narzędziem, które umożliwia muzułmanom ocenę ich własnej odpowiedzialności wobec Boga w obszarze transakcji odnoszących się do relacji/stosunków międzyludzkich i oddziaływania na środowisko”.

Bibliografia

1. Adamek J. [2012], *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*, CeDeWu, Warszawa.
2. Adam M. A., Nur Barizah Abu Bakar [2009], *Accounting treatment for corporate zakat: a critical review*, „International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management”, Vol. 2, No.1, s. 32–45.
3. Anita S., Wan Noor Hazlina Wan Jusoh, Norudin M., Kamaruzaman J. [2011], *A robust Zakah system; Towards a progressive socio-economic development in Malaysia*, „Middle-East Journal of Scientific Research”, Vol. 7 No. 4, s. 550–554.
4. Askray S. [2006], *Accounting measurement in the religious perspective*, IPA Conference papers, Cardiff.
5. Baydoun N., Willett R. [1995], *Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries*, Abacus 1995, Vol. 31, No. 1, s. 67–92.
6. *Financial Accounting Standard No. 9 Zakah*, [2001], AAOIFI, Bahrain.
7. *Koran* (przekład J. Bielawski) [2009], Faktor, Warszawa.
8. Nur Barizah Abu Bakar [2007], *A Zakat Accounting Standard (ZAS) for Malaysian Companies*, „The American Journal of Islamic Social Sciences”, Vol. 24. No. 4, s. 74–92.
9. Usami M., Qazi B. [2010], *Guide to Zakah Understanding & calculation*, Product Development & Shariah Compliance, Maktaba Ma'arifur Qur'an.
10. *The institution of zakat* [2005], The Central Zakat Committee, CIOGC, Chicago.

Źródła internetowe

1. Abu Al.-Hasan Sadeq [1994], *A survey of the institution of Zakah: issues, theories and administration*, Discussion paper No. 11, Islamic Development Bank Islamic Research and Training Institute, <http://www.irtipms.org/PubDetE.asp?pub=41> (dostęp 03.02.2013).

2. Al Qardawi Y. [1986a], *Fiqh Al Zakah (Volume I) A Comparative Study of Zakah, Regulations and philosophy in the Light of Qur'an and Sunnah*, Scientific Publishing Centre King Abdulaziz University Jeddah, Saudi Arabia, <http://islamfuture.files.wordpress.com/2010/07/fiqh-az-zakat-a-comparative-study-volume-i.pdf> (dostęp 01.02.2013).
3. Al Qardawi Y. [1986b], *Fiqh Al Zakah (Volume II) A Comparative Study of Zakah, Regulations and philosophy in the Light of Qur'an and Sunnah*, Scientific Publishing Centre King Abdulaziz University Jeddah, Saudi Arabia, <http://pl.scribd.com/doc/18089833/Fiqh-al-Zakah-Vol-2> (dostęp 01.02.2013).
4. Hameed S. [2005], *Islamic Accounting – A Primer*, <http://www.kantakji.com/fiqh/files/accountancy/v143.pdf> (dostęp 21.11.2011).
5. Hameed S. [2011], *The Emerging Issues on the Objectives and Characteristics of Islamic Accounting for Islamic Business Organizations*, „Malaysian Accounting Review”, Vol. 4, No. 1, s. 75–92, http://ari.uitm.edu.my/images/stories/Download_File/MAR/V4N1/4–6.pdf (dostęp 9.02.2013).
6. Khaf M. [2004], *Zakah*, <http://ebookbrowse.com/zakah-pdf-d30787820> (dostęp 20.01.2013).
7. Yaya R. [2004], *Would the objectives and characteristic of islamic accounting for islamic business organizations meet the islamic socio-economic objectives?*, *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, Vol. 8, No. 2, s. 141–162, <http://journal.uui.ac.id/index.php/JAAI/article/viewFile/822/746> (dostęp 12.01.2013).

Piotr Bednarek¹

Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Analiza opisowa cech i roli pomiaru oraz oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce

1. Wprowadzenie

Kontrola zarządcza² już od 50 lat stanowi jeden z podstawowych nurtów badań prowadzonych na świecie w zakresie rachunkowości behawioralnej³. Jako pierwszy dyskusję o systemach kontroli zarządczej podjął R.N. Anthony [1988] w roku 1965. Zaproponował on cybernetyczną koncepcję procesu kontroli zarządczej, składającą się z takich etapów, jak: programowanie, budżetowanie, realizacja zadań oraz ocena osiągniętych wyników [Bednarek 2012, s. 12, za: Anthony 1988, s. 80; por. Nita 2009, s. 88]. Głównym celem tego ostatniego etapu kontroli zarządczej było ustalenie, czy w trakcie realizacji zadań powstały istotne odchylenia budżetowe i w związku z tym,

¹ Dr Piotr Bednarek, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, piotr.bednarek@ue.wroc.pl.

² Termin kontrola zarządcza (ang. *management control*) w języku polskim jest też określane jako kontrola zarządzania [Świdorska (red.) 1997, s. 239] czy sterowanie menedżerskie [Nita 2009, s. 87]. Mimo że jego zakres pojęciowy jest w literaturze krajowej i zagranicznej różnie określane, to najczęściej postrzega się ją jako jedną z funkcji zarządzania [Bednarek 2012, s. 9–10]. W ujęciu J. Płoskonki [2006] kontrola zarządcza to system procedur, instrukcji, zasad i mechanizmów, które wspomagają zarządzanie, zmierzając do uzyskania – przez kierownictwo – pewności, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Na potrzeby tego badania termin kontrola zarządcza będzie rozumiany, w myśl definicji T. Malmiego i D. Browna [2008], jako wszystkie systemy, zasady, praktyki, a także wartości i inne starania podejmowane przez kierownictwo w celu wpływania na zachowania podwładnych oraz upewnienia się, że są one zgodne z ogólnymi celami i strategią przedsiębiorstwa.

³ Przeglądu badań w tym zakresie podjęli się J.G. Brinberg i J.F. Shields [1989] oraz B. Nita [2009, s. 87].

czy istnieje potrzeba podjęcia odpowiednich działań korygujących, aby mimo przeszkód osiągnąć założone cele. Początkowo pomiar i ocena wyników działalności⁴ kojarzone były wyłącznie z obliczaniem wyników finansowych i innych kategorii ekonomicznych, takich jak: koszty, przychody, przepływy pieniężne, składniki aktywów czy też źródła ich finansowania. Świadczą o tym rozważania wielu polskich uczonych, takich jak: W. Brzezina, E. Burzymowa, M. Dobija, A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta⁵. Jednak współczesne koncepcje pomiaru i oceny wyników działalności polegają nie tylko na budżetowaniu, ale także na systemach pomiaru wyników działalności zawierających zarówno finansowe, jak i niefinansowe mierniki działalności⁶. Najbardziej znanym przykładem takiego systemu jest Strategiczna Karta Wyników autorstwa R.S. Kaplana i D.P. Nortona [1992].

Celem niniejszego artykułu jest analiza cech oraz znaczenia pomiaru i oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Przeprowadzone wywiady z naczelnym kierownictwem pozwalają stwierdzić, czy i w jakim stopniu budżetowanie oraz systemy pomiaru wyników działalności stosuje się na potrzeby kontroli zarządczej, jakie są rodzaje stosowanych systemów kontroli, sposoby kontroli kosztów, a także zakresy, podstawy i cele oceny wyników działalności.

2. Przegląd badań empirycznych dotyczących cech i zastosowania pomiaru oraz oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej

Pomiar to „proces, który w taki sposób przyporządkowuje liczby, że odzwierciedlają różne aspekty zachowań oraz osiągniętych wyników w organizacji” [Flamholtz 1983, s. 156]. Chociaż teoretycznie może on obejmować duże ilości informacji powstających w organizacji, to w kontekście rachunkowości zarządczej jest on stosowany przez kierownictwo do wpływania na zachowania podwładnych [Malmi, Brown 2008]. Zanim uświadomimy sobie, co stanie się, gdy wykorzystamy informacje tworzone w rachunkowości na potrzeby kontroli zarządczej, warto wcześniej zidentyfikować, co

⁴ W literaturze stosuje się też inne tłumaczenia angielskiego terminu *performance measurement* takie, jak: pomiar wyników, pomiar dokonań, pomiar efektywności organizacyjnej, pomiar sukcesu organizacji, pomiar efektów działalności [Szychta 2007; Michalak 2004, 2008a; Haffer 2011]. Często są one przez autorów stosowane zamiennie Michalak [2004; 2008a, s. 5].

⁵ Szerzej o roli pomiaru w systemie rachunkowości pisał B. Nita [2009, s. 21–37].

⁶ Kompleksowy przegląd koncepcji systemów pomiaru wyników działalności opracowali Nita [2009] i Haffer [2011].

jest przedmiotem pomiaru i w jaki sposób ta informacja staje się elementem procesu kontroli. W literaturze od dawna ugruntowany jest pogląd, że rachunkowość przez budżetowanie i rachunek kosztów standardowych umożliwia pomiar produktywności i efektywności działalności [Covaleski, Aiken 1986]. Współczesna rachunkowość pozwala poszerzyć zakres działań, które są przedmiotem pomiaru, co powiększa też potencjalny zakres odpowiedzialności, który można powierzyć poszczególnym kierownikom. Ponadto sama czynność pomiaru pełni funkcję subtelnej kontroli *ex ante*, bowiem pracownicy wiedzą, że te dane są gromadzone i mogą być w przyszłości wykorzystane. Flamlholtz [1983, s. 156] zauważa, że dzięki rachunkowości pracownicy koncentrują swoje starania na osiągnięciu dobrych wyników w tych obszarach, które są przedmiotem pomiaru. Chociaż wielu badaczy rachunkowości uważa, że rola rachunkowości ogranicza się do dostarczenia informacji potrzebnych do oceny wyników działalności, to najnowsze badania dowodzą, że może ona pełnić funkcję mechanizmu kontroli [Chapman i in. 1997; Hartmann 2000; Haffer 2011, s. 392]⁷. Malmi i Brown [2008] twierdzą, że we współczesnych przedsiębiorstwach funkcjonuje równolegle kilka systemów kontroli zarządczej, które tworzą pewnego rodzaju pakiet systemów kontroli. Jednym z elementów tego pakietu są kontrole cybernetyczne, czyli procesy, w których występuje sprzężenie zwrotne. Systemy cybernetyczne składają się z następujących etapów [Green, Welsh 1988]:

- określenie standardów działania,
- pomiar działania systemu,
- porównanie tego działania ze standardami,
- przekazanie informacji o niekorzystnych odchyleniach z powrotem do systemu i modyfikacja składowika systemu.

Systemy cybernetyczne stają się systemami kontroli zarządczej w momencie, gdy powiązane zostaną działania i cele operacyjne oraz wyznaczona zostanie osoba odpowiedzialna za odchylenia. Do cybernetycznych systemów kontroli zalicza się budżetowanie oraz finansowe, niefinansowe i hybrydowe systemy pomiaru wyników działalności [Bednarek 2012, s. 21, za: Malmi, Brown 2008].

Budżet jest najczęściej określany jako jednoroczny plan wyrażony w jednostkach pieniężnych. Budżet powinien uwzględniać założenia planu wieloletniego. W odróżnieniu od tego ostatniego budżet jest sporządzany według ośrodków odpowiedzialności, a nie według programów. Zatwierdzony budżet dla ośrodka odpowiedzialności oznacza dwustronną umowę między jego kierownikiem a przełożonym. Kierownik zobowiązuje się do osiągnięcia wyników przewidzianych w budżecie, a przełożony

⁷ Podobnie twierdzi Świdarska [1997, s. 240], pisząc, że system kontroli zarządzania składa się z kontroli budżetowej i rachunku kosztów standardowych.

zobowiązuje się uznać je za satysfakcjonujące. Oba zobowiązania mogą jednak się zmienić, jeśli zmienią się założenia przyjęte w budżecie [Bednarek 2012, s. 12]. Najważniejsza rola budżetowania, z punktu widzenia kontroli zarządczej, polega na planowaniu akceptowalnego poziomu działalności oraz ocenie wykonania tego planu. Częstą formą kontroli jest rozliczanie pracowników z osiągnięcia określonej wartości danego miernika finansowego. Niektóre z mierników są związane z procesem budżetowania przez wykorzystanie informacji z budżetu. Jednak budżet nie jest tożsamy z systemem pomiaru wyników finansowych. Budżet jest kompletnym narzędziem o szerokim zakresie, podczas gdy mierniki finansowe mogą być wykorzystane w wąskim zakresie do wyznaczania celów operacyjnych [Bednarek 2012, s. 24].

System pomiaru wyników jest w literaturze różnie definiowany. Najbardziej ogólna jest definicja Haffera [2011, s. 339], który twierdzi, że system pomiaru wyników działalności powinien składać się przynajmniej z takich procesów, jak: zarządzanie informacjami, wybór punktów pomiarowych i projektowanie mierników oraz gromadzenie i przetwarzanie danych. Natomiast Szychta [2007] oraz Michalak [2008a] uważają, że jego podstawowym zadaniem jest wspieranie naczelnego kierownictwa w monitorowaniu implementacji strategii przedsiębiorstwa. Co ciekawe, tej tezy nie potwierdziły wyniki badań przeprowadzonych w 2007 roku przez Haffera [2011, s. 388] na próbie 37 przedsiębiorstw z różnych branż średniej (zatrudnienie 50–250 osób) i dużej (zatrudnienie powyżej 250 osób) wielkości. Okazało się, że w tych badanych przedsiębiorstwach pomiar wyników działalności służy przede wszystkim weryfikacji stopnia realizacji celów operacyjnych. Zabrakło silnej deklaracji większości badanych, że stosowane przez nich podstawowe mierniki działalności wyprowadzone są z celów strategicznych i służą monitorowaniu stopnia implementacji strategii.

Według Simonsa [1987] sposób kontroli kosztów jest jednym z atrybutów systemów kontroli w przedsiębiorstwach. Kontrola kosztów dotyczy finansowych mierników działalności stosowanych, aby zapewnić efektywną i skuteczną realizację zadań. Kontrola kosztów oznacza wykorzystanie centrów kosztów do analizy odchyień [Simons 1987; Kober i in. 2007], a także monitorowanie realizacji wszystkich zadań przez systemy kontroli zarządczej [Simons 1987], czy też wąsko określone cele budżetowe [Kober i in. 2007]. W praktyce naczelne kierownictwo albo może stosować koncepcję kontroli cybernetycznej Anthoniego [1988], polegającej na kontroli rezultatów (system budżetowania), albo kontrolę działań, jak to określa Merchant [Merchant, Van der Stede 2012, s. 81], za każdym razem dokonując oceny zasadności planowanego wydatku, zanim będzie on poniesiony (ocena *ex ante*). W literaturze wyróżnia się dwie metody budżetowania: budżet stały i elastyczny [Nowak 2010, s. 49; Wnuk-Pel 2006, s. 300; Świdarska (red.) 1997, s. 231]. Pierwsza metoda zakłada, że raz opracowany roczny budżet dla planowanej skali działalności jest podstawą kontroli budżetowej

niezależnie od rzeczywistej wielkości produkcji. Druga metoda zakłada, że budżet przelicza się, na potrzeby kontroli budżetowej, za każdym razem w zależności od rzeczywistej wielkości produkcji lub poziomu przychodów ze sprzedaży. Oprócz tych dwóch skrajnych metod można też mówić o budżecie względnie stałym, jeśli dodatkowe budżety są możliwe, ale występują rzadko lub też względnie elastycznym, gdy takie sytuacje często się zdarzają.

Duży wpływ na rozwój naszej wiedzy o możliwości wykorzystania rachunkowości na potrzeby kontroli miał Simons [1995]. Badacz ten zauważył, że oprócz tradycyjnego zastosowania rachunkowości jako systemu dostarczającego informacji zwrotnych w zarządzaniu przez wyjątki, można też myśleć o wykorzystaniu rachunkowości w celu zaangażowania podwładnych w działania o charakterze zapobiegawczym, co pozwoli zmierzyć się ze strategicznymi niepewnościami lub stymulować nowatorskie i kreatywne zachowania. Na tej podstawie zidentyfikował on dwa rodzaje systemów kontroli zarządczej. Pierwsze – diagnostyczne, które polegają na pomiarze i monitorowaniu działalności przez analizę odchyłeń od aktualnych standardów [Simons 1995; Henri 2006; Widener 2007]. Drugie – interaktywne, które polegają na systematycznym zaangażowaniu kierownictwa w procesy podejmowania decyzji przez podwładnych, aby sprzyjać wzajemnym dyskusjom, twórczym działaniom oraz zmierzyć się ze strategicznymi niepewnościami [Simons 1995; Bisbe i in. 2007; Henri 2006; Widener 2007]. Interaktywny mechanizm kontroli, zdaniem Simonsa [1995], musi posiadać cztery następujące cechy:

- 1) informacje tworzone przez ten mechanizm są ważnym i powtarzającym się porządkiem obrad,
- 2) informacje tworzone przez ten mechanizm wymagają poświęcenia im uwagi przez kierowników z różnych szczebli zarządzania w sposób regularny i częsty,
- 3) informacje tworzone przez ten mechanizm są interpretowane i omawiane na spotkaniach twarzą w twarz,
- 4) informacje tworzone przez ten mechanizm są wykorzystywane, aby w sposób ciągły kwestionować i zastanawiać się nad podstawowymi informacjami, założeniami i planami działań.

Oba rodzaje kontroli są potrzebne w organizacji. Choć diagnostyczne systemy kontroli wspomagają organizację, aby realizowały zamierzone strategie, to takie systemy nie zachęcają organizacji do myślenia o nowych szansach. Interaktywne systemy kontroli z kolei koncentrują uwagę na strategicznych niepewnościach. Ponadto Simons [1995] zaobserwował, że interaktywne systemy zachęcają do ciągłego myślenia i rozmawiania, przez co powstaje presja w organizacji, aby wprowadzać innowacje i przystosowywać się do warunków otoczenia. W rezultacie mogą powstać nowe strategie. Simons [1990, 1991, 1994] pokazał, że formalne systemy kontroli,

jeśli są stosowane w sposób interaktywny, mogą przemoc organizacyjną inercję oraz pozwalają zarządzać „nowo powstałymi” strategiami. Interaktywny system kontroli pomaga komunikować plan strategiczny oraz zwraca uwagę na niewiadome, które wynikają z przyjęcia nowej strategii do realizacji. Ponadto system ten pomaga też określić terminarz i cele wdrożenia strategii, podczas gdy systemy motywowania zapewniają, że uwaga naczelnego kierownictwa jest ciągle zwrócona na określone obszary.

W cybernetycznym procesie kontroli zarządczej naczelne kierownictwo przeprowadza ocenę wyników działalności podwładnych. Ocena pracowników to podstawowe narzędzie zarządzania zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie, pozwalające na monitorowanie i kontrolowanie pracy osób zatrudnionych w organizacji. Na tym etapie trzeba określić, w jakim stopniu podwładni są rozliczani z wyników pomiaru [Merchant 1985; Van der Stede 2001]. Dokładne sprecyzowanie obszarów odpowiedzialności umożliwia przypisanie podwładnym indywidualnych zakresów obowiązków oraz uprawnień decyzyjnych, co z kolei pozwala koncentrować ich uwagę na określonych rezultatach. Nasza dotychczasowa wiedza o rodzajach i liczbie mierników, które są stosowane w praktyce jako podstawa oceny wyników osiągniętych przez podwładnych, jest jeszcze ograniczona. Szychta [2007] stwierdza, że wyniki działalności jednostek gospodarczych mogą zostać wyrażone przy użyciu miar finansowych (tj. zysk netto, wartość przychodów ze sprzedaży, wskaźnik rentowności aktywów) i niefinansowych (tj. wielkość produkcji, wydajność pracy, jakość wyrobów, renoma firmy, zadowolenie klientów). Natomiast Karmańska [2008], powołując się na badania Merchanta [2006], wskazuje, że systemy oceny wyników działalności osiągniętych przez podwładnych mogą bazować na miernikach księgowych (tj. zysk netto, zysk operacyjny, EBITDA, zysk rezydualny lub wskaźniki typu ROI, ROE, ROA) lub na systemie (zestawie) różnych mierników (tj. graniastosłup dokonań, nawigator kapitału intelektualnego, zrównoważona karta wyników). Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych przez Michałaka [2008a, s. 246] na losowej próbie średnich (zatrudniających od 50 do 250 osób) i dużych przedsiębiorstw (zatrudniających więcej niż 250 osób) sugerują, że jedynie 41,67% stosowało budżety i wskaźniki wykonania budżetów jako podstawę pomiaru wyników. Ponadto wszystkie badane przedsiębiorstwa wykorzystywały wynik finansowy jako miarę wyników działalności. Przy czym różnego rodzaju syntetyczne wskaźniki rentowności wykorzystywało 46,88% badanych, a jedynie 7,29% korzystało z takich systemów pomiaru wyników działalności, jak Zrównoważona Karta Wyników, czy też z takich syntetycznych mierników jak EVA, CFROI, SHV, TSR. Mierniki kapitału intelektualnego wykorzystywało zaledwie 1,04% badanych.

Ponadto Makowska [2009, s. 264] na podstawie przeprowadzonego studium przypadku stwierdza, że zbyt duża liczba mierników, za którą ponoszą odpowiedzialność podwładni, może powodować dezorientację pracowników. Z jej badań wynika, że pracownik odpowiedzialny za 20 mierników w praktyce koncentruje się na realizacji od 3 do 7 mierników.

Jeśli chodzi o ocenę wyników działalności osiągniętych przez podwładnych, może być ona przeprowadzana metodą porównań w trzech aspektach:

- 1) porównań wielkości rzeczywistych z planowanymi,
- 2) porównań w czasie,
- 3) porównań tych samych wielkości w różnych przedsiębiorstwach [Nita 2010, s. 219].

Z kolei z badań przeprowadzonych przez Makowską [2009, s. 269] w formie studium przypadku można stwierdzić, że formalna ocena wyników działalności może odbywać się dość często, bo co miesiąc lub co kwartał w przypadku niektórych mierników.

Najważniejszą rolą systemu pomiaru wyników działalności, zdaniem Haffera [2011, s. 336–337] powinno być dostarczanie informacji, które będą mogły być użyte przez pracowników i zarządzających do poprawy wyników działalności. W drugiej kolejności wymienia takie funkcje systemu pomiaru wyników działalności, jak m.in.: skupianie uwagi kierownictwa na kluczowych parametrach działalności oraz dostarczanie danych do procesu premiowania i nagradzania pracowników. Jednakże wyniki badań Haffera [2011, s. 392], uzyskane w roku 2007 na próbie 37 przedsiębiorstw z różnych branż, sugerują, że najważniejszą funkcją stosowanych systemów samooceny jest skupianie uwagi kierownictwa na kluczowych parametrach działalności oraz dostarczanie danych do procesu usprawniania/doskonalenia działalności. Wykorzystanie danych do sprawnej realizacji procesu premiowania i nagradzania pracowników nie jest już regułą.

3. Metodyka badań własnych

Dane empiryczne na cele tego badania zostały pozyskane w wyniku przeprowadzonych wywiadów bezpośrednich w organizacjach z różnych branż prowadzących swoją działalność w Polsce. Respondentami wywiadów byli członkowie naczelnego kierownictwa⁸ na szczeblu strategicznej jednostki biznesowej⁹. Dane były groma-

⁸ „Naczelne kierownictwo” zostało zdefiniowane jako dwa najwyższe poziomy zarządzania w organizacji [Henri 2006]. Zatem respondentami byli głównie prezesi zarządu, członkowie zarządu ds. finansowych, dyrektorzy zarządzający i kierownicy dywizji.

⁹ Podmiotami badań były albo strategiczne jednostki biznesowe (dywizje lub spółki zależne dużych przedsiębiorstw lub grup kapitałowych) lub też niezależne organizacje. Mimo że strategiczne

dzone przy wykorzystaniu formalnego kwestionariusza, który był wypełniany w trakcie wywiadu. Ta procedura miała kilka zalet. Po pierwsze, miała zapewnić, że pytania są przez respondentów tak samo rozumiane i interpretowane, jak to założył badacz. Dzięki temu można było zapewnić odpowiednią trafność i rzetelność badań, która bywa problemem w ankietach pocztowych. Po drugie, istniało zagrożenie, że kwestionariusz wysłany pocztą będzie wypełniony przez inną osobę, która nie posiada takiej samej wiedzy co naczelne kierownictwo. Po trzecie, gdyby przesłać ankietę pocztą do respondentów, prawdopodobieństwo braku odpowiedzi byłoby duże. Z wcześniejszych doświadczeń autora wynikało, że respondenci byli skłonni poświęcić swój czas na udział w badaniu, jeżeli spotkanie było wcześniej umówione. Po czwarte, procedura wywiadu pozwoliła uzyskać dodatkowe informacje o wyzwaniach i faktycznych praktykach pomiaru wyników działalności. Wywiady te zostały zarejestrowane cyfrowo i dlatego można było wykorzystać dodatkowe komentarze respondentów do wyjaśnienia wyników analiz statystycznych.

Próba do tego badania nie została określona w sposób losowy, ale przez wybór celowy. Oprócz wcześniej wspomnianego kryterium – statusu strategicznej jednostki biznesowej lub niezależnej organizacji – zostały ponadto określone jeszcze dwa kryteria. Po pierwsze, każda z trzech dosyć ogólnie określonych branż (tj. produkcja, handel i usługi) musiała występować w próbie w tych samych proporcjach co w populacji. Po drugie, celowy wybór elementów do próby zapewnił, że wielkość wybranych podmiotów, mierzona wielkością zatrudnienia, nie była mniejsza niż 250 pracowników. Ponadto struktura małych (zatrudniających do 1000 pracowników) oraz dużych (powyżej 1000 pracowników) podmiotów również została odzwierciedlona w próbie analogicznie do ich struktury w populacji. Założenie dotyczące wielkości badanych jednostek podyktowane było przewidywanym większym skomplikowaniem systemów pomiaru wyników działalności w większych strategicznych jednostkach biznesowych [por. Davila, Foster 2005].

jednostki biznesowe są dość swobodną koncepcją, to najczęściej rozumiane są one jako dywizje lub obszary działalności. Podstawowym kryterium wyodrębniania podmiotu badań był stopień autonomii danej jednostki gospodarczej pod względem strategii i zarządzania. Z punktu widzenia strategii strategiczna jednostka biznesowa znajduje się w obliczu własnej, specyficznej sytuacji konkurencyjnej w porównaniu z innymi podmiotami w korporacji. Tę sytuację można oceniać w kategoriach konkurencji, klientów i rynków. Ponadto, z perspektywy zarządzania, strategiczne jednostki biznesowe są w dużym stopniu niezależne pod względem osiągniętych wyników lub posiadanych zasobów. Ponadto w niewielkim stopniu dokonują wzajemnego transferu zasobów z innymi jednostkami w grupie. Na potrzeby tego badania oba rodzaje podmiotów badań postrzega się jednakowo pod względem jakościowym [por. Chenhall, Langfield-Smith 1998; Henri 2006]. Wszystkie badane podmioty prowadziły działalność o charakterze zarobkowym w warunkach konkurencji.

Ostatecznie próba wyniosła 50 działających w Polsce przedsiębiorstw spełniających powyższe kryteria i wybranych w sposób losowy z populacji zaczerpniętej z bazy danych Orbis. Próba obejmuje strategiczne jednostki biznesowe nie tylko spółek publicznych, ale także tych spółek nienotowanych na giełdzie. Ponadto był sprawdzany efekt odczynny, aby stwierdzić, czy przedsiębiorstwa zagraniczne stosują lub akcentują inne systemy pomiaru wyników niż krajowe. Izomorfizm instytucjonalny [Dimaggio, Powell 1983] sugeruje, że można się spodziewać, że przedsiębiorstwa z siedzibą w Polsce mają dosyć podobne praktyki kontroli zarządczej. Podstawowe dane o liczbie i strukturze badanych przedsiębiorstw przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Liczebność badanej populacji oraz próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Wielkość przedsiębiorstw według stanu zatrudnienia	Wielkość populacji w bazie Orbis	Wielkość próby	Liczba przedsiębiorstw w próbie według wielkości zatrudnienia i sektora		
			Produkcja	Usługi	Handel
Małe (>250 i <1000)	279	35	21	9	5
Duże (>1000)	120	15	6	6	3
Razem	399	50	27	15	8

Źródło: opracowanie własne.

Proces gromadzenia danych trwał od czerwca do października 2012 roku. Najpierw przeprowadzone były rozmowy telefoniczne z potencjalnymi respondentami. Celem tych rozmów było zainteresowanie ich tym badaniem oraz upewnienie się, że struktura organizacyjna oraz stanowisko respondenta są odpowiednie do tego badania. Następnie została rozesłana drogą elektroniczną krótka informacja o badaniu wraz z kwestionariuszem wywiadu, aby przekonać respondentów do wzięcia udziału w tych badaniach. Później, po około 7–14 dniach, ponownie skontaktowano się z respondentami w celu uzyskania od nich zgody na udział w badaniu i umówienie terminu spotkania. W rezultacie z 161 respondentów 50 zgodziło się wziąć udział w badaniu, co daje wskaźnik reakcji na poziomie 31% oraz stanowi ok. 12% całej populacji przedsiębiorstw spełniających dane kryteria i ujętych w bazie Orbis.

Kwestionariusz badawczy powstał na podstawie pogłębionych studiów literaturowych, obejmujących literaturę z zakresu rachunkowości zarządczej, organizacji i zarządzania. Większość pytań została tak sformułowana, aby można było na nie odpowiedzieć, wybierając jedną liczbę z siedmiostopniowej skali Likerta. Tak opracowany kwestionariusz umożliwił zastosowanie metod ilościowych.

Dla rozwinięcia i uszczegółowienia celu pracy sformułowano niżej podane hipotezy.

1. System budżetowania oraz system pomiaru wyników działalności są powszechnie stosowane jako systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach prowadzących działalność w Polsce.
2. Naczelne kierownictwo wykorzystuje budżetowanie oraz system pomiaru wyników działalności zarówno jako diagnostyczne, jak i interaktywne systemy kontroli.
3. Informacje z budżetu oraz systemu pomiaru wyników działalności są wykorzystywane jako podstawa do określania oraz ustalania wielkości docelowych dla kluczowych czynników działalności, które świadczą o osiągnięciu celów strategicznych.
4. Do oceny wyników działalności podwładnych w równym stopniu wykorzystuje się mierniki finansowe, jak i niefinansowe.
5. Do oceny wyników działalności podwładnych wykorzystuje się mierniki proste (szczegółowe) i syntetyczne (zagregowane).
6. Najczęściej podwładni odpowiadają średnio za 2 do 5 mierników działalności.
7. W ocenie wyników działalności podwładnych najważniejsze są rzeczywiście osiągnięte wyniki wyrażone w wielkościach absolutnych. Mniej istotne są porównania w czasie czy też z innymi jednostkami wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa.
8. Ocena wyników działalności osiągniętych przez podwładnych jest przeprowadzana bardzo często, bo w okresach miesięcznych lub kwartalnych.
9. Ocenę wyników działalności podwładnych przeprowadza się w celu określenia wynagrodzeń dla podwładnych, indywidualnego doskonalenia i uczenia się oraz zwrócenia uwagi podwładnych na ważne zagadnienia.

4. Prezentacja i analiza wyników własnych badań empirycznych

4.1. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Charakterystyki wybranej próby przedsiębiorstw dokonano według 8 następujących kryteriów: sektor¹⁰, najważniejsi właściciele¹¹, status spółki giełdowej,

¹⁰ Podziału badanych jednostek na sektory dokonano według wytycznych Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Wyróżniono 21 sektorów, których nazwy nieznacznie uproszczono w stosunku do stosowanych w PKD. Strukturę badanych jednostek przedstawiono także w tabeli 1, w węższym podziale na: produkcję, usługi i handel.

¹¹ Najważniejsi właściciele badanej jednostki to ci, którzy posiadają najwięcej udziałów lub akcji w danej spółce. Na przykład najważniejszymi właścicielami w spółce giełdowej, która ma jednego inwestora z pakietem 40% akcji oraz rozproszony akcjonariat, będą mali inwestorzy indywidualni.

kraj zarejestrowania spółki matki, przychody ze sprzedaży, aktywa całkowite, zysk (strata) na działalności operacyjnej¹², poziom rentowności sprzedaży¹³. Ujęcie tabelaryczne (tabela 2) umożliwi przeanalizowanie wybranej próby badawczej ze względu na wymienione kryteria.

Większość próby badawczej stanowią przedsiębiorstwa zajmujące się przetwórstwem przemysłowym oraz handlem hurtowym i detalicznym. Pozostałe zaś zajmują się górnictwem, produkcją energii elektrycznej, budownictwem, działalnością badawczo-rozwojową i wspierającą, transportem, opieką zdrowotną, recyklingiem, hotelarstwem, usługami finansowymi i ubezpieczeniowymi oraz deweloperką. W ponad połowie badanych jednostek najważniejsi właściciele to członkowie jednej lub kilku rodzin lub państwo. Mimo że blisko połowa jednostek jest częścią spółek notowanych na giełdzie, to tylko jedna trzecia badanych przedsiębiorstw jest w rękach małych lub dużych inwestorów.

Ponad 70% zbadanych przedsiębiorstw ma spółkę matkę zarejestrowaną w Polsce. Pozostała część ma swoje korzenie głównie w Niemczech i USA oraz innych krajach, takich jak Austria, Dania, Finlandia, Francja, Hiszpania i Szwecja. Stosowne dane zaprezentowano w tabeli 3.

Zbadane przedsiębiorstwa to przede wszystkim średnie i duże przedsiębiorstwa, które zatrudniają ponad 250 pracowników, a większość z nich (84–89%) przekracza 10 mln euro – poziom przychodów ze sprzedaży i aktywów całkowitych, charakterystyczny dla małych przedsiębiorstw. Jedna na sześć badanych jednostek jest nierentowna. Przy czym równo połowa jednostek osiągnęła w 2010 r. powyżej 5-procentowy wskaźnik rentowności sprzedaży oraz zysk na działalności operacyjnej powyżej 1 mln euro.

¹² Wielkości przychodów ze sprzedaży, aktywów całkowitych oraz zysku (straty) na działalności operacyjnej zostały pozyskane z niezależnego źródła, tj. elektronicznej bazy danych Emerging Markets Information Service. Wszystkie te dane finansowe pochodzą ze sprawozdań finansowych za 2010 rok i zostały przeliczone ze PLN na EUR zgodnie z zasadami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Wyjątek stanowią dwa przedsiębiorstwa, których dane finansowe pozyskano bezpośrednio od badanych jednostek. Wielkość zatrudnienia, wielkość przychodów ze sprzedaży oraz wielkość aktywów całkowitych to kryteria obowiązujące w Unii Europejskiej przy kwalifikowaniu przedsiębiorstw do sektora MŚP. Ich zastosowanie pozwala na wyodrębnienie mikro, małych, średnich i dużych przedsiębiorstw.

¹³ Wskaźnik rentowności sprzedaży informuje, ile zysku na działalności operacyjnej przypada na jedną złotówkę zrealizowanej sprzedaży.

Tabela 2. Liczebność populacji i badanej próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Kryterium			
Lp.	Sektor PKD	N	%
1	Rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybactwo	0	0,0
2	Górnictwo i wydobywanie	2	4,0
3	Przetwórstwo przemysłowe	20	40,0
4	Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz	2	4,0
5	Dostawa wody; gospodarowanie ściekami i rekultywacja	1	2,0
6	Budownictwo	3	6,0
7	Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych	8	16,0
8	Transport i gospodarka magazynowa	2	4,0
9	Działalność związana z zakwaterowaniem i gastronomią	1	2,0
10	Informacja i komunikacja	0	0,0
11	Działalność finansowa i ubezpieczeniowa	2	4,0
12	Działalność związana z obsługą rynku nieruchomości	1	2,0
13	Działalność profesjonalna, naukowa i techniczna	3	6,0
14	Działalność w zakresie usług administrowania i wspierająca	3	6,0
15	Administracja publiczna i obrona narodowa	0	0,0
16	Edukacja	0	0,0
17	Opieka zdrowotna i pomoc społeczna	2	4,0
18	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	0	0,0
19	Pozostała działalność usługowa	0	0,0
20	Gospodarstwa domowe zatrudniające pracowników	0	0,0
21	Organizacje i zespoły eksterytorialne	0	0,0
Lp.	Najważniejsi właściciele	N	%
1	Członkowie spółdzielni	2	4,0
2	Duży inwestorzy instytucjonalni	6	12,0
3	Mali inwestorzy indywidualni	8	16,0
4	Władze miejskie	1	2,0
5	Inwestorzy wysokiego ryzyka (<i>Venture Capitalists</i>)	0	0,0
6	Członkowie jednej lub kilku rodzin	17	34,0
7	Państwo	12	24,0
8	Partnerzy	2	4,0
9	Fundusz powierniczy	1	2,0
10	Przedsiębiorstwo	1	2,0
Lp.	Spółka giełdowa	N	%
1	SJB będąca częścią spółki giełdowej	24	48,0
2	SJB niebędąca częścią spółki giełdowej	26	52,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników wywiadów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach.

Tabela 3. Liczebność populacji i badanej próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Kryterium			
Lp.	Kraj zarejestrowania spółki matki	N	%
1	Austria	1	2,0
2	Dania	1	2,0
3	Finlandia	1	2,0
4	Francja	1	2,0
5	Niemcy	4	8,0
6	Polska	36	72,0
7	Hiszpania	1	2,0
8	Szwecja	1	2,0
9	USA	3	6,0
Lp.	Przychody ze sprzedaży	N	%
1	Do 2 mln euro	0	0,0
2	2–10 mln euro	8	16,0
3	10–50 mln euro	15	30,0
4	Powyżej 50 mln euro	27	54,0
Lp.	Aktywa całkowite	N	%
1	Do 2 mln euro	1	2,0
2	2–10 mln euro	4	8,2
3	10–43 mln euro	22	44,9
4	Powyżej 43 mln euro	22	44,9
Lp.	Zysk (strata) na działalności operacyjnej	N	%
1	Do 0 mln euro	8	16,0
2	0–1 mln euro	15	30,0
3	1–5 mln euro	15	30,0
4	Powyżej 5 mln euro	12	24,0
Lp.	Poziom rentowności sprzedaży (ROS)	N	%
1	Wskaźnik rentowności sprzedaży ($\leq 0\%$)	7	14,0
2	Wskaźnik rentowności sprzedaży (> 0 i $\leq 5\%$)	18	36,0
3	Wskaźnik rentowności sprzedaży (> 5 i $\leq 10\%$)	14	28,0
4	Wskaźnik rentowności sprzedaży ($> 10\%$)	11	22,0

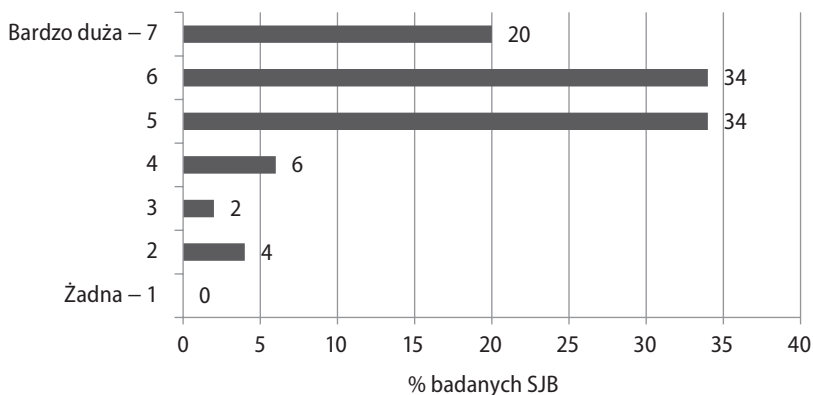
Źródło: jak pod tabelą 2.

4.2. Analiza wybranych cech pomiaru wyników działalności

Z analizy literatury wynika, że pomiar wyników działalności jako jeden z systemów kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie może być realizowany w formie systemu budżetowania lub systemu pomiaru wyników działalności. W zdecydowanej większości badanych jednostek, bo aż w 90%, naczelne kierownictwo oświadczyło, że wykorzystuje systemy budżetowania do wskazywania podwładnym preferowanych zachowań oraz sprawowania nad nimi kontroli. Przy czym jeszcze więcej badanych, bo aż 96%, przyznaje, że w tym celu stosuje też systemy pomiaru wyników działalności (np. mierniki finansowe i niefinansowe).

Znaczenie pomiaru i oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej przedstawiono na rysunku 1. Znakomita większość, bo aż 94% badanych, uważa, że pomiar i ocena wyników odgrywają dużą lub bardzo dużą rolę jako jeden z systemów kontroli zarządczej. Tylko 6% badanych uważa, że ta rola jest niewielka lub też mała.

Rysunek 1. Rola pomiaru i oceny wyników działalności dla realizacji funkcji kontroli zarządczej

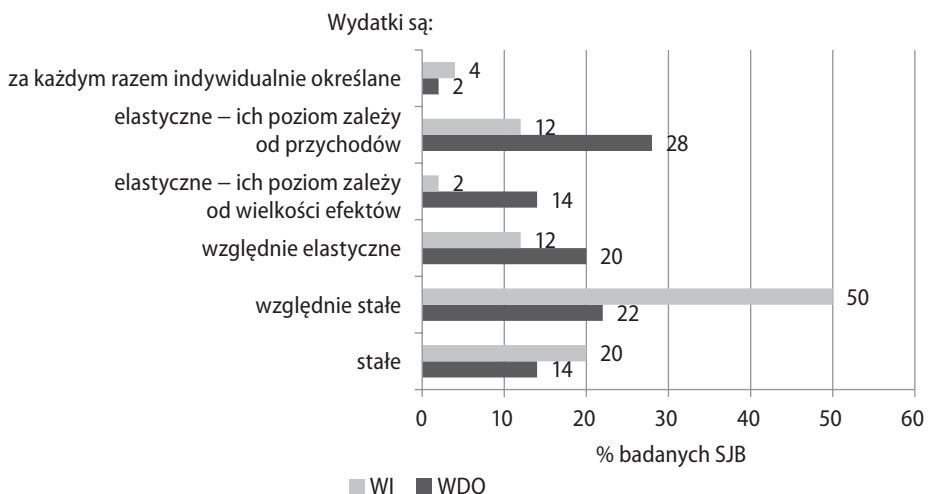


Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników wywiadów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach.

Następne pytanie dotyczyło sposobu, w jaki naczelne kierownictwo kontroluje wydatki jednostek zarządzanych przez swoich podwładnych. Na rysunku 2 przedstawiono sposoby, w jaki naczelne kierownictwo kontroluje wydatki jednostek zarządzanych przez podwładnych, w podziale na te związane z działalnością operacyjną (WDO) oraz inwestycyjną (WI). Przedstawione na rysunku wyniki sugerują, że naczelne kierownictwo inaczej traktuje wydatki na działalność operacyjną, a ina-

czej wydatki inwestycyjne. Prawie jedna trzecia jednostek (28%) stosuje elastyczne systemy kontroli wydatków na działalność operacyjną, których poziom oblicza się jako określony procent przychodów ze sprzedaży. W praktyce oznacza to, że podwładny może zdecydować o zwiększeniu wydatków na działalność operacyjną, jeśli wzrosła wielkość przychodów ze sprzedaży w zarządzanej przez niego jednostce. Ponadto wiele jednostek traktuje wydatki na działalność operacyjną jako względnie stałe (22%) lub względnie elastyczne (20%). Spora też grupa jednostek traktuje wydatki operacyjne albo jako elastyczne w stosunku do wielkości produkcji (14%), albo jako stałe (14%).

Rysunek 2. Sposoby kontroli naczelnego kierownictwa nad wydatkami jednostek zarządzanych przez podwładnych

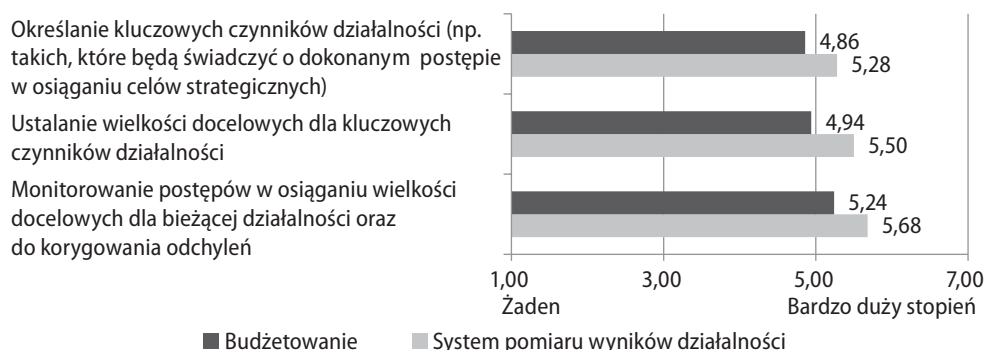


Źródło: jak pod rysunkiem 1.

Bardziej jednoznacznie przedstawia się sytuacja wydatków inwestycyjnych. Zdecydowana większość badanych (70%) traktuje wydatki inwestycyjne jako stałe lub względnie stałe, co oznacza, że dodatkowe budżety albo nie występują wcale, albo występują rzadko. Jednocześnie nie jest zaskoczeniem to, że naczelnie kierownictwo niezmiernie rzadko, bo tylko w 2% badanych jednostek, decyduje się na elastyczną kontrolę wydatków inwestycyjnych, które podwładni mogą samodzielnie zmieniać proporcjonalnie do zmian wielkości produkcji, ze względu na oczywisty brak związku tych wydatków ze skalą działalności. Ponadto rzadko kiedy (w 4% badanych jednostek) naczelnie kierownictwo decyduje się samodzielnie kontrolować każdy wydatek inwestycyjny (bez wykorzystania systemu budżetowania).

Na rysunku 3 przedstawiono, w jakim stopniu naczelne kierownictwo wykorzystuje system budżetowania i system pomiaru wyników działalności jako diagnostyczne systemy kontroli. Natomiast rysunek 4 ilustruje interaktywne wykorzystanie tych systemów kontroli. Wyniki niniejszego badania potwierdzają obserwacje Simonsa [1995], że naczelne kierownictwo jednocześnie stosuje zarówno diagnostyczne, jak i interaktywne systemy kontroli. Z wyników tego badania wynika też, że w tym celu wykorzystuje się systemy budżetowania i systemy pomiaru wyników działalności. W badanych jednostkach na ogół bardziej wykorzystuje się do celów diagnostycznych systemy pomiaru wyników (średnia – 5,49) niż systemy budżetowania (średnia – 5,01). Podobnie wygląda zastosowanie systemów pomiaru wyników (średnia – 5,0) oraz systemów budżetowania (średnia – 4,52) w celach interaktywnych.

Rysunek 3. Stopień zastosowania systemu budżetowania i systemu pomiaru wyników działalności jako diagnostycznych systemów kontroli

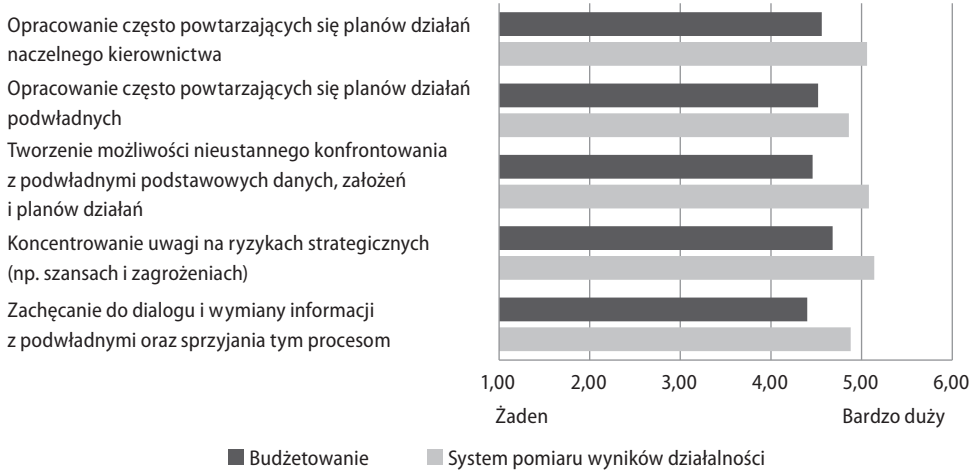


Źródło: jak pod rysunkiem 1.

Analizując wyniki badań przedstawionych na rysunku 3 należy zaznaczyć, że zarówno system budżetowania, jak i system pomiaru wyników działalności w największym stopniu wykorzystuje się do monitorowania postępów w osiągnięciu wielkości docelowych dla bieżącej działalności oraz do korygowania odchyłeń. Niemniej jednak informacje z budżetu oraz systemu pomiaru wyników działalności są też niewątpliwie wskazywane jako podstawa do określania kluczowych czynników działalności oraz ustalania wielkości docelowych dla tych czynników działalności.

Natomiast wyniki badań zaprezentowane na rysunku 4 wskazują na to, że naczelne kierownictwo wykorzystuje zarówno system budżetowania, jak i system pomiaru wyników działalności we wszystkich podanych celach, a szczególnie do koncentrowania uwagi podwładnych na ryzykach strategicznych.

Rysunek 4. Stopień, w jakim naczelne kierownictwo wykorzystuje budżetowanie i system pomiaru wyników działalności jako interaktywne systemy kontroli



Źródło: jak pod rysunkiem 1.

4.3. Analiza wybranych cech oceny wyników działalności

W tabeli 4 przedstawiono podstawowe rodzaje mierników, jakie są wykorzystywane w ocenie rezultatów osiągniętych przez podwładnych, a także inne przedmioty oceny, takie jak: osiągnięcia przywódcze, czyny i podjęte działania oraz indywidualne starania.

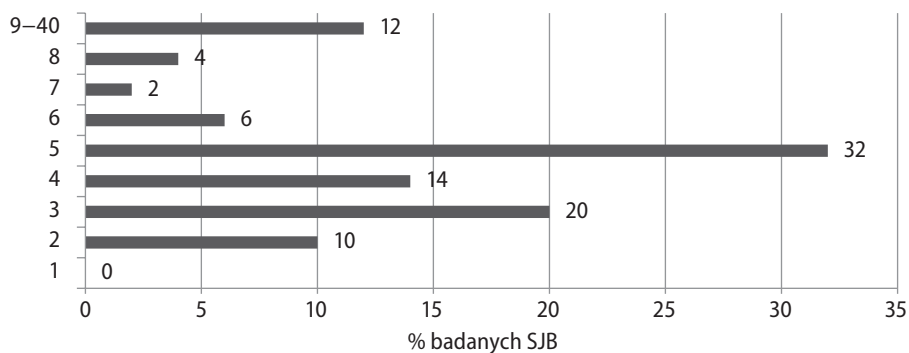
Tabela 4. Rodzaje mierników stosowanych w ocenie wyników działalności

Stopień, w jakim naczelne kierownictwo przy ocenie wyników działalności podwładnych bazuje na	Średnia
miernikach finansowych	5,94
miernikach niefinansowych	4,78
pojedynczych, szczegółowych miernikach (np. pozycja budżetu, ilość zasobów na wejściu, czas, jakość)	5,06
zagregowanych, sumarycznych miernikach (np. zysk operacyjny, zysk netto, ROI, ROCE, udział w rynku, wartość marki, wizerunek marki, ogólne zadowolenie klienta)	5,58
osiągnięciach w przewodzeniu ludziom	4,26
czynach i podjętych działaniach	4,72
indywidualnych staraniach	4,46

Źródło: jak pod tabelą 2.

Z wyników tych badań wynika, że naczelne kierownictwo przy ocenie wyników uzyskanych przez podwładnych w bardzo dużym stopniu bazuje na miernikach finansowych, a w nieco mniejszym – na miernikach niefinansowych. Ponadto w dużym stopniu stosowane są zarówno szczegółowe, jak i zagregowane mierniki. Przy czym sumaryczne mierniki, takie jak: zysk operacyjny, zysk netto, ROI, ROCE, udział w rynku, wartość marki, wizerunek marki, ogólne zadowolenie klienta, odgrywają na tym szczeblu zarządzania trochę większą rolę we wskazywaniu podwładnym preferowanych zachowań oraz sprawowaniu nad nimi kontroli. Co ciekawe, okazało się, że osiągnięcia przywódcze, czyny i podjęte działania oraz indywidualne starania zostały przez respondentów ocenione w skali od 1 (wcale) do 7 (w bardzo dużym stopniu) na poziomie 4,26–4,72, czyli średnim. To oznacza, że w badanych jednostkach liczą się nie tylko te wymierne rezultaty działań podejmowanych przez podwładnych, ale także same działania czy też tylko starania. Duży zakres stosowanych mierników działalności świadczy o kompleksowości oceny wyników działalności oraz o dużej delegacji odpowiedzialności na podwładnych. Ponadto wyniki badania potwierdzają obserwacje Simonsa, że w organizacjach, oprócz dużej presji na wyniki, tworzy się też pewnego rodzaju „zawór bezpieczeństwa” w systemie kontroli, który polega na ocenie podjętych działań czy też indywidualnych starań.

Rysunek 5. Średnia liczba mierników działalności, za które podwładni odpowiadają przed naczelnym kierownictwem



Źródło: jak pod rysunkiem 1.

Na rysunku 5 przedstawiono średnią liczbę mierników działalności, za które odpowiadają podwładni przed naczelnym kierownictwem. Prawie jedna trzecia badanych przyznaje, że podwładni odpowiadają za średnio pięć mierników działalności. Zdecydowana większość badanych (82%) oświadczyła, że stosuje średnio od dwóch do sześciu mierników działalności. Za więcej niż sześć, ale mniej niż czterdzieści, mierników działalności odpowiada 18% badanych. Żaden nie odpowiada wyłącznie za jeden miernik.

W tabeli 5 przedstawiono, w jakim stopniu naczelne kierownictwo w ocenie wyników działalności podwładnych bazuje na różnych punktach odniesienia. Z literatury wynika, że względny pomiar i ocena wyników działalności są wolne od wewnętrznych rozgrywek i w sposób naturalny budują stan napięcia. Wymagające cele sprzyjają strategii poszukiwania oraz prawdopodobnie bardziej służą kontroli rezultatów niż kontroli działań. Dane dotyczące wielkości bazowych w ocenie wyników podwładnych przedstawione w tabeli 5 potwierdzają, że wyniki działalności podwładnych w jednostkach prowadzących działalność w Polsce ocenia się głównie na podstawie rzeczywiście osiągniętych wielkości absolutnych, chociaż w dużym stopniu ważne są też wyniki uzyskane w przeszłości. Tylko w średnim stopniu mają znaczenie wewnętrzne lub zewnętrzne punkty odniesienia, takie jak pozycja w rankingu jednostek organizacyjnych z danej jednostki lub różnych jednostek gospodarczych.

Tabela 5. Podstawa oceny wyników działalności

Stopień, w jakim naczelne kierownictwo ocenia wyniki działalności podwładnych w odniesieniu do	Średnia
aktualnie osiągniętych wielkości absolutnych (zł, czas, %)	5,80
wewnętrznych punktów odniesienia (pozycja w rankingu)	3,92
zewnętrznych punktów odniesienia (pozycja w rankingu)	3,78
wyników uzyskanych w przeszłości (ocena na podstawie analizy trendu)	4,92

Źródło: jak pod tabelą 2.

W tabeli 6 zaprezentowano cele oceny wyników działalności podwładnych, które były oceniane według siedmiostopniowej skali Likerta (gdzie 1 oznacza nieistotne, a 7 – bardzo istotne). Dane zawarte w tabeli 6 świadczą o tym, że bardzo ważne jest dla respondentów, aby ocena podwładnych dostarczała informacji zwrotnej dla uczenia się i ciągłego doskonalenia. Nie mniej istotne jest też dostarczanie informacji na potrzeby obliczenia wynagrodzeń dla podwładnych, czy też zwrócenia podwładnym uwagi na istotne zagadnienia.

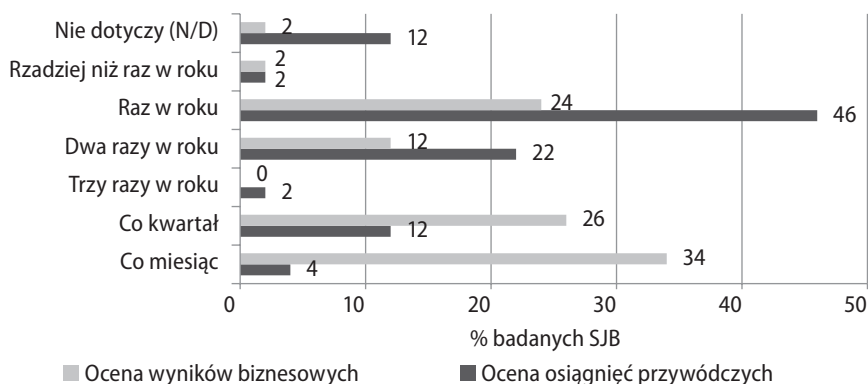
Tabela 6. Cele oceny wyników działalności

Znaczenie celów oceny wyników działalności	Średnia
Dostarczanie informacji zwrotnej dla uczenia się i ciągłego doskonalenia	5,80
Określanie wynagrodzeń dla podwładnych	5,18
Przyciąganie uwagi podwładnych do ważnych zagadnień	5,46

Źródło: jak pod tabelą 2.

Na rysunku 6 przedstawiono częstotliwość, z jaką przeprowadza się formalne oceny wyników biznesowych i osiągnięć przywódczych.

Rysunek 6. Częstotliwość przeprowadzania formalnych ocen wyników biznesowych i osiągnięć przywódczych



Źródło: jak pod rysunkiem 1.

Z wyników przeprowadzonych badań wynika, że jedna trzecia badanych przeprowadza oceny wyników biznesowych podwładnych co miesiąc, jedna czwarta co kwartał i drugie tyle – raz w roku. Tylko nieliczni sporządzają formalną ocenę wyników działalności biznesowej dwa razy w roku lub rzadziej niż raz w roku. Natomiast osiągnięcia przywódcze ocenia się w badanych jednostkach najczęściej, bo w 46% badanych jednostek, raz w roku. Dużo rzadziej, bo w 22% badanych jednostek, jest to dwa razy w roku, a w 12% badanych jednostek – raz na kwartał. Aż 12% badanych stwierdza, że ocena osiągnięć przywódczych podwładnych nie dotyczy ich jednostek. Częste ocenianie wyników działalności świadczy o większym znaczeniu kontroli działań niż kontroli rezultatów w danej jednostce.

5. Podsumowanie

Dwa dynamicznie rozwijające się nurty badawcze we współczesnej rachunkowości zarządczej to pomiar i ocena wyników działalności oraz systemy kontroli zarządczej. Ponad dwadzieścia lat gospodarki wolnorynkowej oraz obecność międzynarodowych korporacji sprawiło, że naczelné kierownictwo przedsiębiorstw prowadzących działalność w Polsce zdobyło wiele doświadczenia w zakresie stosowania różnych rozwiązań w zakresie rachunkowości i kontroli zarządczej.

Celem niniejszego artykułu była analiza cech oraz znaczenia pomiaru i oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Przeprowadzone badanie pozwoliło określić, czy i w jakim stopniu budżetowanie oraz systemy pomiaru wyników działalności są wykorzystywane na potrzeby kontroli zarządczej, jakie są rodzaje stosowanych systemów kontroli, poziomy intensywności kontroli kosztów, a także zakresy, podstawy i cele oceny wyników działalności.

Na podstawie wyników przeprowadzonych badań można sformułować niżej podane ogólne wnioski.

1. Z badań wynika, że w ponad 90% badanych jednostek naczelne kierownictwo wykorzystuje system budżetowania oraz system pomiaru wyników działalności jako system kontroli zarządczej. Te ustalenia kontrastują z wynikami badań ankietowych przeprowadzonych przez Michalaka [2008b, s. 246] z których wynikało, że tylko 41,67% badanych stosowało budżety i wskaźniki wykonania budżetów, a 7,29% badanych przyznawało się do stosowania systemów pomiaru wyników działalności. Może być kilka powodów tak istotnej różnicy w otrzymanych wynikach badań. Po pierwsze, próba przedsiębiorstw w badaniach Michalaka [2008b, s. 246] obejmowała, oprócz dużych przedsiębiorstw, również średnie o zatrudnieniu 50–250 osób. Praktyka zarządzania w średnich przedsiębiorstwach może różnić się od tej, którą obserwujemy w dużych podmiotach. Po drugie, nie wiadomo, ile przedsiębiorstw w badaniach przeprowadzonych przez Michalaka [2008b, s. 246] miało spółki matki za granicą kraju. W niniejszym badaniu takie spółki stanowiły 38% próby. Można oczekiwać, że w takich spółkach częściej będą stosowane najnowsze koncepcje rachunkowości zarządczej. Po trzecie, minęło już 5 lat od badań Michalaka [2008b, s. 246], zatem praktyka kontroli zarządczej mogła też się trochę zmienić. Ponadto badania różnią się liczbą obserwacji i metodą badawczą.
2. Wyniki badań potwierdzają obserwacje Simonsa [1995], że naczelne kierownictwo wykorzystuje budżetowanie oraz system pomiaru wyników działalności zarówno jako diagnostyczne, jak i interaktywne systemy kontroli. Przy czym ważniejsze jest diagnozowanie sytuacji niż funkcja interaktywna. W obu celach nieznacznie większą rolę pełnią systemy pomiaru wyników niż systemy budżetowania.
3. Badania potwierdziły też tezę, że informacje z budżetu oraz systemu pomiaru wyników działalności są wykorzystywane jako podstawa do określania oraz ustalania wielkości docelowych dla kluczowych czynników działalności, które świadczą o osiągnięciu celów strategicznych. Te wyniki kontrastują z ustaleniami Haffera [2011, s. 388], które wykazały, że większości badanych zabrakło jednak silnej deklaracji, że stosowane przez nie podstawowe mierniki działal-

ności wyprowadzone są z celów strategicznych i służą monitorowaniu stopnia implementacji strategii. Te różnice mogą wynikać z faktu przyjęcia innej skali pomiarowej oraz innych kryteriów wyboru przedsiębiorstw do badania i innej liczebności próby.

4. Potwierdziły się hipotezy, że do oceny wyników działalności podwładnych w równym stopniu wykorzystuje się mierniki finansowe i niefinansowe oraz równie ważne są mierniki proste (szczegółowe) jak syntetyczne (zagregowane).
5. Z badań wynika, że podwładni najczęściej odpowiadają średnio za 2 do 5 mierników działalności. Chociaż całkiem sporo, bo aż 12% badanych odpowiada za 9 do 40 mierników.
6. W ocenie wyników działalności podwładnych najważniejsze są rzeczywiście osiągnięte wyniki wyrażone w wielkościach absolutnych. Mniej istotne są porównania w czasie, czy też z innymi jednostkami wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa.
7. Częstotliwość oceny wyników biznesowych jest bardzo zróżnicowana, chociaż najczęściej jest przeprowadzana co miesiąc czy też kwartał. Ocena osiągnięć przywódczych z reguły, bo aż u 46% badanych, ma miejsce raz w roku.
8. Badania potwierdziły, że ocenę wyników działalności podwładnych przeprowadza się głównie w celu indywidualnego doskonalenia i uczenia się, zwrócenia uwagi podwładnych na ważne zagadnienia oraz określenia wynagrodzeń dla podwładnych.

6. Ograniczenia i dalsze kierunki badań

Przeprowadzone badania mogą stanowić tylko ograniczone źródło wiedzy o cechach oraz znaczeniu pomiaru i oceny wyników działalności jako systemu kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, ze względu na niską liczebność próby. Przeprowadzone badanie pozwala jednak na sformułowanie kilku wniosków, co do dalszych możliwości i kierunków badań.

1. Z pewnością zwiększenie liczby badanych jednostek pozwoliłoby wyciągnąć mocniejsze wnioski, co do badanych praktyk, a także przeanalizować różnice, jakie mogą występować w sposobie zaprojektowania systemów budżetowania i systemów pomiaru wyników działalności w przedsiębiorstwach z różnych branż czy też o różnym pochodzeniu (spółka matka zarejestrowana w Polsce czy też za granicą).
2. Uwzględnienie w badaniach czynników sytuacyjnych pozwoliłoby określić, jakie rozwiązania stosować w konkretnych okolicznościach. Wówczas można by,

na bazie teorii kontyngencji, przeprowadzić analizę zależności występujących między różnymi czynnikami, które mogą determinować sposób zaprojektowania systemów kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie, a stosowanymi rozwiązaniami w zakresie rachunkowości zarządczej.

Wnioski z przeprowadzonych badań mają znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Z praktycznego punktu widzenia naczelne kierownictwo, które doskonalą swoje systemy kontroli zarządczej, powinno wiedzieć, czy stosowane rozwiązania w zakresie systemu budżetowania i systemu pomiaru wyników działalności są typowe czy też unikatowe w porównaniu z innymi. Z teoretycznego punktu widzenia przeprowadzone badania mogą się przyczynić do określenia istotnych cech pomiaru i oceny wyników działalności, które warto uwzględnić przy prowadzeniu dalszych badań w tym obszarze.

Bibliografia

1. Anthony R.N. [1988], *The Management Control Function*, Harvard Business School, Boston.
2. Bednarek P. [2012], *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, w: *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, E. Nowak (red.), CeDeWu.PL, Warszawa.
3. Bisbe J., Batista-Foguet J.M., Clenhall R. [2007], *Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification*, „Accounting Organization and Society”, vol. 32, s. 789–820.
4. Brinberg J.G., Shields J.F. [1989], *Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order*, „Behavioral Research in Accounting”, vol. 1.
5. Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (red.) [1997], *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 1, Elsevier, Oxford.
6. Chenhall R.H., Langfield-Smith K. [1998], *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*, „Accounting, Organizations and Society”, 23 (3), 243–264.
7. Covalleski M., Aiken M. [1986], *Accounting and theories of organizations: some preliminary considerations*, „Accounting Organization and Society”, vol. 11, s. 297–319.
8. Davila A., Foster G. [2005], *Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies*, „Accounting Review”, 80 (4), 1039–1068.
9. Dimaggio P., Powell W. [1983], *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, „American Sociological Review”, 48, 147–160.

10. Flamholtz E. [1983], *Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives*, „Accounting, Organizations and Society”, nr 8, s. 158.
11. Green S., Welsh M. [1988], *Cybernetics and dependence: reframing the control concept*, „Academy of Management Review”, nr 13, s. 287–301.
12. Haffer R. [2011], *Samoocena i pomiar wyników działalności w systemach zarządzania przedsiębiorstw. W poszukiwaniu doskonałości biznesowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
13. Hartmann F.G.H. [2000], *The appropriateness of RAPM toward the further development of theory*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 25, s. 451–482.
14. Henri J. F [2006], *Management control systems and strategy: a resource-based perspective*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 31, iss. 6, s. 529–558.
15. Kaplan R.S., Norton D.P. [1992], *The balanced scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, nr 70, styczeń – luty.
16. Karmańska A. [2008], *Kierunki zmian w pomiarze dokonań przedsiębiorstwa a wyzwania dla współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 44, nr 100, s. 115–133.
17. Kober R., Ng J., Paul B.J. [2007], *The interrelationship between management control mechanisms and strategy*, „Management Accounting Research”, vol. 18, iss. 4, s. 425–452.
18. Makowska E. [2009], *Pomiar dokonań na przykładzie przedsiębiorstwa X*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 58, s. 262–270.
19. Malmi T., Brown D.A. [2008], *Management control system as package – Opportunities, challenges and research directions*, „Management Accounting Research”, 19 (4), s. 287–300.
20. Merchant K., Van der Stede W.A. [2012], *Management control systems. Performance measurement, evaluation and incentives*, Pearson Education Limited, Harlow.
21. Merchant K.A. [1985], *Control in Business Organizations*, Pitman, Boston.
22. Merchant K.A. [2006], *Measuring general managers' performances. Market, accounting and combination-of-measures systems*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 19, No 6.
23. Michalak J. [2004], *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 21 (77), s. 144–157.
24. Michalak J. [2006], *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 34, nr 90, s. 53–66.
25. Michalak J. [2008a], *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa.

26. Michalak J. [2008b], *Wpływ globalizacji na pomiar wyników w rachunkowości zarządczej. Model teoretyczny i jego weryfikacja empiryczna*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (numer specjalny), t. 42, nr 98, s. 231–252.
27. Nita B. [2009], *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
28. Nita B. [2010], *Kontrola wykonania budżetów*, w: *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
29. Nowak E. [2010], *Podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie*, w: *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
30. Płoskonka J. [2006], *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa”, nr 2.
31. Simons R. [1987], *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 12, iss. 4, s. 357–374.
32. Simons R. [1990], *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 15, s. 127–143.
33. Simons R. [1991], *Strategic orientation and top management attention to control systems*, „Strategic Management Journal”, vol. 12, iss. 1.
34. Simons R. [1994], *How new top managers use control systems as levers of strategic renewal*, „Strategic Management Journal”, vol. 15, iss. 3, s. 169–189.
35. Simons R. [1995], *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.
36. Świdarska G.K. (red.) [1997], *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa.
37. Szychta A. [2007], *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 41, nr 97, s. 167–193.
38. Van der Stede W.A. [2001], *Measuring 'tight budgetary control*, „Management Accounting Research”, vol. 12, iss. 1, s. 119–137.
39. Widener S.K. [2007], *An empirical analysis of the levers of control framework*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 32, iss. 7–8, s. 757–788.
40. Wnuk-Pel T. [2006], *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa.

Leszek Borowiec¹

Wydział Zarządzania i Finansów

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

Rola rachunkowości w raportowaniu Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (CSR)

1. Wprowadzenie

Nasilający się proces globalizacji, powstawanie nowych form działalności oraz zmiany zachodzące na świecie sprawiły, że przedsiębiorstwa, funkcjonując w otoczeniu społecznym, są coraz bardziej wnikliwie oceniane. Jednostki gospodarcze obarczane są odpowiedzialnością nie tylko za degradację środowiska naturalnego, ale także za zmiany społeczne, likwidację miejsc pracy, brak poczucia bezpieczeństwa oraz rozwarstwienie społeczne. Od przedsiębiorstw coraz częściej oczekuje się, by poza ich podstawową działalnością wykazały się aktywnością w rozwiązywaniu problemów społecznych w swoim otoczeniu. W obszarze interakcji znajdują się również inni interesariusze i beneficjenci podmiotu gospodarczego. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa oznacza konieczność, z jednej strony, konsekwentnej realizacji prowadzonej działalności, a z drugiej – otwartości na potrzeby określonych osób, organizacji i podmiotów z ich otoczenia.

W odpowiedzi na powyższe postulaty zrodziła się koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu. Idea ta wymaga opracowania i doskonalenia norm postępowania oraz standardów etycznych akceptowanych przez firmy i otoczenie przedsiębiorstwa. Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie roli i znaczenia rachunkowości w raportowaniu i budowie relacji inwestorskich w koncepcji *Corporate Social Responsibility* (CSR). W pracy podjęto próbę umiejscowienia idei społecznej odpowiedzialności w strukturze celów, funkcji i strategii przedsiębiorstwa oraz możliwości ich realizacji poprzez wykorzystanie rachunkowości jako źródła zasilania w informacje

¹ Dr Leszek Borowiec, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie, Katedra Rachunkowości, adiunkt, e-mail: leszekborowiec@wp.pl.

finansowe i niefinansowe. Tezą artykułu jest stwierdzenie, że wykorzystanie koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa w sposób pełny i kompletny musi bazować na rachunkowości jako podstawowym źródle informacji o dokonaniach finansowych podmiotu, prezentowanych w ramach budowania nowoczesnych relacji inwestorskich.

2. Idea społecznej odpowiedzialności biznesu

„Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw to efektywna strategia zarządzania, innowacyjny sposób budowania przewagi konkurencyjnej na rynku przyczyniający się do kształtowania korzystnych warunków do rozwoju społecznego i ekonomicznego. Odpowiedzialność społeczna korporacji wynika ze sposobu, w jaki przedsiębiorstwo oddziałuje na społeczeństwo, w którym funkcjonuje. Przedmiotem zainteresowania kierowników i teoretyków zarządzania stały się wzajemne relacje społeczne. Istotnym elementem relacji gospodarczo-społecznych stała się etyka, która bada prawa i obowiązki ludzi, istotę stosunków międzyludzkich oraz prawo stosowane przez przedsiębiorstwo w procesie podejmowania decyzji” [Gabrusewicz 2010, s. 18].

Społeczna odpowiedzialność biznesu określana jest również jako odpowiedzialność korporacyjna lub też obywatelstwo korporacyjne. *Corporate Social Responsibility* zajmuje się kwestią zrównoważonego rozwoju mającego na celu zaspokajanie bieżących potrzeb, w sposób nieumniejszający szans przyszłych pokoleń na ich zaspokajanie. W obszarze jej zainteresowania leżą również relacje z interesariuszami, ład korporacyjny oraz filantropia korporacyjna, która staje się ostatnimi czasy marginalną działalnością CSR [Smith, Lenssen (red.) 2009, s. 24].

Powyższa koncepcja opiera się na rozpowszechnianiu pozytywnych wzorców w zakresie kultury korporacyjnej i dialogu społecznego, a przede wszystkim na pogodzeniu dobrych wyników przedsiębiorstwa z odpowiedzialnym prowadzeniem działalności gospodarczej. Przed przedsiębiorstwami staje obowiązek prowadzenia działalności w sposób zrównoważony poprzez budowanie trwałych i przejrzystych relacji ze wszystkimi zainteresowanymi stronami, do których zaliczyć można pracowników, klientów, partnerów biznesowych, ale również społeczność lokalną i administrację państwową. Analizując powiązania na rynku gospodarczym, można zaobserwować dość silny związek pomiędzy metodą prowadzenia działalności gospodarczej oraz kulturą korporacyjną uformowaną wśród pracowników przedsiębiorstwa i w jego otoczeniu a jakością życia i poziomem dobrobytu społecznego [Rok 2004, s. 5–8]. Ponadto koncepcja społecznej odpowiedzialności uznawana jest za bardzo przydatne narzędzie, zarówno w teorii, jak i praktyce zarządzania. Wartości i metody

zarządzania zgodne z ideą CSR znacznie zyskują na wartości, zwłaszcza w warunkach zmiennego i nieprzewidywalnego otoczenia współczesnych przedsiębiorstw, wynikających z kryzysów gospodarczych i społecznych [Sokołowska 2009, s. 51].

Istotą społecznej odpowiedzialności biznesu jest bardziej etyczne i odpowiedzialne, wielopłaszczyznowe postępowanie wobec grup społecznych i środowiska naturalnego, na które oddziałuje poprzez prowadzoną przez siebie działalność. Nawiązanie do korporacji w tłumaczeniu angielskiej definicji społecznej odpowiedzialności biznesu nie jest determinantą zastosowania koncepcji etycznego i odpowiedzialnego biznesu tylko i wyłącznie przez duże spółki. Mimo że to właśnie na największych podmiotach gospodarczych spoczywa duża odpowiedzialność za kształt życia społecznego i stan środowiska naturalnego, to również małe i średnie przedsiębiorstwa w dość znaczący sposób oddziałują na kształt życia lokalnych społeczności [Sawicka 2007, s. 4].

Tabela 1. Obszary oddziaływania CSR

Obszary CSR	Odniesienie	Działania
Otoczenie rynkowe	Dostawcy, odbiorcy, kontrahenci, współpracownicy, konkurenci	Korzystanie z zasad etyki w relacjach z otoczeniem Korzystanie z prawidłowych przepisów w procesach fuzji i przejęć Stosowanie rzetelnych informacji i uczciwej reklamy
Otoczenie publiczne	Administracja publiczna, organizacje pozarządowe, organizacje pożytku publicznego i instytucje <i>non profit</i>	Aktywność na rzecz nauki, kultury, szkolnictwa oraz ochrony zdrowia
Strefa zatrudnienia	Zarządzanie zasobami ludzkimi	Stosowanie się do zasady podmiotowości pracowników oraz sprawiedliwości społecznej Stworzenie możliwości rozwoju osobistego pracowników Gwarancja poczucia stabilności i bezpieczeństwa zatrudnienia
Ochrona środowiska	Technologia i planowanie działań związanych z wykorzystywaniem zasobów naturalnych	Respektowanie norm prawnych z zakresu ochrony środowiska Adekwatna wycena użytkowania zasobów naturalnych Prawidłowa gospodarka zasobami naturalnymi
Relacje z inwestorami	Aktualni i przyszli akcjonariusze	Respektowanie prawa pierwokupu Wywiązywanie się ze składanych obietnic Wiarygodne i kompleksowe informowanie inwestorów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Wojtasiewicz (red.) 2008, s. 9].

Spółeczna odpowiedzialność biznesu jest obiektem badań wielu dyscyplin naukowych, co sprzyja bogactwu definicyjnemu tej koncepcji. Uogólniając, odpowiedzialny biznes można scharakteryzować jako prowadzenie działalności gospodarczej w długim okresie, ukierunkowane na realizację celów firmy, zwłaszcza powiększanie wartości oraz dostarczanie produktów i usług odpowiedniej jakości. Realizacja celów firmy jest możliwa poprzez odpowiednie ukształtowanie stosunków z interesariuszami, z realizacją postawy zgodnej z prawem i społecznie przyjętymi normami etycznymi. W tabeli 1 zaprezentowano pięć kryteriów wyznaczających obszary funkcjonowania CSR.

Powyższa tabela prezentuje grupy interesariuszy oraz ich oczekiwania wobec korporacji, związane z realizowaniem przez nie strategii społecznie odpowiedzialnego biznesu. Przedsiębiorstwo realizujące strategię CSR musi działać jednocześnie w pięciu obszarach wymienionych powyżej. Niewątpliwie rachunkowość, jako sztuka dostarczania informacji o dokonaniach podmiotu, najpełniej wpisuje się w budowanie właściwych relacji inwestorskich. Podstawowym narzędziem wykorzystywanym w tym obszarze są systemy raportowania i wykorzystywania go w budowie indeksów na rynku kapitałowym, celem pozycjonowania poszczególnych podmiotów w kontekście oczekiwań społecznie odpowiedzialnego biznesu. Rachunkowość w najszerszym zakresie wspomaga raportowanie zagadnień ekonomicznych i finansowych związanych z funkcjonowaniem danego podmiotu.

3. Raportowanie działalności według standardów *Global Reporting Initiative*

Jednym z syntetycznych instrumentów użytecznych w przygotowywaniu raportów społecznych są *Sustainability Reporting Guidelines*, opublikowane w czerwcu 2000 r. przez *Global Reporting Initiative* (GRI). Głównym zadaniem GRI jest wyrażanie, pomiar i przygotowywanie sprawozdań dotyczących kwestii ekonomicznych, społecznych oraz środowiskowych [Rybak 2004, s. 152]. *Global Reporting Initiative* jest międzynarodową organizacją typu *non profit*, która poprzez globalny dialog z interesariuszami kształtuje ogólnosiwiatowe wytyczne raportowania zrównoważonego rozwoju. Popularyzatorem praktyk raportowania GRI jest sieć partnerów zwanych *Organizational Stakeholder* (OS). W Polsce pierwszą i jak na razie jedyną polską firmą ze statusem OS jest CSRinfo².

² <http://www.csrinfo.org/pl/rejestr-raportow/o-raportowaniu/3155-jak-raportowac-miedzynarodowy-standard-raportowania-gri>, dostęp 17.08.2012.

Raporty przygotowane zgodnie z wytycznymi GRI zawierają ogólną prezentację firmy, jej wizję i strategię oraz przedstawienie polityki społecznej odpowiedzialności. W raporcie przygotowanym zgodnie ze standardami GRI powinny zostać zawarte programy, wskaźniki oraz procedury dotyczące polityki ekonomicznej, środowiskowej i społecznej. Ponieważ relacje z interesariuszami stanowią podstawę odpowiedzialności społecznej organizacji, wytyczne GRI zobowiązują jednostkę do zaprezentowania skali i efektów tych relacji. Narzędziem w tym zakresie są wszelkiego rodzaju programy konsultacji z zaznaczeniem ich efektów oraz opinie zewnętrzne. Każdy z raportów podlega niezależnej ocenie dokonanej przez firmę audytorską [Rok 2004, s. 22].

Uniwersalizm zasad GRI pozwala na ich wykorzystanie także na różnych etapach tworzenia, implementacji oraz komunikowania strategii CSR. Natomiast prawidłowe zrozumienie roli raportu oraz zasad jego przygotowania pozwala przedsiębiorstwu na opublikowanie dobrego i wartościowego raportu społecznego [Pichola 2012, s. 405]. Zasady GRI dotyczące definiowania zawartości raportu oraz jakości przedstawianych treści zaprezentowano na rysunku 1.

Korporacje, stosując w procesie raportowania wytyczne GRI, zobowiązane są do tworzenia raportu społecznego w sposób szablonowy. Muszą uwzględniać niezbędne informacje i dane z kompleksowej działalności. Przejrzysty i całościowy raport przygotowany zgodnie z GRI pozwala jego odbiorcy wymiennie ocenić zakres działań społecznie odpowiedzialnych.

Rysunek 1. Zasady GRI dotyczące definiowania zawartości raportu oraz jakości prezentowanych treści



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Pichola 2012, s. 406].

Raportowanie zgodnie z wytycznymi GRI wprowadza również zestaw wskaźników dotyczących ekonomii. Wyniki prezentowane przez wskaźniki zawarte w tej

części raportu pokazują przepływ kapitału pomiędzy poszczególnymi grupami interesariuszy oraz główne rodzaje oddziaływań organizacji na społeczeństwo. Wyniki ekonomiczne korporacji stanowią podstawę do zrozumienia zarówno samej organizacji, jak i podstaw jej zrównoważonego rozwoju. Sprawozdania takie, będące elementem rocznych sprawozdań finansowych, prezentują dane odnoszące się do sytuacji finansowej, wyników oraz ich zmian. Wskazują również wyniki w zarządzaniu kapitałem finansowym dostarczonym organizacji. Zakres wskaźników ekonomicznych w raportowaniu GRI zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Kategorie wskaźników ekonomicznych zgodnie z wytycznymi raportowania GRI

Aspekt	Zakres	Rodzaj wskaźnika	Charakterystyka
Wyniki ekonomiczne	Podstawowy	EC 1	Bezpośrednia wartość ekonomiczna wytworzona i rozdzielona z uwzględnieniem przychodów, kosztów operacyjnych, płac pracowników, dotacji i innych inwestycji na rzecz społeczeństwa, niepodzielonych zysków oraz wypłat dla właścicieli kapitału i instytucji państwowych
		EC 2	Implikacje finansowe i inne ryzyka oraz szanse dla działań organizacji wynikające ze zmian klimatycznych
		EC 3	Pokrycie zobowiązań emerytalnych organizacji wynikających z programów o zdefiniowanych świadczeniach
		EC 4	Znaczące wsparcie finansowe uzyskane od państwa
Obecność na rynku	Dodatkowy	EC 5	Wysokość wynagrodzenia pracowników najniższego szczebla w stosunku do płacy minimalnej na danym rynku w głównych lokalizacjach organizacji
	Podstawowy	EC 6	Polityka, praktyki oraz udział wydatków przeznaczonych na usługi lokalnych dostawców w głównych lokalizacjach organizacji
		EC 7	Procedury w zakresie zatrudniania pracowników z rynku lokalnego oraz procent wyższego kierownictwa pozyskanego z rynku lokalnego w głównych lokalizacjach organizacji
Pośredni wpływ ekonomiczny	Podstawowy	EC 8	Wkład w rozwój infrastruktury oraz świadczenie usług na rzecz społeczeństwa poprzez działania komercyjne, przekazywanie towarów oraz działania <i>pro publico bono</i> . Wpływ tych działań na społeczeństwo
	Dodatkowy	EC 9	Zidentyfikowanie i opis znacznego pośredniego wpływu ekonomicznego wraz z wyróżnieniem skali i zakresu oddziaływania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Polish-G3-Economic-Indicator-Protocols.pdf>, s. 1, dostęp 18.08.2012.

Wskaźniki z grupy wyników ekonomicznych mają za zadanie zaprezentować bezpośrednie efekty działalności korporacji, a także jej ekonomicznej wartości dodanej. Wskaźniki obecności na rynku obrazują wzajemne oddziaływanie między poszczególnymi rynkami, natomiast wskaźniki pośredniego wpływu ekonomicznego określają wielkość pośrednich skutków ekonomicznych będących efektem działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Inną grupą wskaźników GRI jest zestaw wskaźników środowiskowych (EN), który został podzielony na dziesięć kryteriów klasyfikacyjnych. Wyróżnia się następujące grupy wskaźników: materiały i środowisko, energia, woda, bioróżnorodność, emisje, ścieki i odpady, produkty i usługi, zgodność z przepisami, transport oraz aspekt ogólny.

Mierniki wyników w dziedzinie praw człowieka powiązane są z prezentowaniem informacji dotyczących oddziaływania korporacji na prawa polityczne i obywatelskie interesariuszy. Natomiast wskaźniki odnoszące się do prawa pracy wyrażają jakość pracy i warunków środowiska pracy. Niniejsza grupa wskaźników ma za zadanie stworzyć współmierne kryteria wyników, dlatego też głównie koncentruje się na zdarzeniach odnoszących się do bazowych praw człowieka. Mierniki te mają za zadanie określić punkt wpływu na interesariuszy, a także ryzyko, jakie organizacja będzie musiała ponieść za naruszenie praw człowieka.

Praktyki dotyczące zatrudnienia i godnej pracy mierzone są przez pięć wskaźników wyników, uwzględniających: zatrudnienie, relacje między pracownikami a kierownictwem, bezpieczeństwo i higienę pracy, edukację i szkolenia oraz różnorodność i równość szans.

Przedsiębiorstwo, raportując swoją działalność zgodnie z wytycznymi *Global Reporting Initiative*, obowiązane jest do uwzględnienia w swoim raporcie społecznym grupy wskaźników dotyczących odpowiedzialności za produkt, a odnoszących się do takich dziedzin, jak: zdrowie i bezpieczeństwo klienta, oznakowanie produktów i usług, komunikacja marketingowa, ochrona prywatności klienta oraz zgodność z regulacjami.

Raport społeczny przygotowany zgodnie z wytycznymi *Global Reporting Initiative*, uwzględniający komplet zestawów wskaźników wyników, w pełni zaspokaja potrzeby interesariuszy w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Jednocześnie przygotowany w ten sposób raport umożliwia analizę porównawczą jednostek, np. w danej branży, czy na danym rynku. Przedsiębiorstwo prowadzące działalność społecznie odpowiedzialną, publikujące swoje osiągnięcia w raportach społecznych, budzi zainteresowanie konsumentów w zakresie jego oferty produktowej, a także stanowi potencjalny cel inwestycyjny dla innych przedsiębiorstw.

4. Odpowiedzialne inwestowanie, czyli *Respect Index* oraz FTSE4Good

Podjmując działania mające na celu wspieranie rozwoju CSR w Polsce, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW) uruchomiła w listopadzie 2009 r. indeks *Respect*. Inicjatywa ta dała początek pierwszemu w Europie Środkowo-Wschodniej indeksowi spółek odpowiedzialnych. *Respect Index* został wprowadzony w celu zwrócenia uwagi inwestorów instytucjonalnych, a także indywidualnych na te spółki notowane na giełdzie, które wyróżniają się zaangażowaniem w działania CSR-owe. *Respect Index* jest narzędziem *Socially Responsible Investment* (SRI), czyli odpowiedzialnego inwestowania [Durka 2010, s. 9].

Respect jest indeksem dochodowym i przy jego obliczaniu uwzględnia się zarówno ceny zawartych w nim akcji, jak i dochody z dywidend i praw poboru³. W skład portfela *Respect Index* wchodzi polskie spółki z Głównego Rynku GPW. Indeks ten jest jednym ze mierników budujących wiarygodność przedsiębiorstw w oczach inwestorów. Trafiają do niego firmy działające zgodnie z najlepszymi standardami zarządzania w zakresie ładu korporacyjnego i informacyjnego, relacji z inwestorami, a także z uwzględnieniem oraz poszanowaniem czynników społecznych, pracowniczych i ekologicznych. Udziały spółek w indeksie są określane na takich samych zasadach, jak w przypadku innych indeksów giełdowych⁴.

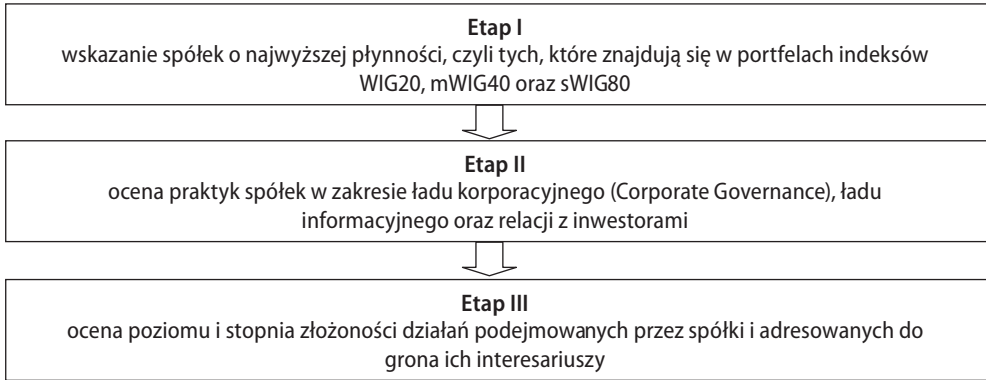
Program *Respect Index* wdrażany jest przez Giełdę Papierów Wartościowych we współpracy z partnerami zewnętrznymi. Celem tego programu jest wyróżnienie i zaprezentowanie spółek zarządzanych w sposób zrównoważony i odpowiedzialny. Spółki indeksu *Respect* charakteryzują się jakością raportowania, wysoką kulturą relacji inwestorskich oraz ładem informacyjnym. Cechy te podkreślają atrakcyjność inwestycyjną spółek notowanych w ramach tego indeksu. Uwzględnienie wśród kryteriów kwalifikacyjnych wskaźnika płynności stanowi praktycznie referencję dla profesjonalnych inwestorów⁵.

Inicjatywa *Respect Index* adresowana jest do spółek notowanych na GPW, z wykluczeniem rynku NewConnect oraz spółek zagranicznych i duallistingowanych. Etapy, z jakich składa się powyżej opisany projekt, zaprezentowano na rysunku 2.

³ http://www.gpw.pl/opisy_indeksow?isin=PL999999540&ph_tresc_glowna_start=show, dostęp 20.08.2012.

⁴ http://www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/uslugi/zarzadzanie-ryzykiem/CSR/b0fe916b9de-f5210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm, dostęp 20.08.2012.

⁵ http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/opis_projektu, dostęp 20.08.2012.

Rysunek 2. Etapy oceny spółek w projekcie *Respect Index*

Źródło: opracowanie własne na podstawie: http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/kryteria_oceny_spolek, dostęp 21.08.2012.

W pierwszym etapie oceny spółek w projekcie *Respect Index* następuje wyodrębnienie spółek o najwyższej płynności z portfela indeksów WIG20, mWIG40, sWIG80. Kontrola składu wszystkich trzech indeksów ma miejsce raz na kwartał. W trzeci piątek marca odbywa się rewizja roczna. Natomiast w trzeci piątek czerwca, września oraz grudnia przeprowadzana jest korekta kwartalna. Skład indeksu *Respect* również podlega rewizji, która odbywa się raz na pół roku. Oznacza to, że w pierwszym etapie kolejnych wersji analizy uwzględniane są spółki znajdujące się w portfelu indeksów WIG20, mWIG40, SWIG80 po kontroli we wrześniu i w marcu danego roku⁶.

W drugim etapie oceny spółek Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, współdziałając ze Stowarzyszeniem Emitentów Giełdowych, dokonuje oceny działań spółek w obszarze ładu korporacyjnego, ładu informacyjnego oraz relacji z inwestorami. Ocena dokonywana jest na podstawie ogólnie dostępnych publikacji, raportów wydawanych przez spółki, a także informacji zawartych na ich stronach internetowych. Kryteria oceny spółek w drugim etapie zawarto w tabeli 3.

W trakcie sprawdzania obecności sankcji KNF oraz jakości wypełniania obowiązków informacyjnych uwzględnia się okres 6 miesięcy wstecz. W przypadku oceny stron internetowych spółek Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych ocenia ich wartość merytoryczną i funkcjonalną pod kątem relacji inwestorskich na moment badania.

⁶ http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/kryteria_oceny_spolek, dostęp 20.08.2012.

Tabela 3. Kryteria oceny działań w zakresie *Corporate Governance*, ładu informacyjnego oraz relacji inwestorskich

Kryterium	Charakterystyka
Obciążenie sankcjami Komisji Nadzoru Finansowego i/lub Giełdy Papierów Wartościowych	Sankcjonowanie dotyczy wywiązywania się spółki z obowiązków informacyjnych. Gdy spółka była karana, zostaje wykluczona z dalszego badania
Raportowanie w zakresie <i>Corporate Governance</i> oraz ładu informacyjnego	Raportowanie w obszarze <i>Corporate Governance</i> oraz ładu informacyjnego powinno być poprawne i przykładne. Raportowanie oceniane jest pod względem jakości bieżących raportów, korygowania poprzednio wydanych raportów oraz liczby korekt i ich wagi
Prowadzenie strony internetowej zgodnie ze wzorem wdrożonym przez GPW	Strony internetowe spółek biorących udział w badaniu oceniane są pod względem jakości komunikacji z inwestorami, szybkości działania oraz skuteczności. Istotna jest szybkość udzielania odpowiedzi w kwestii relacji inwestorskich, które zostały przekazane za pomocą strony internetowej. Na stronie internetowej powinny zostać opublikowane podstawowe dokumenty korporacyjne, m.in. statut i regulaminy organów spółki. Dostępne powinny być również raporty bieżące i okresowe, roczne sprawozdania z działalności rady nadzorczej oraz podstawowe wskaźniki finansowe spółki. Publikacji podlegają również życiorysy zawodowe członków organów spółki, struktura akcjonariatu oraz kalendarium wydarzeń korporacyjnych. Na stronie powinny również zostać umieszczone odnośniki do innych instytucji rynku kapitałowego, m.in. Komisji Nadzoru Finansowego (KNF), Giełdy Papierów Wartościowych (GPW) czy Stowarzyszenia Emitentów Giełdowych (SEG). Niezbędnym elementem budowy strony WWW jest działająca wyszukiwarka treści. Konieczna jest również wersja strony internetowej w języku angielskim

Źródło: opracowanie własne na podstawie: http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/kryteria_oceny_spolek, dostęp 20.08.2012.

Trzeci etap badania ocenia poziom i stopień współpracy spółek z gronem ich interesariuszy. Na tym poziomie oceniane są wszelkie działania podejmowane przez spółkę w ramach szeroko rozumianej odpowiedzialności społecznej. Analiza przeprowadzana jest na podstawie zweryfikowanej ankiety wypełnianej przez spółki. Ocenę spółek przeprowadza Partner Projektu, którym jest firma Deloitte. Kryteria uwzględniane w procesie oceny w III etapie badania pokazano w tabeli 4.

Spółki pretendujące do *Respect Index* po pozytywnym przejściu dwóch pierwszych etapów weryfikacji, w trzecim etapie projektu zapraszane są do wypełnienia ankiety. Ankieta *Respect* składa się z 35 pytań obejmujących zagadnienia z obszaru strategii i zarządzania przedsiębiorstwem. Zawiera ona pytania dotyczące społecznej odpowiedzialności, oddziaływania na środowisko, polityki pracowniczej i stosunków z pracownikami oraz relacji z klientami i rynkiem. Spółki wypełniają ankietę w systemie elektronicznym poprzez zapisanie odpowiedzi na serwerach Partnera do

spraw weryfikacji, tj. firmy Deloitte. Ten sposób przeprowadzania ankiety gwarantuje poufność danych, a także umożliwia sprawdzenie osób wprowadzających dane. Dostęp do ankiety *Respect on-line* spółki otrzymują po podpisaniu oświadczenia, w którym zobowiązują się do poddania weryfikacji w przypadku wytypowania ich do audytu, jednocześnie akceptując regulamin audytu⁷.

Tabela 4. Kryteria oceny poziomu i stopnia kompleksowości działań spółki w obszarze CSR

Kryterium	Charakterystyka
Strategia i zarządzanie organizacją	Istotnym elementem uwzględnianym w procesie oceny spółki jest jej polityka, raportowanie oraz zarządzanie obszarem CSR. Koncepcja zarządzania organizacją powinna być spójna z przyjętymi zasadami etycznymi i założeniami społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Wymagania wobec dostawców i kontrahentów oraz dialog z interesariuszami również podlegają analizie pod względem wypełniania koncepcji CSR
Czynniki środowiskowe	Jednym z obszarów funkcjonowania CSR jest środowisko naturalne. Dlatego też analizie poddawane są przedsięwzięcia mające na celu ograniczenie zużycia materiałów i surowców, a także energii i wody. Istotne jest również zarządzanie środowiskowe i racjonalna gospodarka odpadami. Przy ocenie wpływu przedsiębiorstwa na środowisko brane są pod uwagę również kary nakładane w tej sferze
Polityka pracownicza i relacje z pracownikami	W zakresie środowiska pracy oraz relacji pracowniczych szczególną uwagę zwraca się na przyjętą politykę personalną. Ocenie podlegają środowisko pracy i opinia pracowników o nim. Analizowane są wypadki przy pracy i nieobecność z tytułu choroby, a także sankcje nakładane w tym zakresie
Rynek i klienci	W relacji spółki z klientami oraz rynkiem dużą wagę przywiązuje się do wytwarzania produktów bezpiecznych dla konsumentów i przyjaznych dla środowiska naturalnego. W badaniu uwzględnia się wszelkie reklamacje, skargi i wnioski oraz duży nacisk kładzie się na ochronę danych personalnych. Polityka odpowiedzialna społecznie zobowiązuje przedsiębiorstwo do etycznie prowadzonej reklamy. Złamanie zasad etycznych skutkuje sankcjonowaniem w tym obszarze. Należy zwrócić szczególną uwagę, że wszelkiego rodzaju kary negatywnie wpływają na postrzeganie działań z zakresu CSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie: http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/kryteria_oceny_spolek, dostęp 20.08.2012.

W inauguracyjnym składzie polskiego indeksu *Respect* znalazło się szesnaście spółek, które uzyskały najwyższe oceny ratingowe w badaniu. Z każdym rokiem aspiracje społecznej odpowiedzialności wśród przedsiębiorstw rosły, prowadząc do powiększenia grona spółek indeksu *Respect*. Na 23 stycznia 2013 r. w skład indeksu *Respect* wchodziło dwadzieścia spółek tj.: Apator S.A., Bank BPH S. A., Bank Han-

⁷ <http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/ankieta>, dostęp 20.08.2012.

dłowy w Warszawie S.A., Bank Millennium S.A., Budimex S.A., Elektrobudowa S.A., Grupa LOTOS S.A., ING Bank Śląski S.A., Jastrzębska Spółka Węglowa S.A., KGHM Polska Miedź S.A., LW Bogdanka S.A., Netia S.A., Pelion S.A., PGE Polska Grupa Energetyczna S.A., PGNiG S.A., PKN ORLEN SA, PZU S.A., Telekomunikacja Polska S.A., Zakłady Azotowe w Tarnowie-Mościcach S.A., Zespół Elektrociepłowni Wrocławskich KOGENERACJA S.A.⁸

Indeksy spółek odpowiedzialnych w wymiarze globalnym zostały przedstawione za pomocą indeksu FTSE4Good. Indeks ten został zaprojektowany w celu obiektywnego pomiaru wydajności spółek spełniających ogólnie przyjęte standardy odpowiedzialności korporacyjnej⁹. Celem powstania grupy indeksów giełdowych FTSE4Good było ujednoczenie zasad odpowiedzialności społecznej przez przedsiębiorstwa ponadnarodowe. FTSE4Good nawiązuje do ochrony środowiska, relacji z interesariuszami, a także propaguje przestrzeganie i popieranie praw człowieka. Indeks umożliwia inwestorom, chcącym nabyć pakiety kontrolne akcji danych spółek, szczegółową ich weryfikację pod względem społecznej odpowiedzialności. Tego rodzaju analiza pozwala na wybór firmy osiągającej najlepsze wyniki w tym obszarze i dokonanie wartościowej inwestycji.

Spółki indeksu FTSE4Good oceniane są według 40 różnych kryteriów odnoszących się do respektowania praw człowieka, działalności prośrodowiskowej oraz dialogu z interesariuszami. Instytucją, która dokonuje okresowej weryfikacji wyników i analizy porównawczej przedsiębiorstw jest Komitet Doradczy FTSE4Good [Adamczyk 2009, s. 176].

Od opublikowania indeksu w 2001 r. stopa zwrotu z inwestycji FTSE4Good Global Index wyniosła 52,3%. W ciągu ostatnich dziesięciu lat istnienia zdefiniowane kryteria FTSE4Good Index Series znacznie się rozwinęły. Liczba wykluczonych branż z indeksu zmalała z 5 do 2. Od początku istnienia indeksu 288 firm zostało z niego wykluczonych z powodu niespełniania kryteriów, a 793 firmy zostały do niego dodane. Zgodnie ze stanem z marca 2011 r. w indeksie znajdują się 894 spółki¹⁰.

Na świecie występuje jeszcze kilka indeksów odpowiedzialnego inwestowania, co pokazano w tabeli 5.

⁸ http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/spolki?ph_main_content_start=show&ph_main_content_arti_id=1097, dostęp 20.07.2013.

⁹ http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good_Index_Series/index.jsp, dostęp 20.08.2012.

¹⁰ <http://beta.fob.org.pl/pl/praktyka-csr/aktualnosci/10-lat-serii-indeksow-odpowiedzialnych-ftse4good,4903.html>, dostęp 20.08.2012.

Tabela 5. Indeksy odpowiedzialnego inwestowania

Nazwa indeksu	Charakterystyka
Dow Jones Sustainability Index series (DJSI)	Indeks został utworzony przez Dow Jones, STOXX Limited i SAM Group – Sustainable Asset Management we wrześniu 1999 r. Sposób przygotowania DJSI oparty jest na selekcji pozytywnej, mającej na celu wyłonienie spółek tzw. <i>best in class</i> . Podstawowym kryterium uwzględnianym przy selekcji spółek do indeksów jest analiza w trzech obszarach: ochrona środowiska, ekonomia i odpowiedzialność społeczna
CalvertSocial Index (CSI)	Indeks funduszy inwestycyjnych Calvert mierzy koniunkturę amerykańskich spółek określanych mianem odpowiedzialnych społecznie. Obliczany jest od marca 2000 r. Przy selekcji spółek do indeksu prowadzona jest analiza rodzajów tworzonych produktów, ochrony i zanieczyszczenia środowiska, przestrzeganie zasad i norm w miejscu pracy oraz uczciwości
FTSE Johannesburg Stock Exchange Socially Responsible Index (JSE SRI)	Indeks wprowadzony przez Johannesburg Stock Exchange przy współpracy z EIRIS, FTSE4Good – FTSE International Ltd. i KPMG w maju 2004. Zasadniczym celem utworzenia indeksu było wprowadzenie benchmarku dla inwestorów oraz pośrednio wsparcie i promocja odpowiedzialnego zarządzania w regionie Afryki Południowej. Johannesburg Stock Exchange Socially Responsible Index był pierwszym tego rodzaju instrumentem finansowym wprowadzonym na rynkach wschodzących. Podstawowym kryterium selekcji spółek poza prowadzeniem biznesu odpowiedzialnego społecznie jest egzekwowanie praw człowieka
Sao Paulo Stock Exchange Corporate Sustainability Index (ISE)	W grudniu 2005 r. BOVESPA, Sao Paulo Stock Exchange, współdziałając z Center for Sustainability Studies of Fundação Getulio Vargas (CES-FGV) oraz IFC (International Finance Corporation), wprowadzili indeks ISE. Celem utworzenia tego indeksu było wprowadzenie benchmarku dla inwestorów zainteresowanych odpowiedzialnym inwestowaniem oraz promocja CSR wśród brazylijskich firm. Metodologia oparta jest na selekcji pozytywnej zgodnie z kryteriami ESG.
KLD Global Sustainability Index Series (GSI)	Jest to indeks wprowadzony w październiku 2007 roku przez KLD Research & Analytics. Indeks obejmuje benchmark ukształtowany na podstawie kryteriów ESG w stosunku do trzech obszarów geograficznych: Ameryka Płn., Europa, Azja i Pacyfik. Metodologia indeksu opiera się na selekcji pozytywnej zgodnie z kryteriami ESG.

Źródło: opracowanie własne na podstawie http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/indeksy_csr_na_swiecie, dostęp 20.08.2012.

Występowanie globalnych indeksów odpowiedzialnego inwestowania wspiera decyzje inwestycyjne inwestorów na całym świecie. Kryteria kwalifikujące spółkę do danej grupy indeksów pozwalają inwestorom racjonalnie ocenić, czy wartości wyznawane przez spółkę są zgodne z ich społecznymi oczekiwaniami. Inwestor, zapoznając się z charakterystyką odpowiedzialnego indeksu giełdowego, może racjonalnie ocenić, czy poprzez swój wkład finansowy chce wspierać działalność danego przedsiębiorstwa.

5. Podsumowanie

Przedsiębiorstwo nie tylko powinno produkować, świadczyć usługi, respektować przepisy prawa oraz wypełniać obowiązki wobec państwa, ale także minimalizować negatywny wpływ na środowisko oraz dbać o swoje otoczenie i wypełniać role społeczne. Przedsiębiorstwa, podejmując decyzje i działania ukierunkowane na generowanie zysku i dbałość o własny interes, powinny jednocześnie chronić i pomnażać dobrobyt społeczny. Idea ta stanowi istotę społecznej odpowiedzialności biznesu.

Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu zrodziła się na początku XX w. i jest stosunkowo nowym podejściem do zarządzania przedsiębiorstwem. Podważa ona odwieczny pogląd, mówiący, że głównym celem ekonomicznym przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku i działanie na korzyść akcjonariuszy. Jednostki gospodarcze, jako członkowie globalnej wspólnoty, są odpowiedzialni za jej uczestników i przestrzeń, w jakiej gospodarują. Rozważania przeprowadzone w niniejszym opracowaniu miały na celu zaprezentowanie koncepcji *Corporate Social Responsibility*, jako nowoczesnego i skutecznego modelu zarządzania przedsiębiorstwem, który wymaga wykorzystywania rachunkowości w szczególności w zakresie budowania systemów raportowania i budowania właściwych relacji z inwestorami.

Przedsiębiorstwa, prowadząc swoją działalność zgodnie z założeniami CSR, podejmują działania społecznie odpowiedzialne. Potwierdzeniem dobrych praktyk prowadzonych przez przedsiębiorstwo jest raport społeczny. Rekomendowanym narzędziem przygotowywania audytów społecznych jest standard *Global Reporting Initiative*. Raporty przygotowywane zgodnie z wytycznymi GRI są źródłem informacji o firmie, jej wizji, strategii oraz polityce społecznej odpowiedzialności. Zasady GRI są również skutecznym narzędziem wykorzystywanym na różnych etapach tworzenia, implementacji oraz komunikowania strategii CSR. Rynki kapitałowe dla podkreślenia istoty problemu społecznej odpowiedzialności biznesu wprowadzają indeksy giełdowe, takie jak *Respect Indeks* na GPW, który pozwala na ocenę i raportowanie działań przedsiębiorstw z wykorzystaniem systemu informacyjnego rachunkowości w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu. Koncepcja zarządzania CSR wydaje się nieodzownym elementem strategii działania przedsiębiorstw w gospodarce. Społeczna odpowiedzialność biznesu wydaje się być efektywną strategią zarządzania oraz innowacyjnym sposobem budowania przewagi konkurencyjnej na rynku z wykorzystaniem instrumentarium rachunkowości, jakimi są systemy raportowania.

Bibliografia

1. Adamczyk J. [2009], *Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
2. Durka E. [2010], *Respect Index to wehikuł dla rozwoju CSR-u w Polsce*, w: *Odpowiedzialny Biznes w Polsce. Dobre praktyki. Raport 2009*, Wyd. Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa.
3. Gabrusewicz T. [2010], *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
4. Pichola I. [2012], *Raportowanie i ocena społecznej odpowiedzialności*, w: *Biznes, etyka, odpowiedzialność*, red. W. Gasparski, Wydawnictwo Profesjonalne PWN, Warszawa.
5. Rok B. [2004], *Partnerstwo społeczne jako strategiczny wymiar działalności przedsiębiorstw*, w: *Partnerstwo dla zrównoważonego rozwoju*, Stowarzyszenie Eko-Unia, Wrocław.
6. Rybak M. [2004], *Etyka menedżerska – społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
7. Sawicka A. [2007], *Odpowiedzialny biznes – perspektywa lokalna. Lokalna współpraca organizacji pozarządowych z małymi i średnimi przedsiębiorstwami*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa.
8. Smith N.C., Lenssen G. (red.) [2009], *Odpowiedzialność biznesu. Teoria i praktyka*, Wyd. Studio Emka, Warszawa.
9. Sokołowska A. [2009], *Cechy społecznej odpowiedzialności małego przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, w: *Współczesne przedsiębiorstwo: zasobowe czynniki sukcesu w konkurencyjnym otoczeniu*, red. J. Fryca, J. Jaworski, Prace naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, t. 4/2009.
10. Wojtasiewicz L. (red.) [2008], *Społeczna odpowiedzialność biznesu*, Wydawnictwo AE, Poznań.

Źródła internetowe

1. <http://beta.fob.org.pl/pl/praktyka-csr/aktualnosci/10-lat-serii-indeksow-odpowiedzialnych-ftse4good,4903.html>, dostęp 20.08.2012.
2. <http://www.csrinfo.org/pl/rejestr-raportow/o-raportowaniu/3155-jak-raportowac-miedzynarodowy-standard-raportowania-gri>, dostęp 17.08.2012.
3. http://www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/uslugi/zarzadzanie-ryzykiem/CSR/b0fe916b-9def5210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm, dostęp 20.08.2012.
4. http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good_Index_Series/index.jsp, dostęp 20.08.2012.
5. http://www.gpw.pl/opisy_indeksow?isin=PL9999999540&ph_tresc_glowna_start=show, dostęp 20.08.2012.

6. <http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/ankieta>, dostęp 20.08.2012.
7. http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/indeksy_csr_na_swiecie, dostęp 20.08.2012.
8. http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/kryteria_oceny_spolek, dostęp 21.08.2012.
9. http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/opis_projektu, dostęp 19.08.2012.
10. http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/spolki?ph_main_content_start=show&ph_main_content_arti_id=1097, dostęp 20.07.2013.
11. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Polish-G3-Economic-Indicator-Protocols.pdf>, s. 1, dostęp 18.08.2012.

Grzegorz Bucior¹
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Gdański

Rachunkowość w klinicznym nauczaniu prawa

1. Wprowadzenie

Procesy zachodzące w stosunkach pomiędzy uczestnikami życia gospodarczego stają się coraz bardziej złożone. Z tego powodu, aby je zrozumieć i mieć na nie wpływ, należy analizować je z punktu widzenia różnych nauk. Uczelnie edukujące przyszłe kadry zawodowe powinny uwzględniać w swych programach, metodach i technikach dydaktycznych wzajemne relacje i interakcje różnych dziedzin naukowych. Problemy wzajemnych zależności w szczególności sposób widać na kierunkach z obszaru nauk społecznych. Dotyczy to między innymi prawa, które staje się nauką interdyscyplinarną, czerpiącą z wielu dyscyplin, wchodzącą z nimi w rozmaite relacje. Obserwacja tych związków wskazuje na wyjątkowo silną zależność pomiędzy prawem a dyscyplinami ekonomicznymi. Ekonomia i prawo przenikają się – wiele kategorii prawnych podlega ocenie z punktu widzenia ekonomii, a znaczna część metod i instrumentów wykorzystywanych przez ekonomistów jest stosowanych w analizie, tworzeniu i interpretowaniu prawa [Kabza, Przywora 2010, s. 5]. Przy tym należy zauważyć, że rachunkowość jest tą częścią mikroekonomii, która szczególnie mocno wiąże się z prawem. Cechą rachunkowości jest formalizm funkcjonowania tego systemu, polegający na tym, iż działa on w ramach prawa bilansowego [Jarugowa 2002, s. 51]. Dodatkowo na rachunkowość mają wpływ pozostałe przepisy prawa gospodarczego oraz finansowego i cywilnego.

Zakres i zmienność uregulowań prawnych wpływających na rachunkowość są na tyle duże, że trudno sobie obecnie wyobrazić pracę osób zajmujących się rachunkowością bez kooperacji z prawnikami. Również odwrotny wpływ jest

¹ Dr Grzegorz Bucior, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości, adiunkt, grzegorz@bucior.pl.

widoczny. Wzrost znaczenia systemów informacyjnych w życiu społeczeństwa powoduje, że prawnicy są zmuszeni do rozszerzania swojej wiedzy w tym zakresie bądź korzystania z fachowej pomocy osób zajmujących się przetwarzaniem informacji gospodarczej. Obecnie nie tylko radcy prawni, adwokaci i notariusze, ale także prokuratorzy, sędziowie i komornicy w swej praktyce zawodowej muszą wykazywać się znajomością problematyki z obszaru rachunkowości. W konsekwencji zasadna jest taka modyfikacja akademickiego kształcenia prawników, aby absolwenci prawa byli w stanie sprostać wyzwaniom współczesnego obrotu prawnego, co wymaga między innymi odpowiedniej wiedzy o funkcjonowaniu systemów informacyjnych w gospodarce. Zgodzić się należy z W. Brzezinem oraz A. Karmańską, że rachunkowość jest najważniejszym systemem informacyjnym wykorzystywanym przez podmioty gospodarujące, a te są jednocześnie istotnymi podmiotami systemu prawnego [Brzezin 2006, s. 33; Karmańska 2009, s. 29].

Zmiany w modelu kształcenia prawników powinny, z jednej strony, zmierzać do szerszego otwarcia się na inne obszary wiedzy, których znajomość staje się niezbędna dla właściwego wypełniania swoich zadań przez prawników, a z drugiej strony – pozwalać na lepsze przygotowanie absolwentów do praktycznego, zawodowego stosowania prawa. Wyjściem naprzeciw tym postulatom jest wykorzystanie nauczania klinicznego, które pozwala na skuteczne przyswojenie przez studentów umiejętności analizy prawnej i prawniczego rozumowania oraz umożliwia poznanie przez nich wiedzy z innych obszarów nauk społecznych.

Celem artykułu jest ocena zasadności i możliwości włączenia zagadnień dotyczących problematyki rachunkowości do procesu kształcenia prawników przy wykorzystaniu metodyki nauczania klinicznego.

2. Istota klinicznego nauczania prawa

Prawo jako przedmiot nauczania ma złożoną strukturę, co wynika z dualizmu w rozumieniu prawa: prawo może być rozumiane jako system obowiązujących w danym czasie i obszarze norm tworzonych i sankcjonowanych przez państwo oraz jako procesy społeczne wykreowane przez życie ludzi w dziedzinie idei, wartości i zachowań tworzących ład prawny [Turska 2002, s. 7–8]. W programach nauczania i procesie dydaktycznym ranga dyscyplin, które zajmują się tym dwojakim rozumieniem prawa, nie jest zrównoważona. Jest to zrozumiałe, gdyż nauki prawne są elementem nauk społecznych o szczególnie praktycznym charakterze.

Studia prawnicze są pierwszym etapem wprowadzenia w rolę zawodową i wytworzenia bazy wiedzy zawodowej prawników oraz jednym z aspektów socjalizacji norma-

tywno-aksjologicznej. W dalszych etapach następuje różnicowanie się ról prawników przez odbywanie aplikacji, a następnie nabywanie doświadczeń profesjonalnych w kontaktach z własną grupą zawodową oraz przedstawicielami innych zawodów [Łojko 1999, s. 27–28]. Stosowany obecnie system edukacji prawniczej koncentruje się na przekazaniu absolwentom umiejętności ustalania stanu prawnego. Pozostałe umiejętności prawnicze, takie jak: rozwiązywanie problemów prawnych, analiza prawna, ustalanie stanu faktycznego, komunikacja, doradzanie, prowadzenie negocjacji, prowadzenie postępowania sądowego (oraz procedur alternatywnych służących rozwiązaniu sporu), organizacja i zarządzanie pracy prawniczej rozpoznawanie oraz rozwiązywanie problemów etycznych, to domena studiów zawodowych realizowanych w ramach aplikacji prawniczych [Zoll 2007, s. 107 i nast.; Szwarc 2010, s. 3]. Jednakże większość zajęć merytorycznych podczas aplikacji ogranicza się do zdobycia umiejętności analizy prawnej i ustalania stanu prawnego, a pozostałe umiejętności są zdobywane w procesie dydaktycznym w mniejszym zakresie [Zoll 2010]. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest przekonanie obecne w kręgach prawniczych o tym, że umiejętności prawnicze nabywa się sukcesywnie w trakcie praktyki zawodowej. W myśl takiego podejścia wiedza w zakresie subsumcji stanów faktycznych, egzegezy tekstów prawnych, logiki prawniczej itp. powinna być zdobywana już po zakończeniu nauki uniwersyteckiej i zawodowej. Tym samym nie uznaje się za celowe objęcie praktycznych umiejętności prawniczych programami edukacyjnymi. W opozycji do takiego poglądu stoi przekonanie o konieczności takiego wykształcenia absolwenta prawa, aby mógł się on świadczyć usługi prawne na odpowiednio wysokim poziomie już po nabyciu uprawnień, niezależnie od posiadanego doświadczenia zawodowego [Podkowiak 2010]. W ślad za tym należy stosować w trakcie nauczania metody i techniki, które pozwoliłyby studentowi nabrać właściwego doświadczenia w praktycznym, rzeczywistym stosowaniu prawa. Jedną z takich metod jest kliniczne nauczanie prawa, zwane również klinikami prawa. Określenie „kliniczne” nawiązuje do medycznych wzorców – chodzi o akademicki proces edukacyjny, w ramach którego studenci pod nadzorem i opieką kadry naukowo-dydaktycznej uczą się na prawdziwych przypadkach świadczenia realnej pomocy prawnej [Płatek 2008; Rekosz 2005, s. 30]. Nauczanie kliniczne, choć zbliżone, nie stanowi rodzaju praktyk prawniczych, ponieważ w myśl tej metody studenci mają zachowywać się jak prawdziwi, praktykujący prawnicy, a nie osoby jak zajmujące się pomocniczymi pracami w kancelariach prawnych, co zwykle ma miejsce w trakcie praktyk studenckich (por. [Wroczyńska 2012, s. 5]).

Metoda nauczania klinicznego stworzona została w Stanach Zjednoczonych, gdzie uniwersytety pod wpływem doświadczeń wydziałów medycznych zaczęły używać bezpośredniego, nadzorowanego kontaktu studenta z klientem jako narzędzia w nauce. Nie jest to zresztą jedyna metoda nauczania inspirowana edukacją medyczną

– również *case study method* stosowana w naukach prawnych (i szerzej społecznych) pochodzi od szkolnictwa medycznego [Lowenstein, Sowell 1992, s. 15–18; Runyan 1982, s. 440; Zoll, Namysłowska-Gabrysiak 2005, s. 212].

W literaturze wyróżnia się dwa podstawowe cele działalności klinik prawa (przykładowo: [Bojarski 2005, s. 1; Szewczyk 1999]):

- 1) cel edukacyjny prowadzący do efektywnego kształcenia i wychowania prawniczego studentów,
- 2) cel społeczny realizowany poprzez świadczenie bezpłatnej pomocy prawnej osobom niezamożnym.

Realizacja pierwszego celu polega na zdobyciu przez absolwenta pożądanych umiejętności prawniczych oraz wykształceniu u niego wartości prawniczych w wymiarze merytorycznym oraz etycznym. Obecna teoria prawa wyodrębnia gałęzie prawa takie, jak m.in.: prawo międzynarodowe, administracyjne, karne, cywilne, pracy, gospodarcze, rodzinne [Jabłońska-Bonca 2008, s. 153–154]. Zestaw umiejętności oraz katalog wartości mają charakter uniwersalny, niezależny od danej dziedziny prawa, choć każdy szczególny podsystem prawny nadaje umiejętnościom i wartościom różny wymiar, w różnym stopniu rozkłada akcenty i nadaje określoną wagę. Tym niemniej podkreślić należy, że nauczanie kliniczne pozwala na zdobycie odpowiednich umiejętności zarówno w ogólnym rozumieniu prawa, jak i w ramach poszczególnych jego gałęzi.

Drugi cel funkcjonowania klinik prawa związany jest z tym, że programy kliniczne często są traktowane jako rodzaj prawniczych biur opieki społecznej, będąc niejako instytucją działającą w ramach działania „pro bono”. Niewątpliwie idea świadczenia pomocy prawnej osobom mającym trudności z dostępem do usług prawnych jest jedną z przyczyn powstania, ukształtowania się i stosowania klinicznego nauczania prawa. Prospołeczny kierunek programów klinicznych wiąże się także z wymogiem fundatorów wspierających tę metodę, dążących do poprawy systemu świadczenia pomocy prawnej osobom ubogim [Furman-Łajszcak 2012, s. 17]. Społeczny cel działalności klinicznej wiąże się z celem edukacyjnym przez wpływ na postawy etyczne studentów, którzy, pomagając osobom niezamożnym, uświadamiają sobie sposób funkcjonowania instytucji państwa w warunkach braku lub utrudnionego dostępu do profesjonalnej pomocy prawnej.

Nie ulega wątpliwości, że społeczne znaczenie klinik prawniczych jest istotne. Jednakże wydaje się, że powinno ono odgrywać drugorzędną rolę w stosunku do celu edukacyjnego. Wykorzystanie nauczania klinicznego związane jest z przekonaniem o wysokiej efektywności i skuteczności w kreowaniu właściwej sylwetki absolwenta. Wskazując na zalety tej metody, należy podkreślić, że pozwala ona wyuczyć u studenta umiejętność rozwiązywania problemów. Umiejętność tę trudno osiągnąć w trakcie klasycznie prowadzonej edukacji uniwersyteckiej opartej na wykładach i ćwiczeniach.

Edukacja kliniczna nadaje się w szczególny sposób do wyuczenia procedury rozwiązywania problemu prawnego, która składa się z: identyfikacji, diagnozy, określenia możliwych rozwiązań, sformułowania planu działania, wdrożenia planu i ewentualnej korekty jako reakcji na zmianę czynników. Wynika to z faktu, że studenci otrzymują nieprzygotowany przez nauczyciela realny problem do rozwiązania. Pomoc klientowi wymaga obiektywnego ustalenia interesów klienta, często odmiennych od jego zamiarów i chęci. Zazwyczaj właściwa diagnoza i sformułowanie wariantów planu działania oraz dobór najwłaściwszej strategii wiąże się z koniecznością dokonania niezbędnych syntez w obrębie różnych dziedzin prawa. Studenci bardzo szybko orientują się wtedy, jak sztuczne są podziały dyscyplin prawnych, według których tradycyjnie poznaje się prawo [Zoll, Namysłowska-Gabrysiak 2005, s. 218].

Problemy pochodzące z realnego obrotu prawnego są często bardzo skomplikowane i nie dotyczą tylko jednej prawniczej dyscypliny, a nawet wchodzą w zakres innych dziedzin i nauk społecznych. Stanowi to szczególne wyzwanie dla nauczyciela nadzorującego proces dydaktyczny, który musi kontrolować rozwiązanie problemu przez studenta w obrębie obcej mu specjalności lub dyscypliny. Świadomość, że problem wykracza poza kompetencje nauczyciela, prowadzi do:

- odmowy przyjęcia problemu do rozwiązania lub
- zasięgnięcia odpowiedniej pomocy.

Jako pożądane działanie należy wskazać drugą możliwość, gdyż eksploracja różnych dziedzin prawa oraz innych nauk społecznych jest jedną z zalet edukacji klinicznej.

U podstawy nauczania klinicznego leży przekonanie, że uczenie się w trakcie zdobywania doświadczenia praktycznego podnosi jego jakość i efektywność. W trakcie tak realizowanego procesu edukacyjnego dochodzi do pozornej sprzeczności polegającej na tym, że student zdobywa wiedzę poprzez jej używanie w praktyce. Aby sprzeczność ta nie była rzeczywista, co musiałoby doprowadzić do negatywnych konsekwencji, ważne jest, żeby zbieranie doświadczeń praktycznych było wbudowane w odpowiedni program edukacyjny. Właściwa metodyka nauczania pozwala studentom na pozyskanie pożądanych umiejętności podczas praktycznego kontaktu z problemami prawnymi. Samo zbieranie doświadczeń nie spełni zakładanych celów, jeśli nie będzie ono wpisane w odpowiednią procedurę edukacyjną.

3. Metodyka klinicznego nauczania prawa

Metodyka nauczania to dział dydaktyki, który zajmuje się poszukiwaniem efektywnych sposobów przekazywania określonej wiedzy poprzez analizę celów, treści, metod oraz form organizacyjnych kształcenia. Kliniczne nauczanie prawa jest efektem

poszukiwania metod i sposobów jak najlepszego przekazania złożonej materii stosunków prawnych łączących elementy systemu prawnego. Na polskich uczelniach jako nowa metoda nauczania stosowana jest z powodzeniem od lat 90. XX w. [Nowak 2010, s. 269]. W konsekwencji wieloletnich doświadczeń wydziały prawa wykształciły spójną metodykę nauki prawa poprzez jego praktyczne stosowanie [Namysłowska-Gabrysiak 2008].

W większości wydziałów prawa stosujących nauczanie kliniczne zajęcia prowadzone w dwóch aspektach:

- 1) teoretyczne przygotowanie studentów do swej roli w ramach kliniki,
- 2) kontakt studentów z osobami będącymi beneficjentami pomocy prawnej świadczonej przez klinikę prawa.

Teoretyczny aspekt nauczania klinicznego realizowany jest w poprzez [Zoll, Namysłowska-Gabrysiak 2005, s. 216]:

- szkolenia psychologiczne,
- szkolenia specjalistyczne,
- seminaria ogólnokliniczne,
- seminaria sekcyjne,
- indywidualne konsultacje ze studentem.

Szkolenia psychologiczne związane są z koniecznością posiadania przez studentów umiejętności komunikacji interpersonalnej oraz innych technik psychologicznych niezbędnych w pracy z klientami. Szkolenie to przeprowadzane jest na początku roku akademickiego, zanim nastąpią spotkania studentów z klientami klinik [Namysłowska-Gabrysiak 2008, s. 3].

Dodatkowe szkolenia specjalistyczne mogą dotyczyć różnych kwestii z obszaru działalności kliniki prawnej. Zakres tych szkoleń zależy od charakteru późniejszych zajęć prowadzonych na seminariach, mogą one też wynikać z określonej potrzeby w związku z rozwiązywaniem danego problemu.

W trakcie seminariów ogólnoklinicznych omawiane są praktyczne aspekty pracy prawników, głównie w odniesieniu do zawodu adwokata i radcy prawnego. Seminaria te są również poświęcone zagadnieniom etycznym. Mają postać spotkań z przedstawicielami poszczególnych zawodów prawniczych, dzięki czemu studenci poznają zasady etyki zawodu prawniczego oraz szczegóły dotyczące praktyki.

Kolejną kwestią poruszaną na seminariach ogólnych jest właściwa organizacja pracy samej kliniki i uczestnictwa w jej działalności. Chodzi tutaj o technikę prowadzenia biura, umawianie się z klientami, umiejętność tworzenia oraz posługiwania się dokumentacją itp. [Zoll, Namysłowska-Gabrysiak 2005, s. 216].

Dodatkowo, w ramach seminarium ogólnoklinicznego poznaje się zasady i metody współpracy kliniki z zewnętrznymi organizacjami, głównie pozarządowymi i międzynarodowymi.

Kluczową rolę w merytorycznym przygotowaniu studentów do pomocy prawnej w ramach kliniki prawa odgrywiają seminaria sekcyjne. W praktyce większości klinik prawa seminaria te podzielone są na sekcje [Kraśnicka, Namysłowska-Gabrysiak 2009, s. 3]:

- 1) prawa cywilnego,
- 2) prawa karnego,
- 3) prawa pracy,
- 4) ds. uchodźców.

Podczas seminariów sekcyjnych studenci nabywają umiejętności rozwiązywania problemów, z jakimi zgłaszają się klienci. Zajęcia te powinny mieć charakter interaktywny – student przedstawia swoją diagnozę problemu oraz opracowaną koncepcję postępowania, a nauczyciel dokonuje bieżącej oceny toku rozumowania i prawidłowości przyjętej strategii. Również inni studenci obecni na seminarium powinni włączać się do dyskusji, co stwarza możliwość wymiany wiedzy oraz doświadczeń. Nauczyciel ma za zadanie monitorować pracę studenta oraz być moderatorem wymiany poglądów. Istotne jest, aby nauczycielski nadzór nie powodował nadmiernej ingerencji w pracę studenta. Student powinien być samodzielny w swych czynnościach. Nieuniknione zwykle korekty dokonywane przez nauczyciela powinny być na tyle subtelne, aby nie wywoływały wrażenia sterowania pracą. Student musi mieć świadomość, iż działa samodzielnie, co kreuje poczucie odpowiedzialności za efekt końcowy [Bieliński 2009, s. 4].

W trakcie zajęć seminaryjnych studenci zapoznają się ze specyfiką pracy w obszarze danej dziedziny prawa, choć najczęściej problemy rozwiązywane w określonej sekcji nawiązują do innych dziedzin, co wymaga poszerzania wiedzy, może też być przyczynkiem do łączenia seminariów lub tworzenia ich nowych rodzajów.

Elementem seminariów są symulacje rozprawy sądowej, podczas której studenci mają możliwość poznania zasad prowadzenia procesu. Symulacje takie są konieczne, ponieważ nie ma formalnej możliwości, aby student reprezentował klienta przed instytucjami wymiaru sprawiedliwości, a jednocześnie zasadne jest, aby w ramach nauczania klinicznego studenci poznali praktykę procesową [Dziedzic, Mikociak 2012, s. 9].

Rozwiązaniu problemu prawnego służą również indywidualne konsultacje ze studentem. W ich trakcie nauczyciel ocenia poszczególne etapy wybranej przez studenta i zaakceptowanej przez nauczyciela koncepcji pomocy klientowi. W efekcie student powinien wybrać określony wariant postępowania zmierzającego do rozwiązania kwestii prawnej. Metoda nauczania klinicznego zakłada, że wybór określonego wariantu powinien być dokonany samodzielnie przez studenta, choć trudno uniknąć wpływu nauczyciela na sposób postępowania studentów. Niebezpieczeństwo sterowania poczynaniami studentów jest tym większe, że praktyka

tradycyjnie prowadzonych zajęć na uniwersytecie czy nawet w ramach staży, czy praktyk polega na dominującej roli dydaktyka, który narzuca określone rozwiązanie. Często takie jest nawet oczekiwanie studentów, aby otrzymać gotową propozycję od nauczyciela. Tymczasem klinika prawa zrywa z taką biernością studentów (por. [Zoll, Namysłowska-Gabrysiak 2005, s. 219]). Ważne jest tym samym, aby wpływ nauczyciela nie miał charakteru kierowania pracami studentów, a jedynie wiązał się ze wskazywaniem na możliwości, inicjowaniem i skłanianiem do dyskusji nad propozycjami studenta, sugerowaniem konieczności dodatkowych analiz czy zebrania dodatkowych informacji oraz pokazywaniem ewentualnych, negatywnych konsekwencji wynikających z określonej opcji. Jednocześnie nauczyciel winien w trakcie seminariów i indywidualnych konsultacji poświęconych rozwiązywaniu danego problemu kontrolować studenta, czy ten poprawnie wykonał niezbędne i właściwe analizy prawne. Nauczyciel musi śledzić tok rozumowania studenta, prowadzić z nim dyskusję o jego pomysłach i decyzjach oraz na końcu zaaprobować wypracowany przez niego plan i strategię rozwiązania problemu. Większa ingerencja nauczyciela jest zasadna jedynie w przypadku, gdy brak postępów w pracy studenta lub błędy w rozumowaniu, analizie lub postępowaniu mogą zagrozić interesowi klienta [Kmak, Tokarz 2006, s. 33].

Kluczowym dla powodzenia nauczania klinicznego w aspekcie dydaktycznym oraz społecznym jest proces identyfikacji i diagnozy problemu. W jego trakcie student musi podjąć wiele działań zmierzających do poznania w pełny sposób sytuacji klienta i jego rzeczywistych interesów. Często jest to trudne, gdyż bywa, że nie każda oczywista i pozornie efektywna droga prawna będzie odpowiadać klientowi z uwagi na jego cele. Propozycje rozwiązania problemu muszą uwzględniać różne czynniki wpływające na sytuację klienta, takie jak związki środowiskowe, rodzinne, zawodowe, kwestie finansowe. Należy przewidzieć, jak wybór określonej strategii wpłynie różne relacje klienta. Pozornie korzystne rozwiązanie problemu nie może być powodem innych komplikacji w życiu klienta. Student powinien określić, jakie sposoby rozwiązania problemu są najlepsze z punktu widzenia interesów klienta oraz jakie klient uznałby za najbardziej pożądane. Do zrealizowania tego konieczne jest, aby student przedstawił kilka możliwych, omówionych wcześniej z nauczycielem, rozwiązań zaistniałego problemu i wspólnie z nim wybrać najwłaściwszą strategię [Barzycka-Banaszyk 2009, s. 338].

Istotnym elementem nauczania klinicznego jest samodzielne zarządzanie czasem poświęconym na rozwiązanie problemu. Student powinien odpowiednio wyznaczać ramy czasowe rozwiązania problemu, wiedząc, w jakich wypadkach szybsze lub późniejsze wykonanie odpowiedniego kroku może się okazać korzystne z punktu widzenia klienta. Kolejną kwestią jest etyczna ocena poszczególnych

działań. Niebagatelne jest również określenie kosztów, których poniesienie wiąże się z danym sposobem rozwiązania problemu. Beneficjenci klinik to z reguły osoby niezamożne, dla których kryterium finansowe może być krytyczne przy wyborze wariantu postępowania.

Rzeczywisty kontakt z klientami w ramach nauczania klinicznego realizowany jest podczas dyżurów studentów. Częstotliwość i czas trwania takich dyżurów zależy od przyjętego programu nauczania. Zwykle są to cotygodniowe, jedno- lub parogodzinne spotkania z osobami pragnącymi otrzymać pomoc w biurze kliniki prawa znajdującym się na terenie uczelni [Ciapała 2008, s. 12]. Kwestią przyjętej organizacji jest sposób pozyskiwania potencjalnych klientów. Dostępne są tutaj różne kanały dotarcia do osób zainteresowanych pracą kliniki, takie jak: ogłoszenia w dostępnych miejscach na terenie urzędów, sądów, posterunków policji, informacje na stronach internetowych uczelni, współpraca z jednostkami sektora publicznego oraz organizacjami pozarządowymi w zakresie przekazywania informacji o funkcjonowaniu kliniki, akcja ulotkowa itp.

Dla właściwej pracy kliniki zasadne jest, aby podczas dyżurów studenci spotykali się z wcześniej umówionymi klientami. Umożliwi to dokładne poznanie przez studentów problemu, z którym klient zwrócił się do kliniki. W zależności od stopnia złożoności problemu dalsze osobiste kontakty z klientem mogą nie być konieczne bądź kontakt ten może mieć zdalny charakter – telefoniczny lub mailowy. W sprawach bardziej skomplikowanych studenci często będą musieli spotykać się z klientem wielokrotnie. Zadaniem nauczyciela pełniącego rolę koordynatora jest sprawne zarządzanie dyżurami studentów tak, aby nauczanie kliniczne objęło możliwie dużą liczbę spraw przy jednoczesnym zachowaniu odpowiedniej jakości rozwiązywania problemów, co jest zdeterminowane między innymi czasem poświęconym danej sprawie [Namysłowska-Gabrysiak 2008, s. 5].

Studenckie kliniki prawa tworzone w Polsce przeszły obecnie fazę organizacyjną i nabrały odpowiedniego doświadczenia niezbędnego, aby odgrywać istotną rolę w nauczaniu akademickim prawa. Realizowane programy pozwalają na efektywne edukacyjnie oraz stosunkowo bezpieczne świadczenie pomocy prawnej przez studentów. Rozwój klinik powinien prowadzić do opracowania pełnych, ustandaryzowanych programów nauczania klinicznego tak, aby można było jak najlepiej wykorzystać potencjał edukacyjny tkwiący w tej metodzie (por. [Czernicki 2005, s. 239 i dalsze]). Program taki powinien uwzględniać zmieniającą się rzeczywistość prawną. W tym kontekście istotne jest, aby w ramach nauczania klinicznego prawa zapewnić większą reprezentację zagadnień z zakresu ekonomii. Zasadność tego wynika ze wzrostu znaczenia stosunków gospodarczych w relacjach społecznych.

4. Rola rachunkowości w klinicznym nauczaniu prawa

Miejsce nauk ekonomicznych, w tym rachunkowości, w wykształceniu prawniczym związane jest z określeniem roli prawników w obecnym, coraz bardziej złożonym życiu gospodarczym. Wiedza i umiejętności prawników stają się coraz częściej uzupełnieniem wiedzy przedstawicieli innych profesji działających w obrębie gospodarki, a nawet warunkiem *sine qua non* właściwego pełnienia przez nich ról zawodowych [Łojko 2005, s. 28]. Coraz częściej osiągnięcie odpowiedniego stopnia rozumienia prawa w sposób, który umożliwi właściwe wykonywanie zawodu prawnika, nie jest możliwe bez odpowiedniej wiedzy ekonomicznej, a w jej ramach wiedzy o funkcjonowaniu rachunkowości w przedsiębiorstwach. Dotyczy to przykładowo: radców prawnych i adwokatów, notariuszy, sędziów, prokuratorów, komorników skarbowych i sądowych. Profesje te na co dzień spotykają się z funkcjonowaniem rachunkowości podmiotów bądź z efektami jej działania w postaci wytworzonych przez nią sprawozdań, zestawień czy raportów [Bucior 2012, s. 16]. Dodatkowo, można zauważyć coraz częstsze przenikanie się prawa i rachunkowości w sposobie rozumienia zjawisk gospodarczych, ich analizy oraz oceny. Przykładem może być ocena takich kategorii prawnie-ekonomicznych, jak: leasing, opcje walutowe, derywaty, transakcje terminowe i wiele innych [Safjan 2004, s. 30–31]. Z drugiej strony, rachunkowość coraz mocniej wchodzi w życie ludzi, wpływając tym samym na stosunki prawne pomiędzy uczestnikami życia społecznego. Związane jest to przede wszystkim z upowszechnieniem internetowych platform sprzedaży, co sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości i w konsekwencji rozszerza podmiotowy zakres funkcjonowania gospodarczych systemów informacyjnych.

Ta skomplikowana rzeczywistość współczesnego obrotu prawnego wymaga obecności rachunkowości w edukacji prawniczej, bowiem absolwent prawa musi posiadać umiejętność „rachunkowego” spojrzenia na procesy gospodarcze. Metodyka nauczania klinicznego w szczególności wydaje się „zapraszać” rachunkowość do współuczestnictwa w procesie edukacyjnym z racji wybitnie praktycznego ukierunkowania tej dziedziny.

Włączenie rachunkowości w kliniczne nauczania prawa powinno być poprzedzone rozszerzeniem zakresu problematyki poruszanej w ramach tradycyjnych sekcji o zagadnienia związane z działalnością gospodarczą. Dzięki rozszerzeniu wiedzy studentów prawa o zagadnienia dotyczące rachunkowości klienci klinik, borykający się z problemami związanymi z działalnością gospodarczą, dostaliby pełniejszą pomoc.

Obecność rachunkowości w nauczaniu klinicznym może być zrealizowana poprzez odpowiednią modyfikację programu wykonywanego w istniejących sekcjach, choć wydaje się, że właściwsze byłoby utworzenie nowej sekcji zajmującej się prawem

gospodarczym. Można by się zastanowić, czy nie wydzielić jeszcze bardziej szczegółowej sekcji, jaką mogłaby być sekcja prawa bilansowego. Jednak tak dalece idąca specjalizacja seminaryjna mogłaby nie odpowiadać realnym potrzebom klientów korzystających z klinik prawa. Wydaje się, iż problemy związane z działalnością gospodarczą rozwiązywane w trakcie nauczania klinicznego odnoszą się głównie do małych przedsiębiorstw i dotyczą stosunków regulowanych przede wszystkim przez prawo podatkowe, ewentualnie ustawę o rachunkowości. W trakcie zajęć klinicznych prawo bilansowe rzadko byłoby obecne w swoim szerokim zakresie obejmującym również Krajowe i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz inne międzynarodowe reguły [Andrzejewski, Grabiński 2006, s. 2]. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że prawo bilansowe jest immanentną częścią prawa gospodarczego, ściśle związaną również z prawem cywilnym i aby rozwiązać problemy dotyczące rachunkowości, konieczna jest zwykle analiza przepisów publicznego i prywatnego prawa gospodarczego.

Poszerzenie funkcjonalnego zakresu kliniki prawa o aspekty związane z rachunkowością wiąże się ze współpracą z osobami zajmującymi się tą problematyką. W wymiarze praktycznym nie powinno to nastroczać większych problemów, jako że w strukturze uczelni obok wydziału prawa, realizującego nauczanie kliniczne, wyodrębniane są zwykle wydziały ekonomiczne, w ramach których działają katedry rachunkowości. Kompetencje i kwalifikacje kadry pracującej w katedrach rachunkowości pozwalają na efektywne uczestnictwo w klinicznym nauczaniu prawa tym bardziej, iż można zaobserwować rozszerzanie oferty edukacyjnej realizowanej przez katedry rachunkowości o przedmioty podejmujące problematykę rachunkowości małych podmiotów.

Aby zapewnić właściwą opiekę merytoryczną w obszarze rachunkowości, można również zaprosić do współpracy instytucje i organizacje działające na tym polu, takie jak: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, koła naukowe rachunkowości, komercyjne podmioty zajmujące się rachunkowością. Taka współpraca wpisuje się w strategię działania klinik prawa, ponieważ zakłada się, że w trakcie klinicznego nauczania student będzie miał kontakt nie tylko z beneficjentami pomocy prawnej, ale także z różnymi organizacjami, których działalność może pomóc w realizacji celów kształcenia klinicznego.

5. Podsumowanie

W trakcie dyskusji nad modelem uniwersyteckiej edukacji prawnej za jeden z najważniejszych problemów uznaje się praktyczne przygotowanie do wykonywania zawodu prawnika, nierzadko wskazując przy tym, że między wykształceniem uniwersyteckim a wykonywanym później zawodem prawnika istnieje zasadnicza i głęboka sprzeczność. Dodatkowo należy zauważyć, że jedynie niewielka część absol-

wentów wydziałów prawa będzie wykonywała zawody czysto prawnicze. Powinno to wymuszać taką modyfikację programów studiów prawniczych, aby miały one charakter bardziej uniwersalny [Warylewski 2006, s. 34]. Zmiany w regulacjach dotyczących funkcjonowania szkolnictwa wyższego spowodowały wzrost autonomii uczelni w konstruowaniu planów kształcenia oraz swobody nauczycieli akademickich w realizacji programów nauczania². Dzięki temu możliwa jest koordynacja wymagań programowych z celami kształcenia [Bereźnicki 2009, s. 14–15]. Celem kształcenia przyszłych prawników jest nie tylko wyposażenie ich w szczegółowe umiejętności profesjonalne, ale także w umiejętności ogólne, których podstawą jest wiedza o charakterze interdyscyplinarnym, pozwalająca na pozyskiwanie nowych kwalifikacji. Uniwersytecka edukacja nie może ograniczać się do uczenia tekstów prawnych, ważne są kwalifikacje metodologiczne, aksjologiczne, komunikacyjne z zakresu różnych dziedzin społecznych [Dziurnikowska-Stefańska, Winczorek 2002, s. 116]. Tylko takie bowiem kształcenie zapewnia we współczesnym świecie odpowiedni stopień zdolności adaptacyjnych. Odpowiedzią na ten postulat może być nauczanie kliniczne prawa poszerzone o różnorodne i interdyscyplinarne treści podnoszące walor praktyczny tej metody [Korybski 2012, s. 19].

Edukacja kliniczna może w efektywny sposób prowadzić do zdobycia przez studenta całego spektrum pożądanych umiejętności prawniczych. Wprowadzenie studenta w świat prawniczej praktyki uzyskiwane dzięki klinikom prawa stanowi uzupełnienie tradycyjnej metody wykładu. Dodatkowo możliwość, a często konieczność, sięgania w trakcie działania kliniki prawa do wiedzy wykraczającej poza obszar dziedzin prawnych powoduje poszerzenie horyzontów studentów i zwiększenie ich kwalifikacji i kompetencji do wykonywania prawniczych profesji. Niewątpliwie szczególnie pożądane byłoby zdobycie przez przyszłych prawników odpowiedniej wiedzy z zakresu rachunkowości.

Bibliografia

1. Andrzejewski M., Grabiński K. [2006], *Polskie prawo bilansowe – rozwój i perspektywy zmian*, „Rachunkowość” 6/2006.
2. Barzycka-Banaszyk M. [2009] *Metodologia pracy kliniki prawa w sekcji prawa pracy*, w: *Metodologia pracy w SPP*, red. I. Kraśnicka, C.H. Beck, Warszawa.

² Zmiany zostały wprowadzone ustawą o zmianie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 18 marca 2011 r. (Dz.U. nr 84, poz. 455).

3. Bereźnicki F. [2009], *Zagadnienia dydaktyki szkoły wyższej*, Wyższa Szkoła Humanistyczna Towarzystwa Wiedzy Powszechnej w Szczecinie, Szczecin.
4. Bieliński A. [2009], *Metodologia pracy w sekcji prawa cywilnego*, w: *Metodologia pracy w SPP*, red. I. Kraśnicka, C.H. Beck, Warszawa.
5. Bojarski Ł. [2005], *Cele działania uniwersyteckich poradni prawnych*, w: *Studencka poradnia prawna. Idea, organizacja, metodologia*, red. D. Łomowski, Fundacja Uniwersyteckich Poradni Prawnych, Warszawa.
6. Brzezina W. [2006], *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa.
7. Bucior G. [2012], *Rachunkowość w akademickim kształceniu prawników*, w: *Rachunkowość. Dydaktyka i certyfikacja zawodu księgowego*, red. D. Dziawgo, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
8. Ciapała J. [2008], *Świadczenie pomocy prawnej przez poradnię*, w: *Studencka Poradnia Prawna: zbiór kasusów*, red. M. Chmielewska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
9. Czernicki F. [2005], *Fundacja Uniwersyteckich Poradni Prawnych – droga do powołania, cel oraz opis działań*, w: *Studencka poradnia prawna. Idea, organizacja, metodologia*, red. D. Łomowski Fundacja Uniwersyteckich Poradni Prawnych, Warszawa.
10. Dziedziak W., Mikociak T. [2012], *Symulacja rozprawy sądowej jako nowoczesna metoda edukacyjna na studiach prawniczych i jej przydatność dla nauczania klinicznego*, *Klinika* Nr 12–2012.
11. Dziurnikowska-Stefańska M., Winczorek J. [2002], *Miejsce nauk prawnohumanistycznych w kształceniu prawników w opinii środowiska*, w: *Humanizacja zawodów prawniczych a nauczanie akademickie*, red. A. Turska, LIBER, Warszawa.
12. Furman-Łajszczak K. [2012], *Ograniczenia pomocy świadczonej przez uniwersyteckie poradnie prawne*, *Klinika. Czasopismo Fundacji Uniwersyteckich Poradni Prawnych* Nr 13–2012.
13. Jabłońska-Bonca J. [2008], *Wprowadzenie do prawa*, LexisNexis, Warszawa.
14. Jarugowa A. [2002], *Istota zmian w ustawie o rachunkowości i ich skutki ekonomiczne*, w: *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, red. A. Jarugowa, T. Martyniuk, ODDK, Gdańsk.
15. Kabza J., Przywora B. [2010], *Ekonomia dla prawników*, Wolters Kluwer Sp. z o.o., Warszawa.
16. Karmańska A [2009], *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
17. Kmak M., Tokarz B. [2006], *Klinika prawa uchodźczego i migracyjnego – organizacja i zasady funkcjonowania*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Warszawa.

18. Korybski A. [2004], *O standaryzacji nauczania na studiach prawniczych*, „Państwo i Prawo”, Nr 3–2004.
19. Korybski A. [2012], *Kształcenie kliniczne na studiach prawniczych w perspektywie reform szkolnictwa wyższego w Polsce*, *Klinika* Nr 12–2012.
20. Kraśnicka I., Namysłowska-Gabrysiak B. [2009], *Organizacja studenckiej poradni prawnej oraz formy kształcenia klinicznego*, w: *Studencka poradnia prawna: podręcznik dla opiekunów*, red. B. Namysłowska-Gabrysiak, C.H. Beck, Warszawa.
21. Nowak C. [2010], *Nauczanie kliniczne prawa jako nowa metoda nauczania prawa*, w: *Wybrane problemy nauki i nauczania prawa*, red. E. Kozerska, P. Sadowski, A. Szymański, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole.
22. Lowenstein A., Sowell, R. [1992] *Clinical case studies: A strategy for teaching leadership and management*, *Nurse Educator* 17.
23. Łojko E. [1999], *Zawody prawnicze w demokratycznym państwie*, w: *Studenci prawa o swojej przyszłości zawodowej*, red. E. Łojko, Wydawnictwo Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
24. Łojko E. [2005], *Role i zadania prawników w zmieniającym się społeczeństwie*, Wydawnictwo Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
25. Namysłowska-Gabrysiak B. [2008], *Studencka poradnia prawna: kompendium dla studentów*, C.H. Beck, Warszawa.
26. Płatek M. [2008], *Fajna sprawa, uczyć prawa: „Prawo na co dzień” zajęcia kliniczne typu Street Law: nowe tendencje w metodologii nauczania prawa – idea, organizacja, doświadczenia*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
27. Podkowiak J. [2010], *O potrzebie zmiany modelu kształcenia prawników w Polsce*, „Edukacja Prawnicza”, nr 4 (115) 04–2010.
28. Rekosh E. [2005], *Rozwój prawniczej edukacji klinicznej: perspektywa globalna – doświadczenia zagraniczne, historia uniwersyteckich poradni prawnych*, w: *Studencka poradnia prawna. Idea, organizacja, metodologia*, red. D. Łomowski, Fundacja Uniwersyteckich Poradni Prawnych, Warszawa.
29. Runyan W.M. [1982], *In defense of the case study metod*, *American Journal of Orthopsychiatry* 52 (3).
30. Safjan M. [2004], *Rola prawnika we współczesnym świecie*, Towarzystwo Naukowe Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin.
31. Szewczyk M. [1999], *Idea uniwersyteckich poradni prawnych*, *Klinika* Nr 1–1999.
32. Szwarc A.J. [2010], *Problemy kształcenia prawniczego*, *Państwo i Prawo* Nr 1–2010.

33. Turska A. [2002], *Humanizacja zawodów prawniczych a nauczanie akademickie*, LIBER, Warszawa.
34. Warylewski J. [2006], *Problemy modelu edukacji prawniczej w Polsce*, „Edukacja Prawnicza”, nr 6 (81) 06/09–2006.
35. Wyroczyńska M. [2012], *Od studenta po adwokata, radcę, rejenta. Model kształcenia prawników na różnych poziomach edukacji w doświadczeniach nauczyciela akademickiego UŁ – radcy prawnego OIRP w Łodzi*, Edukacja Prawnicza nr 6–9–2012.
36. Zoll F., Namysłowska-Gabrysiak B. [2005], *Metodologia klinicznego nauczania prawa*, w: *Studencka poradnia prawna. Idea, organizacja, metodologia*, red. D. Łomowski, Fundacja Uniwersyteckich Poradni Prawnych, Warszawa.
37. Zoll F. [2007], *Jaka szkoła prawa*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
38. Zoll F. [2010], *Przyszłość kształcenia prawników*, „Państwo i Prawo”, Nr 6–2010.

*Marlena Ciechan-Kujawa*¹

Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Zakres ujawnień kosztów i źródeł finansowania inicjatyw odpowiedzialnych społecznie w świetle raportów CSR

1. Wprowadzenie

Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu ma miejsce od niespełna dwóch dekad. Chociaż nadal nie jest to praktyka powszechna, niezaprzeczalnie z roku na rok obserwowany jest wzrost zarówno świadomości CSR wśród interesariuszy, jak i liczby przedsiębiorstw deklarujących zaangażowanie w tę ideę. Potwierdzeniem tego faktu jest nie tylko większa liczba sprawozdań przygotowywanych przez spółki, ale także liczne standardy, wytyczne, dobre praktyki publikowane przez rządy, jednostki nadzoru, organizacje pozarządowe. Uwagę zwracają również specjalne programy finansowania działań związanych z odpowiedzialnością społeczną, w tym dotacje, kredyty.

Czy jednak wzrost ilościowy sporządzanych raportów i komunikowanych przez firmy działań na płaszczyźnie społecznej, środowiskowej i ekonomicznej idzie w parze z jakością dostarczanych za ich pośrednictwem informacji? Czy zakres, skala i efektywność podejmowanych działań w poszczególnych obszarach CSR oraz sposób ich finansowania są komunikowane interesariuszom? Odpowiedź na te pytania stanowiła cel badań przeprowadzonych na podstawie źródeł wtórnych – raportów CSR spółek giełdowych za 2011 r. Analizie poddano dane publikowane przez 60 organizacji o znanej marce i ugruntowanej pozycji rynkowej, w tym 30 polskich i 30 zagranicznych. Dobór próby był kwotowy, aby reprezentowały one różne branże, w tym: budownictwo, finanse, przemysł, energetykę, hotelarstwo, media, transport i komunikację.

¹ Dr Marlena Ciechan-Kujawa, adiunkt, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, marlenac@econ.umk.pl.

Badania koncentrowały się na analizie prezentowanych w raportach CSR informacji pod kątem ich użyteczności i wiarygodności dla kompleksowej oceny odpowiedzialności społecznej organizacji. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wniosków dotyczących:

- czynników determinujących skalę, kierunki, formę i charakter działań w obszarze społecznym, środowiskowym i ekonomicznym,
- zakresu ujawnień informacji na temat kosztów działań CSR,
- rodzaju wykorzystywanych źródeł finansowania działań CSR.

2. Cele i standardy raportowania CSR

Podstawową funkcją, jaką pełni raportowanie CSR, jest prezentacja osiągnięć i planów przedsiębiorstwa na płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Jego istotą jest pokazanie, jak wiele poszczególni interesariusze, społeczeństwo i środowisko naturalne zyskują dzięki działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo. Można więc stwierdzić, że raporty CSR służą przede wszystkim komunikowaniu się firmy z jej otoczeniem. Często stawiane jest jednak pytanie, czy komunikacja dokonań to jedyny, a nawet główny, cel. Czy raporty nie stały się częścią prowadzonej gry rynkowej pomiędzy konkurentami? Jak wykazują badania, informacje zawarte w sprawozdaniach CSR są dla interesariuszy impulsem do podejmowania określonych decyzji i działań takich, jak: zakup czy rezygnacja z zakupu produktu, zmiana miejsca pracy, zakup, zatrzymanie lub sprzedaż akcji, rozpoczęcie bądź zakończenie współpracy². Przeglądając publikowane przez firmy informacje trudno nie odnieść wrażenia, że w praktyce raczej zwraca się bardziej uwagę na sam fakt publikacji danych, a mniej na ich jakość rozumianą w kategoriach kompleksowości, wiarygodności, użyteczności, porównywalności, aktualności i zrozumiałości.

Potrzeby informacyjne odbiorców raportów CSR są bardzo różnorodne, zarówno co do szczegółowości, jak i zakresu ujawnień. Wynika to przede wszystkim z roli poszczególnych interesariuszy i stopnia ich powiązań z przedsiębiorstwem. Jednych

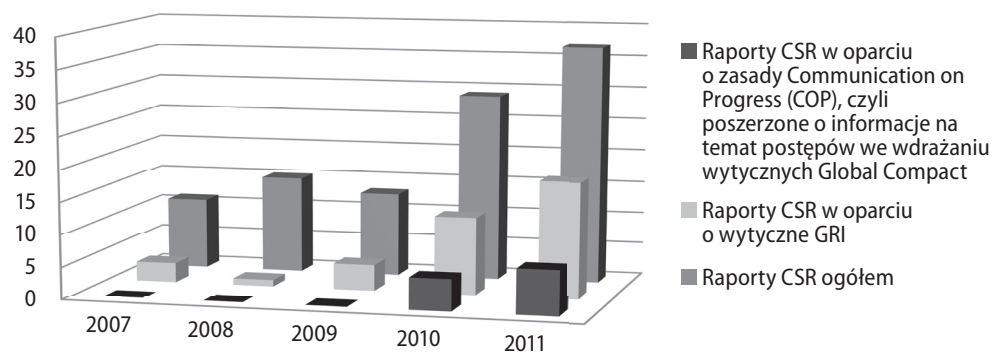
² Wśród konsumentów aż 61% deklaruje, że informacja o działalności społecznie odpowiedzialnej ma wpływ na ich decyzje [Komunikacja działań CSR... 2012, s. 22]. Inne źródła wskazują, że w poszczególnych branżach zainteresowanie inwestorów działaniami CSR firmy jest istotne. Np. w sektorze budowlanym inwestorów interesuje kondycja finansowa podwykonawców, ale również doświadczenie, park maszynowy, ludzie, bezpieczeństwo itp. W branży odzieżowej czy obuwniczej najczęściej zadawane są pytania o zarządzanie ryzykiem, głównie reputacyjnym, w kontekście dostawców azjatyckich. Natomiast inwestorzy chcący zainwestować w sektor chemiczny zbierają informacje na temat dostawców z Afryki [Analiza ESG Spółek w Polsce... 2012, s. 23].

interesuje wpływ działalności firmy na środowisko, dla innych ważniejsze jest oddziaływanie na rynek pracy, jakość wyrobów, dobór technologii i surowców, warunki pracy, czy efektywność zarządzania. W konsekwencji, stopień udostępniania danych uważany przez strony zainteresowane za słuszny i niezbędny nie jest jednolity.

Podstawą raportowania społecznej odpowiedzialności jest dobrowolność. Z jednej strony, rodzi ona możliwości prezentowania informacji, które firma uważa za najbardziej wartościowe i interesujące dla odbiorców. Z drugiej, pojawia się pokusa manipulowania danymi. Wybór ujawnianych informacji leży bowiem wyłącznie w gestii przedsiębiorstwa. Nie chcąc zaszkodzić swojemu wizerunkowi wśród inwestorów, klientów, pracowników czy innych interesariuszy, organizacja może próbować zataić pewne informacje, dotyczące np. negatywnych skutków działalności dla środowiska lub społeczeństwa, albo działań społecznie odpowiedzialnych, które spółka mogła podjąć, ale tego nie zrobiła [Lewicka-Strzałecka 2006, s. 45]. Zawartość i użyteczność raportu zależy więc od przedsiębiorstwa, które ma do dyspozycji albo własne rozwiązania, albo też jedne z ogólnie przyjętych standardów raportowania, z których najpopularniejsze to wytyczne Global Reporting Initiative [Statystyki CorporateRegister.com].

Śledząc tendencje w zakresie raportowania CSR należy stwierdzić, iż wyniki krajowych przedsiębiorstw na tle spółek państw zachodnich nie są zadowalające. Biorąc pod uwagę, że spośród największych firm notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Londynie, wchodzących w skład indeksu FTSE 100, raporty CSR tworzy 75%, zaprezentowane na rysunku 1 dane na temat polskich spółek wskazują na małą ich aktywność w tym zakresie.

Rysunek 1. Raportowanie CSR polskich firm w latach 2007–2011



Źródło: [Raportowanie CSR w Polsce 2011].

Tymczasem współczesna gospodarka to gospodarka oparta na informacji i wiedzy. Poszczególne kraje, regiony i przedsiębiorstwa konkurują często na płaszczyźnie niematerialnej. Wzrost zaufania, wsparcia i lojalności ze strony pracowników, klientów, dostawców, inwestorów i społeczności lokalnych to czynniki, które dają firmom możliwości odnoszenia sukcesów i dobrych wyników przez wiele lat. Aby to osiągnąć, przedsiębiorstwa muszą działać w sposób przejrzysty i otwarty.

3. Determinanty kierunków, formy i charakteru działań podejmowanych w obszarze społecznym, środowiskowym i ekonomicznym

Podstawą budowy skutecznego systemu raportowania CSR jest identyfikacja kluczowych interesariuszy i ich oczekiwań, zarówno co do kierunków podejmowanych przez firmę działań, jak i formy oraz zakresu ich komunikowania. Działania podejmowane w kierunku społecznej odpowiedzialności biznesu we wszystkich analizowanych przedsiębiorstwach mają charakter i globalny, i lokalny. Inicjatywy proekologiczne mają częściej wymiar ogólnopolski lub międzynarodowy, charytatywne podejmowane są zazwyczaj lokalnie. Ich specyfika i skala zależą jednak od wielkości firmy, zasięgu działania, branży, oczekiwań interesariuszy i innych czynników.

Firmy podejmują głównie akcje CSR na rynku, na którym prowadzą działalność operacyjną. Są to działania polegające na sponsoringu wydarzeń artystycznych, kulturalnych i sportowych o zasięgu lokalnym. Inwestowanie środków pieniężnych w akcje międzynarodowe ma miejsce jedynie wśród ogólnoswiatowych koncernów. Na przykład w przypadku Anheuser-Busch InBev, prowadzącej działalność produkcyjną w 21 krajach i sprzedającej swoje produkty na całym świecie, działania na rzecz CSR obejmują nie tylko lokalne i krajowe społeczności, ale również cały świat. Przykładem ogólnoswiatowej akcji jest Global Be (er) Responsible Day.

Istotnym czynnikiem wpływającym na rodzaj podejmowanych inicjatyw jest branża i towarzyszące jej uwarunkowania prawne czy konkurencyjne. Na przykład w branży piwowarskiej wszystkie analizowane firmy wykazują dużą aktywność w działaniach promocji zdrowego trybu życia. Każda z nich posiada zbliżony asortyment produktów, w różnych przedziałach cenowych, toteż konkurencja sprowadza się do działań *stricte* marketingowych. Jako że możliwości reklamowania produktów alkoholowych są ograniczone przepisami prawa, prowadzenie akcji społecznych przeciwko picciu alkoholu staje się sposobem umieszczenia logo firmy w mediach. W branży elektronicznej z kolei, głównym czynnikiem kształtującym działania firm

jest postęp techniczny. Modeluje on zarówno cykl życia produktów, jak i stosowanej technologii.

Wydawać by się mogło, że nie bez znaczenia dla rodzaju, a przede wszystkim skali podejmowanych działań, jest sytuacja finansowa firmy. Większość z analizowanych przedsiębiorstw odnotowuje wysokie zyski, które umożliwiają dużą swobodę w zakresie działalności CSR. Są jednak wyjątki od tej reguły, np. Panasonic, pomimo pogarszającej się sytuacji finansowej firmy, nadal przeznaczają środki finansowe na działalność w zakresie CSR. Należy pamiętać, że w większości spółki, angażując się w działania odpowiedzialnie społecznie, prognozują zwrot zainwestowanych środków dopiero w przyszłych okresach. Uwzględniają przy tym również wartość dodaną, wynikającą na przykład ze zmniejszenia negatywnego oddziaływania danego obszaru na inne obszary działalności.

Spółki nie mogą jednak swobodnie dysponować wypracowanymi zyskami. Muszą brać pod uwagę oczekiwania akcjonariuszy co do dywidend. Pojawia się tu kolejny aspekt determinujący rodzaj podejmowanych działań, jakim są wymagania interesariuszy. Wymagania te nie ograniczają się tylko do sygnalizowanych przez akcjonariuszy, ale również dotyczą oczekiwań definiowanych przez pracowników co do wielkości wynagrodzenia, kultury pracy i możliwości rozwoju, a także potrzeb lokalnych społeczności co do zaangażowania w różnego typu inicjatywy.

Kolejnym ważnym czynnikiem są regulacje prawne, takie jak np.:

- limity emisji CO₂, które wymuszają jej redukcję.
- ograniczone możliwości reklamy zmuszające do poszukiwania nowych form rozgłosu,
- Kodeks pracy, Kodeks praw człowieka i inne, które sprzyjają inicjatywom dotyczącym zakazu pracy dzieci czy dyskryminacji z powodu odmiennych poglądów czy płci.

Analizując dojrzałość firm pod kątem wdrożonych standardów zarządzania CSR, należy stwierdzić, iż cykl życia organizacji nie ma wyraźnego wpływu na rodzaj podejmowanych działań. Firmy, na każdym etapie rozwoju, podkreślają istotę poszanowania praw człowieka i konieczność angażowania się w życie społeczne, a także stwarzania możliwości rozwoju pracownikom. Również wszystkie firmy proklamują zmniejszanie zużycia wody, energii, zmniejszanie emisji CO₂, odpadów i ścieków. Można jednak zauważyć, iż priorytety działań są nieznacznie różne, a metody firm na wyższym poziomie dojrzałości bardziej wysublimowane. Organizacje te wychodzą poza typowy obszar działań na rzecz pracowników, środowiska i społeczeństwa, ukierunkowując swoją aktywność na działania antykorupcyjne czy współpracę naukowo-badawczą.

Badania wykazały, że nie występuje również związek pomiędzy działalnością CSR a koniunkturą, chociaż, w kontekście wniosków zawartych w rozdziale dotyczącym ujawniania kosztów, można dyskutować, czy pomimo komunikowania przez firmy w raportach kontynuacji różnych działań na przestrzeni lat ich skala nie zmieniała się. Z drugiej jednak strony, tworzenie pozytywnego wizerunku jest obecnie jednym z ważniejszych czynników konkurencji. Nawet w przypadku spadku koniunktury zmniejszenie nakładów na działalność CSR byłoby zaproszeniem dla konkurencji do poprawy swojego wizerunku i zwiększenia udziału w rynku.

4. Zakres ujawnień informacji na temat kosztów działań CSR

Przeprowadzone badania wykazały, że interesariusze, bazując na raportach CSR, mają bardzo ograniczony dostęp do informacji na temat aspektów finansowych związanych z prowadzoną przez firmy aktywnością na płaszczyźnie społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Zakres przedmiotowych ujawnień przedstawiony został na rysunku 2.

Rysunek 2. Zakres ujawnień danych finansowych dotyczących działalności CSR w raportach spółek



Źródło: opracowanie własne.

Żadna ze spółek nie podaje dokładnych danych dotyczących wszystkich kosztów ponoszonych w związku z działalnością CSR. Istnieje kilka możliwych przyczyn takich praktyk.

1. Spółki nie chcą ujawniać skali zaangażowania w realizację działań CSR na rzecz poszczególnych grup interesariuszy i relacji pomiędzy poziomem osiąganego zysku a wysokością środków przeznaczanych na działania w przedmiotowym obszarze.
2. Spółki nie potrafią oszacować poziomu kosztów ponoszonych na działalność CSR, co może wynikać z:
 - ograniczeń technicznych, w szczególności zaawansowania wykorzystywanych systemów informacyjnych,
 - czynników organizacyjnych – komunikacji, procedur, zasad ujawniania danych,
 - kompetencji osób odpowiedzialnych za pomiar i raportowanie dokonań w poszczególnych obszarach,
 - charakteru podejmowanych działań.

Analizując raporty można stwierdzić, iż nie wszystkie kategorie podejmowanych działań są w ten sam sposób traktowane w zakresie ujawniania informacji finansowych. Do najczęściej opisywanych przez firmy kategorii należą:

- koszty działań na rzecz ochrony środowiska, w tym zmniejszenia zużycia wody, energii, emisji CO₂ i odpadów,
- nakłady poniesione na konkretne inwestycje,
- koszty akcji reklamowych,
- koszty szkoleń pracowników,
- koszty działalności charytatywnej i społecznej.

Wybrane przykłady ujawnień zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Wybrane praktyki w zakresie ujawnień kosztów działań CSR

Nazwa firmy	Wybrane dane w raporcie
FORTUM	<p>Inwestycje, z wyłączeniem przejęć, wyniosły 1408 mln EUR (1222 mln EUR w 2010 r.), z czego 262 mln (214 mln w 2010 r.) dotyczyło bezemisyjnej produkcji energii</p> <p>Inwestycje w energię odnawialną wyniosły 247 mln EUR (182 mln w 2010 r.)</p> <p>FORTUM zainwestowało łącznie 82 mln EUR (91 mln w 2010 r.) w środowisko i bezpieczeństwo w 2011 r.</p> <p>Firma wygenerowała 7192 mln EUR dochodu od klientów, który został podzielony następująco: 1431 mln EUR dla inwestorów i udziałowców, 1347 mln EUR na inwestycje: utrzymanie, produktywność i inwestycje na podstawie przepisów prawa 635 mln EUR, inwestycje w rozwoju 712 mln EUR, wydatki na badania i rozwój 38 mln EUR, 529 mln EUR dla pracowników, 728 mln EUR na sektor publiczny: podatki FORTUM z tytułu przychodów, aktywów i produkcji 721 mln EUR, wsparcie celów społecznych ok. 4,6 mln EUR, darowizny dla uniwersytetów ok. 2,8 mln EUR</p>
Societe Generale	<p>Blisko 10000 nieoprocentowanych pożyczek udzielonych w 2011 r. na kwotę 171 mln EUR przeznaczonych na cele ekologiczne oraz 2,17 mld EUR nowych „zielonych kredytów” w 2011 r.</p> <p>Fundusze CSR: 41 mln EUR – pochodzące z emisji akcji, 4 mln EUR – pochodzące z emisji obligacji, 345 mln EUR – z funduszy Societe Generale, 55 mld EUR – w połączeniu z Amundi</p>

Merck & Co Inc	We wrześniu 2011 r. uruchomiono program „Merck for Mothers”, mający na celu zapobieganie umieraniu matek tuż po porodzie z powodu komplikacji z nim związanych. Program ma umożliwić i przyspieszyć rozwój nowych technologii ratujących życie kobiet na całym świecie. Na program przeznaczono 500 mln USD w ciągu najbliższych 10 lat. Inną ważną inicjatywą jest program ochrony osób chorych na HIV w Stanach Zjednoczonych. Ma na celu zwrócenie uwagi społeczeństwa na problem osób chorych, edukację w celu zapobiegania zachorowaniom oraz stworzenie warunków opieki na osobami zarażonymi. Przeznaczono na ten cel ponad 3 mln USD
Bank Gospodarstwa Krajowego	Rozwój biznesu i przedsiębiorczości: Pierwszy biznes – udzielone pożyczki w 2009 r. – 2 mln PLN; Kredyt Technologiczny – wielkość dofinansowania na podstawie umów zawartych w okresie lipiec–grudzień 2009 r. – 7 mln PLN; Program DOKE – wartość kontraktów w 2009 r. – 796 mln USD i 123 mln EUR Ochrona środowiska: kwota wydatków w ramach Programu Efektywności Energetycznej GEF w 2009 r. – 0,2 mln USD; kwota dofinansowania na projekty związane z ochroną środowiska na poziomie regionalnym ze środków EBI – 27 mln PLN Zaangażowanie społeczne: kwota grantów przyznana w ramach funduszu grantowego – Na Dobry Początek! – w edycjach 2008/2009 i 2009/2010 – 0,3 mln PLN; kwota przeznaczona na stypendia w Programie Stypendiów – 662,9 mln PLN

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów firm.

Wiele z publikowanych w raportach kwot odnosi się jednak do działań, które prowadzone są w ramach standardowej aktywności operacyjnej w każdej firmie, np.: szkolenia pracowników, zakupu maszyn i urządzeń, oceny satysfakcji klientów. Aby wskazać skalę zaangażowania w działalność CSR, należałoby stosować raczej mierniki o charakterze względnym, np. udział szkoleń CSR w szkoleniach ogółem; wartość zakupionych surowców i materiałów u dostawców stosujących zasady CSR do ogólnej kwoty zakupów; koszty zapewnienia i niedotrzymania jakości do kosztów ogółem. W raportach badanych organizacji publikowane są co prawda pewne wskaźniki, ale mają one jednak bardzo ogólną wartość informacyjną. Wśród nich można wymienić np.:

- wskaźniki zadowolenia pracowników, wskaźniki oddziaływania na środowisko (zużycie wody, zużycie energii, emisja CO₂, ilość produkowanych odpadów i ścieków), wskaźniki wielkości i struktury zatrudnienia, wskaźniki wypadkowości (Grupa Żywiec),
- ilość wytwarzanych odpadów, wielkość emisji CO₂ pochodzącą z pojazdów, racjonalność wykorzystania energii elektrycznej, wypadki przy pracy, zatrudnienie i wynagrodzenie kobiet (Budimex),
- Eco – Index do pomiaru ekologiczności produktów, CSI Index do pomiaru satysfakcji klientów (LG).

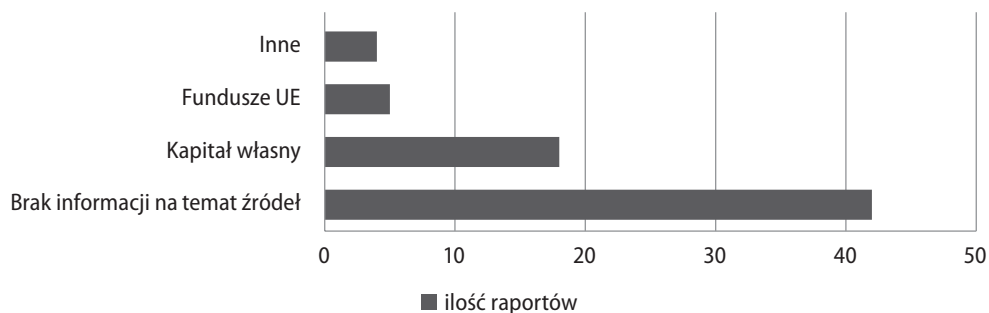
5. Źródła finansowania działalności CSR

Wokół zagadnień finansowania działań w zakresie odpowiedzialności społecznej biznesu nie ma jednomyślności. „Harvard Business Review” opublikował w 2011 r. opinię Vermaelena [2011], który wskazuje, iż istnieje grupa podmiotów stojących na stanowisku, że działania te powinny być finansowane wyłącznie ze środków własnych tych prezesów spółek, którzy chcą wspierać społecznie odpowiedzialne działania. Nie powinno się przerzucać tych nakładów na udziałowców. Jako funkcjonujące już na świecie podaje się rozwiązanie, w którym kapitał przeznaczony na zasilanie tego rodzaju zadań pozyskiwany jest od tych inwestorów, którzy wyrażają chęć udzielenia wsparcia, nie tylko dla wizerunku i korzyści dla spółki, ale także ze względu na wewnętrzne przekonanie i chęć czynienia dobra. Podsumowując: firmy mogą powoływać spółki córki, które zajmowałyby się działaniem społecznie odpowiedzialnym na dużą skalę. Nowi inwestorzy, chcący włączyć się w te działania swoim kapitałem, zasilaliby te właśnie spółki. Gdyby działania CSR odniosły sukces, to wynagrodziłyby spółce matce wykorzystanie jej ugruntowanej marki, niepowodzenie zaś spowodowałoby, że stratę ponieśliby tylko ci inwestorzy, którzy z własnej woli i przekonania zaangażowali środki w wyodrębnioną na potrzeby CSR spółkę. Opinia ta nie jest jednak powszechna.

W Polsce głównym źródłem finansowania działalności CSR nadal pozostają przede wszystkim środki własne przedsiębiorstw. Oprócz finansowania wewnętrznego firmy mogą ubiegać się m.in. o środki pozyskane z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz od organizacji wspierających CSR, np. Ligi Odpowiedzialnego Biznesu, Funduszu Grantowego, PKPP Lewiatan oraz Forum Odpowiedzialnego Biznesu. Ta ostatnia instytucja wspiera finansowo nie tylko przedsiębiorstwa, ale także organizacje studenckie i Koła Naukowe, chcąc w ten sposób popularyzować CSR poprzez finansowanie konferencji, seminariów i projektów w tym zakresie. Analizując raporty firm, tylko w niewielu przypadkach można jednoznacznie stwierdzić, z jakich źródeł korzysta jednostka przy finansowaniu inicjatyw CSR. Wyniki badań w tym zakresie zaprezentowano na rysunku 3.

Wskazując na możliwości pozyskiwania środków zewnętrznych, należy wspomnieć również o Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości, która pełni funkcję Instytucji Realizującej dla Projektu „Zwiększenie konkurencyjności regionów poprzez społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR)” realizowanego w ramach szwajcarsko-polskiego programu współpracy. Corocznie Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości organizuje również konkurs na najlepszą strategię wdrażania zasad CSR w firmach, w którym 100 podmiotów otrzymuje dofinansowanie na kwotę do 100 000 zł.

Rysunek 3. Ujawnione w raportach spółek źródła finansowania działalności CSR



Źródło: opracowanie własne.

W Polsce funkcjonuje system dotacji rządowych dla firm, które chcą być społecznie odpowiedzialne. W 2007 r. powstała Agencja Rozwoju Innowacji, która jako misję działania przyjęła wspieranie rozwoju przedsiębiorczości oraz nowoczesnych metod zarządzania kapitałem ludzkim i intelektualnym w przedsiębiorstwach. Agencja korzysta z kapitałów: bezzwrotnych (np. funduszy unijnych), udziałowych (inwestorów udziałowych, funduszy VC i PE itp.) oraz dłużnych (GPW, Rynek Catalyst). Ponadto dofinansowanie otrzymać można od specjalistycznych jednostek takich, jak Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

Spółki, zarówno w Polsce, jak i na świecie, korzystają również z kapitału pozyskanego na giełdach. Na Warszawskiej GPW funkcjonuje *Index Respect*. Inwestorzy, którzy widzą potrzebę doinwestowania spółek społecznie odpowiedzialnych i w ten sposób wsparcia ich zadań, mogą znaleźć podmiot, ukierunkowany w swoich działaniach na CSR.

Należy również wskazać nieliczne rozwiązania prawne mające charakter zachęty do finansowania pewnych form marketingu społecznego. Szczególnie ma to odzwierciedlenie w przepisach podatkowych. Przedsiębiorcy, przekazując datki na określone cele, mogą te kwoty odliczyć od podatku. Niestety istniejące rozwiązania trudno uznać za wystarczające. Zdecydowanie lepiej proces ten funkcjonuje w krajach zachodnich, gdzie finansowanie wskazanej działalności ma postać fundacji, darowizn testamentowych, funduszy organizacji pozarządowych realizujących określone kampanie przeciw występującym problemom społecznym.

6. Podsumowanie

Rola raportowania dokonań w systemie CSR na przestrzeni lat bardzo się zmieniła. Początkowo sprawozdania społeczne miały za zadanie wykreowanie wizerunku firmy, zbudowanie jej reputacji. Obecnie raporty CSR stały się narzędziem zarządzania ryzykiem związanym głównie z wymaganiami społecznymi i środowiskowymi interesariuszy. Wskazuje się nawet, że rolą komunikowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa jest tworzenie jego wartości.

Poziom ogólności informacji zawartych w wielu raportach i zakres ujawnień nie sprzyja użyteczności i nie zapewnia weryfikowalności prezentowanych przez spółki danych. Przedsiębiorstwa, prześcigając się w kreowaniu pozytywnego wizerunku i wzajemnym naśladowaniu działalności CSR, doprowadziły do sytuacji, gdzie raport jednej firmy jest często kopią raportu innej firmy. Oczywiście na polskim rynku istnieją też przykłady dobrych praktyk, np. raporty Grupy Kapitałowej LOTOS S.A., które wskazują, iż pomimo wielu sukcesów na płaszczyźnie komunikacji pozafinansowej spółka ta ciągle doskonali stosowane metody, opiera się na światowych standardach i obserwuje trendy sprawozdawczości społecznej na rynku międzynarodowym. Przyznaje się też do ewentualnych niedociągnięć, przedstawiając jednocześnie plany związane z poprawą wyników w obszarach, które nie wypadają zbyt korzystnie.

Raporty polskich spółek są zasadniczo bardziej ubogie w informacje na temat poziomu finansowego zaangażowania w działania CSR niż spółek zagranicznych. Trudno więc ocenić rzeczywistą skalę podejmowanych działań. Wiele firm finansuje swoje inicjatywy ze środków własnych. Szereg z podejmowanych aktywności absorbuje jednak niewielkie środki finansowe. Skala prowadzonych działań nie musi więc być uwarunkowana sytuacją finansową firmy. Fakt, iż działania operacyjne prowadzone są z uwzględnieniem filozofii CSR, jest bardzo pozytywny. W wielu spółkach należy jednak raczej mówić nie o strategii CSR, ale uwzględnieniu niektórych jego aspektów w ogólnej strategii firmy. Ta sytuacja wskazuje, iż podstawowy cel działania przedsiębiorstw nie uległ zmianie – jest nim zaspokojenie potrzeb akcjonariuszy poprzez osiągnięcie zysku, a działania CSR są raczej jednym z instrumentów mających go zapewnić. Droga firm do dojrzałości ukierunkowanej na maksymalizację wartości firmy poprzez maksymalizację wartości spisanych i niespisanych umów ze wszystkimi interesariuszami jest wciąż daleka.

Bibliografia

1. *Analiza ESG Spółek w Polsce. Budowanie wartości spółki poprzez raportowanie danych pozafinansowych ESG* [2012], Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, Warszawa.
2. *Komunikacja działań CSR w Polsce* [2012], Effective Public Relations, Warszawa.
3. Lewicka-Strzałecka A. [2006], *Odpowiedzialność moralna w życiu gospodarczym*, Wydawnictwo IFiS PAN, Warszawa.
4. Vermaelen T. [2011], *Innowacyjne podejście do finansowania projektów CSR*, „Harvard Business Review” nr 101/102, lipiec – sierpień 2011.

Źródła internetowe

1. <http://www.csrinfo.org/pl/rejestr-raportow> (dostęp 5–15.01.2013)
2. *Statystyki CorporateRegister.com*, <http://www.corporateregister.com/stats/> (dostęp 09.03.2013).
3. *Raportowanie CSR w Polsce 2011*, <http://www.csrinfo.org/pl/wiedza/publikacje/4255-raportowanie-csr-w-polsce-2011> (dostęp 14.03.2013).

*Małgorzata Cygańska*¹
Wydział Nauk Ekonomicznych
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników w podmiotach leczniczych – studium przypadków

1. Wprowadzenie

Stopniowe usamodzielnianie się zakładów opieki zdrowotnej, które rozpoczęło się w roku 1998, spowodowało, iż stały się one podmiotami prawa mogącymi samodzielnie decydować w sprawach organizacyjnych i finansowych. Ponadto kontraktowanie świadczeń zdrowotnych oraz pojawiająca się konkurencja między jednostkami wprowadziły konieczność ciągłego usprawniania procesów zarządczych w zakresie planowania, kontroli i motywowania, a także metod i technik stymulujących wzrost efektywności funkcjonowania szpitali. Skuteczne funkcjonowanie podmiotu leczniczego w gospodarce rynkowej wymaga formułowania celów oraz sposobów ich osiągnięcia, a ponadto określania szans i zagrożeń związanych z realizacją postawionych celów. Obok bieżącej działalności i realizacji celów krótkookresowych coraz większe znaczenie w kierowaniu jednostką ma perspektywa długookresowa. W nowoczesnym zarządzaniu mówi się o szczególnej roli strategii podmiotu, która definiowana jest jako zestaw konkretnych decyzji oraz jako koncepcja rozwiązywania konkretnych problemów i wyboru działań mających zapewnić osiągnięcie zamierzonych celów [Stępniewski (red.) 2008; Drążek, Niemczynowicz 2003]. Można też powiedzieć, że strategia to sposób, w jaki jednostka zamierza realizować swoją misję. Zarządzanie podmiotem, polegające na dostosowywaniu jego działań do przyszłych zmian otoczenia i podejmowaniu decyzji dotyczących długiego horyzontu czasowego, określane jest zarządzaniem strategicznym. Proces zarządzania strategicznego

¹ Dr Małgorzata Cygańska, adiunkt, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów i Bankowości, m.cyganska@uwm.edu.pl.

składa się z analizy strategicznej, planowania strategicznego oraz realizacji strategii [Głowacka i in. 2009]. Planowanie strategiczne jest zatem jednym z etapów procesu zarządzania strategicznego, a jego wymiernym efektem są opracowane plany strategiczne, obejmujące wizję, misję oraz cele strategiczne, długo- i krótkookresowe. Wizja szpitala powinna określać ogólne kierunki rozwoju podmiotu leczniczego oraz wskazywać, jakie jest wyobrażenie o jego działalności w perspektywie kilkunastu lat. Misja jednostki powinna natomiast definiować sens istnienia jednostki leczniczej. Na przykład sensem funkcjonowania szpitala onkologicznego jest leczenie chorych na nowotwory. Jednak po głębszej analizie należy dodać, że szpital taki, poprzez swoje działania, powinien oferować nie tylko opiekę medyczną hospitalizowanym, ale także wsparcie psychiczne. Ponadto należy uwzględnić, że szpital taki zwykle prowadzi działalność edukacyjną dla bliskich i rodziny w zakresie postępowania z chorymi na nowotwory. Szpital taki może również prowadzić działalność badawczą dotyczącą wdrażania nowych metod leczenia. Sformułowanie misji i wizji jednostki powinno zatem uwzględniać wszystkie istotne obszary działalności podmiotów leczniczych.

Aby misja i wizja spełniały swoje zadania, niezbędna jest ich właściwa realizacja. Stwierdzenia ujęte w misji i wizji powinny być przekładane na konkretne działania. Misja powinna łączyć terażniejszość podmiotu z jej przeszłością. Z jednej strony, misja dotyczy bardziej bieżącej sytuacji, ale z drugiej strony pokazuje aspiracje i wyzwania stojące przed organizacją, przez co ukazuje również jej przyszłość [Dobska, Rogoziński (red.) 2008]. Należy podkreślić, iż organizacje sektora publicznego, aby spełniać swoją misję, muszą tworzyć wartość przy minimalnych kosztach oraz zapewnić sobie trwałe wsparcie władz i instytucji przekazujących fundusze. W realizacji misji, wizji oraz celów strategicznych szpitala przydatna może być zatem Strategiczna Karta Wyników, czyli metoda *Balanced Scorecard*². Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie sposobu budowania Strategicznej Karty Wyników w podmiotach leczniczych na przykładzie trzech celowo wybranych szpitali. Dokonano analizy porównawczej sposobu realizacji celów strategicznych szpitali za pomocą Zrównoważonej Karty Dokonań (ZKD) w czterech wyodrębnionych perspektywach działalności badanych jednostek.

2. Rola Zrównoważonej Karty Wyników w zarządzaniu podmiotem leczniczym

Zrównoważona Karta Wyników definiowana jest jako metoda pomiaru efektywności organizacji w wielu perspektywach, pozwalająca przetłumaczyć wizję i strategię

² W Polsce stosowane są określenia: Zrównoważona Karta Wyników, Zrównoważona Karta Osiągnięć, Zrównoważona Karta Dokonań.

jednostki na mierzalne cele. Dzięki metodzie tej możliwe jest powiązanie codziennych zadań i czynności operacyjnych wszystkich komórek organizacji i wszystkich pracowników ze strategicznymi celami podmiotu. Zrównoważona Karta Wyników koncentruje się na ocenie działalności podmiotu w czterech perspektywach: finansowej, klientów, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się [Kaplan, Norton 2006]. Ocena ta dokonywana jest zarówno za pomocą miar finansowych, jak i niefinansowych. Celem wdrożenia Zrównoważonej Karty Wyników w szpitalu może być:

- uporządkowanie, komunikacja i weryfikacja strategii,
- usprawnienie przepływu informacji i współpracy między jednostkami organizacyjnymi,
- zaplanowanie konkretnych działań i niezbędnych zasobów do ich realizacji,
- komunikowanie i wyjaśnianie celów szpitala ordynatorom, kierownikom poszczególnych komórek organizacyjnych, pracownikom i pacjentom,
- doprowadzenie do zbieżności celów wyznaczanych w poszczególnych komórkach organizacyjnych z celami szpitala,
- koncentrowanie uwagi na najistotniejszych procesach i zasobach o podstawowym znaczeniu dla szpitala,
- dostarczanie informacji o stopniu osiągnięcia wyznaczonych celów,
- przypisanie odpowiedzialności za osiągnięcie wyznaczonych celów, tworzenie podstawy systemu motywacyjnego,
- usprawnienie systemu zarządzania szpitalem [Świdarska (red.) 2003].

Wdrożenie Zrównoważonej Karty Dokonań wymaga odpowiedniego przygotowania szpitala pod względem merytorycznym, informatycznym oraz finansowym [Rabbani i in. 2011; Chen H. i in. 2012; Chen X. i in. 2006]. W szpitalu, który decyduje się na wdrożenie takiego rozwiązania, może okazać się konieczne:

- zmodyfikowanie struktury organizacyjnej szpitala, w tym między innymi wyodrębnienie procesów i działań podlegających pomiarowi (przejście od zarządzania funkcjonalnego do zarządzania procesowego),
- wdrożenie komputerowego przetwarzania danych,
- standaryzacja procesu świadczenia usług medycznych,
- opracowanie metodyki systemu pomiaru [Hass-Symotiuł (red.) 2011].

3. Metodyka badań

Obecnie brak jest w literaturze przedmiotu wielu badań dotyczących stopnia wdrożenia Zrównoważonej Karty Dokonań w polskich szpitalach. W celu dokonania analizy porównawczej sposobu budowania i wykorzystania Zrównoważonej

Karty Dokonań w podmiotach leczniczych pod uwagę wzięto trzy celowo wybrane szpitale, które wyraziły zgodę na udział w badaniu. Analizie poddano trzy szpitale, które w dalszej części artykułu oznaczono jako A, B, i C. Podjęto próbę dokonania oceny prawidłowości powiązania Zrównoważonej Karty Wyników ze strategią podmiotów, biorąc pod uwagę zakres przestrzegania trzech podstawowych zasad opisanych przez Kaplana i Nortona [2006]:

- 1) zachowania zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami strategicznymi a miernikami,
- 2) uwzględnienia czynników przyszłego sukcesu,
- 3) podkreślenia związku celów strategicznych z wynikami finansowymi.

Analizę porównawczą Zrównoważonych Kart Dokonań przeprowadzono pod względem oceny zgodności celów strategicznych tych szpitali z misją, wizją i strategią szpitala. Ponadto porównano sformułowane cele strategiczne w badanych szpitalach w czterech perspektywach: interesariuszy, procesów wewnętrznych, rozwoju i finansów. W analizie uwzględniono również mierniki, które zostały wybrane przez szpitale do oceny stopnia realizacji poszczególnych celów.

4. Powiązanie strategii podmiotu leczniczego ze Zrównoważoną Kartą Wyników – analiza przypadków

Szpital A jest wiodącą placówką na Pomorzu. Powstał na podstawie Uchwały Sejmiku Województwa w 2004 r. Wcześniej jednostka ta działała od przeszło 40 lat jako Zakład Opieki Zdrowotnej. Obecnie funkcjonuje jako spółka z o.o. Celem nadrzędnym działalności jednostki jest zabezpieczenie społeczności regionu przed rozprzestrzenianiem się chorób zakaźnych zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, z potrzebami wynikającymi z aktualnej sytuacji epidemiologicznej, aktualnym stanem wiedzy i dającymi się przewidzieć w przyszłości zagrożeniami. W strukturach szpitala wyodrębniono 7 oddziałów oraz 8 poradni specjalistycznych. Strategię szpitala sformułowano następująco: „Utrzymanie dominującej roli w kompleksowym rozwiązywaniu problemów chorób zakaźnych na terenie województwa przez budowę szpitala 21 wieku, z prawidłowymi procesami wewnętrznymi (medycznymi, opieki, jakości, komunikacji, finansów), z prawidłową bazą i kompetencjami”. W realizacji strategii Szpitala A pomagać ma Zrównoważona Karta Wyników. Proces jej opracowania w Szpitalu A polegał na przełożeniu strategii na cele i mierniki w czterech perspektywach: finansowej, klientów, procesów wewnętrznych oraz wiedzy i rozwoju. Rozpatrując perspektywę finansową, szczególny nacisk położono na przekonanie organu założycielskiego, że w bliższym i dalszym okresie Szpital będzie w stanie

samodzielnie regulować swoje zobowiązania, a rola organu założycielskiego ograniczy się do zakupów inwestycyjnych. W perspektywie klientów położono nacisk na zdobycie, utrzymanie i satysfakcję klientów. Perspektywa procesów rozpatrywana jest w kontekście procesów innowacyjnych, operacyjnych oraz obsługi posprzedażowej. W perspektywie wiedzy i rozwoju główny nacisk położono na potencjał kadrowy i jego rozwój. Projektując Zrównoważoną Kartę Wyników, wyodrębniono cele strategiczne dla każdej z czterech wspomnianych wcześniej perspektyw. W następnej kolejności wybrano mierniki umożliwiające kontrolę ich realizacji, opisujące pożądane efekty realizacji poszczególnych elementów strategii. W ostatniej kolejności w Szpitalu opracowano zestaw wskaźników przeszłości, będących czynnikami przyszłego sukcesu. Zrównoważoną Kartę Wyników Szpitala A przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Zrównoważona Karta Wyników Szpitala A

Cele strategiczne	Mierniki strategiczne	
	Efekty realizacji celów	Czynniki przyszłego sukcesu
Perspektywa finansowa		
F1. Spełnić oczekiwania Organu Założycielskiego F2. Uporządkować finanse i utrzymać je w stanie uporządkowanym	Cach Flow z działalności operacyjnej na poziomie kwartalnym równy przynajmniej zero Udział zobowiązań przeterminowanych w całości – 2% Wskaźnik płynności szybkiej – na poziomie 1,5	CF miesięczne dodatnie Współczynnik D/E na poziomie 1
Perspektywa klienta		
K1. Uczynić szpital miejscem, gdzie pacjenci wracają bez niechęci	Poprawa poziomu zadowolenia pacjentów	Wskaźnik zadowolenia klienta – min. 80%
Perspektywa procesów wewnętrznych		
W1. Usługi dodane do procesu leczenia jako istotny składnik działalności	Poprawa poziomu zadowolenia pacjentów	Wskaźnik liczby pacjentów korzystających z usług dodanych na poziomie min. 70%
W2. Nadać profilaktyce należną rangę	Wyższy poziom świadomości zdrowotnej Większa liczba wykrytych wcześniej chorób	Dynamika wskaźnika liczby osób objętych działaniami w stosunku do populacji województwa na poziomie min. 3% rocznie

Cele strategiczne	Mierniki strategiczne	
	Efekty realizacji celów	Czynniki przyszłego sukcesu
W3. Przebudować organizacyjnie Szpital	Szybszy dostęp do pełnej informacji Zoptymalizowanie wykorzystania bazy Dostosowanie bazy do potrzeb lecznictwa województwa	Skrócenie czasu dostępu do kompleksowych informacji o szpitalu o 5 dni Bieżący (<i>on-line</i>) dostęp do informacji podstawowych Wskaźnik wykorzystania łóżka wynosić będzie min. 80%, oprócz OIOM (min. 30%) Powołanie: rehabilitacji, geriatry, żywienia, wprowadzenie dializ, podologii, ew. kosmetologii
W4. Rozwijać wiedzę i umiejętności podstawowego personelu	Wysoki poziom wiedzy fachowej lekarzy i pielęgniarek	Maksymalny czas specjalizacji – 8 lat dla lekarzy Wszyscy lekarze i wszystkie pielęgniarki są przeszkolone z podstawowej wiedzy psychologicznej, ankietyzacja wśród pacjentów wskaże na wysokie (min. 80%) i trwałe efekty tego szkolenia. W każdej komórce są 2 osoby, które są gruntownie przeszkolone z wiedzy ekonomicznej i zarządzania
W5. Stworzyć system opieki nad pacjentem najsłabszym społecznie	Objęcie opieką szpitalną pacjentów, którzy tej opieki byłiby pozbawieni: samotni	Objęcie (wspólnie ze służbami socjalnymi) opieką 100% osób tego wymagających
Perspektywa rozwoju		
R1. Zapraszać do szpitala wybitnych lekarzy specjalistów	Podniesienie poziomu świadczenia usług medycznych Podniesienie wiedzy medycznej lekarzy obecnie pracujących	Minimum 3 takie wizyty rocznie Wprowadzenie min. 60% metod i technik, które zaproponował specjalista
R2. Stymulować do rozwoju naukowego lekarzy, pielęgniarki i personel pomocniczy	Podniesienie poziomu wiedzy medycznej Podniesienie poziomu wiedzy o zarządzaniu SP ZOZ	Stymulować do publikowania w fachowych czasopismach medycznych bądź związanych z organizacją i zarządzaniem szpitala
R3. Stworzyć w szpitalu system rozwoju kadr	Znaczna poprawa identyfikacji, szczególnie młodych pracowników, ze szpitalem	Zaprojektowanie ścieżki rozwoju dla wszystkich pracowników

Źródło: dokumenty wewnętrzne Szpitala A.

Misja Szpitala A skoncentrowana jest na rozwoju szpitala i na utrzymaniu wysokiego udziału w rynku, przy równoczesnym prawidłowym nim zarządzaniu. Cele strategiczne koncentrują się tu na dobrej współpracy z organem założycielskim poprzez utrzymanie odpowiedniej kondycji finansowej podmiotu.

Prawidłowo skonstruowana karta wyników powinna zawierać zarówno mierniki realizacji celów, jak i czynniki przyszłego sukcesu. Zrównoważona Karta Wyników Szpitala A zawiera obydwa elementy, jednak nie wszystkie efekty realizacji

celów, czyli wskaźniki przeszłości, są mierzalne. Dotyczy to np. takich efektów, jak: „Dostosowanie bazy do potrzeb lecznictwa województwa”, czy „Znaczna poprawa identyfikacji, szczególnie młodych pracowników, ze szpitalem”. Ponadto efekty realizacji celów powinny być wskaźnikami przeszłości, odzwierciedlającymi efekty decyzji podjętych w przeszłości. Na przykład miernikiem realizacji celu W2 „Zwiększenie roli badań profilaktycznych w województwie” może być wskaźnik informujący o liczbie wykrytych jednostek chorobowych w populacji województwa w danym okresie, natomiast wskaźnikiem przyszłego sukcesu może być dynamika wzrostu wskaźnika liczby osób objętych działaniami profilaktycznymi w stosunku do populacji województwa na poziomie min. 3% rocznie.

Kolejnym analizowanym podmiotem jest Szpital B. To jednostka o długich tradycjach, od roku 2010 funkcjonująca jako sp. z o.o. Szpital B składa się z blisko 20 oddziałów i ponad 30 poradni specjalistycznych. Podstawowym celem Szpitala jest udzielanie mieszkańcom województwa, a także innych regionów Polski, najwyższej jakości świadczeń zdrowotnych, połączonych z edukacją zdrowotną oraz działaniami w zakresie promocji zdrowia, służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, oraz podejmowanie innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia lub przepisów regulujących zasady ich wykonywania. Misją Szpitala B jest „Kompleksowe i na wysokim poziomie jakości zaspokajanie najbardziej złożonych potrzeb zdrowotnych pacjentów, przy zastosowaniu wysokospecjalistycznych technologii diagnostycznych i leczniczych oraz przy uwzględnieniu wysokiej efektywności wykorzystania posiadanych zasobów kadrowych i rzeczowych”. Głównym celem strategicznym Szpitala jest osiągnięcie i umocnienie pozycji drugiego, co do znaczenia, centrum medycznego w regionie, rozwiniętego dwubiegunowo w kierunku regionalnego centrum urazowo-ortopedycznego i zagrożeń środowiskowych oraz ośrodka skojarzonego leczenia chorób nowotworowych, z pomostem w postaci nowoczesnej, wielospecjalistycznej medycyny naprawczej realizowanej w trybie ambulatoryjnym oraz krótkotrwałych hospitalizacji. Budowę Zrównoważonej Karty Wyników w Szpitalu B rozpoczęto od zdefiniowania celów strategicznych w ramach czterech perspektyw. Pierwszą z perspektyw jest perspektywa interesariuszy, tzn. beneficjentów (pacjentów), organu założycielskiego, płatnika oraz instytucji publicznych kształtujących system ochrony zdrowia. Drugim z wyodrębnionych obszarów objętych analizą w Zrównoważonej Karcie Dokonań jest perspektywa procesów wewnętrznych, obejmująca tu w szczególności procesy regulacyjne i społeczne, procesy zarządzania operacyjnego, innowacyjne, logistyczne oraz zarządzanie obsługiwanymi rynkami. Analizie poddano również rozwój zasobów ludzkich, organizacyjnych, informacyjnych oraz technologicznych. Zrównoważoną Kartę Wyników Szpitala B przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Zrównoważona Karta Wyników Szpitala B

Cele strategiczne	Mierniki	Działania/Inicjatywy strategiczne
Perspektywa interesariuszy		
Budować zadowolenie pacjentów i ich rodzin	<ul style="list-style-type: none"> – liczba skarg pacjentów i ich rodzin – procent pacjentów hospitalizowanych, dla których opracowano indywidualne plany leczenia i opieki – wyniki badań satysfakcji pacjentów 	<ul style="list-style-type: none"> – ustalać z pacjentem i dotrzymywać terminów realizacji usług zdrowotnych – opracowywać indywidualne plany leczenia i opieki – eliminować sytuacje konfliktu pacjent/personel medyczny – zapewnić pełną realizację praw pacjenta
Poprawić dostępność do świadczeń zdrowotnych, zwłaszcza wysokospecjalistycznych i deficytowych	<ul style="list-style-type: none"> – liczba pacjentów oczekujących na deficytowe świadczenia zdrowotne – liczba nowych specjalności i technologii medycznych – wskaźnik obłożenia łóżek – skrócenie czasu oczekiwania na świadczenia wysokospecjalistyczne – wyniki badań satysfakcji pacjentów 	<ul style="list-style-type: none"> – skracać listy oczekujących – usprawniać wewnętrzną organizację pracy, zwłaszcza w zakresie działalności podstawowej – modernizować wyposażenie medyczne Szpitala
Umacniać renomę Szpitala	<ul style="list-style-type: none"> – liczba publikacji o Szpitalu i jego pracownikach (budujących pozytywny wizerunek Szpitala) – wyniki badań satysfakcji pacjentów – liczba publikacji prasowych o Szpitalu – uzyskanie certyfikatu ISO – liczba leczonych pacjentów 	<ul style="list-style-type: none"> – propagować osiągnięcia Szpitala w sferze medycznej i zarządzania – zbudować atrakcyjną stronę internetową Szpitala
Realizować zadania statutowe w warunkach stabilności finansowej	<ul style="list-style-type: none"> – wynik finansowy – poziom zadłużenia 	<ul style="list-style-type: none"> – dążyć do zrównoważenia przychodów i kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem działalności podstawowej
Dostarczać świadczeń zdrowotnych o wymaganej jakości za umiarkowaną cenę	<ul style="list-style-type: none"> – wskaźnik procentowy wypełniania wymagań szczegółowych płatnika (w poszczególnych rodzajach i zakresach świadczeń zdrowotnych) – oferta cenowa na poziomie +/- 10% średniej dla produktów porównywalnych szpitali 	<ul style="list-style-type: none"> – dążyć do obniżenia kosztów w każdym miejscu ich powstawania – standaryzować postępowanie medyczne i kontrolować przebieg oraz dokumentację leczenia

Cele strategiczne	Mierniki	Działania/Inicjatywy strategiczne
Dostosować zakres i ilość świadczeń zdrowotnych do potrzeb regionalnej społeczności i płatników	<ul style="list-style-type: none"> – poziom realizacji kontraktu – stopień skrócenia listy oczekujących (w wymiarze rocznym) 	<ul style="list-style-type: none"> – rozwijać działalność w specjalnościach deficytowych – oferować płatnikowi rzadkie i deficytowe procedury medyczne – stabilizować wykonanie kontraktu z płatnikiem publicznym
Perspektywa procesów wewnętrznych		
Usprawnić i upraszczać wewnętrzne procesy regulacyjne	<ul style="list-style-type: none"> – procent stanowisk pracy z dostępem do intranetu 	<ul style="list-style-type: none"> – przegląd wewnętrznych aktów prawnych i ich modyfikacja zapewniająca przejrzystość i spójność, – rozbudować i upowszechnić intranet jako podstawową metodę komunikacji wewnętrznej
Stworzyć warunki dla powstawania i wdrażania innowacji	<ul style="list-style-type: none"> – liczba zgłoszonych/wdrożonych innowacji – liczba wdrożonych (cykl 3-letni) nowych technologii medycznych 	<ul style="list-style-type: none"> – określić procedurę zgłaszania nowatorskich koncepcji usprawniających działalność Szpitala oraz zasady premiowania autorów w związku z ich wdrożeniem – wdrażać nowoczesne technologie medyczne
Wdrażać programy podnoszenia jakości	<ul style="list-style-type: none"> – otrzymane certyfikaty – wskaźnik realizacji standardów akredytacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – uzyskać akredytację Centrum Monitorowania Jakości w Ochronie Zdrowia – uzyskać stosowne certyfikaty ISO – wdrażać nowe techniki zarządzania
Dokonać i standaryzować opiekę zdrowotną	<ul style="list-style-type: none"> – liczba opracowanych standardów postępowania klinicznego – wskaźnik realizacji standardów akredytacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – opracować i wdrożyć standardy postępowania klinicznego dla kluczowych procedur medycznych we wszystkich medycznych komórkach organizacyjnych
Upraszczać proces zarządzania dostawami	<ul style="list-style-type: none"> – liczba kontrahentów – ilość nabywanego asortymentu 	<ul style="list-style-type: none"> – zmniejszyć liczbę dostawców a zwłaszcza pośredników – zwiększyć częstotliwość dostaw – unifikować używane w Szpitalu wyroby medyczne, sprzęt i materiały – kumulować zamówienia, zapewniając konkurencyjność dostawców
Poprawić efektywność wykorzystania zasobów	<ul style="list-style-type: none"> – średni czas hospitalizacji (na oddziałach / w Szpitalu) – poziom obłożenia łóżek – liczba zabiegów operacyjnych – wskaźnik wykorzystania sal operacyjnych – poziom zapasów Apteki 	<ul style="list-style-type: none"> – skracać czas hospitalizacji pacjentów – zwiększyć poziom obłożenia łóżek – zwiększyć liczbę zabiegów operacyjnych w godzinach 7–15 (zwiększyć wykorzystanie bloku operacyjnego) – zwiększyć produktywność pracy – wprowadzić system apteczny <i>unit dose</i> oraz uruchomić centralną pracownię cytostatyków

Cele strategiczne	Mierniki	Działania/Inicjatywy strategiczne
Perspektywa rozwoju		
Doskonać umiejętności pracowników	liczba szkoleń rocznie (wskaźnik na pracownika i wskaźnik kosztu szkolenia na pracownika)	<ul style="list-style-type: none"> – wspierać procesy podwyższania kwalifikacji przez pracowników w kluczowych dla szpitala dziedzinach, – upowszechnić procesy samokształcenia, wymiany przykładów dobrych praktyk, metody benchmarkingu
Budować zadowolenie pracowników	<ul style="list-style-type: none"> – poziom satysfakcji pracowników (ankieta), – wskaźnik fluktuacji kadr 	<ul style="list-style-type: none"> – precyzyjnie określać zakres zadań i kompetencji pracowników – wdrożyć system wynagradzania związany z wartościowaniem stanowisk pracy i efektami pracy – określić ścieżki awansu zawodowego
Zapewnić przywództwo na różnych poziomach zarządzania	– poziom przygotowania Kierowników do zarządzania zasobami ludzkimi (ankieta)	<ul style="list-style-type: none"> – na kierownicze stanowiska dobierać osoby o predyspozycjach menedżerskich – wyszukiwać i szkolić liderów
Podnosić kulturę organizacyjną – poziom utożsamiania się pracowników ze Szpitalem	<ul style="list-style-type: none"> – poziom znajomości misji i celów Szpitala – upowszechnić wśród pracowników misję oraz cele strategiczne szpitala 	<ul style="list-style-type: none"> – upowszechnić zespołowe formy pracy wśród pracowników i rozwiązywania problemów – wdrażać kompleksowe zarządzanie jakością – poprawiać klimat społeczny środowiska pracy – upowszechniać wzorce zachowań oparte o efektywność i innowacyjność
Zbudować kompleksowy system informatyczny wspierający zarządzanie	<ul style="list-style-type: none"> – liczba kluczowych obszarów zarządzania szpitalem objętych informatyzacją – poziom integracji systemów informatycznych – wskaźnik integracji oprogramowania (procent programów zintegrowanych do całkowitej liczby programów wykorzystywanych w szpitalu) 	<ul style="list-style-type: none"> – zaprojektować i wdrożyć informatyczny system zarządzania szpitalem – dokonać przeglądu istniejącego systemu informatycznego, – wyspecyfikować kluczowe obszary zarządzania szpitalem z zastosowaniem informatyzacji
Nagradzać efektywność i innowacyjność	<ul style="list-style-type: none"> – liczba wyróżniających się pracowników – wdrożyć systemy premiowania pracowników za szczególne wyniki w pracy 	– wdrożyć system niefinansowych gratyfikacji dla wyróżniających się pracowników
Rozwijać wysokospecjalistyczne technologie medyczne	– liczba wysokospecjalistycznych technologii medycznych	<ul style="list-style-type: none"> – wdrażać mało inwazyjne techniki diagnostyczne i chirurgiczne – wdrażać innowacyjne programy lekowe – rozwinąć radioterapię i brachyterapię – uruchomić komorę hiperbaryczną – wdrożyć system cyfrowej archiwizacji obrazów radiologicznych

Cele strategiczne	Mierniki	Działania/Inicjatywy strategiczne
Perspektywa finansowa		
Osiągnąć i utrzymać dodatnią rentowność przychodów	– wskaźnik rentowności przychodów (sprzedaży)	– obniżyć koszty w każdym miejscu ich wytwarzania – zwiększać przychody, zwłaszcza spoza NFZ (ośrodek szybkiej diagnostyki i terapii)
Zoptymalizować płynność finansową	– wskaźnik płynności	– zwiększyć udział kapitałów długoterminowych w strukturze kapitałów
Poprawić sprawność działania – wskaźnik operacyjności	– wskaźnik kontroli kosztów administracyjnych – wskaźnik rotacji Mt, Mo	– obniżyć koszty ogólnozakładowe
Poprawić efektywność gospodarowania zasobami	– wydajność pracy na jednego zatrudnionego – produktywność środków trwałych – stopień sfinansowania przyrostu aktywów z <i>cash flow</i>	– optymalizować liczbę zatrudnionych pracowników
Utrzymać zdolność do obsługi długu	– wskaźnik zadłużenia i obsługi długu	– osiągać dodatni wynik finansowy – utrzymywać właściwe relacje zadłużenia długoterminowego i krótkoterminowego
Zwiększać relacje budżetu strategicznego do budżetu operacyjnego	– relacja kosztów modernizacji i rozwoju (w tym szkoleń) do kosztów bieżących	– zwiększać corocznie poziom inwestycji – zwiększać poziom finansowania modernizacji i rozwoju Szpitala ze źródeł zewnętrznych (dotacje budżetowe, fundusze specjalne, środki strukturalne UE itp.)

Źródło: dokumenty wewnętrzne Szpitala B.

Na uwagę zasługuje fakt, iż proces opracowywania Zrównoważonej Karty Dokonań rozpoczęto tu od perspektywy interesariuszy. Zaliczyć do nich należy wszystkie podmioty, które w sposób pośredni lub bezpośredni zainteresowane są działalnością podmiotu leczniczego. Do najważniejszych, obok pacjentów, należą płatnicy świadczeń zdrowotnych, lekarze współpracujący z podmiotem leczniczym, dostawcy, właściciele i organy założycielskie. Wydaje się jednak, iż perspektywa hospitalizowanych powinna być traktowana priorytetowo, w związku z czym zasadne wydaje się potraktowanie jej odrębnie [Jakimowicz 2007].

Szpital C jest szpitalem funkcjonującym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, składającym się z 19 oddziałów i ponad 20 poradni przy-szpitalnych. Misję szpitala zdefiniowano następująco: „Nowoczesna medycyna blisko mieszkańców”. Misja szpitala została sformułowana bardzo krótko i konkretnie, przez co z łatwością może być zapamiętana przez pracowników szpitala. Pomimo

swojego związłego charakteru w sposób wyczerpujący ukazuje miejsce i rolę szpitala w otoczeniu. Budowę Zrównoważonej Karty Wyników w Szpitalu C ograniczono do sformułowania celów strategicznych podmiotu i opracowania w ich przekroju zespołu mierników mających na celu ocenę stopnia ich realizacji. Opracowanie Zrównoważonej Karty Dokonań (tabela 3) poprzedzono przełożeniem misji szpitala na trzy podstawowe czynniki rozwoju jednostki:

- 1) dostosowanie rodzajowe i ilościowe oferowanych usług do potrzeb mieszkańców i płaćnika,
- 2) wysoka jakość świadczonych usług,
- 3) standaryzacja procedur wykonywanych w szpitalu.

Tabela 3. Zrównoważona Karta Wyników Szpitala C

Cele strategiczne	Mierniki
Perspektywa klientów	
Zwiększyć efektywność realizacji zadań miasta w zakresie ochrony zdrowia	<ul style="list-style-type: none"> – wynik finansowy (dodatni i zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik płynności bieżącej (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba skarg na działalność szpitala (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – wartość majątku szpitala (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Kreować pozytywny wizerunek Szpitala	<ul style="list-style-type: none"> – liczba publikacji o szpitalu kształtujących pozytywny wizerunek Szpitala (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wyniki badań satysfakcji pacjentów – ankieta (zwiększenie satysfakcji jako czynnik pozytywny) – miejsce w rankingach szpitali – liczba leczonych pacjentów (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba uzyskanych certyfikatów jakości (utrzymanie lub zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Dostosować zakres i ilość świadczeń zdrowotnych do potrzeb mieszkańców	<ul style="list-style-type: none"> – liczba leczonych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – poziom realizacji kontraktu – liczba leczonych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – poziom realizacji kontraktu (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Poprawiać dostępność do świadczeń zdrowotnych	<ul style="list-style-type: none"> – liczba leczonych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – czas oczekiwania w kolejce na przyjęcie (skrócenie jako czynnik pozytywny) – wyniki badań satysfakcji pacjentów – ankieta (zwiększenie satysfakcji jako czynnik pozytywny) – liczba nowych zakresów świadczonych usług zdrowotnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba nowych technologii medycznych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik wykorzystania łóżek (optymalny w przedziale 75%–80%)
Zwiększać zadowolenie pacjentów, ich rodzin i odwiedzających z utrzymywanych relacji	<ul style="list-style-type: none"> – liczba leczonych pacjentów (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba skarg pacjentów i ich rodzin na działalność szpitala (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – wyniki badań satysfakcji pacjentów – ankieta (zwiększenie satysfakcji jako czynnik pozytywny)

Cele strategiczne	Mierniki
Perspektywa klientów	
Zwiększać zadowolenie płatnika	<ul style="list-style-type: none"> – liczba zaleceń pokontrolnych (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – liczba decyzji negatywnych (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – wartość podpisanego kontraktu (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – pokrycie kosztów działalności kontraktem (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Zwiększać zadowolenie dostawców	<ul style="list-style-type: none"> – wartość zobowiązań wymagalnych (zwiększenie jako czynnik negatywny)
Zwiększać zadowolenie innych organów nadzoru	<ul style="list-style-type: none"> – liczba zaleceń pokontrolnych (zmniejszenie jako czynnik pozytywny)
Perspektywa procesów wewnętrznych	
Wdrażać programy podnoszenia jakości	<ul style="list-style-type: none"> – liczba otrzymanych certyfikatów jakości (utrzymanie lub zwiększenie jako czynnik pozytywny) – stopień realizacji standardów akredytacyjnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Świadczyć usługi zdrowotne o wymaganej jakości	<ul style="list-style-type: none"> – wskaźnik procentowy wypełniania wymagań szczegółowych płatnika (zwiększenie wskaźnika jako czynnik pozytywny)
Usprawnić i upraszczać wewnętrzne procesy regulacyjne	<ul style="list-style-type: none"> – liczba komórek organizacyjnych mających dostęp do Internetu i Intranetu (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba komórek organizacyjnych medycznych mających dostęp do Internetu i Intranetu (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba skarg wniesionych na działalność szpitala (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – liczba uzyskanych certyfikatów jakości (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Poprawić sprawność działalności podstawowej	<ul style="list-style-type: none"> – średni czas hospitalizacji (skrócenie jako czynnik pozytywny) – poziom obłożenia łóżek (optymalnie ok. 80%) – liczba zabiegów operacyjnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik procentowy wykorzystania sal operacyjnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Poprawić sprawność działalności podstawowej	<ul style="list-style-type: none"> – średni czas hospitalizacji (skrócenie jako czynnik pozytywny) – poziom obłożenia łóżek (optymalnie ok. 80%) – liczba zabiegów operacyjnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik procentowy wykorzystania sal operacyjnych (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Zinformatyzować szpital	<ul style="list-style-type: none"> – liczba stanowisk komputerowych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba komórek organizacyjnych posiadających stanowiska komputerowe (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba komórek medycznych posiadających stanowiska komputerowe (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik procentowy pracowników posiadających nieograniczony dostęp do stanowisk komputerowych (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Budować zadowolenie pracowników	<ul style="list-style-type: none"> – wskaźnik fluktuacji kadr (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – poziom satysfakcji pracowników (ankieta)

Cele strategiczne	Mierniki
Perspektywa infrastruktury i rozwoju	
Standaryzować opiekę zdrowotną	<ul style="list-style-type: none"> – liczba opracowanych standardów postępowania klinicznego (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wskaźnik realizacji standardów akredytacyjnych
Doskonalić umiejętności pracowników	<ul style="list-style-type: none"> – liczba szkoleń (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba uzyskanych przez pracowników tytułów naukowych (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba uzyskanych przez pracowników specjalizacji (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Zwiększać konkurencyjność szpitala	<ul style="list-style-type: none"> – liczba zakupionego sprzętu medycznego nowej generacji (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba przeszkolonych lekarzy w zakresie nowych metod diagnostyki terapii itp. (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – liczba zakontraktowanych nowych procedur medycznych (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Perspektywa finansowa	
Zwiększyć przychody	<ul style="list-style-type: none"> – wartościowy poziom kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – ilościowy poziom kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wartość przychodu ze sprzedaży usług zdrowotnych innym podmiotom niż NFZ (zwiększenie jako czynnik pozytywny) – wartość przychodu z pozamedycznej działalności Szpitala (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Optymalizować koszty	<ul style="list-style-type: none"> – liczba asortymentu używanych w szpitalu wyrobów medycznych, sprzętu i materiałów (zmniejszenie jako czynnik pozytywny) – czas hospitalizacji (skrócenie jako czynnik pozytywny) – rentowność poszczególnych obszarów działalności (zwiększenie jako czynnik pozytywny)
Osiągnąć dodatni wynik finansowy	<ul style="list-style-type: none"> – wynik finansowy (poprawa jako czynnik pozytywny) – wskaźnik zadłużenia (zmniejszenie jako czynnik pozytywny)
Realizować zadania w warunkach stabilności finansowej	<ul style="list-style-type: none"> – wskaźniki płynności (wskaźnik płynności bieżącej, wskaźnik płynności szybki, wskaźnik natychmiastowy) – wskaźniki rentowności (marża brutto ze sprzedaży, marża zysku operacyjnego, marża zysku netto, stopa zwrotu kapitału własnego ROE, stopa zwrotu z aktywów ROA) – wskaźniki sprawności działania (rotacja zobowiązań w dniach, rotacja należności w dniach, rotacja zapasów w dniach) – wskaźniki struktury kapitałowej (wskaźnik zadłużenia kapitału własnego, wskaźnik ogólnego zadłużenia)

Źródło: dokumenty wewnętrzne Szpitala C.

Zrównoważona Karta Wyników Szpitala C jest najbardziej rozbudowanym dokumentem z rozpatrywanych w niniejszym artykule. Należy zwrócić uwagę nie tylko na bogaty zakres mierników mających na celu analizę stopnia realizacji

wyznaczonych celów, ale także na fakt, iż praktycznie wszystkie mierniki zapisane są w sposób bardzo konkretny i łatwy do zmierzenia.

Należy zwrócić uwagę, iż we wszystkich analizowanych Zrównoważonych Kartach Dokonań istnieje pewien zakres celów i odpowiadających im mierników wspólnych. Część z nich jest charakterystyczna dla wszystkich Zrównoważonych Kart Dokonań, niezależnie od branży, część z nich jest natomiast charakterystyczna tylko dla branży opieki zdrowotnej. Wśród pierwszych wyróżnić można mierniki związane przede wszystkim z perspektywą finansową; wśród drugich wymienić można mierniki dotyczące perspektywy interesariuszy, czy wzrostu i rozwoju. W podmiotach leczniczych szczególną rolę odgrywają pacjenci i to przede wszystkim z myślą o nich powinny być podejmowane różne działania w szpitalu. To, co powinno być zatem charakterystyczne dla Zrównoważonej Karty Dokonań podmiotów leczniczych, to perspektywa pacjentów jako wyjściowy obszar dla pozostałych perspektyw [Jakimowicz 2007]. W analizowanych szpitalach B i C perspektywę klientów ujęto na pierwszym miejscu, traktując ją tym samym jako obszar szczególnie ważny dla tych szpitali. Analiza karty Szpitala A w tym zakresie została ograniczona do realizacji wyłącznie jednego celu strategicznego i monitorowania wyłącznie jednego miernika: poziomu poprawy zadowolenia pacjenta. W szpitalach B i C perspektywę pacjentów poszerzono o perspektywę innych podmiotów związanych ze szpitalem, jak np. organu założycielskiego, dostawców czy organu nadzoru. Wydaje się, że w przypadku Szpitala C niektóre mierniki ujęte w Zrównoważonej Karcie Dokonań są zbyt luźno związane z celami strategicznymi. W tym przypadku zatem nie zachowana została zasada zależności przyczynowo-skutkowej celów z miernikami stopnia ich realizacji. Dotyczy to np. celu strategicznego, jakim jest zwiększenie zadowolenia pacjentów, który weryfikuje się poprzez stopień pokrycia kosztów działalności kontraktem z NFZ lub też wartością podpisanego kontraktu. Wydaje się, że bardziej odpowiednimi wskaźnikami byłyby tu np. wskaźnik śmiertelności pacjentów, liczba rehospitalizacji czy też wskaźnik zakażeń wewnątrzszpitalnych. Szpital C ma równocześnie najbogatszy zakres wskaźników dotyczących poprawy procesów wewnętrznych. Są to mierniki dotyczące promowania działań związanych z wdrażaniem innowacyjności czy podnoszenia jakości.

5. Podsumowanie

Podsumowując, należy stwierdzić, iż każdy z badanych szpitali zbudował Zrównoważoną Kartę Dokonań, wiążąc ją zarówno z misją i strategią szpitali, jaką i ze szczegółowymi celami strategicznymi. Zrównoważona Karta Dokonań Szpitala

A charakteryzuje się najmniejszą liczbą wymienionych celów strategicznych, dla wszystkich jednak opracowano zarówno efekty realizacji celów, jak i czynniki przyszłego sukcesu. Karty Szpitali B i C są znacznie bardziej szczegółowe, wyróżniono tu odpowiednio 18 i 28 celów strategicznych, jednak w żadnym z tych szpitali nie opracowano czynników przyszłego sukcesu, koncentrując się jedynie na miernikach. Należy podkreślić, iż mierniki mówią o przeszłości, natomiast czynniki przyszłego sukcesu sygnalizują przyszłość [Kaplan, Norton 2006]. Karta zawierająca same mierniki realizacji celów nie wyjaśnia, w jaki sposób jednostka zamierza osiągnąć wyznaczone cele, jak również nie pozwala ocenić, czy strategia jest prawidłowo realizowana. Mając na uwadze powyższe, wydaje się, iż ZKD szpitali B i C powinny być rozszerzone o czynniki przyszłego sukcesu, charakterystyczne dla każdej z rozpatrywanych jednostek. We wszystkich analizowanych Kartach zaobserwowano pewne obszary wspólne, charakterystyczne dla branży szpitalnej. Dotyczy to np. obszarów analizy poziomu satysfakcji pacjentów, jakości świadczonych usług medycznych, zakresu dostępności pacjentów do świadczeń medycznych. Istnienie wspólnych obszarów w ZKD pozwala na prowadzenie analizy porównawczej i ocenę wyników działalności szpitali. Analiza wyników działalności szpitali powiązana z analizą porównawczą w wyodrębnionych w Zrównoważonych Kartach Dokonań obszarach pozwala na identyfikację tych czynników, które w największym zakresie przyczyniają się do podnoszenia zarówno jakości świadczonych usług, jak i efektywności wykorzystywanych przez szpitale zasobów.

Bibliografia

1. Chen H. i in. [2012], *Application of the balanced scorecard to an academic medical center in Taiwan: The effect of warning systems on improvement of hospital performance*, „Journal of the Chinese Medical Association” 75, s. 530–535.
2. Chen X. i in. [2006], *Using the balanced scorecard to measure Chinese and Japanese hospital performance*, „International Journal of Health Care”, 19 (4), s. 339–350.
3. Dobska M., Rogoziński K. (red.) [2008], *Podstawy zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, PWN, Warszawa.
4. Drążek Z., Niemczynowicz B. [2003], *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
5. Głowacka M.D., Glicki J., Mojs E. [2009], *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.

6. Hass-Symotiuk M. (red.) [2011], *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
7. Jakimowicz H. [2007], *Plaszczyzny oceny Zakładu Opieki Zdrowotnej w Zbilansowanej Karcie Dokonań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Prace Katedry Rachunkowości”, 30 (478), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 137–145.
8. Kaplan R.S., Norton D.P. [2006], *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działalność*, PWN, Warszawa.
9. Rabbani F. i in. [2011], *Understanding the context of balanced Scorecard implementation: a hospital-based case study in Pakistan*, „Implementation Science”, 6:31.
10. Stępniewski J. (red.) [2008], *Strategia, finanse i koszty szpitala*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
11. Świdorska G.K. (red.) [2003], *Rachunkowość zarządcza, a rachunek kosztów*, t. 2, Warszawa.

*Joanna Dynowska*¹

Wydział Nauk Ekonomicznych

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Analiza odchyłeń w ośrodkach odpowiedzialności w świetle badań ankietowych

1. Wprowadzenie

Główną funkcją współczesnych korporacji jest maksymalizacja zysku w celu zwiększenia bogactwa akcjonariuszy. Aby zapewnić maksymalizację zysku, konieczna jest ocena dokonań, która obejmuje analizę wariancji. Za kluczową rolę analizy odchyłeń w ocenie działalności podmiotów wewnętrznych opowiedział się Nielsen [1969]. Również Wing [2000] wskazał budżety i analizę wariancji jako dwa najbardziej podstawowe narzędzia finansowe zarządzania. Podczas gdy nie ma wątpliwości, że analiza wariancji jest użytecznym narzędziem zarządzania, to jednak, zdaniem Webera [1963] i Zannetosa [1963], z punktu widzenia matematycznego, może być ona wyzwaniem i budzić pewne kontrowersje [Baptiste, Donor 2010, s. 47–48].

Miarą skuteczności działań w przedsiębiorstwie jest osiągnięcie celów. W praktyce rzadko ma miejsce sytuacja, że przedsiębiorstwo osiąga wszystkie swoje zamierzenia. Porównanie stanu rzeczywistego z planem w sposób spójny umożliwia analiza odchyłeń (zwana też analizą wariancji bądź rozbieżności), która należy do grupy najpopularniejszych instrumentów zarządzania i ma znaczenie utylitarne.

Analiza przyczyn odchyłeń od planowanej wielkości kosztów służy opracowaniu działań sterujących, zmierzających do wzmocnienia pozytywnych i likwidacji negatywnych odchyłeń. Wymaga zatem umiejętności wyselekcjonowania istotnych informacji, stanowiących podstawę do podejmowania decyzji. Z uwagi na to, że kontrola racjonalizacji działalności z wykorzystaniem analizy odchyłeń dokonywana jest zazwyczaj w przekroju

¹ Dr Joanna Dynowska, adiunkt, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Katedra Rachunkowości, joannan@uwm.edu.pl.

ośrodków odpowiedzialności, w podejmowanych rozważaniach skoncentrowano się na wykorzystaniu tego narzędzia kontroli w wyodrębnionych centrach gospodarności.

Celem artykułu jest przedstawienie analizy odchyień w ośrodkach odpowiedzialności na podstawie przeprowadzonych badań.

2. Analiza odchyień jako narzędzie kontroli

Najczęściej stosowaną formą kontroli odchyień w ośrodkach odpowiedzialności jest analiza porównawcza typu plan – wykonanie. Plan tworzy obraz tego, co chcemy osiągnąć, natomiast wykonanie jest obrazem liczbowym rzeczywistego działania. Plan – wykonanie – odchylenie jest relacją przeciwstawnych wielkości wyrażających odpowiednio stany: „powinno być” oraz „jest” [Stejskal 1995, s. 111]. Analiza ta polega na dokonaniu bieżących porównań i sterowaniu w taki sposób procesami gospodarowania w firmie, ażeby nie dopuścić do popełniania błędów i występowania niepożądanych odchyień zarówno w czasie teraźniejszym, jak i w przyszłości.

Analiza porównawcza plan – wykonanie i analiza przyczyn powstania odchyień umożliwia podejmowanie działań korygujących, mających zapewnić osiągnięcie celu oraz powoduje samouczenie się, doskonalące proces planowania. Wszystkie te czynności są elementami aktywnego sterowania za pomocą zysku.

Wyniki realizacji zadań ujętych w budżecie powinny być okresowo (adekwatnie do okresów, na jakie został podzielony roczny budżet) porównywane z wielkościami przyjętymi w budżecie. Analiza porównania plan – wykonanie może być przeprowadzana z różną częstotliwością (np. miesięczną, kwartalną, roczną).

Analiza odchyień powinna obejmować ocenę powstałych odchyień, określenie ich wpływu na działalność przedsiębiorstwa w danym okresie oraz dokonanie na ich podstawie antycypacji stanu przyszłego [Goliszewski 1996, s. 28].

Analiza odchyień pozwala zidentyfikować i wyeliminować nieefektywne czynniki, których poznanie umożliwia podjęcie właściwych kroków w celu wyeliminowania stwierdzonych słabości [Drury 1995, s. 372]. Analiza odchyień pozwala również na bardziej precyzyjne zaplanowanie zadań i środków w następnym budżecie oraz zwrócenie większej uwagi kierownictwa na słabe punkty działalności przedsiębiorstwa.

Ocena realizacji planów przedsiębiorstwa składa się z trzech faz:

- 1) *rozpoznania* (czyli stwierdzenia, czy i gdzie powstało odchylenie), obejmującego ustalenie, jakie warunki (zewnętrzne i wewnętrzne) towarzyszyły realizacji planu oraz jakie osiągnięto wyniki;
- 2) *diagnozy*, analizy i poznania przyczyn powstałych odchyień oraz ich wpływu na przyszłe wyniki w przypadku kontynuacji planu w dotychczasowym kształcie;

3) *terapii* (jakie zastosować środki działania), której istotą jest wypracowanie, zgodnie z sygnałami dostarczonymi przez odchylenia, propozycji przedsięwzięć, które pomogą wyeliminować przyczyny powstałych odchyień [Deyhle 1990, s. 87].

Likwidacja lub minimalizacja odchyień jest możliwa tylko wtedy, gdy w pełni zrozumie się przyczyny, które je wywołują. W celu stwierdzenia przyczyny odchyień można wykorzystać systemy wczesnego ostrzegania. Identyfikacja przyczyn powstałych odchyień powinna być na tyle szybka i trafna, aby umożliwić skuteczną reakcję na zaistniałą sytuację i zapewnić osiągnięcie założonych celów w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności.

W praktyce z reguły występują zarówno odchylenia *in minus* (np. braki w ilości, jakość niższa od zamierzonej), jak i rzadziej spotykane odchylenia dodatnie (nadwyżka produkcji, nadzwyczajna jakość) [Walczewicz 1996, s. 23]. Ze względu na to, że większą uwagę zwraca się zawsze na sygnały negatywne, analiza odchyień wskazuje, że coś funkcjonuje nieprawidłowo, co oznacza konieczność podjęcia dodatkowych decyzji i działań. Odchylenia traktowane są więc jako sygnały, które są pomocne w diagnozowaniu, zgłębianiu wiedzy o procesach i w uzyskiwaniu pewności egzystencji przedsiębiorstwa. Analiza odchyień, wskazując we właściwym czasie na zakłócenia, pozwala uniknąć większych szkód w przyszłości. Odchylenia służą zatem do wyboru kierunków działań i podjęcia decyzji o korekcie stanu istniejącego.

D. Fjałkowska zwraca również uwagę, że szczególnej analizie powinny być również poddawane odchylenia dodatnie, ponieważ mogą one później powodować powstanie ujemnych odchyień w innych budżetach częściowych lub budżecie zasadniczym (zjawisko suboptymalizacji) [Fjałkowska 2000, s. 27].

Wyniki analizy odchyień są podstawą do podejmowania decyzji dotyczących kierowania całym przedsiębiorstwem oraz poszczególnymi jego ośrodkami odpowiedzialności. Kierowanie jest więc reakcją na stwierdzone odchylenia od planu, która ma prowadzić, pomimo ich wystąpienia, do osiągnięcia założonych celów. Reakcja na odchylenia jest możliwa, jeśli wcześniej przeprowadzano kontrolę w formie porównania wartości planowanych z wartościami uzyskanymi. W ten sposób pomiędzy planowaniem, kontrolą a kierowaniem istnieje system samoregulacji.

3. Pojęcie i istota ośrodków odpowiedzialności

W literaturze przedmiotu ośrodki odpowiedzialności są różnie definiowane. W najprostszym ujęciu ośrodek odpowiedzialności, określane również jako centrum odpowiedzialności [Sobańska (red.) 2003, s. 111], centrum gospodarności lub sekcja kontrolingu [Chaberek 2001, s. 87] definiowany jest przez C. Drury jako wydzielona

część firmy o określonych kosztach, wynikach i zasobach, w której odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań ponosi właściwy kierownik [Drury 1995, s. 32].

Ośrodki odpowiedzialności często utożsamiane się z miejscami powstawania kosztów, co nie zawsze jest słuszne. Miejscem powstawania kosztów jest część (zakres) działalności przedsiębiorstwa, wydzielona ze względu na realizowane w niej efekty produkcyjne lub spełniane przez nią funkcje, dla których odrębnie ujmuje się koszty [Nowak (red.) 1996, s. 120]. Wraz ze wzrostem odpowiedzialności (rozszerzeniem kompetencji) centra odpowiedzialności zawierają coraz większą liczbę miejsc powstawania kosztów. W sytuacji niewyodrębnienia komórek organizacyjnych miejscem powstawania kosztów mogą być określone funkcje lub fazy zaopatrzenia i zbytu lub też stanowisko pracy, linia technologiczna, wydział produkcyjny, magazyn itp.

Zdaniem H.J. Vollmuth w fazie początkowej wprowadzania stanowiskowego rachunku kosztów nie należy tworzyć zbyt wielu miejsc powstawania kosztów, gdyż może spowodować to zachwianie całości rozliczania kosztów [Vollmuth 1993, s. 139]. Celem tworzenia miejsc powstawania kosztów jest dostarczanie informacji kosztowych do ustalania i oceny ponoszonych kosztów w przekroju podmiotowym i funkcjonalnym oraz możliwość rozliczania i oceny ośrodków odpowiedzialności za wysokość powstałych kosztów.

Organizacyjnemu wydzieleniu poszczególnych centrów musi towarzyszyć zapewnienie odpowiedniego obiegu dokumentów oraz gromadzenie informacji w przekroju ośrodków odpowiedzialności, niezbędnych do kontroli i oceny każdego z ośrodków odrębnie [Kopeć 2000, s. 243].

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w przedsiębiorstwie powinno również wiązać się ze zmianami w zakładowym planie kont, pozwalającymi na odpowiednie ujmowanie kosztów i umożliwiającymi ocenę ośrodków odpowiedzialności oraz ustalenie rzeczywistych kosztów ponoszonych przez komórki organizacyjne.

Tabela 1. Liczba centrów odpowiedzialności w zależności od wielkości zatrudnienia

Liczba pracowników w tys. osób	Liczba ośrodków odpowiedzialności
do 5	20–50
5–20	50–150
20–100	100–300
powyżej 100	powyżej 200

Źródło: [Kett, Principe 1997, s. 181].

Specyfika każdego przedsiębiorstwa uniemożliwia zdefiniowanie zależności, określającej liczbę ośrodków odpowiedzialności wspólnej dla wszystkich przedsię-

biorstw. Próbę ustalenia liczby ośrodków odpowiedzialności w zależności od liczby zatrudnionych pracowników przedstawiono w tabeli 1.

Prawidłowo przeprowadzony rozdział odpowiedzialności za poszczególne zadania nie powinien pozostawiać obszarów niezagospodarowanych, co oznacza, że każda komórka organizacyjna powinna mieć wyznaczony obszar odpowiedzialności, czyli wiedzieć za co, w jakim zakresie i przed kim odpowiada [Kardasz i in. 2000, s. 22]. Taka sama zasada dotyczy kosztów. Do każdego kosztu musi być przypisana osoba bezpośrednio za niego odpowiedzialna. Nie można dopuszczać do sytuacji powstawania kosztów całkowicie niezależnych.

Praktyka dowodzi, że wprowadzenie centrów odpowiedzialności przynosi także pozytywne wyniki (rzeczowe i efektywnościowe) w postaci dotrzymania terminów i skrócenia cyklu realizacji zamówień, wzrostu elastyczności funkcjonowania, obniżenia poziomu zapasów i przyspieszenia ich rotacji, redukcji kosztów wytwarzania i zarządzania, co w efekcie przyczynia się do poprawy płynności finansowej i wyników gospodarowania przedsiębiorstwa [Nowosielski 1996, s. 7].

We współczesnej gospodarce rynkowej sukces firmy nie oznacza jedynie osiągnięcia dodatniego wyniku finansowego, ale polega bardziej na odniesieniu sukcesów w takich obszarach, jak: jakość i nowoczesność produktu, szybkość i terminowość dostaw, zaufanie u odbiorców itp. [Buczowska 2003, s. 64–65]. Tradycyjne mierniki finansowe nie są w stanie pokazać, w jaki sposób realizowane są główne czynniki, od których zależy sukces firmy, stąd też w wielu firmach system oceny ośrodków odpowiedzialności opiera się również na zestawie mierników niefinansowych.

Dokonania jakościowe centrów odpowiedzialności proponuje się mierzyć za pomocą audytu, który jest niezależnym badaniem mającym na celu stwierdzenie, czy prowadzone w centrach działania i związane z nimi wyniki odpowiadają zaplanowanym wymogom, właściwym z punktu widzenia osiągnięcia założonych celów. Przeprowadzenie audytu wskazuje również na słabe i mocne miejsca w organizacji, które mogą być wykorzystane w celu spowodowania wzrostu efektywności działania przedsiębiorstwa [Malorny 1999, s. 98].

System oceny jednostek wewnętrznych należy powiązać z systemem motywacyjnym, ponieważ dopiero wówczas ocena będzie motywować wykonawców do zwiększenia efektywności działania. Okresowej ocenie powinny podlegać nie tylko zadania bieżące, postawione przed centrum na dany okres planistyczny (miesiąc, kwartał), ale także decyzje i działania centrum w długim okresie.

Oceniając dokonania ośrodków odpowiedzialności, należy także uwzględnić wewnętrzny obrót produktów i towarów między zdecentralizowanymi jednostkami, mający wpływ na poziom wyniku realizowanego w ośrodkach odpowiedzialności, uczestniczących w procesie wymiany, oraz na poziom zysku realizowanego w firmie

jako całości. Ważne jest zatem określenie zasad wyceny obrotu wewnętrznego (cen transferowych), które zachęciłyby kierownictwo do sprzedaży wewnętrznej, jeżeli umożliwi ona zwiększenie wyniku finansowego całej jednostki gospodarczej [Sojak 2001, s. 69].

4. Założenia metodyczne badania

Z uwagi na rolę, jaką odgrywa analiza odchyleń w zarządzaniu kosztami, celem badań było określenie, jak często przedsiębiorstwa porównują rzeczywiste rezultaty z przyjętymi planami w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności oraz z jakimi miarami konfrontują osiągnięte wyniki. Aby zrealizować tak postawiony cel, w części teoretycznej przedstawiono zagadnienia z zakresu analizy odchyleń dokonywanej w ośrodkach odpowiedzialności. W części badawczej natomiast przedstawiono wyniki badań ankietowych, dotyczące częstotliwości dokonywania kontroli wyników w ośrodkach odpowiedzialności wybranych przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego.

Badaniem objęto 169 jednostek, zatrudniających powyżej 50 pracowników, które znalazły się w wykazie 1286 podmiotów gospodarczych, sporządzonym przez Wojewódzki Urząd Statystyczny w Olsztynie, spełniających kryterium dotyczące liczby pracowników i wyraziły zgodę na wypełnienie ankiety².

Do opracowania danych uzyskanych z badań ankietowych wykorzystano analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych – badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami (test χ^2 oraz współczynnik V Cramera). Do weryfikacji hipotezy H_0 przyjęto poziom istotności = 0,05. Analizę korelacyjną kontynuowano jedynie w przypadku odrzucenia hipotezy zerowej o stochastycznej niezależności obserwowanych zmiennych.

Wśród badanych przedsiębiorstw przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (90 przedsiębiorstw) i spółki akcyjne (31 przedsiębiorstw). Spółdzielnie reprezentowane były przez 15 jednostek. Badano również pozostałe spółki (cywilne, jawne i partnerskie), osoby fizyczne, przedsiębiorstwa państwowe i państwowe jednostki organizacyjne.

Większość badanych jednostek stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające (w przeliczeniu na pełne etaty) 50–100 pracowników. Blisko co czwarte przedsiębiorstwo zatrudniało 101–250 osób. Przedsiębiorstwa zatrudniające powyżej 250 osób stanowiły prawie 20% ogółu badanych jednostek.

² Zastosowano nielosowy schemat doboru próby, tzw. próbę okolicznościową [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2001].

Największą grupę przedsiębiorstw w próbie (67,5%) stanowiły firmy prywatne, z wyłącznym udziałem kapitału krajowego. Z kolei najmniej liczną grupą (5,3%) były firmy z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego.

Badane przedsiębiorstwa pochodziły z różnych działów i sektorów gospodarki narodowej. Wśród 169 badanych przedsiębiorstw były 32 firmy produkcyjne, 31 usługowych i 15 handlowych. Pozostałe firmy charakteryzowały się działalnością mieszaną.

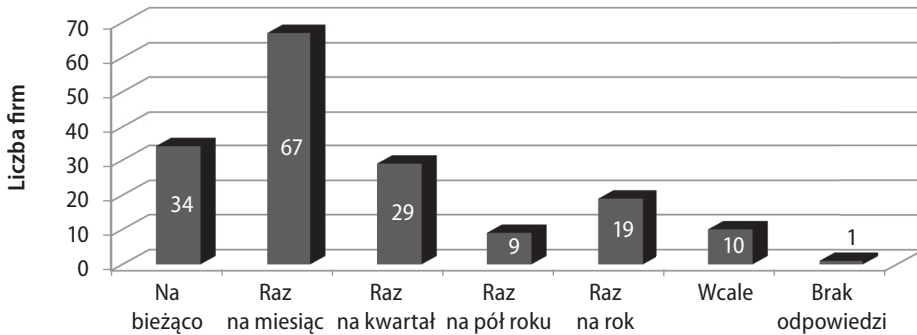
Przedsiębiorstwa były także zróżnicowane pod względem wyników finansowych. Najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa o rentowności mieszczącej się w przedziale 0–5%. Rentowność powyżej 20% osiągnęły zaledwie 3 badane jednostki, natomiast blisko co czwarta firma była deficytowa. Biorąc pod uwagę wielkość obrotów, najliczniejszą grupę (31,9%) stanowiły przedsiębiorstwa o wartości przychodów powyżej 5 mln euro. Równie liczną grupę (30,8%) stanowiły firmy uzyskujące przychody z przedziału 0,8–2,5 mln euro. Wśród badanych firm przeważały przedsiębiorstwa o wartości aktywów do 1,5 mln euro (40,8%). Liczną grupę (21,9%) stanowiły również firmy o wartości majątku powyżej 5 mln euro.

5. Częstotliwość przeprowadzania analizy odchyłeń

Analiza odchyłeń, jako ważny nośnik informacji oraz miernik oceny działalności przedsiębiorstwa, nie tylko umożliwia kontrolę sprawności funkcjonowania jednostki i ocenę poniesionych kosztów, ale także pozwala określić efektywność przyszłych przedsięwzięć oraz ustalić czynniki zależne i niezależne od przedsiębiorstwa. Kontrola wykonań z wyznaczeniami powinna być zatem przeprowadzana systematycznie. Systematyczne porównywanie informacji o sprawności wewnętrznej funkcjonowania jednostki z wcześniej ustalonymi normami lub wzorcami efektywności daje możliwość ustalenia odchyłeń od tych wzorców, które powinny być sygnałem alarmowym, umożliwiającym podjęcie działań korygujących. Interesujące zatem było uzyskanie odpowiedzi na pytanie, jak często firmy dokonują porównań rzeczywistych rezultatów z przyjętymi standardami oraz oceny ich odchyłeń (rysunek 1).

Prawie 40% ankietowanych firm dokonuje oceny realizacji zadań w porównaniu z przyjętymi planami raz na miesiąc. Za miesięcznym porównaniem typu plan – wykonanie przemawia możliwość szybkiej korekty wyniku oraz większa kontrola wyników i wpływu zakłóceń, pojawiających się w ciągu roku w różnych dziedzinach działalności przedsiębiorstw, np. zaopatrzeniu, produkcji, zapasów magazynowych czy sprzedaży.

Rysunek 1. Częstotliwość dokonywania porównań rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi i oceny ich odchyłeń w badanych firmach



Źródło: opracowanie własne.

Co piąta badana firma monitoruje na bieżąco rezultaty swoich działań. Umożliwia to bieżące reagowanie na powstałe odchylenia i daje większą kontrolę postępu realizacji zadań i celów oraz płynności finansowej. Kwartalne monitorowanie wyników, przeprowadzane przez 17,2% respondentów, może nie wykazać odchyłeń widocznych przy częstszych kontrolach, które mogą być pierwszymi sygnałami do podjęcia koniecznych zmian. Niebezpieczeństwo znoszenia się działań pozytywnych i negatywnych tak, że „przeciętnie jest wszystko dobrze” jest jeszcze większe przy rocznym i półrocznym porównaniu planu z wykonaniem.

Roczną analizę odchyłeń przeprowadza co dziesiąte badane przedsiębiorstwo. Taka częstotliwość porównań nie umożliwia menedżerom podjęcia działań korygujących, pozwalających na uniknięcie w kolejnych okresach negatywnych działań i zdarzeń oraz skorygowania założonych celów w przypadku wystąpienia nowych okoliczności, które mogą uczynić te cele nieosiągalnymi.

W celu zweryfikowania hipotez dotyczących powiązania badanych cech z częstotliwością dokonywania analizy odchyłeń w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności przeprowadzono analizę statystyczną. Wyniki tej analizy przedstawiono w poniższej tabeli 2.

Analiza statystyczna nie wykazała istotnej zależności ($p > 0,05$) między częstotliwością przeprowadzania kontroli rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi standardami a czynnikami charakteryzującymi badane przedsiębiorstwa. Oznacza to, że rozkłady odpowiedzi w zależności od wyodrębnionych cech nie odbiegały od wielkości otrzymanych dla wszystkich respondentów. Niemniej jednak można zauważyć pewne tendencje.

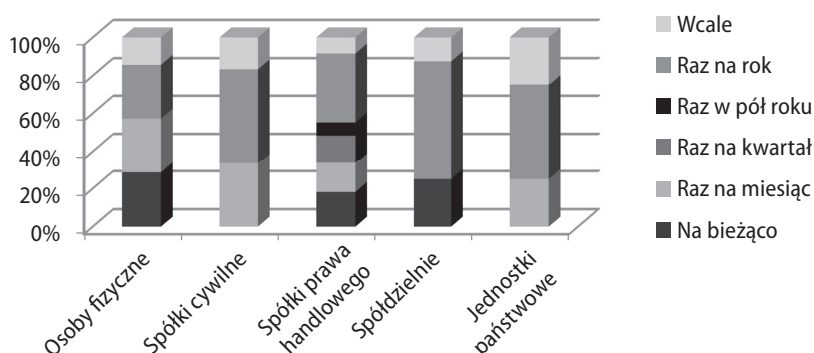
Tabela 2. Częstotliwość przeprowadzania kontroli rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi w ośrodkach odpowiedzialności a cechy charakteryzujące badane firmy

Lp.	Badane cechy	Ocena niezależności stochastycznej		
		χ^2	P	V-Cramera
1	Forma organizacyjno-prawna	62,365	0,274	–
2	Liczba pracowników	28,110	0,206	–
3	Forma własności	30,286	0,214	–
4	Rodzaj przeważającej działalności	12,200	0,192	–
5	Rentowność	60,120	0,269	–
6	Przychody	10,228	0,128	–
7	Wartość aktywów	24,172	0,227	–
8	Liczba oferowanych produktów	18,831	0,199	–

Źródło: opracowanie własne.

Chociaż analiza statystyczna nie wykazała istotnych zależności między badanymi cechami, to przy rozpatrywaniu otrzymanych wyników z punktu widzenia formy organizacyjno-prawnej widoczna jest tendencja do częstszego przeprowadzania analizy odchyłeń przez spółki prawa handlowego i osoby fizyczne niż jednostki państwowe i spółki cywilne (rysunek 2).

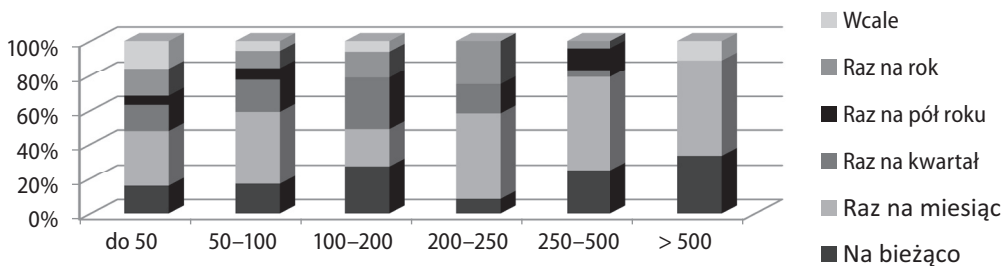
Rysunek 2. Częstotliwość dokonywania porównań rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi i oceny ich odchyłeń a forma organizacyjno-prawna badanych firm



Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę wielkość badanych przedsiębiorstw, daje się zauważyć tendencja do wzrostu częstotliwości przeprowadzanych analiz odchyleń w miarę wzrostu liczby zatrudnionych (rysunek 3). Miesięczną analizę typu plan – wykonanie przeprowadza ponad połowa firm zatrudniających powyżej 200 pracowników.

Rysunek 3. Częstotliwość dokonywania porównań rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi i oceny ich odchyleń a liczba zatrudnionych w badanych firmach



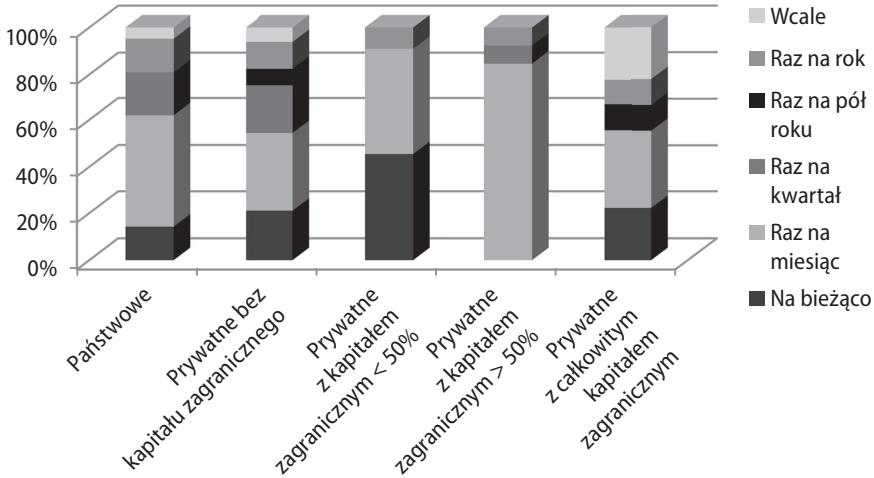
Źródło: opracowanie własne.

Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych z punktu widzenia formy własności, to aż 84,6% firm z przeważającym udziałem kapitału zagranicznego dokonuje miesięcznej oceny realizacji zaplanowanych zadań. Jest to o prawie połowę większy odsetek w porównaniu do przedsiębiorstw państwowych i firm z mniejszym udziałem kapitału zagranicznego. Przedsiębiorstwa posiadające kapitał zagraniczny nieprzekraczający 50% mają również najwyższy odsetek (45,5%), jeśli chodzi o bieżącą kontrolę rezultatów działań. Co ciekawe, zbliżony rozkład odpowiedzi uzyskano dla przedsiębiorstw prywatnych z wyłącznym rodzimym kapitałem oraz dla firm całkowicie finansowanych przez kapitał zagraniczny (rysunek 4).

Ze względu na rodzaj dominującej działalności w badanych przedsiębiorstwach otrzymane wyniki w zasadzie niewiele różnią się od wielkości otrzymanych dla wszystkich respondentów. Wyjątek stanowią firmy handlowe, których zaledwie 3% przeprowadza bieżącą ocenę realizacji zaplanowanych działań.

Dokonując rozróżnienia badanych firm względem branży, należy zauważyć, że wszystkie ankietowane przedsiębiorstwa przemysłu elektronicznego i skórzanego dokonują systematycznej (bieżącej lub miesięcznej) analizy odchyleń. W przypadku firm branży chemicznej i farmaceutycznej analiza ta przeprowadzana jest raz w miesiącu lub kwartalnie. Najrzadziej (raz w roku) postępy w realizacji zadań śledzą przedsiębiorstwa branży meblowej (42,9%), natomiast najczęściej firmy zajmujące się zaopatrzeniem w wodę i energię (75%).

Rysunek 4. Częstotliwość dokonywania porównań rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi i oceny ich odchylen a forma własności badanych firm



Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie badane przedsiębiorstwa o rentowności przekraczającej 20% oraz 72,2% firm o wielkości przychodów powyżej 5 mln euro dokonują bieżącej lub miesięcznej oceny realizacji zadań w porównaniu z zaplanowanymi standardami. Rozkład uzyskanych odpowiedzi dla pozostałych grup przedsiębiorstw jest podobny do przeciętnych dla wszystkich firm, które ich udzieliły.

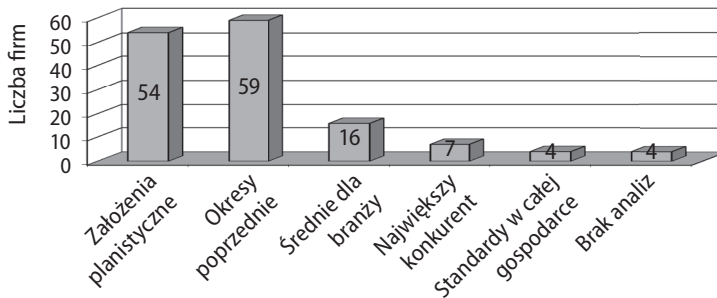
Istotnym problemem w ocenie gospodarności podmiotów wewnętrznych jest ustalenie właściwej bazy porównawczej. Zbadano zatem, z jakimi miarami przedsiębiorstwa porównują osiągnięte wyniki w celu ustalenia odchylen (rysunek 5).

Najwięcej, bo ponad 76% respondentów ocenia osiągnięte wyniki w odniesieniu do danych z okresów ubiegłych. Niewiele mniej przedsiębiorstw (70,1%) porównuje je z wielkościami planowanymi, które w warunkach controllingu mają największe znaczenie dla controllera³. Na trzecim miejscu pod względem popularności miar porównań znalazły się przeciętne wielkości branżowe, według których ocenia swoje wyniki co piąta ankietowana firma. Największy konkurent stanowił kryterium porównań w 9% badanych firm, natomiast standardy w całej gospodarce były podstawą odniesienia wśród

³ Zbliżone wyniki uzyskano w badaniach przeprowadzonych w 1997 r. przez Katedrę Zarządzania Przedsiębiorstwem SGH wśród 500 największych polskich przedsiębiorstw. Badania wykazały, że najczęściej firm (73,2%) porównuje osiągnięte wyniki z przyjętymi założeniami planistycznymi [Mielczarek 1999, s. 12].

5,2% ankietowanych. Blisko 5% firm przeprowadzających budżetowanie nie sporządza tego typu analiz, co stawia pod znakiem zapytania celowość opracowywania budżetów.

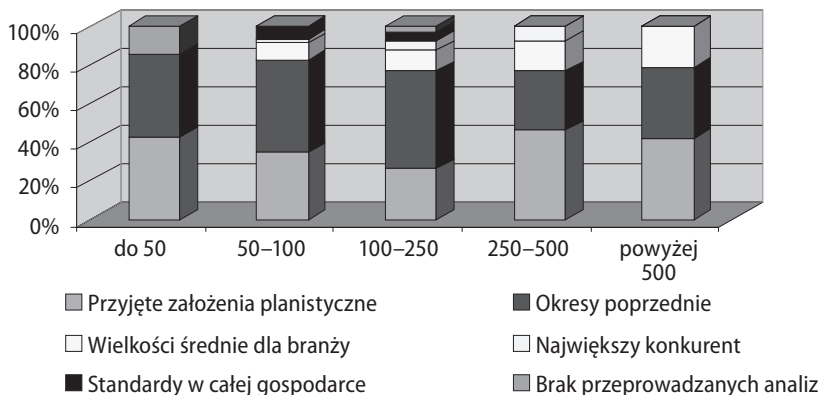
Rysunek 5. Miary porównania osiągniętych wyników przyjęte w celu ustalenia odchyłeń w badanych firmach



Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę formę prawną, można zauważyć, że spółki z o.o. ograniczały się zazwyczaj do oceny uzyskanych wyników względem minionych okresów, natomiast większość spółek akcyjnych oraz spółdzielni porównywała osiągnięte wyniki jednocześnie z założeniami przyjętymi w planach oraz z wielkościami uzyskanymi w okresach poprzednich.

Rysunek 6. Miary porównania osiągniętych wyników w celu ustalenia odchyłeń z uwzględnieniem liczby zatrudnionych w badanych firmach

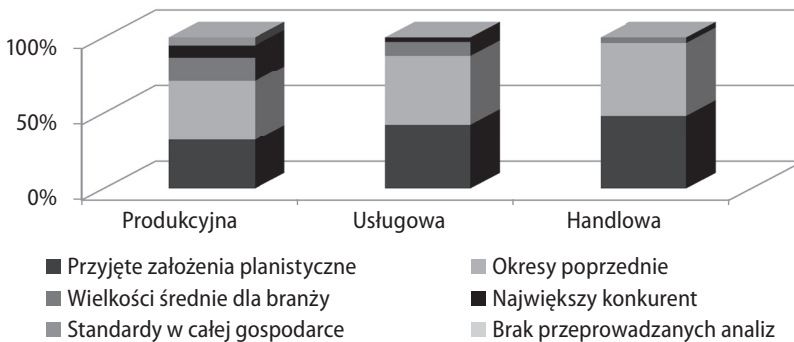


Źródło: opracowanie własne.

Gdy przyjmie się za kryterium analizy liczbę zatrudnionych w badanych przedsiębiorstwach (rysunek 6), widać wyraźną tendencję do wzrostu liczby różnych miar porównania osiągniętych wyników wraz ze wzrostem przedsiębiorstw. Firmy małe (do 50 pracowników) porównują osiągnięte wyniki jedynie do przyjętych założeń oraz okresów poprzednich. Wraz ze wzrostem liczby zatrudnionych wzrasta rola pozostałych miar porównań. Co czwarta badana jednostka zatrudniająca do 250 do 500 pracowników odnosi osiągnięte wyniki do wielkości średnich dla branży oraz największego konkurenta. Natomiast wśród ankietowanych firm o liczbie pracowników powyżej 500 osób żadne przedsiębiorstwo nie analizuje uzyskanych wielkości pod względem największego konkurenta. Może to wynikać z tego, że przedsiębiorstwa te, z uwagi na swoje rozmiary, osiągnęły już taką pozycję, że największy konkurent przestaje zagrażać lub znika z horyzontu. Zatem im większe przedsiębiorstwo, tym mniej jest zainteresowanie wynikami swoich konkurentów.

Jeżeli chodzi o formę własności oraz branżę, to otrzymane wyniki niewiele różnią się od wielkości otrzymanych dla wszystkich respondentów. Biorąc pod uwagę rodzaj dominującej działalności (rysunek 7), należy zauważyć, że najbardziej rozbudowaną analizę odchyień od wartości planowanych przeprowadzają przedsiębiorstwa produkcyjne, analizując uzyskane wyniki nie tylko w odniesieniu do założeń planistycznych i poprzednich okresów, ale także w stosunku do średnich branżowych, konkurencji oraz standardów przyjętych dla całej gospodarki. Małą wagę do wielkości średnich dla branży oraz uzyskanych przez największego konkurenta przywiązują firmy usługowe i handlowe. Żadna z tych jednostek nie porównuje również osiągniętych wyników ze standardami przyjętymi dla całej gospodarki.

Rysunek 7. Miary porównania osiągniętych wyników w celu ustalenia odchyień z uwzględnieniem rodzaju dominującej działalności badanych firm

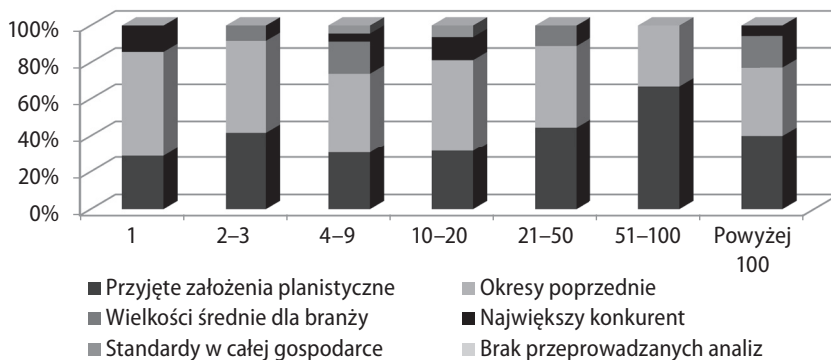


Źródło: opracowanie własne.

Ze względu na uzyskaną rentowność, przychody z całokształtu działalności oraz wartość aktywów w badanych firmach otrzymane wyniki nie pokazują określonych prawidłowości i związków korelacyjnych. Rozkład uzyskanych odpowiedzi jest podobny do przeciętnych dla wszystkich przedsiębiorstw, które ich udzieliły.

Analizując ankietowane przedsiębiorstwa ze względu na liczbę oferowanych produktów (rysunek 8) można zauważyć, że w miarę rozszerzania asortymentu ankietowane jednostki częściej porównują osiągnięte wyniki z planistycznymi normami i normatywami technicznymi, technologicznymi, itp., natomiast rzadziej odnoszą je do średnich przyjętych dla branży, całej gospodarki czy największego konkurenta.

Rysunek 8. Miary porównania osiągniętych wyników w celu ustalenia odchyień z uwzględnieniem liczby produktów oferowanych przez badane firmy



Źródło: opracowanie własne.

6. Podsumowanie

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności wpływa na poprawę wyników osiąganych przez poszczególne jednostki organizacyjne oraz powoduje bardziej racjonalną gospodarkę ograniczonymi środkami. Koordynacja działań między poszczególnymi ośrodkami pozwala na wyeliminowanie sprzeczności oraz ukierunkowanie na realizację zadań, służących osiągnięciu celów przedsiębiorstwa, co z kolei powinno zapewnić optymalizację wielkości ekonomicznych w całej firmie.

Reasumując: szybkość uzyskiwania informacji o rozbieżności między wynikami rzeczywistymi a założeniami decyduje o efektywności systemu zarządzania oraz umożliwia podejmowanie właściwych decyzji we właściwym czasie. Im częściej firmy

dokonują porównań rzeczywistych rezultatów z zaplanowanymi standardami, tym szybciej i skuteczniej mogą reagować na powstałe odchylenia.

Jak pokazują wyniki badań, nadal duża część firm nie kontroluje stopnia realizacji opracowanych planów działania. Sukcesywnie (na bieżąco lub raz w miesiącu) śledzi postępy w realizacji zadań łącznie blisko 60% ankietowanych. Oznacza to, że nie docenia się roli planowania i analizy odchyień w bieżącym zarządzaniu, czego konsekwencją mogą być problemy z osiągnięciem założonych celów.

Najczęstszą miarą porównań są wyniki osiągnięte w poprzednich okresach lub założenia planistyczne, rzadziej średnie dla branży oraz osiągnięte przez największego konkurenta. Istotnym czynnikiem wpływającym na liczbę stosowanych miar porównań osiągniętych rezultatów jest wielkość zatrudnienia w przedsiębiorstwach. Wraz ze wzrostem liczby zatrudnionych wzrastała liczba wykorzystywanych miar porównań.

Firmy dokonujące analizy osiągniętych wyników to w większości przedsiębiorstwa duże, rentowne, w przeważającej części zasilane kapitałem zagranicznym. Dostarczanie informacji o odchyleniach z dużym opóźnieniem powoduje, że decyzje mające na celu eliminację przyczyn zaistnienia odchyień są również spóźnione, stąd też informacja o ich wystąpieniu jest mało przydatna w zarządzaniu.

Bibliografia

1. Baptiste J., Donor K. [2010], *An alternative approach to manufacturing cost variances analysis*, „Journal of Corporate Accounting & Finance” (Wiley), Mar/Apr, Vol. 21 Issue 3, s. 47–52.
2. Buczkowska A. [2003], *Rachunek wyników w systemie informacyjno-decyzyjnym jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
3. Chaberek M. [2001], *Logistyka informacji zarządczej w kontrolingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
4. Deyhle A. [1990], *Controller Handbuch. Enzyklopädisches Lexikon für die Controller, Praxis II. Controlling & Controller bis Hauslexikon*, wyd. 3, Gauting/München, s. 87, za: H. Błoch, *Metodyka ustalania odchyień od planów w elastycznym rachunku kosztów standardowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12/2003.
5. Drury C. [1995], *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
6. Fjałkowska D. [2000], *Rola i zadania komisji budżetowej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 11, s. 27.
7. Frankfort-Nachmias Ch., Nachmias D. [2001], *Metody badawcze w naukach społecznych*, Zys i Ska Wydawnictwo, Poznań.

8. Goliszewski J. [1996], *Controlling: geneza, istota i granice skuteczności w warunkach polskich*, praca doktorska, Uniwersytet Warszawski, Wydział Zarządzania.
9. Kardasz A., Kotapski R., Szczerbiński A. [2000], *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 9.
10. Kett I.W., Principe S.C. [1997], *Fit für Wettbewerb mit einer integralen Steuerungsarchitektur im Veasorgungsunersnehmen*, „Controller-Magazin” nr 3.
11. Kopeć K. [2000], *Koncepcja rachunku odpowiedzialności w kreowaniu rozwoju przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 868, Wrocław.
12. Kosiol E., Chmielewicz K., Schweitzer M. [1981], *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 1377, za: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
13. Malorny Ch. [1999], *TQM umsetzen.*, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, za: S. Nowosielski, *Mierniki oceny pracy ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 868, Wrocław 2000.
14. Mielczarek A. [1999], *Wykorzystanie narzędzi controllingu w polskich przedsiębiorstwach (część II)*, „Handel Wewnętrzny”, 4–5/99, s. 12.
15. Nielsen, O. [1969], *The Role of Variance in Managerial Control*, *Management Accounting* (October), 26–28.
16. Nowak E. (red.) [1996], *Leksykon Rachunkowości*, PWN, Warszawa.
17. Nowosielski S. [1996], *Centra kosztów i zysku w przedsiębiorstwie*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” nr 2.
18. Sobańska I. (red.) [2003], *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
19. Sojak S. [2001], *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
20. Stejskal J. [1995], *Rola controllingu w funkcjach gospodarowania*, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Inżynierskiej w Opolu*, Seria: Nauki Społeczne z. 39 Nr kol. 211/1995, s. 111.
21. Vollmuth H.J. [1993], *Controlling, planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
22. Walczewicz K. [1996], *Zarządzanie jakością – TQM*, Wydawnictwo Ambra, Kraków.
23. Weber C. [1963], *The Mathematics of Variance Analysis*, „The Accounting Review” (July), 534–539.
24. Wing K.T. [2000], *Using Enhanced Cost Models in Variance Analysis for Better Control and Decision Making*, „Management Accounting Quarterly” (Winter), 27–35.
25. Zannetos Z.S. [1963], *On the Mathematics of Variance Analysis*, „The Accounting Review” (July), 528–533.

*Waldemar Gos*¹

Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytet Szczeciński

*Stanisław Hońko*²

Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Uniwersytet Szczeciński

Próba kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności

1. Wprowadzenie

Kontynuacja działalności jest zaliczana do postulatów lub nadrzędnych zasad rachunkowości. Postulaty rachunkowości są konsekwencją przyjętych celów sprawozdawczości finansowej i mają charakter aksjomatów, opisujących środowisko rachunkowości. Są one produktem teorii rachunkowości ukierunkowanym na odzwierciedlenie natury jednostek na potrzeby rachunkowości [Mućko 2008, s. 78]. Z kolei zasady rachunkowości są sformułowane na podstawie postulatów i teoretycznych koncepcji rachunkowości, a zatem są ich uszczegółowieniem. Postulaty mają charakter wiążących założeń, wynikają z uwarunkowań gospodarczych i społecznych, a także zwyczajów i myśli społeczności ekonomicznej [Ignatowski 2012, s. 38].

Autorzy w niniejszym tekście posługują się określeniem „założenie kontynuacji działalności”, co jest zgodne z terminologią przyjętą w MSRF nr 570 „Kontynuacja działalności”. Argumentem za stosowaniem takiego określenia może być trudność w przytoczeniu praktycznych przykładów dotyczących kontynuacji działalności. Można podać jedynie przykłady procedur związanych z brakiem kontynuacji.

Biorąc pod uwagę strukturę pojęciową przyjętą w Założeniach koncepcyjnych MSR, kontynuacja działalności jest założeniem podstawowym, wyraźnie oddzielnym

¹ Prof. dr hab. Waldemar Gos, Instytut Rachunkowości, Uniwersytet Szczeciński, wgoss@wneiz.pl.

² Dr Stanisław Hońko, Instytut Rachunkowości, Uniwersytet Szczeciński, honko@wneiz.pl.

od cech jakościowych użytecznych informacji finansowych. Ramy koncepcyjne z 1989 roku za podstawowe założenia sprawozdawczości finansowej uznawały zasadę memoriałową oraz zasadę kontynuacji działalności (Założenia koncepcyjne... 2007, § 22 i 23). Natomiast zmodyfikowane w 2010 r. ramy koncepcyjne, będące rezultatem współpracy IASB i FASB, ograniczyły podstawowe założenia do kontynuacji działalności [Założenia koncepcyjne... 2011, §4.1]³.

Za takim wyróżnieniem ani w MSR/MSSF, ani w polskim prawie bilansowym, nie idą w ślad wytyczne dotyczące:

- analizy przesłanek zaniechania działalności,
- zakresu informacji o zamiarze i możliwościach kontynuacji działalności przez jednostkę.

Również w amerykańskich regulacjach z zakresu rachunkowości nie określa się precyzyjnych zasad pomiaru i ujawniania zagrożeń związanych z kontynuacją działalności (*going concern*) [Hahn 2011, s. 26]. Wskazuje się jedynie, że audytor ponosi odpowiedzialność za ocenę występowania znaczących wątpliwości co do dalszego funkcjonowania jednostki.

W konsekwencji informacje o fundamentalnym założeniu w sprawozdaniach finansowych mają charakter ogólnych stwierdzeń, które są trudne do weryfikacji zarówno przez biegłych rewidentów, jak i użytkowników informacji finansowych [Wielgórska-Leszczyńska 2012, s. 634]. Potrzebę doprecyzowania rozwiązań dotyczących założenia kontynuacji dostrzegł FASB. W roku 2008 opracowano dokument dyskusyjny „*Proposed statement of Financial Accounting Statement. Going Concern*” [www.fasb.org 2013]⁴.

W związku z tym, celem niniejszego opracowania jest interpretacja założenia kontynuacji działalności w teorii rachunkowości i w przepisach prawnych. Osiągnięcie założonego celu wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- Jaka jest geneza założenia o kontynuacji działalności?
- Jak obecnie należy interpretować założenie o kontynuacji działalności?
- Jakie wątpliwości budzą rozwiązania prawne dotyczące kontynuacji działalności?
- Czy w kontekście sformułowania z ustawy o rachunkowości „w niezmiernym istotnie zakresie” można mówić o „częściowej” kontynuacji działalności?
- Czy zewnętrzne i wewnętrzne czynniki zagrażające kontynuacji można skwantyfikować i ujawnić zewnętrznym użytkownikom?

³ Co interesujące, informacja o pominięciu zasady memoriału nie jest w żaden sposób skomentowana w Uzasadnieniu Wniosków. Jedynie w tabeli uzgadniającej znajduje się informacja, że § 22 Założeń koncepcyjnych z 1989 r. nie został przeniesiony do zmienionych Założeń.

⁴ W marcu 2013 r. ostateczny standard nie został wydany.

Głównymi **metodami badawczymi** stosowanymi w artykule jest analiza źródeł. Posłużono się tu przede wszystkim podejściem dedukcyjnym, przedstawiając teoretyczne aspekty założenia kontynuacji działalności i odniesiono te rozważania do przepisów prawnych. Ostatnia część tekstu związana z próbą kwantyfikacji zdolności kontynuacji działalności jest wyrazem podejścia indukcyjnego.

2. Geneza i znaczenie założenia kontynuacji działalności

Pierwsze znane dokumenty, w których pojawiło się określenie *going concern*, pochodzą z pierwszej połowy XVII wieku. W roku 1620 użyto tego określenia w procesie sądowym, w którym rozważano zasady wyceny aktywów [Hahn 2011, s. 27]. Od tego czasu założenie kontynuacji działalności było używane przy interpretacji przepisów, głównie w związku z wyceną przedsiębiorstw jako całości. Już pod koniec XIX w. odnoszono założenie kontynuacji działalności do sprawozdawczości finansowej i jej rewizji. W roku 1892 w podręczniku dla audytorów R. Dicksee dowodził, że jedynie przy założeniu *going concern* zasadna jest wycena historyczna, bez uwzględnienia zmian wartości wynikających z zewnętrznych czynników [Hahn 2011, s. 27]. Pierwsze próby formalnego wprowadzenia założenia kontynuacji działalności do przepisów są związane z rewizją finansową. W roku 1961 *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* opublikował dokument badawczy ARS nr 1 „Podstawowe postulaty rachunkowości” (*The Basic Postulates of Accounting*). W dokumencie tym stwierdza się, że „kontynuacja (w tym korelacyjna koncepcja ograniczonej długości życia)” oznacza, że „w wypadku braku dowodów stwierdzających stan przeciwny, przyjmuje się, że okres działalności jednostki jest nieograniczony”. Wzmianka o założeniu kontynuacji działalności pojawiła się również w SFAC 1 z 1977 r. (*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*). *Going concern* łączy się z oczekiwaniami dostawców kapitału odnośnie do zwrotu zaangażowanych środków w przyszłości. Jak można zauważyć, założenie kontynuacji działalności nie zostało jednoznacznie zdefiniowane. Definicje nie tylko nie wyjaśniają istoty zagadnienia, ale raczej prowadzą się do instrukcji działania w wypadku zaniechania działalności.

Warto dodać, że założenie kontynuacji działalności zostało uznane za jeden z dziewiętnastu aksjomatów w teorii R. Mattessicha [Szychta 1996, s. 135]. Kontynuacja działalności jest w tej teorii powiązana z podziałem czasu działalności jednostki na okresy (zasada periodyzacji) i jest rozumiana jako założenie nieograniczonego trwania jednostki, bez przewidywania jej upadłości czy likwidacji.

Na uwagę zasługuje związek *going concern* z wyceną aktywów i zobowiązań w wartości historycznej. Takie podejście jest logiczne, gdyż informacja o wartości

historycznej ma znaczenie jedynie wówczas, gdy istnieją perspektywy odzyskania korzyści utraconych w związku z pozyskaniem składników majątku. Wszystkie aktywa jednostki niekontynuującej działalności powinny być postrzegane jak aktywa obrotowe, które nie dostarczają korzyści jednostce, ale udziałowcom, zamierzającym skorzystać na upłynnieniu majątku. Jednym z wymogów definicyjnych aktywów, określonych w Ustawie o rachunkowości (Uor), jest prawdopodobny wpływ do jednostki przyszłych korzyści ekonomicznych. Momenty osiągnięcia tych korzyści mogą być rozłożone w czasie.

Relacje między założeniem kontynuacji działalności a wyceną są szeroko komentowane w literaturze, na przykład:

- A. Riahi-Belkaoui twierdzi, że postulat kontynuacji działalności uzasadnia wycenę aktywów i zobowiązań w innych wartościach niż likwidacyjne i dostarcza podstaw pomiaru utraty wartości aktywów [Riahi-Belkaoui 2004, s. 213];
- S. Sterling uznaje, że przyjęcie założenia o nieograniczonym okresie działalności nie tłumaczy używania wartości likwidacyjnej, ale również nie jest wystarczającym powodem użycia historycznych parametrów wyceny, gdy istnieją alternatywne parametry wyceny; jeżeli zatem założenie kontynuacji ma być utrzymane, to powinno być traktowane jak prognoza [Sterling 1968, s. 493];
- G.K. Świdowska zaznacza wyraźnie, że tylko przy założeniu kontynuacji działalności można usprawiedliwić i wyjaśnić prezentację majątku według wartości historycznej [Świdowska, Więclaw (red.) 2009, s. 2–5];
- J. Gierusz uważa, że kontynuacja działalności warunkuje zastosowanie cen (kosztów) historycznych przy wycenie aktywów i zobowiązań, a przy pomiarze wyniku finansowego reguły memoriału [Gierusz 2012, s. 11];
- W. Gos i P. Pertykowski uznają podejście kontynuacyjne za wyznacznik zasad wyceny i dlatego jest ono zaliczane do zbioru nadrzędnych zasad rachunkowości (Gos, Pertykowski 2011, s. 97);
- S. Hońko wiąże założenie kontynuacji działalności z zasadą ostrożnej wyceny; brak możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę przesądza o skrajnie ostrożnej wycenie aktywów i zobowiązań jednostki, czyli w kwocie nieprzekraczającej ceny sprzedaży netto [Hońko 2008, s. 42–44].

W literaturze słusznie podkreśla się, że zasada kontynuacji działalności gospodarczej powinna być rozpatrywana w trzech płaszczyznach [Gierusz 2005, s. 27; Kononowicz 2000, s. 63]:

- 1) jako warunek działania podmiotu gospodarczego, co przejawia się w wypełnianiu jego misji, budowy i realizacji planów, osiągnięcia wyznaczonych celów;
- 2) jako założenie, które może zostać podważone; oznacza to, że nawet jeżeli jest dokładnie znana sytuacja finansowa jednostki oraz dokonano należytej staran-

ności w ocenie przyszłego rozwoju jednostki, to mogą w przyszłości zaistnieć okoliczności na tyle niekorzystne, że przyjęte domniemanie o prowadzeniu dalszej działalności zostanie odrzucone;

- 3) jako podstawowa reguła wyceny i porównań, która wskazuje, że przyjęcie omawianego założenia determinuje zastosowanie innych kluczowych dla rachunkowości zasad pomiaru oraz wyceny aktywów i zobowiązań.

W dalszej części artykułu przedstawiono wybrane regulacje prawne odnoszące się do założenia kontynuacji działalności.

3. Interpretacja założenia kontynuacji działalności w prawie bilansowym

Jednostki gospodarcze są najczęściej tworzone z zamiarem nieograniczonego okresu działania. W ustawie o rachunkowości założenie kontynuacji działalności [Ustawa o rachunkowości 1994, art. 5] jest określone następująco: przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmiennym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym⁵. Przedstawiony zapis bazuje na rozwiązaniach unijnych, których wdrożenie było jednym z warunków wejścia Polski do UE (IV dyrektywa UE, art. 3, ust. 1a). W myśl tego artykułu „zakłada się, że spółka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości”. Warto podkreślić, że nowa dyrektywa w sprawie prowadzenia rachunkowości przewiduje jeszcze krótszy zapis, a mianowicie „przyjmuje się, że jednostka będzie kontynuować działalność” (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań, art. 5, ust. 1, pkt a). Można więc zauważyć, że zapis nowej dyrektywy UE, zastępującej dyrektywy IV i VII, jest bardzo enigmatyczny.

Warto podkreślić, że w Uor wykorzystano zapis niemieckiego kodeksu handlowego (Handelsgesetzbuch, art. 252, ust. 2, pkt 2), który brzmi „dokonując wyceny, zakłada się kontynuowanie działalności, jeżeli nie stoi to w sprzeczności ze stanem faktycznym lub prawnym” [Veldkamp 2012]. Z kolei w projekcie standardu FASB

⁵ Natomiast w § 25 MSR 1 stwierdza się, że „sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, lub też nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności”.

stwierdza się, że obowiązkiem jest oświadczenie w sprawozdaniu finansowym o zamiarze kontynuowania działalności przez jednostkę, chyba że kierownictwo zamierza albo „zlikwidować jednostkę albo zaniechać działalności lub nie ma realnej alternatywy, aby tego uniknąć” (www.fasb.org 2013).

Zapisy ustawy o rachunkowości pozwalają przyjąć założenie kontynuowania działalności, jeżeli będą rozpatrywane takie kryteria oceny, jak:

- dający się przewidzieć okres, nie krótszy niż rok od dnia bilansowego,
- brak zamiaru kierownictwa lub przymusowego postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości,
- brak istotnego zmniejszenia zakresu działalności gospodarczej jednostki.

Jak można zauważyć, w porównaniu do wzorców określonych w dyrektywach UE lub w niemieckim kodeksie handlowym, zapisy ustawy są bardziej konkretne, gdyż w ustawie o rachunkowości pod pojęciem:

- „dającej się przewidzieć przyszłości” rozumie okres co najmniej roku od dnia bilansowego,
- „stanu faktycznego lub prawnego” przeczącego kontynuacji działalności rozumie się postawienie jednostki w stan likwidacji lub upadłości lub nieuchronność tego stanu, czy też drastyczne zmniejszenie zakresu działalności.

Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, to należy ujawnić ten fakt, podając jednocześnie zasady sporządzania sprawozdania finansowego oraz powód, dla którego założenie o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznano za zasadne (MSR 1, §23). Stwierdzenie kontynuacji działalności jest bezpodstawne w szczególności wówczas, gdy jednostce grozi postawienie w stan likwidacji lub upadłości, albo przedsiębiorstwo podlega przekazaniu, podziałowi czy sprzedaży, jeżeli odpowiednia umowa nie przewiduje przyjęcia za podstawę rozliczeń wartości majątku ustalonej przy założeniu, że działalność gospodarcza będzie przez jednostkę kontynuowana [Ustawa o rachunkowości 1994, art. 29, ust. 2].

Wymienione argumenty potwierdzają, że **ustalenie stanu faktycznego** jest konieczne przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego. Należy przy tym podkreślić, że zmienia się czasowa perspektywa założeń przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego. Zakładając kontynuację działalności, ocenia się dokonania jednostki w przeszłości oraz, co ważniejsze, identyfikuje się i ocenia zamierzenia kierownictwa jednostki gospodarczej oraz czynników zewnętrznych, mogących mieć wpływ na kontynuację działalności.

4. Prowadzenie działalności w „niezmniejszonym istotnie zakresie” a kontynuacja działalności

Jedno z pytań sformułowanych we wstępie do artykułu dotyczy interpretacji sformułowania „niezmniejszona istotnie działalność”. Wydaje się, że niniejszy zapis jest nieprecyzyjny i nielogiczny. Jako argument merytoryczny, który przemawia za krytyką tego zapisu, można przyjąć to, że często warunkiem kontynuacji działalności gospodarczej jest restrukturyzacja, polegająca na likwidacji deficytowych i nietypowych jednostek lub za racjonalne uznaje się „istotne zmniejszenie działalności” drogą usamodzielnienia, wniesienia aportem, sprzedaży części przedsiębiorstwa. Innym aspektem jest argument formalny, a mianowicie: Czym mierzyć wielkość przedsiębiorstwa, aby określić istotne zmniejszenie zakresu działalności: przychodem, sumą bilansową czy wielkością zatrudnienia? Warto więc podkreślić, że wymóg ten kwalifikuje się do wyłączenia z zapisów Uor, zwłaszcza że nie wynika z dyrektywy UE.

Czy zatem prowadzenie działalności „w zmniejszonym nieistotnie zakresie” zawsze przesądza o uznaniu jednostki za zdolną do dalszej egzystencji? Czy można mówić o „częściowej” kontynuacji działalności? Z pewnością zero-jedynkowe podejście do kontynuacji działalności (kontynuacja lub jej brak) wydaje się zbytnim uproszczeniem. Czy upadłość z możliwością zawarcia układu, zawieszenie działalności gospodarczej, łączenie się spółek, zmiana formy prawnej przy zachowaniu ciągłości prawnej wykluczają zasadność założenia o kontynuacji działalności? Przykładowo, spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki. Na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej [Kodeks spółek handlowych 2000, art. 494 § 1 i 2]. Czy w tym wypadku nie ma kontynuacji działalności?

Innym przykładem może być zawieszenie działalności gospodarczej. Zgodnie z ustawą o rachunkowości można nie zamykać ksiąg rachunkowych za rok obrotowy, w którym działalność jednostki przez cały czas pozostawała zawieszona, chyba że jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych lub wystąpiły inne zdarzenia o charakterze majątkowym lub finansowym [Ustawa o rachunkowości 1994, art. 12, ust 3b]. W wypadku wystąpienia operacji o charakterze majątkowym lub finansowym jednostka jest zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Dlatego też można przyjąć, że jest mało prawdopodobne, aby przez cały rok w okresie zwieszenia działalności nie wystąpiły żadne operacje o charakterze majątkowym lub finansowym, na przykład otrzymanie należności, dopisanie odsetek do rachunku bankowego, spłata zaległych zobowiązań, ponoszenie niektórych kosztów (np. podatek od nieruchomości). W związku z tym w okresie zawieszenia działalności należy zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe, czyli należy także sporządzić sprawozdanie finansowe z **założeniem kontynuacji działalności**.

Założenie kontynuacji działalności gospodarczej będzie przyjmowane także, gdy ustawa o rachunkowości pozwala na niezamykanie ksiąg rachunkowych. Przykładowo, można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadkach [Ustawa o rachunkowości 1994, art. 12, ust. 3]:

- przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
- połączenia jednostek, gdy w myśl ustawy rozliczenie połączenia następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki,
- ogłoszenia upadłości jednostki z możliwością zawarcia układu.

Podsumowując odpowiedź na niniejsze pytanie: wydaje się, że jeżeli nie ma żadnych przeciwwskazań, to należy raczej przyjąć domniemanie o kontynuacji działalności gospodarczej. Sam zamiar zaprzestania działalności nie jest wystarczającym warunkiem, aby we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego określić, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuacji działalności. Przykładowo, dopiero z dniem podjęcia stosownej uchwały można formalnie przyjąć, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności gospodarczej. Subiektywna ocena kierownictwa jednostki, niepoparta dowodami nie może być kryterium oświadczenia kierownictwa o kontynuacji lub nie działalności gospodarczej. Oświadczenie to powinno wynikać z określonych dowodów, a nie odczuć kierownictwa jednostki. Oczywiście odczucia kierownictwa są istotne, ale ustalenie stanu faktycznego wymaga ich obiektywnego udokumentowania.

5. Moment oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności

Kolejna wątpliwość odnosi się do momentu oceny zdolności kontynuacji działalności. Czy ma to być dzień bilansowy (na przykład 31 grudnia), czy dzień, do którego należy sporządzić sprawozdanie finansowe (na przykład koniec marca, przy założeniu, że dniem bilansowym jest koniec roku kalendarzowego), czy może dzień, do którego należy zatwierdzić sprawozdanie finansowe (na przykład koniec czerwca),

czy wreszcie dzień bilansowy kolejnego roku obrotowego? Niewątpliwie stopień niepewności spowodowany różnymi zdarzeniami w przyszłości jest tym większy, im bardziej będą oddalone w czasie zdarzenia gospodarcze. Dlatego większość regulacji z zakresu prawa bilansowego, określa okres „dającej przewidzieć się przyszłości”, za jaki kierownictwo jednostki powinno uwzględnić dostępne informacje. Zgodnie z Uor przyjmuje się okres co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego. Jednak jest to zazwyczaj wiedza, jaką posiada kierownictwo jednostki nie na dzień bilansowy tylko raczej na **dzień rzeczywistego sporządzenia sprawozdania finansowego**, czyli przykładowo na koniec marca. Oczywiście można się zastanowić, jaki powinien być okres prognozy. Mimo że regulacje prawa bilansowego wskazują, że powinien być to okres co najmniej 12 miesięcy, to jednak nie precyzują górnej granicy tego okresu. Wychodząc z założenia, że ocenę możliwości kontynuacji działalności jednostka gospodarcza musi przeprowadzać przy każdym rocznym sprawozdaniu finansowym, można uznać za poprawne przyjęcie okresu co najmniej 12 miesięcy. Oczywiście kierownictwo jednostki powinno dokonać analizy dłuższego okresu, w celu odpowiedzialnego użycia zwrotu, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności gospodarczej.

6. Czy zdolność kontynuacji działalności można zmierzyć?

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego kierownictwo jednostki musi zapewnić, że ma zamiar i możliwość prowadzenia działalności przez co najmniej 12 kolejnych miesięcy. Z przepisów nie wynika jednak, że takie stwierdzenie musi być w jakikolwiek sposób uzasadnione. Nie ma wątpliwości, że kierownictwo, poświadczając założenie o możliwości kontynuowania działalności, powinno uwzględnić różne źródła informacji, zewnętrzne (na przykład: analizę rynku, konkurencji) oraz wewnętrzne (np. informacje o przydatności gospodarczej składników majątkowych). Dlaczego zatem obecnie nie ma obowiązku ustosunkowania się do tych źródeł informacji w sprawozdaniu finansowym? Jaka jest odpowiedzialność kierownictwa za zbyt optymistyczną ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności?

Założenie kontynuacji działalności zależy w dużym stopniu od subiektywnej oceny kierownictwa jednostki. Nawet tragiczna sytuacja finansowa jednostki nie jest jednoznaczną przesłanką do uznania podmiotu za niezdolny do kontynuacji działalności. Zgodnie z MSRF 570 kierownictwo jednostki może uznać założenie kontynuacji za zasadne, przy jednoczesnym występowaniu „istotnej niepewności” (MSRF 570, §18). Dodatkowo, jeżeli założenie to się nie sprawdzi, kierownictwo jednostki nie ponosi żadnej odpowiedzialności za swoje szacunki. Należy zaznaczyć,

że wszelki osąd dotyczący przyszłości bazuje na dostępnych informacjach w czasie jego formułowania. Oczywiście, późniejsze zdarzenia mogą podważyć osąd, który był zasadny w momencie jego wydawania. W związku z tym powstaje pytanie, czy do założenia kontynuacji działalności można odnieść się w sposób bardziej obiektywny, uwzględniając zagrożenia dotyczące przyszłej działalności w sposób uporządkowany i sprawdzalny?

Tabela 1. Przykładowe pytania umożliwiające ocenę założenia kontynuacji działalności

Symptomy	Pytania	Tak/Nie	Uwagi
Operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> • Czy kierownictwo zamierza zlikwidować jednostkę lub zaniechać prowadzenia działalności? • Czy nastąpiła utrata podstawowego rynku, umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy? • Czy nastąpiło odejście kluczowego personelu technicznego lub brak odpowiednich następców? • Czy jednostka ma trudności z pozyskaniem pracowników? • Czy jednostka ma trudności z pozyskaniem zasobów? • Czy istnieje zagrożenie ze strony poważnego konkurenta? 		
Finansowe	<ul style="list-style-type: none"> • Czy wskaźniki płynności i rentowności kształtują się na niekorzystnym poziomie? • Czy wystąpiły straty operacyjne lub znacząca utrata aktywów służących do uzyskania wpływów? • Czy wystąpiły ujemne przepływy środków pieniężnych (na okresy przeszłe lub planowane)? • Czy zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe? • Czy nastąpiła zmiana trybu rozliczeń z dostawcami, z kredytu kupieckiego na natychmiastowe płatności? • Czy zbliża się termin wymagalności pożyczek terminowych, przy braku realnych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty? • Czy wystąpiły zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na trudności finansowe dłużników oraz wycofanie pomocy przez wierzycieli? • Czy jednostka ma możliwość finansowania prac rozwojowych czy inwestycji? • Czy wypłaty dywidend były opóźnione lub nieregularne? 		
Pozostałe	<ul style="list-style-type: none"> • Czy przeciwko jednostce toczą się postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku niekorzystnego dla niej rozstrzygnięcia wiązałyby się z powstaniem zobowiązań, jakie prawdopodobnie nie mogłyby zostać zaspokojone? • Czy zostały zgłoszone wnioski o upadłość jednostki? • Czy są respektowane wymogi w zakresie struktury kapitałów? • Czy wystąpiły zmiany w prawie lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę? • Czy jednostka jest ubezpieczona od skutków katastrof? 		

Źródło: opracowanie własne na podstawie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, standard 570 „Kontynuacja działalności”, www.kibr.org.pl.

W opinii autorów jednym ze sposobów oceny zdolności jednostki do prowadzenia działalności w przyszłości może być ustosunkowanie się kierownictwa do symptomów zagrożenia kontynuacji, wymienionych w Międzynarodowym Standardzie Rewizji Finansowej nr 570. Na podstawie tego standardu autorzy proponują sporządzenie listy pytań i odpowiedzi, ujętych w tabeli 1.

Jest oczywiste, że odpowiedzi na wiele pytań z tabeli 1 można uzyskać ze sprawozdania finansowego. W związku z tym powstaje pytanie: Czy redundancja tych informacji jest uzasadniona? Wydaje się, że w tym przypadku jest ona zasadna ze względu na to, że odpowiedzi są udzielane przez kierownictwo jednostki i tym samym są jednocześnie argumentem potwierdzającym założenie kontynuacji działalności. Powstaje pytanie: Na jaki dzień i w której części sprawozdania finansowego umieszczać te informacje? Założenie kontynuacji przyjmuje się na dzień bilansowy. W dniu sporządzenia sprawozdania finansowego wiedza kierownictwa na temat zagrożeń kontynuacji działalności jest pełniejsza i bardziej aktualna, co skłania do oceny zdolności dalszego funkcjonowania podmiotu właśnie w tym dniu. Wydaje się, ocena symptomów zagrożenia upadłością powinna się znaleźć albo we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wraz z oświadczeniem kierownictwa o zdolności kontynuowania działalności przez jednostkę, albo w sprawozdaniu z działalności. Ze względu na rangę założenia kontynuacji działalności i logikę prezentacji informacji lepszym wyborem wydaje się wprowadzenie do sprawozdania finansowego.

W tytule artykułu jest mowa o kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności. Czy tę zdolność można zmierzyć? W dobie rosnącego znaczenia oszacowań i miar perspektywnych w rachunkowości pomiar zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie byłby zaskakujący. Jedną z propozycji kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności jest przypisanie określonej liczby punktów do pytań zamieszczonych w tabeli 1. Innym możliwym rozwiązaniem jest częściowe ujawnienie informacji generowanych w ramach systemu wewnętrznego raportowania.

7. Podsumowanie

Przedstawione rozważania są głosem w dyskusji na temat interpretacji założenia kontynuacji działalności w regulacjach prawnych oraz jej praktycznego stosowania. Nie wystarczy, w ślad za założeniami koncepcyjnymi MSR/MSSF, stwierdzić, że kontynuacja działania ma charakter fundamentalny. Należy dążyć do jej precyzyjnego sformułowania w regulacjach prawa bilansowego oraz wskazywać na jej znaczenie w praktyce gospodarczej.

Niezależnie od tego, czy kontynuacja działalności jest uznawana za postulat, założenie czy nadrzędną zasadę rachunkowości, ma ona istotne znaczenie przy interpretacji sprawozdania finansowego. Stwierdzenie kierownictwa, że jednostka prawdopodobnie przetrwa kolejny okres, bez uzasadnienia tego stanowiska jest jedynie spełnieniem formalności wynikających z przepisów. Użytkownik sprawozdań finansowych, a w szczególności dostawca kapitału, jest zainteresowany, czy inwestycja w jednostkę dostarczy korzyści w pewnej perspektywie czasowej. Autorzy oczekują zatem, że poza stwierdzeniem o kontynuacji kierownictwo jednostki uzasadni swoje oświadczenie.

Bibliografia

1. Gierusz J. [2005], *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDiK, Gdańsk.
2. Gierusz J. [2012], *Plan kont z komentarzem. Handel, produkcja, usługi*, ODDiK, Gdańsk.
3. Gos W., Petrykowski P. [2011], *Użyteczność zasobów a wycena aktywów i zobowiązań*, „Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia”, nr 41.
4. Hońko S. [2008], *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
5. Ignatowski R. [2012], *Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 67 (123), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
6. Kononowicz Ł. [2000], *Czynniki determinujące ustanie zasady kontynuacji działalności, rozprawa doktorska*, AE w Poznaniu, Poznań.
7. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” SKwP, Warszawa [2011].
8. Mućko P. [2008], *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
9. Riahi-Belkaoui A. [2004], *Accounting theory*, 5th Edition, Thomson Learning, London.
10. Sterling S. [1968], *The Going Concern: An Examination*, The Accounting Review (July).
11. Szycha A. [1996], *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

12. Świdarska G.K., Więclaw W. (red.) [2009], *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Difin, Mac Consulting, Warszawa.
13. *Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości*, DzU z 2009 r. nr 152, poz. 1223 ze zm.
14. *Ustawa z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych*, DzU nr 94, poz. 1037 ze zm.
15. *Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze*, DzU nr 60, poz. 535 ze zm.
16. Veldkamp D., [2012], *Handelsrechtliche Bilanzierung nach Wegfall der Going-Concern-Annahme*, „Die Wirtschaftsprüfung” 2012, nr 15.
17. Wielgórska-Leszczyńska J. [2012], *Informowanie o kontynuowaniu działalności*, w: *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, red. S. Sojak, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika, Toruń.
18. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* [2007], International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
19. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* [2011], International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

Źródła internetowe

1. *Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek*, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 182/19 z 29 czerwca 2013, www.mf.gov.pl.
2. Hahn W. [2011], *The Going-Concern Assumption: Its Journey into GAAP*, CPA Journal, luty 2011, <http://edit.seu.edu/Editor/assets/seuniversity/academics/faculty/pages.pdf>, dostęp 27.02.2013.
3. Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 570 „Kontynuacja działalności”, www.kibr.org.pl.
4. www.fasb.org [2013] strona internetowa Financial Accounting Standards Board,

*Rafał Grabowski*¹

Kolegium Zarządzania i Finansów

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Tożsamość nauki rachunkowości

1. Wprowadzenie

Chcąc zajmować się jakąkolwiek nauką, w tym również nauką rachunkowości, należy poszukiwać odpowiedzi na pytanie o jej istotę. Dostrzegają to osoby podejmujące zagadnienie nauki na najbardziej ogólnym poziomie, czyli osoby zajmujące się epistemologią oraz metodologią nauk. Dostrzegają to również nasi mistrzowie, od których uczymy się warsztatu uprawiania nauki rachunkowości. To oni przypominają nam o konieczności wykonywania naszego zawodu zgodnie z naukowymi zasadami budowania gmachu wiedzy. Czynią to przede wszystkim w formie publikacji oraz dyskusji podejmowanych w trakcie konferencji.

Przyjmuje się, że pierwszą tego typu konferencją w powojennej Polsce był tzw. Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości, który odbył się w grudniu 1953 r. Jego temat przewodni brzmiał „Rachunkowość jako nauka”. W trakcie tego zjazdu ówczesny mgr Zbigniew Kossut (późniejszy prof. dr hab.) wygłosił referat poświęcony przedmiotowi i metodzie rachunkowości, który później rozwinął do postaci rozprawy doktorskiej zatytułowanej „Rachunkowość jako nauka”², obronionej w 1958 r. Jak sam napisał we wstępie (w części zatytułowanej „Od autora”) do rozprawy, „Po konferencji nie interesowałem się w zasadzie tym tematem przez przeszło trzy lata. Dopiero w 1957 r. powróciłem do tej problematyki i włączyłem ją do tematu mojej pracy kandydackiej” (doktorskiej – przypis R.G.) [Kossut 1958, s. 1]. Od tamtej pory zagadnienie istoty nauki rachunkowości było wielokrotnie podejmowane przez

¹ Dr Rafał Grabowski, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości w Kolegium Zarządzania i Finansów, e-mail rgrabow@sgh.waw.pl.

² Promotorem wspomnianej rozprawy był prof. dr Stanisław Skrzywan. Recenzentami byli: doc. dr Edward Wojciechowski oraz prof. dr Andrzej Grodek. Rozprawa została obroniona w 1958 r w Szkole Głównej Planowania i Statystyki w Warszawie.

środowisko uczonych. W tym miejscu chciałbym zwrócić uwagę na dwa znaczące wydarzenia, w które zaangażowane było polskie środowisko osób zajmujących się rachunkowością. Chodzi tutaj o konferencję zatytułowaną „Rachunkowość jako system i dyscyplina naukowa – stan i perspektywy rozwoju”, która była poświęcona pamięci prof. Stanisława Skrzywana i odbyła się w kwietniu 1981 r. oraz Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości zatytułowany „Polska Szkoła Rachunkowości”, który miał miejsce we wrześniu 2004 r.

Podane wydarzenia oraz związane z nimi opracowania były niewątpliwie „kamieniami milowymi” na drodze do określenia tożsamości nauki rachunkowości. Trzeba jednak zaznaczyć, że nie były one jedynymi. Zarówno obcojęzyczna, jak i polskojęzyczna literatura zawierają wiele publikacji (np. [Turyna 2003, 2009]) poświęconych tytułowemu zagadnieniu. Pomimo tego pytanie o właściwą drogę uprawiania nauki rachunkowości ciągle powraca. Odradza się ono co najmniej z dwóch źródeł. Pierwszym jest wspomniana wcześniej dbałość naszych mistrzów o właściwy poziom nauki rachunkowości. Drugim jest zainteresowanie naukowców, chcących rzetelnie wykonywać swój zawód. Przyjmując perspektywę ucznia, pytanie o istotę nauki rachunkowości postawiłem sobie również ja.

Podając temat dotyczący istoty nauki rachunkowości, już na wstępie chciałbym zaznaczyć, że w żadnym wypadku nie uważam się za osobę kompetentną do tego, aby wypowiadać się autorytatywnie o ogólnych zasadach uprawiania nauki, do czego jednak – poruszając tytułowy wątek – powinienem odwołać się. Z tego względu, chyląc czoło przed dorobkiem metodologii nauk, czerpałem z opracowań z tego zakresu. W szczególności w rozważaniach starałem się uwzględnić publikacje tych, którzy w tej dziedzinie wypracowali sobie powszechnie uznawany status autorytetów. Ponadto, chciałbym zwrócić uwagę, że odwoływanie się do poglądów z zakresu metodologii nauk wiązało się z pewną trudnością, która wymagała przyjęcia założenia, co do sposobu procedowania. Trudność, o której mowa, polegała na tym, że nie istnieją pojedyncze odpowiedzi na pytania o istotę nauki, wiedzy, prawdy, właściwych klasyfikacji nauk, czy chociażby metod poznawczych. Zagadnienia te były i nadal są tematem dyskursu, który do tej pory toczy się na łamach literatury poświęconej metodologii nauki, epistemologii, czy też, ujmując szerzej, filozofii. Biorąc to pod uwagę, jak również fakt, że celem niniejszego artykułu nie jest rozstrzygnięcie w sprawie przytoczonych kwestii, starałem się odwoływać do tych poglądów, które są powszechnie prezentowane w literaturze przedmiotu, co jednocześnie nie oznacza, że są one jedynymi funkcjonującymi w dyskusji na temat istoty nauki.

Przed przystąpieniem do poszukiwania odpowiedzi na pytanie o tożsamość nauki rachunkowości wypada jeszcze wyjaśnić, **w jakim znaczeniu będzie rozumiane słowo**

„nauka”. To wyjaśnienie jest o tyle istotne, gdyż, jak zauważa Stanisław Kamiński [Kamiński 1998, s. 11–19], słowo „nauka” może być rozumiane wieloznacznie. Słowo to może oznaczać, między innymi:

- poznawczą działalność o charakterze odkrywczym,
- poznawczy rezultat tej działalności (zespół twierdzeń, prawd, teorii konstytuujących dany rodzaj nauki),
- poznawczą działalność o charakterze nieodkrywczym – działalność ukierunkowaną na przyswajanie już istniejącej wiedzy (kształcenie)³.

W niniejszym artykule słowo nauka będzie brane pod uwagę przede wszystkim w znaczeniu pierwszym, a dodatkowo w drugim. Zatem, poszukując odpowiedzi na pytanie o tożsamość nauki rachunkowości, będę starał się określić w pierwszej mierze cechy charakterystyczne dla procesu ukierunkowanego na poznanie odkrywcze oraz także – niejako pobocznie – właściwości, jakie powinien posiadać zespół twierdzeń przyjętych w poczet nauki rachunkowości. Chcę jednak przy tym podkreślić, że rozważania nie zostały podzielone ze względu na te dwa rozpatrywane znaczenia słowa „nauka”. Wynika to z faktu, że podział taki byłby dość sztuczny i kłopotliwy dla prowadzenia klarownego wyводу. Pożądane cechy naukowego procesu poznawczego skutkują bowiem właściwościami rezultatu tego procesu i odwrotnie – pożądane cechy rezultatu wyznaczają właściwą drogę jego uzyskiwania.

Celem artykułu jest zaprezentowanie opinii różnych autorów na temat celu i przedmiotu rachunkowości oraz jej atrybutów naukowych.

2. Specyfika celu i przedmiotu nauki rachunkowości

Ogólnie sformułowanym celem nauki, rozumianej jako poznawcza działalność o charakterze odkrywczym, jest wiedza. Należy przy tym od razu dodać, że wiedza może mieć różny charakter i pochodzić z różnych źródeł. Bodaj najbardziej wszystkim znaną jest wiedza potoczna. „Obejmuje ona wszelkie informacje, które wyrastają bezpośrednio z życia codziennego oraz powstają doraźnie i bezplanowo. W konsekwencji wiadomości te cechuje utylitaryzm, subiektywizm, względność, wieloaspektowość i niedokładność” [Kamiński 1998, s. 25]. Inaczej rzecz ma się z wiedzą, którą określamy mianem naukowej, albo po prostu nauką (rozumianą jako rezultat odkrywczej działalności naukowej). „Nauka jest skarbnicą najlepiej uzasadnionej i najjaśniejszej sformułowanej wiedzy ludzkiej. Jeśli wiedza posiada jakąkolwiek wartość, to wartość tę w największym stopniu posiada nauka” [Ajdukiewicz 2006,

³ Nie są to jedyne tzw. desygnaty słowa „nauka”, które wymienia S. Kamiński.

s. 314]. „Wiedza oraz najściślej związana z nią prawda, konstytuują istotę nauki (...) Między nauką a wiedzą zachodzą niezwykle ważne, dialektyczne związki wzajemne, dzięki którym wiedza jest warunkiem *sine qua non* nauki, a nauka stanowi główne, choć nie jedyne, źródło wiedzy” [Stróżewski 1995, s. 18].

Ogólnie sformułowanym celem nauki jest wiedza. Chcąc doprecyzować tak generalnie zakreślony cel, postaram się odpowiedzieć na dwa następujące pytania, które odnoszą się bezpośrednio do nauki rachunkowości:

1. Czemu ma służyć wiedza wchodząca w poczet nauki rachunkowości?
2. Czego ma dotyczyć ta wiedza, czyli innymi słowy, co jest przedmiotem dociekań naszej dyscypliny naukowej?

Pozostając jeszcze na ogólnym poziomie rozważań, chciałbym zwrócić uwagę, że filozofowie nie do końca są zgodni co do tego, czemu powinna służyć wiedza uznawana za naukową bądź, inaczej rzecz ujmując, co powinno być celem nauki [Kamiński 1998, s. 193]. Historycznie rzecz ujmując, pierwotnym celem nauki w starożytnej Grecji było zaspokojenie potrzeby poznawczej. Dopiero później, za sprawą stoicyzmu oraz neoplatonizmu, nauce zaczęto przypisywać cel użytkowy. Innymi słowy, zaczęto od nauki oczekiwać wiedzy wspomagającej człowieka w skutecznym osiągnięciu wyznaczonych celów. Ten utylitarny sposób postrzegania nauki był praktykowany szczególnie w starożytnym Rzymie. Z kolei w klasycznym średniowieczu powrócono do idei wiedzy czystej, która wyraźnie była preferowana w stosunku do umiejętności praktyczno-technicznych. Kolejne wieki przyniosły zwrot ku wiedzy praktycznej, która miała dać człowiekowi potęgę.

Dzisiaj wydaje się, że filozofowie wypracowali pewnego rodzaju kompromis, chociaż nadal nie są zgodni co do hierarchii ważności celów stawianych przed nauką. Kompromis, o którym mowa, polega na tym, że akceptuje się dwa możliwe cele nauki: poznawczy i utylitarny. Jednakże nie ma zgodności co do tego, czy powinny być one traktowane na równi, czy też któryś z nich powinien być traktowany priorytetowo.

Jak z powyższego wynika, wiedza stanowiąca ogólny cel nauki jest pochodną różnych potrzeb ludzkich [Kamiński 1998, s. 192], które można przyporządkować do jednej z dwóch kategorii. Pierwsza z nich obejmuje potrzeby poznawcze. Człowiek potrzebuje bowiem poznawać siebie i otaczającą go rzeczywistość. Druga z nich uwzględnia potrzeby o charakterze pragmatycznym. Są to potrzeby skutecznego działania.

Istnienie tej dychotomii potrzeb będących motywacją do uprawiania nauki stanowi podstawę podziału nauk na dwie kategorie. Obejmują one:

- nauki stosowane, zwane również praktycznymi, usługowymi, użytkowymi,

- nauki teoretyczne, określane również mianem czystych, podstawowych, bezinteresownych [Kamiński 1998, s. 300–305; Ajdukiewicz 2006, s. 314]⁴.

W przypadku nauk stosowanych celem jest pozyskanie wiedzy użytecznej w praktyce, wiedzy, dzięki której – jak pisał K. Ajdukiewicz – można dobrać właściwe środki na drodze do realizacji wyznaczonych celów oraz przewidywać skutki przyjętych zamierzeń, wiedzy, dzięki której można skutecznie działać [Ajdukiewicz 2006, s. 314–316]. W roku 1938⁵, kiedy to K. Ajdukiewicz opublikował swoje opracowanie poświęcone temu zagadnieniu, do przykładów nauk praktycznych zaliczał nauki techniczne oraz nauki prawnicze. W odróżnieniu od nauk stosowanych, w przypadku nauk teoretycznych (czystych) bezpośredni cel nie wyrasta z potrzeb zastosowania wytworów danej nauki w praktyce. Bezpośrednim celem tego typu nauk jest bowiem zaspokojenie potrzeby poznawczej. Do przykładów nauk teoretycznych można zaliczyć filozofię, logikę, matematykę oraz historię.

Jednoznaczne przyporządkowanie poszczególnych nauk do kategorii teoretycznych albo praktycznych może okazać się problematyczne, co jest nie bez znaczenia również dla osób zajmujących się rachunkowością. Można tu wskazać trzy przyczyny takiego stanu rzeczy. Po pierwsze, nauki teoretyczne są niejednokrotnie ukierunkowywane na rozwiązywanie problemów praktycznych. Efektem tego niekiedy są nowe działy wyodrębniane z nauk teoretycznych, czego przykładem jest tzw. matematyka stosowana, a w jej ramach matematyka aktuarialna – ubezpieczeniowa („Encyklopedia PWN”). Po drugie, dorobek nauk teoretycznych (np. matematyki, logiki) często jest wykorzystywany w rozwoju nauk praktycznych. „Wiedza zdobyta przez nauki czyste stanowi zapas, z którego obficie czerpią nauki stosowane” [Ajdukiewicz 2006, s. 315]. Po trzecie, jest rzeczą oczywistą, że badacze zajmujący się naukami praktycznymi stawiają również pytania, w przypadku których odpowiedzi mają na celu przede wszystkim zaspokoić potrzebę poznawczą, zrozumieć dane zjawisko, a nie znaleźć natychmiastowe zastosowanie w praktyce. Tego typu pytania – zdaniem K. Ajdukiewicza – stanowią przejaw roztropności, co wyraża w słowach: „Życie ucierpiałoby na tym, gdyby dopiero wtedy, gdy aktualna stanie się jakaś jego potrzeba, poczęto rozbudowywać teorie potrzebne do rozwiązania z życiem związanych zagadnień.

⁴ Podział na nauki stosowane i teoretyczne opisany kilkadziesiąt lat temu przez K. Ajdukiewicza zdaje się nawiązywać do znacznie starszej klasyfikacji nauk, a mianowicie do tej, którą zaproponował Arystoteles. Dla niego główne kryterium podziału nauk stanowił cel. Przyjmował on, że „poznanie prawdy dla niej samej rodzi nauki teoretyczne, poznanie dobra i sposobów jego osiągnięcia – nauki praktyczne, wreszcie poznanie nastawione na wytwarzanie rzeczy praktycznych – nauki pojętyczne” (wytwórcze – przypis R.G.) [Stróżewski 1995, s. 16].

⁵ W niniejszym artykule przytaczane są dwa opracowania z 2006 r., w ramach których zostały zebrane wybrane publikacje K. Ajdukiewicza.

Teorie te muszą być już w pogotowiu, zanim życie zwróci się do nich po zastosowanie. Społeczeństwo, które by zajmowało się tylko rozwiązywaniem tych zagadnień, których zastosowanie praktyczne w danej chwili już jest widoczne, postępowałoby równie nierozsądnie, jak gdyby pozwalało na wyrabianie opatrunków, potrzebnych do zatamowania upływu krwi, dopiero wtedy, gdy ktoś już krwawi, a nie dozwalało na tworzenie tych opatrunków na zapas” [Ajdukiewicz 2006, s. 315]⁶.

Powyższe uwagi o charakterze ogólnym i poświęcone istocie celów nauki oraz ich wpływu na charakter danej dyscypliny naukowej stanowią fundament, na którym postaram się sformułować **wnioski dotyczące celu nauki rachunkowości**.

Po pierwsze, odwołując się do genezy dyscypliny, którą zajmujemy się, można stwierdzić, że cel nauki rachunkowości wyrasta przede wszystkim z potrzeb o charakterze pragmatycznym. Bez względu na to, czy sięgniemy do podręczników dydaktycznych skierowanych do studentów rozpoczynających swoją przygodę z rachunkowością, czy też do opracowań o charakterze naukowym, znajdziemy w nich stwierdzenie, że bezpośrednimi przyczynami powstania i rozwoju rachunkowości są „potrzeby życia gospodarczego” [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 10]. Ten pragmatyczny charakter naszej dyscypliny upoważnia nas do twierdzenia, że rachunkowość jest nauką stosowaną (praktyczną). Wniosek taki sformował Zbigniew Kossut [1958, s. 17–24], bazując na rozważaniach Tadeusza Kotarbińskiego dotyczących klasyfikacji nauk. Wniosek taki nasuwa się również na podstawie jakże szerokiego spektrum opracowań, w których autorzy wskazują na pierwotne przyczyny rozwoju rachunkowości.

Po drugie, chociaż rachunkowość jest nauką stosowaną, to jednak cele badań oraz rozpraw naukowych poświęconych rachunkowości mogą mieć zarówno charakter praktyczny, czyli mogą być wynikiem potrzeby rozwiązania istniejącego problemu w rzeczywistości gospodarczej, jak i charakter teoretyczny, czyli stanowić bezpośrednią odpowiedź na potrzebę poznania i wyjaśnienia istoty danego przedmiotu badawczego. To dopuszczenie dualizmu celów poszczególnych prac naukowych w obrębie rachunkowości jest dostrzegane nawet na najwyższym poziomie zarządzania nauką w Polsce, czyli na poziomie agencji wykonawczych. W przypadku rachunkowości granty są bowiem przyznawane zarówno (1) projektom badawczym, w ramach których realizowane są tzw. badania podstawowe, czyli badania „podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk

⁶ Nawiasem mówiąc, w tym kontekście dofinansowywanie przez Narodowe Centrum Nauki tzw. badań podstawowych (ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, art. 2), czyli badań ukierunkowanych przede wszystkim na pozyskiwanie wiedzy bez nastawienia na jej bezpośrednie praktyczne wykorzystanie, wydaje się stanowić przejaw roztropności, o której przed 75 laty pisał K. Ajdukiewicz.

i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie praktyczne zastosowanie lub użytkowanie” (ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, art. 2) – mowa tu o grantach przyznawanych przez Narodowe Centrum Nauki, jak i (2) projektom badawczym, w ramach których realizowane są tzw. badania stosowane, czyli „prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy mającej konkretne zastosowania praktyczne” (ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, art. 2) – chodzi tu o granty przyznawane przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju.

Po trzecie, realizacja celów nauki rachunkowości wymaga czerpania z dorobku innych nauk. Na pierwszym miejscu można tutaj wymienić matematykę, metodologię nauk (epistemologię), statystykę, ekonometrię. Obok nich – w zależności od tematyki podejmowanych zagadnień – wystąpią również inne nauki. Na przykład, podejmując zagadnienia z zakresu rachunkowości zarządczej nie sposób nie korzystać z dorobku nauk o zarządzaniu. Z kolei do badania reakcji inwestorów giełdowych na informacje generowane przez rachunkowość niezbędne będzie sięgnięcie do wspomnianej już ekonometrii, a także finansów, a w szczególności do teorii efektywności rynków kapitałowych i teorii finansów behawioralnych. Antycypując dalsze rozważania dotyczące przedmiotu rachunkowości, chciałbym przy tym dodać, że celem rachunkowości nie może być wszystko to, co ma jedynie charakter narzędziowy dla osób zajmujących się nauką rachunkowości. W przeciwnym razie granice przedmiotu nauki rachunkowości byłyby nieokreślone.

Dotychczasowe rozważania odnosiły się do celu nauki ogólnie, a także szczegółowo do celu nauki rachunkowości. Wziąwszy pod uwagę tytułowe zamierzenia niniejszej części artykułu chciałbym nawiązać jeszcze do **przedmiotu nauki rachunkowości**.

Pierwszy Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości, który, jak już wspomniałem, miał miejsce w 1953 r., a także następujące po nim opracowania ujawniły brak zgodności, co do tego, co jest przedmiotem nauki rachunkowości [Kossut 1958, s. 82–91]. Ten stan utrzymywał się w kolejnych latach, na co w 1973 r. zwrócił uwagę również Stanisław Skrzywan w opracowaniu „Teoretyczne podstawy rachunkowości” [Skrzywan 1973, s. 14]. Generalnie podział, o którym mowa, zawierał dwa stanowiska. Według jednego z nich nauka rachunkowości miała za przedmiot zjawiska i procesy gospodarcze dotyczące podmiotu rachunkowości. Według drugiego zaś przedmiotem nauki rachunkowości były przede wszystkim „sposoby realizacji zadań ewidencyjnych”.

Do omawianej kwestii odniósł się Stanisław Skrzywan, wskazując na rozwiązanie, które wydaje się stanowić „złoty środek”. We wspomnianym powyżej opracowaniu ujął to następująco. „Nauka rachunkowości, jako nauka stosowana, zajmuje się teorią działania w zakresie liczbowego ujęcia i interpretacji dla celów poznaw-

czych⁷ określonych zjawisk występujących w jednostkach gospodarujących, a więc w zakresie poznawania określonego wycinka rzeczywistości. Natomiast księgowi, działacze praktyki rachunkowości, stosują w swojej pracy zawodowej zdobycze nauki rachunkowości, wybierając i wcielając w życie te spośród uzasadnionych teoretycznie rozwiązań, które w określonych warunkach wydają się im najbardziej słuszne dla osiągnięcia wytyczonego celu. (...) Dlatego należy uznać za słuszny pogląd, że przedmiotem rachunkowości są określone zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarujących. Dla poznania tych zjawisk rachunkowość stosuje specyficzne dla niej metody, zasady i reguły, mające na celu ilościowe i jakościowe odzwierciedlenie nadanych zjawisk” [Skrzywan 1973, s. 14–15].

Zatem według Stanisława Skrzywana przedmiot nauki rachunkowości obejmuje zarówno „zjawiska gospodarcze”, jak i „specyficzne metody, zasady i reguły”. Przedstawione podejście do przedmiotu nauki rachunkowości funkcjonuje obecnie, przy czym w zmodyfikowanej formie. Stosując podejście systemowe w miejsce „specyficznych metod, zasad i reguł”, używa się bowiem terminu „systemy informacyjne rachunkowości”⁸. To zmodyfikowane podejście zawarte jest w wydanej w 2005 r. „Encyklopedii rachunkowości”, w której powstanie zaangażowane były osoby z różnych ośrodków akademickich w Polsce. W tym oto opracowaniu Włodzimierz Brzezina definiuje naukę rachunkowości jako „procesy polegające na systematyzowaniu i pomnażaniu wiedzy o zasadach projektowania systemów informacyjnych rachunkowości oraz organizowaniu efektywnych procesów gromadzenia i przetwarzania informacji dla celów zarządzania” [Gmytrasiewicz (red.) 2005, s. 645]. Dodaje przy tym, że przedmiot nauki rachunkowości (tj. zasady projektowania systemów informacyjnych) powinien być rozpatrywany przy uwzględnieniu nastawienia na przeszłość, teraźniejszość i przyszłość.

Dotychczasowy wywód poświęcony przedmiotowi rachunkowości zaowocował wskazaniem jego ogólnej istoty. Jednakże dla osób, które rozpoczynają przygodę z nauką rachunkowości, bądź dla osób, które już ją rozpoczęły, ale funkcjonują jako tzw. niesamodzielni pracownicy naukowcy, tak ogólne ujęcie może okazać się kłopotliwe. Problem polega bowiem na tym, którymi zagadnieniami spośród tak

⁷ Kontekst, w jakim osadzony jest ten tekst w oryginale, nie pozostawia wątpliwości, że S. Skrzywanowi nie chodziło tu o zaspokojenie potrzeby poznawczej dla niej samej, lecz chodziło o poznanie podejmowane w celu skutecznego działania.

⁸ Termin „systemy informacyjne rachunkowości” pierwotnie zaczerpnąłem od pani prof. dr hab. Anny Karmańskiej, która posługiwała się nim podczas spotkań zespołu prowadzącego badanie pt. „Identyfikacja luki kompetencyjnej i kluczowych kompetencji determinujących sukces w procesie poszukiwania pracy w ramach stanowisk finansowo-księgowych w Polsce”. W toku prac nad niniejszym artykułem spotkałem się z używaniem tego terminu również przez inne osoby, w tym przez W. Brzezina.

szerokiego pola przedmiotu nauki rachunkowości należy zajmować się, a które należy pominąć. We wskazaniu rozwiązania tej kwestii pomocne są uwagi, które poczynił Tadeusz Sozański w opracowaniu „Co to jest nauka?”. Autor ten zwraca uwagę, że „uczony musi (...) uzasadnić swe przekonanie, że fakt ten (zagadnienie podejmowane w ramach dociekań naukowych – przypis R.G.) nadaje się do badania, a ponadto jest problematyczny tzn. niewytłumaczalny w świetle wiedzy zastanej i mający znamiona nieprzypadkowości. (...) Wszak uczeni w praktyce nie tylko oceniają warsztat” swoich kolegów, ale i ważność czy wręcz sensowność stawianych przez nich problemów, powołując się przy tym na różne mniej lub bardziej sprecyzowane kryteria. (...) Formułowanie norm dyktujących, co należy badać, w zasadzie nie jest zadaniem metodologii nauki, która zajmuje się regułami odnoszącymi się do tego, jak należy badać” [Sozański, 1995, s. 27]. Ponadto autor dodaje, że podejmowane zagadnienia powinny być niebanalne, tj. „ważne z punktu widzenia potrzeb ludzi, zarówno czysto poznawczych (zaspokojenie ciekawości), jak i praktyczno-życiowych” [Sozański 1995, s. 39].

Można zatem wyciągnąć wniosek, że w doborze zagadnień, które są podejmowane w ramach przedmiotu nauki rachunkowości, szczególnie pomocne są uwagi, sugestie i opinie uzyskiwane w trakcie dyskusji z naszymi mistrzami, którzy w ostatecznym rozrachunku oceniają naszą pracę naukową. Drugim sposobem pozyskania konstruktywnej krytyki podejmowanych przez nas zagadnień jest prezentowanie ich na forum wymiany myśli z całym środowiskiem, tj. w trakcie konferencji oraz w ramach publikacji. Ta konieczność poddawania „próbie ognia” podejmowanych przez nas zagadnień wynika nie tylko z odpowiedzialności przed sobą nawzajem, ale także przed społeczeństwem, dla którego wykonujemy naszą pracę. Jeżeli tego nie będziemy czynić, to nie powinniśmy się dziwić, że kiedyś ktoś skieruje do naszego środowiska słowa: „Świat jest taki, a nie inny i zapewne się nie zmieni, ogłosili wczoraj słynni dwaj uczeni. A w przypadku słynnych ludzi każda myśl jest całkiem dobra, więc ci goście otrzymali zaraz Nobla” (A. Sikorowski, fragment piosenki „Nie patrz na to miła” z albumu „Żal za...”).

3. Pozostałe atrybuty nauki rachunkowości

Znajomość celu i przedmiotu danej nauki nie wystarczy, aby ją rzetelnie uprawiać. Potrzebne jest jeszcze wniknięcie w atrybuty, jakimi powinna cechować się działalność naukotwórcza. W tej części artykułu postaram się je opisać, jednakże, zanim to uczynię, chciałbym przedstawić trzy uwagi o charakterze metodologicznym.

Po pierwsze, o ile rozważania dotyczące celu i przedmiotu rachunkowości miały przede wszystkim charakter pozytywny, czyli akcent był położony bardziej na pytanie „Jak jest?” niż na pytanie „Jak być powinno?”, to w przypadku tej części artykułu nacisk zostanie położony przede wszystkim na podejście normatywne, wskazujące pożądany stan.

Po drugie, chociaż w poprzedniej części bazowałem w znacznej mierze na publikacjach poświęconych bezpośrednio rachunkowości, to w tej części będę odwoływał się głównie do tych, które dotyczą metodologii nauk. Biorąc pod uwagę to, czym zajmuje się ta dziedzina, zabieg wydaje się uzasadniony. Trudno bowiem oczekiwać od metodologii nauk ustanawiania celów i przedmiotów dla poszczególnych nauk, w tym dla nauki rachunkowości. Inaczej rzecz ma się z pożądanymi atrybutami procesu pozyskiwania wiedzy naukowej oraz cechami tej wiedzy. Tutaj, jak zauważa się, „**podstawowe metodologiczne kanony poznania** są jedne i wspólne dla całej nauki niezależnie od badanego "świata" z dopuszczeniem wszakże dość istotnych różnic między naukami formalnymi i empirycznymi” [Sozański 1995, s. 24].

Po trzecie, poszukując odpowiedzi na pytanie o wspomniane kanony, postanowiłem skorzystać z przywoływanego już wcześniej opracowania autorstwa Tadeusza Sozańskiego pt. „Co to jest nauka?”. W publikacji tej autor odpowiada na tytułowe pytanie na podstawie przeglądu literatury z zakresu epistemologii oraz metodologii nauk, stąd z innych opracowań korzystałem tylko w przypadku konieczności uzupełnienia poruszanych wątków.

Tadeusz Sozański wymienia pięć poświadczonych kanonów (wymogów) działalności naukotwórczej, które obejmują [Sozański 1995, s. 24–32]⁹:

- 1) konieczność uzasadnienia faktu naukowego – omówioną w poprzedniej części niniejszego artykułu,
- 2) intersubiektywną komunikowalność,
- 3) metodyczność,
- 4) intersubiektywną uzasadnialność twierdzeń naukowych,
- 5) systematyzację wiedzy naukowej.

Intersubiektywna komunikowalność zakłada konieczność skodyfikowania dyskursu naukowego w obrębie danej dyscypliny, co z założenia ma umożliwić jednoznaczne komunikowanie się uczonych. Dążenie do realizacji tego postulatu skutkuje powstaniem swoistego języka formalnego zawierającego terminy specyficzne dla danej nauki. Warto jednak dodać, że „pełna formalizacja nigdy nie jest ani możliwa, ani celowa; jej brak nie jest zasadniczą przeszkodą w uzyskiwaniu

⁹ Na potrzeby niniejszego artykułu kolejność omawianych kanonów została zmieniona w stosunku do tej, jaką zastosował T. Sozański.

i komunikowaniu wyników naukowych” [Sozański 1995, s. 25]. Problem braku zdefiniowania jakiegoś zagadnienia może być bowiem rozwiązany poprzez wskazanie cech tegoż zagadnienia i kontekstu, w jakim jest ono rozpatrywane.

Nie ulega wątpliwości, że rachunkowość jako nauka posiada swój własny formalny język, przy czym terminy i definicje, które są w nim zawarte, odpowiadają w znacznej mierze tym, które zostały usankcjonowane w normach prawnych oraz ogólnie akceptowanych standardach określających zasady prowadzenia rachunkowości w praktyce. Wynika to z faktu, że rachunkowość jest nauką stosowaną, a zatem trudno byłoby aplikować znacząco odmienną nomenklaturę na płaszczyźnie rozważań naukowych oraz w praktyce rachunkowości.

Pomimo tego, że rachunkowość jako nauka ma swój własny język formalny, to nadal istnieje ryzyko niezrozumienia się przez osoby posługujące się poszczególnymi terminami. Ryzyko, o którym mowa, wynika przede wszystkim z wieloznaczności. Odwołując się do istoty nauki na ogólnym poziomie (w przeciwieństwie do koncentrowania się na danej dyscyplinie naukowej), Stanisław Kamiński wymienia dwa rodzaje wieloznaczności: potencjalną oraz aktualną [Kamiński 1998, s. 12]. Jego zdaniem tylko ta druga jest szkodliwa dla procesu naukotwórczego. Dana nazwa może być wieloznaczna potencjalnie, jednakże przy właściwym wskazaniu kontekstu, w jakim jest wykorzystywana, nie powoduje to błędu logicznego w toku komunikowania się. Logicznie szkodliwa jest natomiast wieloznaczność aktualna, czyli na przykład wykorzystanie tej samej nazwy w różnych znaczeniach w jednym układzie zdań albo tak, że odbiorca komunikatu nie wie, w jakim znaczeniu nadawca używał danej nazwy. W przypadku nauki rachunkowości z całą pewnością występują wieloznaczności potencjalne, co przejawia się w funkcjonowaniu tak samo albo podobnie brzmiących terminów, ale różniących się co do zawartości semantycznej ze względu na pochodzenie ich z różnych modeli rachunkowości. Przykładem tego jest występowanie nazwy „polityka bilansowa” wykształconej na płaszczyźnie niemieckiego modelu rachunkowości (*bilanzpolitik*) oraz nazwy „polityka rachunkowości” używanej w obrębie angloamerykańskiego modelu rachunkowości (*accounting policy*). Chociaż występowanie tych dwóch terminów jest związane z istnieniem tzw. praw wyboru oraz pól swobodnego działania, to ich zawartość semantyczna jest różna z uwagi na uwarunkowania (tj. modele rachunkowości), w jakich zostały wykształcone [Grabowski 2010]. Co się tyczy natomiast wieloznaczności aktualnej, to zawsze będzie istniało ryzyko, że ktoś będzie używał nazwy w różnych znaczeniach. Z drugiej jednak strony wydaje się, że dbałość naszego środowiska o poprawność używanej terminologii stanowi skuteczną ochronę przed istnieniem znaczącego problemu w tym względzie.

Metodyczność jest pożądaną cechą wszystkich etapów procesu powstawania wiedzy naukowej. Stanisław Kamiński tak uzasadnia konieczność występowania tej cechy w procesie naukotwórczym: „Istotnym sprawdzianem naukowości, posiadającym przy tym ogromne walory dydaktyczne i wielostronną użyteczność, okazuje się metoda uprawiania nauki. Ona prezentuje to, co dla wszystkich typów poznania naukowego jest najbardziej wspólne (J.G. Kemeny). Ona też odgrywa niezastąpioną rolę w zwiększaniu wydajności i oszczędności pracy naukowej. Dobra metoda zapobiega błędom, a przyczynia się do rozkwitu wiedzy (C. Bernard). Zajmowanie się naukami bez pomocy metody wydaje się raczej szkodliwe niż pożyteczne (Kartezjusz). Ona wreszcie warunkuje właściwą ewolucję nowych idei oraz ich wykorzystania w nauce” [Kamiński 1998, s. 200].

Ogólnie rzecz ujmując, pod pojęciem metody rozumie się sposób postępowania, który [Kotarbiński 1986, s. 232–285; Kamiński 1998, s. 201; Sozański 1995, s. 31]:

- jest określony przez spójny zbiór reguł,
- nadaje się do wielokrotnego stosowania,
- zwiększa sprawność postępowania,
- umożliwia skuteczniej i ekonomiczniej uzyskać cel działania.

W tym kontekście metodę naukową określa się jako „bądź sam tok operacji przy stawianiu zagadnień, ich rozwiązywaniu oraz uzasadnianiu i systematyzowaniu odpowiedzi, bądź także zespół założeń przyjętych jako ramy lub wytyczne badania, bądź wreszcie ogół czynności i środków zastosowanych do sprawnego osiągnięcia rezultatów badania” [Kamiński 1998, s. 202]. Tak rozumiana metodyczność powinna być nie tylko stosowana, ale także komunikowana na forum środowiska, w ramach którego przedstawiane są wyniki badań. Przy braku informacji o przyjętej metodzie procedowania istnieje mniejsza możliwość dyskusowania uzyskanych wyników, a także poddawania ich kolejnym weryfikacjom przez inne osoby.

W literaturze poświęconej metodologii nauk zwraca się uwagę, że nie istnieje jedna metoda, która mogłaby być zastosowana dla wszystkich nauk i wszystkich typów przedmiotów badań. Niemniej jednak teoretycy nauki są zgodni co do istnienia pewnych faz procesu naukotwórczego. Fazy te obejmują [Kamiński 1998, s. 203]:

- 1) postawienie problemu,
- 2) gromadzenie materiału naukowego,
- 3) interpretację materiału,
- 4) rozstrzygnięcie (uzasadnienie) wartości proponowanego wyjaśnienia albo rozwiązania problemu,
- 5) rozbudowywanie lub budowanie teorii.

Wobec powyższego można zadać pytanie: Czy w nauce rachunkowości przyjmowany jest ten metodyczny sposób postępowania? Na tak postawione pytanie

odpowiedź jest twierdząca. Opisy takiego metodycznego podejścia można znaleźć w opracowaniach poświęconych nauce rachunkowości, na przykład u Jana Turyny [Turyna 2009, s. 542], który wymienia następujące etapy procesu naukowego:

- 1) identyfikację „świata” faktów branych pod uwagę,
- 2) identyfikację i stawianie problemu w odniesieniu do określonego „świata” faktów,
- 3) gromadzenie i organizowanie danych o faktach,
- 4) formułowanie hipotezy,
- 5) testowanie i weryfikację hipotez,
- 6) weryfikację, modyfikację lub odrzucenie hipotezy,
- 7) ostateczną akceptację teorii.

Z powyższego metodycznego podejścia wynika jednoznacznie, że dane twierdzenie może być przyjęte w poczet nauki, jeżeli jego wartość została rozstrzygnięta, np. poprzez weryfikację. Ten wymóg rozstrzygnięcia zawarty jest w kolejnym pożądanym kanonie procesu naukotwórczego określanym jako **intersubiektywna uzasadnialność twierdzeń naukowych**. Kanon ten wymaga, aby twierdzenia, które mają zyskać prawo obywatelstwa w danej nauce, były uzasadnione za pomocą właściwego podejścia do badanego „świata”. Generalnie w nauce rachunkowości mamy dwie drogi uzasadnienia twierdzeń naukowych: dedukcję i indukcję, przy czym z uwagi na fakt, że w przypadku rachunkowości mamy do czynienia z nauką empiryczną, zdecydowanie częściej będzie istniała potrzeba korzystania z tego drugiego sposobu.

Twierdzenie może zostać przyjęte do nauki, jeżeli zostało wyrozumowane (wydedukowane) z innych twierdzeń, które już posiadają prawo obywatelstwa w nauce [Ajdukiewicz 2006, s. 287]. Ważne jest przy tym, aby w trakcie procesu rozumowania odwoływać się do twierdzeń już uznanych w danej nauce, a nie do potocznie funkcjonujących stwierdzeń lub hipotez, które nigdy nie zostały zweryfikowane. Może się bowiem zdarzyć, że potoczne stwierdzenia lub hipotezy będą fałszywe. Przy rozumowaniu dedukcyjnym podporządkowanym całkowicie logice, tylko z prawdziwych przesłanek można dojść do prawdziwych wniosków. Zatem próba dedukcji i dochodzenia w ten sposób do twierdzeń naukowych wymaga od nas ustalenia, czy przesłanki, z których dedukujemy, są uznane w danej nauce.

Drugą drogą uzasadnienia twierdzeń jest indukcja „przebiegająca w odwrotnym kierunku: od wniosków, czyli "przewidywań teoretycznych" do przesłanek, czyli "praw teorii", z których te przewidywania się dedukuje. To właśnie owe przesłanki traktuje się jako wymagające uzasadnienia, żądając od twierdzeń teorii empirycznej czegoś więcej niż tylko niesprzeczności; ich konsekwencje muszą być zgodne z danymi empirycznymi. Tak więc w naukach empirycznych wymóg intersubiektywnej uzasadnialności wiedzy oznacza empiryczną testowalność twierdzeń i całych teorii: wprost lub poprzez ich konsekwencje podatne na sprawdzenie” [Sozański 1995, s. 30].

Zastosowanie drugiego sposobu uzasadniania twierdzeń naukowych wymaga pozyskania dostępu do danych, co w przypadku rachunkowości nie zawsze jest możliwe. W mojej ocenie wynika to z dwóch przyczyn. Po pierwsze, próbując badać systemy informacyjne rachunkowości, niejednokrotnie wchodzimy na obszar wewnętrznych danych przedsiębiorstwa, których zarządy nie zawsze chcą ujawniać. Po drugie, pozyskanie takich danych wymaga poniesienia znaczących kosztów. Z tego względu naukowcy, którzy zajmują się rachunkowością, są szczególnie zainteresowani rynkami kapitałowymi [Hendriksen, Breda 2002, s. 185]. Dostęp do danych opisujących te rynki oraz do sprawozdań finansowych, które są wykorzystywane przez uczestników tych rynków, są szczególnie przydatne w weryfikowaniu hipotez, a tym samym w uzasadnianiu twierdzeń naukowych. Chodzi tutaj szczególnie o te hipotezy i twierdzenia, które dotyczą reakcji interesariuszy na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych.

Ostatnią cechą, którą chciałbym wskazać, a która jest wymieniana wśród pożądaných atrybutów procesu naukotwórczego, jest **systematyzacja wiedzy naukowej**. Polega ona na budowaniu terminologii oraz teorii, które są wytworami naukowymi najwyższej rangi [Sozański 1995, s. 26]. Rozbudowywanie terminologii bazuje na operacji definiowania [Sozański 1995, s. 25], podczas gdy tworzenie teorii polega na opracowywaniu logicznych systemów sformułowanych językowo, w ramach których występują elementy (twierdzenia) oraz relacje między nimi [Anzenbacher 2008, s. 247–248].

Tadeusz Sozański wskazuje dwa sposoby budowania teorii. Pierwszy obejmuje systematyzację dedukcyjną zbioru twierdzeń, drugi natomiast polega na systematyzowaniu twierdzeń według kryterium przedmiotowego, czyli tego, czego dotyczą te twierdzenia. Moje dotychczasowe studia literaturowe skłaniają mnie do postawienia hipotezy, że w nauce rachunkowości stosowany jest głównie drugi sposób systematyzacji. Istnieje wiele opracowań, w których autorzy dokonywali systematyzacji przedmiotowej, chociaż nie zawsze nazywali to w ten sposób.

4. Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, chciałbym jeszcze raz podkreślić, że niniejszy artykuł powstał jako efekt poszukiwania odpowiedzi na pytanie o właściwy sposób procedowania w trakcie poszukiwania wiedzy, która miałaby być włączona w poczet nauki rachunkowości. Pisząc ten artykuł, sięgałem zarówno do dorobku epistemologii i metodologii nauk, jak również nauki rachunkowości. Poniżej przedstawiam najistotniejsze wnioski wyłaniające się z przeprowadzonych rozważań.

Po pierwsze, cel nauki rachunkowości ma charakter praktyczny. To sprawia, że nauka rachunkowości jest zaliczana do grona tzw. nauk stosowanych. Po drugie, chociaż nauka rachunkowości jest nauką pragmatyczną, to celem dociekań naukowych mogą być zarówno: (1) pozyskiwanie rozwiązania dla istniejącego problemu w rzeczywistości gospodarczej, jak i (2) próba zrozumienia danego zjawiska bez nastawienia na bezpośrednie wykorzystanie w praktyce. Po trzecie, przedmiotem nauki rachunkowości są systemy informacyjne rachunkowości, jednakże dobór zagadnień podejmowanych w ramach tak szeroko określonego przedmiotu nauki rachunkowości wymaga poddania ich swoistego rodzaju „próbie ognia”. Nieodzowne są do tego konsultacje z naszymi mistrzami oraz dyskusje na forach naukowych. Po czwarte, gdy podejmuje się działania ukierunkowane na zdobycie nowej wiedzy naukowej, konieczne jest przestrzeganie pewnych kanonów postępowania. Obejmują one: konieczność uzasadnienia faktu naukowego, intersubiektywną komunikowalność, metodyczność, intersubiektywną uzasadnialność twierdzeń naukowych oraz systematyzację wiedzy naukowej. Po piąte, metodologia nauk wyznacza kryteria, jakie powinna spełniać wiedza, aby można ją było uznać za wiedzę naukową. Te kryteria powinny spełniać wytwory działalności naukowej, a są nimi przecież: twierdzenia, w tym prawa, terminy, terminologie i teorie. Wszystkie te elementy powinny z kolei być zawarte w rozprawach doktorskich i habilitacyjnych, publikacjach. Od nas, naukowców, zależy zatem, czy efekt naszej pracy można nazwać nauką. Po szóste, podsumowując rozważania, chciałbym również zwrócić uwagę na fakt, że kanony naukowości „zawsze uwarunkowane są historycznie daną koncepcją nauki” [Kamiński 1998, s. 184]. Oznacza to, że należy podchodzić z szacunkiem i swoistego rodzaju ostrożnością do wytworów nauki wcześniejszych okresów. Szczególnie chodzi mi o to, aby pochopnie nie negować hipotez, twierdzeń, badań, czy też dyskusji, które miały miejsce wcześniej tylko dlatego, że zmieniła się w jakimś zakresie koncepcja naszej nauki.

Bibliografia

1. Anzenbacher A. [2008], *Wprowadzenie do filozofii*, Wydawnictwo WAM, Kraków 2008.
2. Ajdukiewicz K. [2006]. *Język i poznanie. Wybór pism z lat 1920–1939*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
3. Gmytrasiewicz M. (red.) [2005], *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa 2005.
4. Gmytrasiewicz M., Karmańska A. [2006], *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006.

5. Grabowski R. [2010], *Relacje pomiędzy polityką bilansową a polityką rachunkowości w świetle różnych modeli rachunkowości*, „Współczesna ekonomia”, nr 4, s. 175–185.
6. Hendriksen E.A., Breda M.F. [2002], *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
7. Kamiński S. [1998], *Nauka i metoda. Pojęcie nauki i klasyfikacja nauk*, Towarzystwo Naukowe Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin.
8. Kossut Z. [1958], *Rachunkowość jako nauka*, Rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem prof. dra Stanisława Skrzywaną, recenzowana przez doc. dra Edwarda Wojciechowskiego oraz prof. dra Andrzeja Grodka, obroniona w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie w 1958 r.
9. Kotarbiński T. [1986], *Elementy teorii poznania, logiki formalnej i metodologii nauk*, PWN, Warszawa 1986.
10. Skrzywan S. [1973], *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, wyd. 4, PWE, Warszawa.
11. Sozański T. [1995], *Co to jest nauka?*, w: *Nauka. Tożsamość i tradycja*, red. J. Goćkowski, S. Marmuszewski, Universitas, Kraków.
12. Stróżewski W. [1995], *Wielość nauk i jedność wiedzy*, w: *Nauka. Tożsamość i tradycja*, red. J. Goćkowski, S. Marmuszewski, Universitas, Kraków.
13. Turyna J. [2003], *Modelowa analiza założeń współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwa Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
14. Turyna J. [2009], *Teoria rachunkowości a założenia koncepcyjne międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej: przyczynek do dyskusji*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości SGH w Warszawie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
15. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.

Marek Gruszczyński¹
Kolegium Analiz Ekonomicznych
Szkola Główna Handlowa w Warszawie

Ekonometria w rachunkowości

1. Wprowadzenie

Temat „Rachunkowość jako nauka społeczna” stwarza szansę na debatę o wzajemnych relacjach rachunkowości z innymi subdyscyplinami dziedziny nauk ekonomicznych. Stawia też pytanie o możliwość rozważania podejść interdyscyplinarnych w badaniach z udziałem nauki rachunkowości. To ostatnie jest zresztą dość umowne, od kiedy okazało się na przykład, że badania na pograniczu prawa i ekonomii nie mogą być w Polsce uznane za interdyscyplinarne (obie dziedziny należą do nauk społecznych). Przedmiotem artykułu są rozważania o badaniach z zakresu *applied accounting*, to jest tematyki, w której rozmaite tezy dotyczące rachunkowości i finansów przedsiębiorstw (ale nie tylko) znajdują weryfikację przy użyciu metodyki z zakresu statystyki i ekonometrii.

Uprawianie nauki rachunkowości w wymiarze *applied* jest powiązane z koniecznością sięgania do pojęć próby statystycznej, populacji, statystycznego wnioskowania, sięgania do zbiorów mikro danych. Nie chodzi o pojedyncze przedsiębiorstwo i analizę jego „wnętrza”, lecz o zbiór przedsiębiorstw, na podstawie którego poszukujemy odpowiedzi na pytania odnoszące się do tego zbioru. Typowe badanie może dotyczyć zbioru spółek giełdowych, zbioru wszystkich przedsiębiorstw jednej branży, zbioru danego rodzaju transakcji, reguł itd.

Celem artykułu jest wskazanie metodycznych podstaw nauki „rachunkowości stosowanej”, ze szczególnym akcentem na możliwości wykorzystania metod **mikroekonometrii**, to znaczy ekonometrii na podstawie mikro danych. Mikro dane oznaczają dane indywidualne, w tym przypadku dane o przedsiębiorstwach, transakcjach, klientach itd. W pierwszej części artykułu komentujemy ramy metod ilościowych

¹ Prof. dr hab. Marek Gruszczyński, Instytut Ekonometrii, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, marek.gruszczyński@sgh.waw.pl.

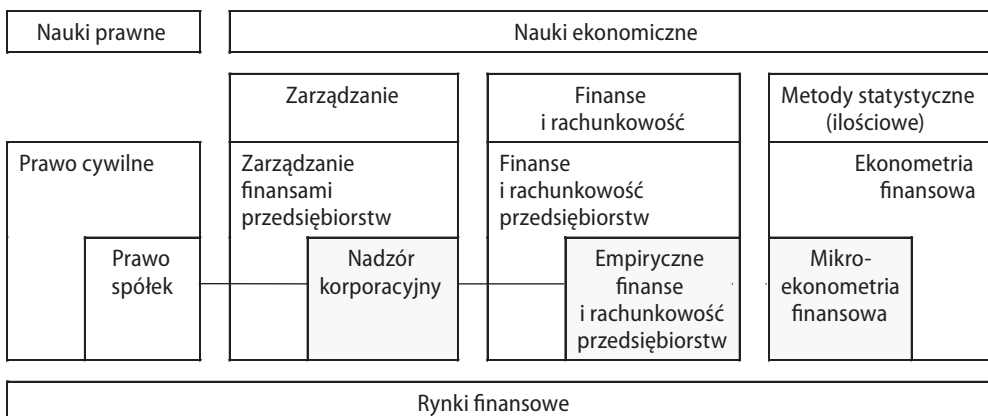
w rachunkowości empirycznej wraz z kwestiami doboru próby statystycznej. W części drugiej przedstawione są dwa przykłady wyników badań uzyskanych w Polsce.

2. Rachunkowość empiryczna, empiryczne finanse przedsiębiorstw, mikroekonometria finansowa

2.1. Miejsce mikroekonometrii finansowej i rachunkowości empirycznej

Mikroekonometria w odniesieniu do finansów i rachunkowości przedsiębiorstw może być określana jako **mikroekonometria finansowa** (por. [Gruszczyński 2012]). Metody mikroekonometrii finansowej tworzą podstawę **empirycznych finansów** oraz **empirycznej rachunkowości przedsiębiorstw**, to znaczy badań naukowych w zakresie finansów i rachunkowości – dokonywanych z wykorzystaniem dużych zbiorów danych o firmach, transakcjach, decyzjach itd. Jest to wiedza, która powstaje w otoczeniu ekonomii i prawa, finansów i zarządzania, rachunkowości oraz prawa spółek i wiąże się z kwestiami ładu korporacyjnego oraz z rynkami finansowymi, co schematycznie pokazano na rysunku 1.

Rysunek 1. Empiryczne finanse i rachunkowość przedsiębiorstw (mikroekonometria finansowa)



Źródło: [Gruszczyński 2012].

Od strony metodycznej (prawa część rysunku 1) tematy badawcze empirycznych finansów i empirycznej rachunkowości są na ogół formułowane i rozstrzygane w języku

statystyczno-ekonometrycznym. Mikroekonometria finansowa jest częścią ekonometrii finansowej². Ta z kolei – według kryterium metody – jest częścią finansów.

Czym się zajmuje mikroekonometria finansowa w odniesieniu do rachunkowości? Nie zajmuje się przypadkiem konkretnej firmy, dla której należy na przykład ocenić możliwość kontynuowania działalności. Zajmuje się raczej ustaleniem, jakie czynniki wpływają na wydanie pozytywnej opinii o możliwości takiej kontynuacji – dla dużej grupy spółek, dla których dostępne są informacje o pozytywnych i negatywnych opiniach na temat kontynuowania działalności. Mikroekonometria finansowa daje możliwość statystycznej weryfikacji hipotez na temat związków typu korelacyjnego lub przyczynowego pomiędzy różnymi charakterystykami przedsiębiorstw, sytuacji decyzyjnych lub decyzji podjętych przez władze przedsiębiorstw.

Mikroekonometria koncentruje się na metodach, a nie na ekonomii. Metody ekonometrii zwyczajowo ogniskują się na modelowaniu zmiennych jakościowych, to znaczy takich, których wartości nie dają się wyrazić ilościowo, a raczej „jakościowo”, na przykład 1=Tak (audytor z Wielkiej Czwórki) oraz 0=Nie (audytor spoza Wielkiej Czwórki).

2.2. Rachunkowość empiryczna – nurt światowy

W odniesieniu do obecnych standardów badań rachunkowości empirycznej warto wskazać na artykuły ukazujące się w takich czasopismach, jak: „The Accounting Review”, „Journal of Accounting and Economics”, „Journal of Accounting Research”, „Advances in International Accounting”, „European Accounting Review”, „International Journal of Accounting”, „Journal of Accounting and Public Policy”, „Journal of Management Accounting Research”, „Review of Quantitative Finance and Accounting”, „Accounting and Finance”. Wśród publikacji dostępnych w internecie wypada odnotować serie Accounting Research Network w bazie SSRN (Social Science Research Network). Z publikacji książkowych wymienimy takie, jak: *Handbook of management accounting research* (2007), *Methodological issues in accounting research* (2006), *Advances of quantitative analysis of finance and accounting* (2004–2006), *Research methods in accounting* [Smith 2011].

Na czym koncentrują się badacze i jakie metody stosują? Odpowiedź na takie pytanie musi być złożona i z pewnością przekracza ramy tego artykułu³. Przykładowo,

² Na przykład – Wang [2009] w drugim wydaniu swojej książki *Financial econometrics* poświęca dwa nowe rozdziały metodom mikroekonometrii jako ważnej części ekonometrii finansowej.

³ Zwracam uwagę na artykuł [Gruszczynski 2012], w którym szerzej przedstawiono tematykę i metody ilościowe stosowane w empirycznej rachunkowości.

w jubileuszowym numerze „Accounting and Finance” z roku 2011 [Chenhall, Smith 2011] w artykule podsumowującym osiągnięcia naukowe badaczy australijskich w 10 wiodących czasopismach światowych dowiadujemy się, że w okresie 1980–2009 opublikowali oni 231 artykułów. Z tej liczby:

- pod względem tematyki najczęściej dotyczyło systemów kontroli zarządczej (65 artykułów), budżetowania (49), *performance measurement* (38) oraz tematyki metodycznej (13);
- pod względem przedmiotu badania najczęściej odnosiło się do firm przetwórczych i usługowych (razem 109 artykułów), a także sektora zdrowia / szpitalnictwa (18) oraz sektora publicznego (13);
- pod względem metod badawczych najczęściej artykułów opierało się na badaniach ankietowych (93 artykuły), na analizach przypadków (56), na metodach eksperymentalnych (24) oraz na przeglądach literaturowych (32);
- pod względem teorii badawczych najczęściej artykułów opierało się na teoriach zachowań organizacyjnych (60 artykułów), teoriach kontyngencji (48), teoriach psychologicznych (39) i teoriach socjologicznych (34);
- pod względem technik analizy danych najpopularniejsza była analiza regresji (70 artykułów), analiza wariancji (24), a także metoda równań strukturalnych i analiza ścieżkowa (20).

Jak widać, australijscy badacze z rachunkowości empirycznej prezentują w swoich badaniach całą paletę tematów, obszarów, teorii, metod i technik analiz. Podobne zestawienia można byłoby pewnie znaleźć / skonstruować dla większości krajów z rozwiniętym sektorem badawczym w rachunkowości. Warto sporządzić tego rodzaju katalog także w Polsce.

Drugi przykład dotyczy publikacji autorów z uniwersytetów amerykańskich. Coyne, Summers, Williams i Wood [2010] sporządzili ranking uniwersytetów pod względem jakości publikacji 517 akademików należących do American Accounting Association – w 11 wiodących czasopismach naukowych z zakresu rachunkowości w latach 1990–2009. Sam ranking może nie jest dla nas ważny, ciekawy jest natomiast rozkład tematyczno-metodyczny tych publikacji. Autorzy klasyfikowali artykuły pod względem metod w następujący sposób:

- prace analityczne (A), zawierające analizy i wyniki oparte na formalnych modelach teoretycznych, często z użyciem matematyki;
- studia oparte na historycznych danych obserwacyjnych (H), w których badacz tworzy własne repozytorium na podstawie dostępnych informacji lub baz danych;
- badania eksperymentalne (H), oparte na danych, które zgromadzono na podstawie zastosowania odpowiedniego „oddziaływania” w stosunku do podmiotów;
- inne metody (I).

Jednocześnie z punktu widzenia tematyki artykuły podzielono na następujące grupy:

- systemy informacyjne rachunkowości: systemy zbierania, przechowywania i generowania informacji dla rachunkowości;
- tematyka audytu: audyt wewnętrzny i zewnętrzny, niezależność audytora, audyt a proces sprawozdawczości, honoraria audytorów;
- tematyka finansowa: rachunkowość finansowa, rynki finansowe, podejmowanie decyzji na podstawie informacji z rachunkowości finansowej;
- tematyka zarządcza: zagadnienia budżetowania, kompensacji, podejmowania decyzji wewnątrz przedsiębiorstwa, bodźce, alokacja zasobów w przedsiębiorstwie;
- tematyka podatkowa: zagadnienia podejmowania decyzji przez płatników, alokacja podatkowa, kalkulacja podatków, strukturyzacja transakcji ze skutkiem podatkowym itd.;
- pozostałe tematy.

Zestawienie łączne tych prac jest następujące:

Tematyka / Metoda	A	H	E	I
Systemy informacyjne	4%	12%	36%	48%
Audyt	8%	32%	38%	23%
Studia finansowe	12%	76%	7%	5%
Zarządcze	22%	22%	16%	40%
Podatkowe	13%	58%	19%	10%
Pozostałe	4%	22%	16%	59%

W badaniach autorów amerykańskich dominują zatem metody oparte na danych obserwacyjnych (H) oraz eksperymentalnych (E). Jednocześnie warto odnotować, że najlepsze wyniki w tym rankingu osiągnęły uniwersytety: Stanford, Texas (Austin), Chicago, Illinois (Urbana Champaign), Texas A&M, Cornell, Arizona, Rutgers i Florida.

3. Problemy doboru próby statystycznej w badaniach z rachunkowości empirycznej

3.1. Samoselekcja

W badaniach ilościowych w rachunkowości empirycznej posługujemy się rozmaitymi „próbami” statystycznymi. Nie są to zwykle próby losowe, lecz właśnie

nielosowe, czyli takie, dla których nie są znane prawdopodobieństwa dostania się jednostek do próby. Często są to próby typu *choice-based samples*, to znaczy próby związane z wyborem dokonywanym przez jednostki lub przez badacza. Takie próby powstają wtedy, gdy spośród jednostek dokonujących różnych wyborów częściej wybiera się pewne możliwości, a rzadziej inne. Tego rodzaju próby można nazwać próbami dobieranymi. Może to być na przykład wybór do próby wszystkich dostępnych firm mających jakąś rzadką cechę (powiedzmy: zagrożonych upadłością) oraz tylko niektórych firm niemających tej cechy. Wówczas jednostki pierwszego rodzaju są reprezentowane w próbie w 100%, a jednostki drugiego rodzaju są reprezentowane w próbie na przykład na poziomie 5% wszystkich jednostek drugiego rodzaju.

Często mówi się także o selekcji próby (*sample selection*) lub samoselekcji (*self-selection*). Chodzi na przykład o to, że niektóre jednostki same decydują o znalezieniu się w próbie. Jeśli badamy firmy, które dokonały emisji akcji w danym roku, to w próbie znajdują się tylko te firmy, które taką decyzję podjęły (dokonały „samoselekcji” do próby).

Lennox, Francis i Wang [2012] analizują 75 artykułów, w których wykorzystano modele samoselekcji w latach 2000–2009 w czasopismach „The Accounting Review”, „Journal of Accounting and Economics”, „Journal of Accounting Research”, „Review of Accounting Studies” oraz „Contemporary Accounting Research”. Z tego przeglądu wynika, iż większość badaczy stosuje zalecaną w przypadku samoselekcji technikę Heckmana w sposób mechaniczny, nie zwracając uwagi na ważne kwestie ekonometryczne związane z właściwym jej stosowaniem.

Wykorzystując przykłady empiryczne, pokazano, że modele samoselekcji są bardzo wrażliwe na podejmowane kroki i przyjmowane założenia w procedurze Heckmana. Procedura ta jest dwustopniowa: w pierwszym kroku rozpatruje się równanie „wyboru do próby”, na przykład $Y=1$ jeśli firma wybiera audytora z Wielkiej Piątki, $=0$ jeśli nie. W drugim kroku przedmiotem modelowania jest interesująca nas kategoria, np. koszt kapitału (albo honorarium dla audytora, albo fakt wydania opinii z zastrzeżeniem). Autorzy zalecają wyraźne określenie tych zmiennych objaśniających z pierwszego etapu, które nie powinny być brane pod uwagę jako objaśniające w drugim etapie (są to „wyłączenia” – *exclusion restrictions*). Jednak w 14 z badanych 75 artykułów nie było mowy o żadnych wyłączeniach, dodatkowo w 7 artykułach nie podano wyników estymacji modelu w pierwszym etapie. Jeśli już wyłączenia wprowadzono, to w większości przypadków nie podano żadnego uzasadnienia. Jednocześnie wiele artykułów nie bierze pod uwagę faktu, że modele selekcji są wrażliwe na wysoki poziom współliniowości zmiennych objaśniających. W rezultacie Lennox, Francis i Wang [2012] stwierdzają, że – jakkolwiek posługiwanie

się modelami selekcji jest uzasadnione w przypadku faktycznego selekcjonowania próby – korzystanie z modeli selekcji powinno być bardzo ostrożne, gdyż niewzięcie pod uwagę ich rozmaitych ograniczeń może pogorszyć jakość wnioskowania w porównaniu choćby z zastosowaniem zwykłej metody najmniejszych kwadratów (nieuwzględniającej procesu selekcji).

3.2. Badanie na całej populacji

Badanie na całej populacji, to znaczy badanie pełne, wydaje się nie nieść z sobą niebezpieczeństw związanych z doborem próby. Jeśli mamy do czynienia ze sprawozdaniami finansowymi wszystkich spółek dopuszczonych do obrotu giełdowego, to wówczas „próba” jest w istocie populacją wszystkich giełdowych spółek a „losowanie” nie jest potrzebne.

Można zadać pytanie (por. [Gruszczyński 2012]), jak fakt posługiwania się całą populacją wpływa na wnioskowanie statystyczne. Odpowiedź nie jest bardzo prosta. Jeśli dana jest „cała populacja” i szacujemy jakiś parametr populacji, a właściwie obliczamy jego wartość, np. średnią, wówczas jedyne błędy, to ewentualnie błędy pomiaru. Jednak już najprostszy model regresji powinien posiadać „błąd modelu” (czasem nazywany „błędem w równaniu”), reprezentowany przez zakłócenie losowe. Konsekwencją tego błędu jest sposób wnioskowania o parametrach modelu oparty na typowych założeniach statystycznych.

Co z tego wynika dla badań z zakresu empirycznej rachunkowości? Po prostu tyle, że należy pamiętać, czy mamy do czynienia z próbą, czy z całą populacją. W obu przypadkach można budować odpowiednie modele zależności między wybranymi zmiennymi (kategoriami). Różne będą natomiast interpretacje i wnioski statystyczne. Model dla populacji mówi jedynie o niej samej, zatem np. nieistotność w modelu danej zmiennej oznacza, że ta zmienna może się nie nadawać do wyjaśnienia badanej zależności „w tej populacji”. Model dla próby ma większe aspiracje: zmienna nieistotna w modelu może się nie nadawać do wyjaśnienia badanej zależności nie tylko w próbie, lecz także w całej populacji, o ile próba była losowa.

3.3. Próby celowe

Na drugim biegunie (w stosunku do dysponowania całą populacją do badania) znajduje się próba celowa (*purposive sample*). Jest to próba dobrana w sposób całkowicie nieprobabilistyczny, spotykana na przykład w socjologii. Dobór celowy to dobór ekspercki. Cechą tego doboru jest intencyjność. Chodzi o wybór do próby takich jednostek, które z punktu widzenia celu badania są najlepsze, najbardziej użyteczne

czy reprezentatywne. Jednostki wybrane do „próby” celowej mają trudne do sprecyzowania prawdopodobieństwa wyboru. Dobór celowy jest dobozem subiektywnym eksperta, zatem opiera się na jego prawdopodobieństwie subiektywnym. Wnioskowanie na podstawie tak dobranej grupy jednostek musi odnosić się wyłącznie do tych wybranych jednostek. Jednak jeśli do próby intencyjnej dobrano jednostki dobrze reprezentujące większą populację, to wnioski z próby mogą się w pewnym stopniu przekładać na tę populację – tyle, że bez żadnych probabilistycznych konsekwencji.

Podobnie jak w przypadku dysponowania całą populacją, celowy (nielosowy) dobór próby nie oznacza, że należy posługiwać się wyłącznie aparatem statystyki opisowej. Modele regresji zakładają na przykład losowość błędu w równaniu zależności liniowej jednej zmiennej względem drugiej – niezależnie od losowości bądź nielosowości próby. Wtedy wnioskowanie o cechach tej zależności (np. istotnie różna od 0 wartość parametru regresji) jest oparte na założeniach stochastycznych.

3.4. Próby losowe

W rachunkowości empirycznej możemy korzystać po prostu z prób losowych, o ile dostępny jest odpowiedni aparat losowania. Dla prostej próby losowej każdy element populacji generalnej ma jednakowe prawdopodobieństwo dostania się do próby. Indywidualne jednostki badania są wybierane do próby bezpośrednio, jednak przy bardzo dużych populacjach losowanie proste nie jest wygodne. Nie jest także prawdą, że takie losowanie jest najlepsze z uwagi na dokładność otrzymywanych wyników. Prosta próba losowa nie bierze bowiem pod uwagę cech jednostki losowania, a te właśnie mogą stanowić podstawę dobrego doboru próby. Ze względu na fakt, że próba losowa prosta jest trudna do realizacji oraz na to, że jest to swego rodzaju losowanie „ślepe” z punktu widzenia celu losowania, korzysta się częściej z losowania złożonego, na przykład z wielostopniowego zespołowego losowania warstwowego.

4. Modele mikroekonometrii w rachunkowości

4.1. Modele zmiennej jakościowej

Próby, o których była mowa w poprzedniej części, są podstawą badań w rachunkowości empirycznej. Tworzą one zbiory mikrodanych, to znaczy informacji o wielu jednostkach (np. przedsiębiorstwach) zgromadzonych na podstawie dostępnych baz danych bądź zgromadzonych na podstawie ankiet, wywiadów itp.

Analiza takich danych może korzystać z metod statystyczno-ekonometrycznych, może opierać się na technikach *data-mining*, może też być całkowicie mechaniczna („informatyczna”). W tym artykule zwracamy uwagę na pierwszą z tych możliwości, to jest na metody statystyczno-ekonometryczne, które są podstawą mikroekonometrii finansowej.

Modele zmiennej jakościowej w rachunkowości zostały dostrzeżone w postaci klasycznego artykułu G.S. Maddali [1991]. Przedstawia on zagrożenia modelowania takich zmiennych, ze szczególnym wyróżnieniem modelu logitowego. Jakość metodyczna badań prezentowanych w literaturze rachunkowości empirycznej nie zawsze jest wysoka. Ge i Whitmore [2010] przeprowadzili analizę ponad 30 artykułów z ostatnich lat – i w podsumowaniu stwierdzili, że przestrogi i zastrzeżenia Maddali [1991] są nadal aktualne. Większość badań analizowanych przez tych autorów zawierała dwuznaczności oraz błędy w specyfikacji i prezentacji dwumianowego modelu logitowego. Mogło to prowadzić do błędnej interpretacji wyników, nawet przy prawidłowo przeprowadzonej analizie modelu.

Tematy empirycznej rachunkowości zostały ogólnie przedstawione w części 1.2 przy okazji omówienia obszarów badań akademików australijskich i amerykańskich. Według Qionga i Jianjuna [2011] jest sześć obszarów krytycznych, które powinny obecnie być przedmiotem zainteresowania akademików:

- 1) nadzór właścicielski i odpowiadające mu środowisko oraz struktury organizacyjne zapewniające rachunkowości możliwość operacyjnego działania w zgodzie z regulacjami,
- 2) system rachunkowości a system kontroli wewnętrznej,
- 3) pomiar i szacunki w rachunkowości oraz ich efekt w formie i jakości postaci sprawozdań finansowych,
- 4) audyt wewnętrzny i zewnętrzny oraz inne mechanizmy monitorowania za pomocą rachunkowości,
- 5) związek rachunkowości z innymi dyscyplinami oraz użyteczność sporządzanych sprawozdań, np. dla inwestorów, analityków finansowych, urzędów podatkowych,
- 6) internacjonalizacja rachunkowości i wzajemne zbliżanie standardów.

Jak utrzymują autorzy tej klasyfikacji, prace naukowe skupiają się obecnie raczej na praktyce rachunkowości niż na wymienionych przez nich obszarach.

Prawie wszystkie tematy badawcze w rachunkowości empirycznej, a z pewnością większość szczegółowych pytań badawczych, można studiować za pomocą metod statystyczno-ekonometrycznych. W końcowej części artykułu przedstawiamy dwa z takich studiów.

4.2. Przykłady badań z zakresu rachunkowości empirycznej [Gruszczynski 2012]

Przykład 1. Wprowadzenie MSSF a otoczenie informacyjne dla analityków finansowych

Byard, Li i Yu [2011] zbadali, w jaki sposób obowiązkowe wprowadzenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (ang: IFRS) wpłynęło na jakość otoczenia informacyjnego dla analityków finansowych. W roku 2002 Unia Europejska przyjęła, że od 1 stycznia 2005 r. wszystkie firmy dopuszczone do obrotu publicznego są zobowiązane wprowadzić sprawozdawczość według IFRS. To była jedna z ważniejszych zmian w regulacjach dotyczących rachunkowości na tak dużą skalę od wielu lat. Autorzy podjęli próbę weryfikacji kilku hipotez związanych z tą zmianą – w ujęciu międzynarodowym. Oryginalna próba to 1168 spółek publicznych z 20 krajów. Próbę podzielono na kilka podprób w zależności od tego, czy kraj charakteryzuje się niższym czy wyższym poziomem egzekwowania prawa (według badań Banku Światowego) oraz od tego, czy krajowa ustawa o rachunkowości, przed zmianą na IFRS, była mniej czy bardziej odległa od standardów IFRS⁴.

Efekt przyjęcia IFRS prawdopodobnie zmienia się wraz z bodźcami do przejrzystej sprawozdawczości na poziomie spółek. Jeśli przyjęcie IFRS poprawia sprawozdawczość, to firmy o silniejszych bodźcach do przejrzystej sprawozdawczości wprowadzą IFRS w sposób bardziej rygorystyczny, co poprawi badaną „jakość otoczenia informacyjnego dla analityków finansowych”. I odwrotnie, jeśli przyjęcie IFRS nie poprawia sprawozdawczości finansowej, nie należy oczekiwać związku wprowadzenia IFRS z poprawą jakości otoczenia informacyjnego. Bodźce do przejrzystej sprawozdawczości mają podstawowe znaczenie wtedy, gdy otoczenie prawne jest na gorszym poziomie oraz gdy krajowe regulacje mocno odstają od IFRS. W związku z tym do badania wzięto firmy z krajów o takich właśnie charakterystykach. Testowana hipoteza jest następująca: w tych właśnie krajach wpływ obowiązkowego przyjęcia IFRS na „jakość otoczenia informacyjnego dla analityków finansowych” nie zależy od bodźców do przejrzystej sprawozdawczości na poziomie spółek.

Okna czasowe, które grają główną rolę w tym badaniu to:

- 1) okno przed przyjęciem IFRS, które trwa co najmniej dwa ostatnie lata fiskalne, dla których spółka sporządzała raporty finansowe według standardów krajowych,

⁴ Źródłem danych finansowych ze spółek do tego badania były bazy Global Compustat (Datastream / Worldscope), natomiast prognozy analityków pochodzą z bazy I/B/E/S (Thomson-Reuters).

2) okno po przyjęciu IFRS, to dwa pierwsze lata raportów sporządzanych według IFRS.

Jeśli rok sprawozdawczy firmy kończy się 31 grudnia, to pierwsze okno obejmuje sprawozdania za lata 2003 i 2004, a drugie okno – za lata 2005 i 2006.

Mierniki, które przyjęto za „otoczenie informacyjne firmy z punktu widzenia analityków finansowych”, to: bezwzględne błędy prognoz, zmienność prognoz oraz liczba analityków „śledzących” daną firmę. Zmiennymi objaśnianymi w modelach są przyrosty tych mierników od okresu (1) przed przyjęciem IFRS do (2) okresu po przyjęciu IFRS:

ΔAFE – przyrost średniego bezwzględnego błędu prognozy zysku (AFE) pomiędzy okresami (1) i (2); $AFE = (|zysk\ na\ akcję - mediana\ prognoz\ zysku| / cena\ akcji)$; prognozy zysku to prognozy analityków w okresie 12 miesięcy przed końcem roku sprawozdawczego danej firmy,

$\Delta DISP$ – przyrost średniej zmienności prognozy zysku ($DISP$) pomiędzy okresami (1) i (2); $DISP = (odchylenie\ standardowe\ prognoz\ zysku / cena\ akcji)$; wartości zmiennej $\Delta DISP$ są mnożone przez 100,

$\Delta \log FOLLOW$ – przyrost logarytmu średniej liczby analityków „śledzących” daną firmę ($FOLLOW$) pomiędzy okresami (1) i (2).

Z kolei zmiennymi objaśniającymi są:

ROA – średnik wskaźnik rentowności majątku dla okresu (1),

$TOBIN_Q$ – średni wskaźnik q Tobina dla okresu (1); $q = \text{wartość\ rynkowa\ aktywów} / \text{wartość\ księgową\ aktywów}$; licznik wzoru na q równa się: $\text{wartość\ księgową\ aktywów} + \text{wartość\ rynkowa\ kapitału\ własnego} - \text{wartość\ księgową\ kapitału\ własnego} - \text{aktywa\ z\ tytułu\ odroczonego\ podatku\ dochodowego}$,

$LEVERAGE$ – średni wskaźnik ogólnego zadłużenia ($\text{zobowiązania\ ogółem} / \text{aktywa\ ogółem}$) w okresie (1),

$CLOSEHELD$ – średni udział procentowy akcji w rękach podmiotów silnie związanych ze spółką, np. właścicieli rodzinnych czy menedżerów (praktycznie poza obrotem *free float*) w okresie (1),

$FOREIGNSALES$ – średni udział procentowy przychodów ze sprzedaży za granicę w łącznej kwocie przychodów w okresie (1),

$BIG4$ – zmienna zero-jedynkowa równa 1, jeśli w roku bezpośrednio poprzedzającym przyjęcie IFRS audytorem spółki była firma spośród Wielkiej Czwórki,

$\Delta \log SIZE$ – zmiana logarytmu średniej kapitalizacji rynkowej spółki pomiędzy okresami (1) i (2),

$\Delta \log HORIZON$ – zmiana logarytmu średniego horyzontu prognozy (liczba dni pomiędzy datą ogłoszenia prognozy a datą ogłoszenia wyników finansowych) pomiędzy okresami (1) i (2).

W tabelicy 1 pokazano kilka modeli, które oszacowano dla spółek z krajów o niższym poziomie jakości prawa i dużej „odległości” od standardów IFRS.

Tablica 1. Wpływ bodźców do przejrzystej sprawozdawczości na poziomie firm: analiza dla spółek z krajów o gorszym poziomie otoczenia prawnego oraz o dużej rozpiętości między regulacjami krajowymi a IFRS⁵

Zmienne objaśniane: mierniki otoczenia informacyjnego firmy z punktu widzenia analityków finansowych			
Zmienne objaśniające	ΔAFE	$\Delta DISP$	$\Delta \log FOLLOW$
ROA	6,12	3,14	-0,20
TOBIN_Q	-1,07***	-0,36**	0,02
LEVERAGE	0,21	-0,55	-0,11
CLOSEHELD	1,44***	1,09**	0,04
FOREIGNSALES	0,98	0,63	-0,11
BIG4	-0,74*	-0,00	0,02
$\Delta \log SIZE$	-2,57***	-0,29	0,16*
$\Delta \log FOLLOW$	1,30*	-0,30	
$\Delta \log HORIZON$	-0,06	0,43**	
Wyraz wolny	0,70	-0,19	0,10
Liczba spółek	385	299	385
skorygowany R2	0,063	0,023	0,046

Firmy giełdowe z krajów zaliczonych do niższego poziomu egzekwowania prawa oraz z krajów o regulacjach rachunkowości odległych od IFRS; dane głównie z lat 2003–2006, * – oznacza istotność na poziomie 0,10; ** – 0,05; *** – 0,001.

Źródło: [Byard, Li, Yu 2001] oraz opracowanie własne.

Komentarz autorów do wyników przedstawionych w tabeli 1. Zmienna *TOBIN_Q* ma ujemny związek zarówno z ΔAFE , jak i z $\Delta DISP$. Z kolei zmienna *CLOSEHELD* ma z tymi zmiennymi związek dodatni. Oznacza to, że firmy z silniejszymi bodźcami do przejrzystej sprawozdawczości (tj. firmy z większym potencjałem wzrostu,

⁵ Wszystkie zmienne ilościowe zostały poddane tzw. winsoryzacji danych, aby pozbyć się wpływu obserwacji nietypowych (*outliers*). Winsoryzacja polega na uznaniu obserwacji odstających w górę lub w dół jako równych określonej kwantyli. W tym przypadku przyjęto winsoryzację 1-procentową i 99-procentową.

mniejszym udziałem akcji w rękach podmiotów związanych ze spółką) odznaczają się większymi obniżkami błędów prognoz analityków oraz obniżkami zmienności prognoz analityków w okresie przyjmowania obowiązkowej sprawozdawczości IFRS. Te wyniki są zgodne z obserwacją, że firmy o silnych bodźcach do przejrzystej sprawozdawczości przyjmują zasady IFRS bardziej rygorystycznie i powodują większą poprawę otoczenia informacyjnego dla analityków finansowych.

Przykład 2. Polski indeks ujawnień i problem ochrony inwestorów

Ujawnienia w księgach (*accounting disclosure*) informują obecnych i przyszłych inwestorów o strategiach księgowych i metodach wykorzystanych przy sporządzaniu okresowych sprawozdań finansowych. Przejrzystość korporacyjna polega na tym, że informacje dotyczące firmy są dostępne szerszemu ogółowi, w szczególności osobom spoza firm z obrotu giełdowego. Miarą poziomu ujawnień są indeksy (wskaźniki) ujawnień. Wskaźniki ujawnień są obecnie (szczególnie w USA) ważnym elementem informacji o jakości nadzoru korporacyjnego. Indeks ujawnień powinien korespondować z obowiązującym w danym kraju porządkiem prawnym w rachunkowości. Indeksy ujawnień skonstruowano dla wielu krajów, na przykład Brazylii, Portugalii, Tajlandii, Chin i oczywiście USA; proponuje się też indeksy międzynarodowe (por. [Gruszczyński 2012]).

W Polsce skonstruowano indeks ujawnień *PCDI* (*Polish corporate disclosure index*). Powstał w wyniku badania w Katedrze Rachunkowości Menedżerskiej z udziałem Instytutu Ekonometrii w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie w latach 2008–2010⁶. Indeks *PCDI* jest miarą jakości ujawnień z następujących rocznych sprawozdań przedsiębiorstwa: sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności, sprawozdanie o relacji z otoczeniem. Wzięto przy tym uwagę 9 obszarów, w każdym kilka grup ujawnień. W sumie badano ujawnienia w 28 elementach sprawozdań rocznych. Łącznie w przypadku każdej firmy oceniano jakość ujawnień na podstawie wartościujących odpowiedzi na 172 pytania. Wartość indeksu *PCDI* jest średnią ważoną tych 172 elementów sprawozdań. Wykorzystane wagi są typu eksperckiego i odzwierciedlają pogląd na ważność poszczególnych ujawnień z punktu widzenia aktualnych wymagań prawnych i profesjonalnych w Polsce. Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym mają 66% ważności, w sprawozdaniu z działalności – 24%, a w sprawozdaniu o relacji z otoczeniem – 10%. W pracy „Wpływ zakresu...”

⁶ Badanie pod kierunkiem prof. G.K. Świdorskiej jest opisane w książce „Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną emitentów papierów wartościowych” [2010].

[2010] przedstawiono szczegóły konstrukcji indeksu *PCDI* oraz wartości tego indeksu dla sprawozdań rocznych 48 spółek giełdowych w Polsce za lata 2005–2007. Ważny wniosek z samego porównania wartości *PCDI* jest taki, że poziom ujawnień w polskich spółkach giełdowych reprezentowanych w próbie w latach 2005–2007 znacząco wzrastał.

W badaniach z nurtu światowego można wskazać na związki ujawnień z różnymi charakterystykami ładu korporacyjnego w spółkach, zmiennymi opisującymi postrzeganie spółek przez rynek kapitałowy, zmiennymi stanu finansowego spółek, zmiennymi opisującymi poziom ochrony inwestorów itd. Wyniki zależą w dużym stopniu od kontekstu: próby spółek, okresu badania, kraju, systemu prawnego itd. (por. [Gruszczyński 2012]).

W polskim badaniu – zależność pomiędzy *PCDI* a zmiennymi określającymi poziom ochrony inwestorów zbadano za pomocą modeli regresji z *PCDI* jako jedyną zmienną objaśniającą. Rozpatrywane zmienne objaśniane to:

zmiennosc = współczynnik zmienności kursu zamknięcia akcji spółki ze wszystkich notowań w danym roku; *zmiennosc* reprezentuje poziom ryzyka inwestowania w akcje spółki; na ten poziom wpływa prawdopodobnie także jakość ujawnień; zakłada się, że im większa *zmiennosc*, tym słabsza ochrona inwestora;

lub

kat_aud = kategoria audytora badającego sprawozdania spółki; jest to zmienna porządkowa przyjmująca trzy wartości: 1=Wielka Czwórka (PwC, Deloitte, Ernst&Young, KPMG), 2=czołowe regionalne i krajowe firmy audytorskie (Grant Thornton Frąckowiak, BDO Numerica), 3=pozostałe; przyjmuje się założenie, że ta zmienna (kategoria audytora) z punktu widzenia inwestora reprezentuje pewien standard zaufania do spółki; zakłada się, że im lepsza kategoria, tym większe zaufanie inwestora;

lub

pentor = wartość indeksu PENTOR; jest to punktacja spółek w konkursie Giełdowa Spółka Roku organizowanym przez „Puls Biznesu”, a wykonywanym przez Pentor; wartość indeksu dla danej spółki jest wynikiem specjalnego sondażu wśród specjalistów rynków kapitałowych – analityków giełdowych, doradców inwestycyjnych i maklerów; ocenia się kompetencje zarządu, jakość oferowanych produktów i usług, relacje z inwestorami, perspektywy rozwoju, szeroko pojmowany sukces w minionym roku, skutki zmiany zarządu, rekomendowanie zakupu akcji spółki; zakłada się, że im większa wartość tego indeksu, tym lepsza ochrona inwestora.

Dla zmiennych *zmiennosc* i *pentor* oszacowano modele regresji prostej z *PCDI* jako jedyną zmienną objaśniającą. Dla zmiennej *kat_aud* oszacowano trójmianowy model logitowy z *PCDI* jako zmienną objaśniającą. Wyniki estymacji modeli przedstawiono w tabeli 2.

Tablica 2. Związek ujawnień w polskich spółkach giełdowych w latach 2005–2007 ze zmiennymi reprezentującymi ochronę inwestorów

Zmienna objaśniająca: <i>PCDI</i> (polski indeks ujawnień)				
Rodzaj modelu	Zmienna objaśniana	Znak oceny parametru przy <i>PCDI</i>		
		2005	2006	2007
Model 1 liniowy model regresji prostej	<i>zmiennosc</i> = miara zmienności notowań akcji spółki	minus	minus***	minus***
Model 2 uporządkowany trójmianowy model logitowy	<i>kat_aud</i> = kategoria audytora badającego sprawozdania spółki	minus***	minus***	minus***
Model 3 liniowy model regresji prostej	<i>pentor</i> = wartość indeksu w konkursie Giełdowa Spółka Roku („Puls Biznesu”)	plus***	plus***	plus***
<i>n</i> = 48 spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie SA w latach 2005–2007; * oznacza istotność na poziomie 0,10; ** –0,05; *** –0,001.				

Źródło: [Wpływ zakresu... 2010] oraz opracowanie własne.

Wszystkie oceny parametru stojącego przy zmiennej *PCDI* mają znaki zgodne z oczekiwaniami. Zmienna jest istotna w prawie wszystkich modelach (z wyjątkiem modelu zmienności dla roku 2005). Estymacja modeli panelowych dla tych samych zmiennych dała ten sam wynik, jeśli idzie o znaki oszacowań parametru przy *PCDI*.

Jak wynika z tabeli 2, poziom ujawnień w rocznych sprawozdaniach polskich spółek giełdowych jest znacząco powiązany ze zmiennymi reprezentującymi ochronę inwestorów. Wyższa wartość *PCDI* towarzyszy niższej zmienności cen akcji spółki, a także lepszej kategorii audytora w spółce. Lepszy poziom zarządzania, lepsza ocena spółki przez rynek, lepszy nadzór właścicielski reprezentowane przez indeks *pentor* wiążą się z lepszym poziomem ujawnień reprezentowanym przez wartość *PCDI*. Trzeba zastrzec, że wnioski są uprawnione jedynie dla firm znajdujących się w próbie (próba nie jest losowa), jednak można przyjąć, że w dużym stopniu świadczą o polskich spółkach znajdujących się w obrocie publicznym i należących do branż reprezentowanych przez spółki w próbie.

5. Podsumowanie

Artykuł wskazuje możliwości, jakie w badaniach z zakresu empirycznej rachunkowości niesie zastosowanie metod statystyczno-ekonometrycznych. Jednocześnie zdefiniowano nowy obszar mikroekonometrii finansowej, który obejmuje metody mikroekonometrii dedykowane dla zastosowań w finansach i rachunkowości przedsiębiorstw.

Nurt światowy tego rodzaju badań naukowych jest na wyraźnej ścieżce wzrostu, głównie z powodów informatycznych. Badania mikroekonometrii finansowej opierają się na dużych zbiorach mikrodanych, które są coraz wydajniej gromadzone i coraz bardziej dostępne dla badaczy.

Posługiwanie się dużymi zbiorami spółek, zdarzeń, sprawozdań jest konieczne, aby można było w miarę odpowiedzialnie stwierdzić, że prawdziwe są pewne hipotezy na temat audytu, stawek audytorskich, ujawnień, wpływu systemów rachunkowości na wyniki spółek itd. Takie hipotezy weryfikuje się za pomocą metod ilościowych, w tym mikroekonometrii. Główne kłopoty z „praktycznością” wyników polegają – jak w całej mikroekonometrii finansowej – na małej aktualności danych, na trudnościach w konstrukcji adekwatnej próby, dotarciu do informacji o wielu ważnych zmiennych itd. W efekcie otrzymuje się wynik o dość ogólnej wartości, najczęściej zgodny z intuicją. Właśnie to należy uznać za wartość dodaną takich ilościowych ćwiczeń. Bez ich wykonania – owe intuicyjne stwierdzenia pozostają jedynie domysłami [Gruszczyński 2012].

Bibliografia

1. *Advances of quantitative analysis of finance and accounting* [2004, 2005, 2006, 2006, 2007, 2008], red. C.-F. Lee, vol. 1–6, World Scientific.
2. Byard D., Li Y., Yu Y. [2011], *The effect of mandatory IFRS adoption on financial analysts' information environment*, „Journal of Accounting Research”, 49, s. 69–96
3. Chenhall R.H., Smith D. [2011], *A review of Australian management accounting research: 1980–2009*, Accounting and Finance, 51, 173–206.
4. Coyne J.G., Summers S.L., Williams B., Wood D.A. [2010], *Accounting program research rankings by topical area and methodology* [2010], Issues in Accounting Education, Vol. 25, No. 4, 631–654, dostępne w SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1337755>

5. Ge W., Whitmore G.A. [2010], *Binary response and logistic regression in recent accounting research publications: a methodological note*, Review of Quantitative Finance and Accounting, 34, 81–93.
6. Gruszczyński M. [2001, 2002], *Modele i prognozy zmiennych jakościowych w finansach i bankowości*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie.
7. Gruszczyński M. [2012], *Empiryczne finanse przedsiębiorstw. Mikroekonometria finansowa*, Difin, Warszawa.
8. *Handbook of management accounting research* [2007], red. C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields, Elsevier.
9. Lennox C.S., Francis J.R., Wang Z. [2012], *Selection models in accounting research*, The Accounting Review, 87, 589–616.
10. Maddala G.S. [1991], *A perspective on the use of limited-dependent variables models in accounting research*, The Accounting Review, 66, No. 4 October 1991, s. 788–807.
11. *Methodological issues in accounting research* [2006], red. Z. Hoque, Spiramus Press.
12. Qiong H., Jianjun D. [2011], *Research on Critical Issues in Contemporary Accounting*, Proceedings of the 7th International Conference on Innovation & Management.
13. Smith M. [2011], *Research methods in accounting*, wyd. 2, Sage Publications.
14. Wang P. [2009], *Financial econometrics*, wyd. 2, Routledge, London and New York.
15. *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną emitentów papierów wartościowych* [2010], red. G.K. Świdorska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa; autorzy: S. Borowski, M. Gruszczyński, M. Kariozen, M. Karwowski, M. Owczarczuk, M. Pielaszek, P. Roszkowska, G.K. Świdorska, M. Świdorska.

*Elżbieta Jaworska*¹

Wydział Ekonomiczny

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

*Bożena Nadolna*²

Wydział Ekonomiczny

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

Pomiar wartości publicznej – wybrane zagadnienia

1. Wprowadzenie

Celem funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych jest wykonywanie szerokiego zakresu zadań służących zaspokajaniu potrzeb zbiorowych obywateli z uwzględnieniem interesu publicznego. Podstawowym warunkiem prawidłowej realizacji tych zadań jest skuteczne i efektywne zarządzanie tymi jednostkami. Współcześnie propagowany Model Partycypacyjny Zarządzania Publicznego postrzega obywatela zarówno jako klienta usług publicznych, podatnika finansującego działalność instytucji publicznych, jak i ich współwłaściciela oraz partnera. Ta wielofunkcyjność głównego interesariusza usług publicznych wzmaga odpowiedzialność zarządzających za działania jednostki w kreowaniu dla niego wartości. Wartość ta, nosząca miano wartości publicznej, jest realizowana, jeżeli jednostka sektora finansów publicznych wykonuje swoje cele i zadania w sposób ekonomiczny, innowacyjny, partycypacyjny, zgodny z prawem i etyczny. Efekty realizacji zadań publicznych wyrażone przez generowanie tej wartości wymagają pomiaru. Różnorodność rodzajów i typów tych zadań, sposobów ich realizacji oraz powstających produktów w ramach sektora publicznego stwarza trudności w pomiarze wartości publicznej.

¹ Dr Elżbieta Jaworska, adiunkt, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Katedra Ekonomii Menedżerskiej i Rachunkowości, e-mail: elzbieta.jaworska@zut.edu.pl.

² Dr Bożena Nadolna, starszy wykładowca, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Katedra Ekonomii Menedżerskiej i Rachunkowości, e-mail: bozena.nadolna@zut.edu.pl.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty wartości publicznej oraz podstawowych metod jej pomiaru.

W pierwszej części artykułu przedstawiono ewolucję podejścia do zarządzania publicznego, która wskazała na genezę pojęcia wartości publicznej. Następnie omówiono istotę pojęcia wartości publicznej w kontekście pojmowania tego terminu w naukach społecznych. W kolejnej części zaprezentowano modele pomiaru dokonań instytucji publicznych ze szczególnym uwzględnieniem parametrów kreujących wartość publiczną oraz przedstawiono problemy pomiaru tej wartości w sektorze publicznym.

Artykuł napisano na podstawie analizy literatury oraz wykorzystano metodę analizy porównawczej.

2. Ewolucja podejścia do zarządzania publicznego

Na przestrzeni lat na skutek historycznych, społecznych i ekonomicznych przemian zwiększał się zakres zadań publicznych realizowanych przez jednostki sektora publicznego, co stwarzało konieczność ciągłej racjonalizacji gospodarowania ograniczonymi zasobami publicznymi. Powodowało to zmiany w sposobie funkcjonowania państwa oraz wyznawanych wartościach publicznych (tabela 1), a wraz z tym przeobrażało się też zarządzanie publiczne.

Tabela 1. Zmiana postrzegania wartości systemu publicznego

Wiek	XVIII	XIX	XX	XXI
Wartości publiczne	Liberalne	Demokratyczne	Społeczne	Partycypacyjne, delegowania (ang. <i>empowerment</i>)
Cechy	<ul style="list-style-type: none"> – przestrzeganie prawa – podział władzy – prawa własności – instytucje niezbędne dla pomyślnego rozwoju kapitalizmu – ochrona jednostek przed państwem i sobą nawzajem 	<ul style="list-style-type: none"> – ustanowienie zasad demokratycznych przez żądanie udziału we władzy przemysłowców i przedsiębiorców – ruchy robotnicze i kobiece 	<ul style="list-style-type: none"> – powszechne prawo wyborcze – wsparcie przez rząd społeczno-gospodarczego dobrobytu wszystkich obywateli w dziedzinach takich, jak np.: ochrona zdrowia, edukacja, zatrudnienie (państwo opiekuńcze) – wzrost solidaryzmu społecznego 	<ul style="list-style-type: none"> – ogromny wzrost przepływu informacji i komunikacji przenikających społeczeństwo (nowe narzędzia technologii informacyjno-komunikacyjnych) – wzrost świadomości społeczeństwa – rosnące kompetencje, zdolność i zachęta do uczestnictwa w zarządzaniu przez wszystkie grupy społeczne

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli 1, w przedstawionych okresach zmieniał się sposób postrzegania wartości publicznych. Rozszerzał się bowiem zakres otwartości państwa na wkład i interesy wszystkich grup społecznych (interesariuszy). Początkowo zarządzanie publiczne wiązało się z zaprowadzeniem i utrzymaniem porządku. W kolejnych okresach łączyło się ono z wprowadzaniem zmian, aby ostatecznie koncentrować się na budowaniu porozumienia społecznego. Oczekiwania obywateli wobec jakości usług świadczonych przez jednostki publiczne rosły. W związku z tym przeobrażała się rola obywatela, który przestawał być petentem, stawał się natomiast klientem, a następnie interesariuszem. Na skutek zmian modelu funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych zmieniał się więc kierunek działania jednostek publicznych z procedur i wyników na potrzeby interesariuszy.

W odpowiedzi na wyzwania związane z procesami reformowania zarządzania publicznego wykształciły się różne modele tego zarządzania, co przedstawiono w tabeli 2. Przeobrażenia te koncentrowały się m.in. na ekonomicznych aspektach wydatkowania środków publicznych, poprawie jakości usług oraz zwiększaniu skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych [Kozuch 2004, s. 72].

Tabela 2. Charakterystyka podstawowych modeli funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych

Kryteria klasyfikacji	Tradycyjne administrowanie publiczne	Nowe zarządzanie publiczne (model menedżerski)	Zarządzanie wartością publiczną (model partycypacyjny)
Kluczowe cele	Biurokratyczny nadzór nad usługami publicznymi, zabezpieczenie interesu politycznego	Zarządzanie nakładami i wynikami w sposób gwarantujący ekonomiczną efektywność i odpowiedzialność względem odbiorców usług publicznych	Osiąganie wartości publicznej, co sprzyja podejmowaniu problemów użytecznych dla interesariuszy instytucji publicznych
Ukierunkowanie działań	Procedury	Rezultaty	Relacje i potrzeby
Rola menedżerów	Gwarantuje przestrzeganie zasad i wymaganych procedur	Pomaga definiować i osiągać uzgodnione cele w zakresie efektywności	Ogrywa istotną rolę w sterowaniu sieciami narad i dostaw oraz utrzymaniu całej wydajności systemu
Rola obywatela	Petent	Klient	Interesariusz
Definiowanie korzyści publicznych	Przez polityków i ekspertów	Agreguje indywidualne preferencje uchwycone przez polityków lub menedżerów poparte dowodami na temat wyboru klienta	Wyrażanie kolektywnych preferencji, minimalizowanie kosztów utraconych korzyści

Kryteria klasyfikacji	Tradycyjne administrowanie publiczne	Nowe zarządzanie publiczne (model menedżerski)	Zarządzanie wartością publiczną (model partycypacyjny)
Główne kryterium oceny działalności	Legalność	Efektywność i skuteczność	Użyteczność
Motywatory działania	Instrumenty nakazowe i pensje stałej wysokości, gwarancje bezpieczeństwa zatrudnienia	Nastawienie przedsiębiorcze, motywacja materialna uzależniona od wyników	Użyteczność publiczna, współpraca z obywatelami
Preferowany system dostarczania usług	Hierarchicznie zorganizowane jednostki publiczne	Prywatny sektor lub działające na zasadach rynkowych agencje	Wykonawcy wybierani pragmatycznie, dobór jednostek uzależniony od wartości użyteczności, którą ta jednostka może dostarczyć
Konkurencja przy świadczeniu usług publicznych	Brak lub niewielka	Duża	Duża, jednak ograniczona interesem publicznym
Dominujący model odpowiedzialności	Odpowiedzialność wobec organów nadrzędnych	Zwiększanie odpowiedzialności przez umowy zawierane z zewnętrznymi odbiorcami usług publicznych (klientami)	Wielowymiarowa odpowiedzialność systemowa włączająca obywateli jako nadzorców rządu, klientów jako użytkowników i płacących podatki jako fundatorów

Źródło: opracowanie na podstawie: [O'Flynn 2007; Stoker 2006, s. 41–57; Kelly i in. 2002; Strąk 2012, s. 86–87].

Przedstawione w tabeli 2 charakterystyki modeli wskazują na trzy podstawowe podejścia do działalności jednostek sektora publicznego. Każdy z tych modeli spełniał określoną rolę w czasie ich wdrażania. Model biurokratyczny w początkowym okresie jego implementacji przyczynił się do ograniczania korupcji, jednak sformalizowane działania w skuteczny sposób wyeliminowały innowacyjność zarządzających i pracowników tego sektora. Mankamenty tego podejścia do zarządzania publicznego stały się bodźcem do rozwoju kolejnych modeli ukierunkowanych na podejście rynkowe, podobnie jak w sektorze biznesowym. W modelach tych kluczowym obowiązkiem sektora publicznego jest dostarczanie wartości dla obywateli. Zasadniczą różnicą między modelem menedżerskim a modelem partycypacyjnym jest podejście do oceny dokonań jednostek. W pierwszym przypadku koncentruje się on bardziej na rezultatach, w drugim zaś – na pomiarze potencjału instytucjonalnego. Punktem wyjścia do zrozumienia tych różnic jest wyjaśnienie pojęcia „wartość publiczna”. Wartość ta ma swoje źródło w sposobie interpretowania tego terminu w naukach społecznych.

3. Pojęcie wartości publicznej

Wartość to pojęcie wieloznaczne, mające szczególne znaczenie w naukach społecznych. Swoje prazródło ma ono w filozofii. Filozofowie przyjmują na ogół, że wartość stanowi specyficzną formę bytu i jest obiektywną kwalifikacją różnych przedmiotów i zjawisk [Łojewska-Krawczyk 2001, s. 17]. Sama rzecz jest tylko nośnikiem wartości, czyli czymś, w czym wartość się ucieleśnia lub przejawia. Jednocześnie podkreślają jej umocowanie w potrzebach, upodobaniach i preferencjach określonych podmiotów [Łojewska-Krawczyk 2001, s. 17; Ingarden 1966, s. 111]. Oznacza to, że determinantami wartości są jej nosiciele (rzeczy, stany), podmioty wartościujące oraz sytuacje, w których dokonuje się tych ocen. Tym samym w ujęciu filozoficznym wartość jest jedną z podstawowych cech charakteryzujących przedmioty i zjawiska w relacjach z człowiekiem. Wartość oznacza więc „wszystko to, co jest cenne i godne pożądania, co stanowi cel dążeń ludzkich” [Encyklopedia PWN]. Relacja ta jest szczególnie eksponowana w rozumieniu tego pojęcia w psychologii. W ujęciu tej nauki wartość odnosi się do systemu przekonań danej osoby. Według K. Grzegorzycy [1971, s. 24] „wartość jest faktem psychicznym o charakterze afektywno-poznawczym”, który można określić jako „wyobrażone przez jednostkę przeżycie psychiczne związane przez nią z zajęciem w rzeczywistości stanu nagrody”. W tym rozumieniu wartość jest kategorią subiektywną. Nie uwzględnia oddziaływania na jednostkę czynników społecznych i kulturowych. W aspekcie socjologicznym wartość można określić natomiast jako „sprecyzowaną lub dającą się wywnioskować koncepcję tego, co godne pożądania, charakterystyczną dla grupy społecznej i wywierającą wpływ na wybór spośród dostępnych sposobów, środków i celów działania” [Miształ 1980, s. 35]. Oznacza to, że wartości nadaje się tutaj wymiar społeczny, co obiektywizuje to pojęcie. Za wartość, jako zjawisko o charakterze kulturowym, można zaś uznać „zasady i przekonania będące podstawą przyjętych w danej społeczności norm etycznych” [Słownik Języka Polskiego PWN]. Wiąże się to z rodowodem wartości, które powstają, rozwijają się i ewoluują wraz ze zmianami kulturowymi i społecznymi zachodzącymi w świecie.

W ekonomii pojęcie wartości jest jedną z najważniejszych kategorii. W nauce tej teorii wartości bazują na dwóch podstawowych jej źródłach, tj. użyteczności oraz pracy i zużyciu innych zasobów jednostki (szerzej zob. [Nadolna 2011]). Wśród różnorodnych koncepcji wartości na uwagę zasługuje podstawowe pojęcie wartości ekonomicznej. Przyjmuje się, że wartość ta odzwierciedla oparty na analizie rynku osąd danej osoby, przeprowadzony w stosunku do każdego składnika zasobów zaangażowanych w kierowaną przez nią działalność gospodarczą, co do możliwości

uznania danego składnika za źródło generowania korzyści ekonomicznych [Karmańska 2009, s. 143]. Dany zasób stanowi źródło generowania wartości ekonomicznej, jeżeli jest wykorzystywany w sposób celowy. Gdy, zgodnie z osądem osoby dokonującej wyceny, dany zasób przyniesie wyższe korzyści niż oczekiwane, wnosi do jednostki dodatkową wartość, noszącą miano ekonomicznej wartości dodanej. Z punktu widzenia wykorzystania koncepcji wartości w sektorze publicznym na uwagę zasługuje pojęcie wartości przedsiębiorstwa dla akcjonariusza (ang. *Shareholder Value Added – SVA*), która jest miernikiem efektywności określającym wartość spółki dla akcjonariuszy w stosunku do średniej ważonej kosztu zainwestowanego kapitału (WACC). Wartość dodana jest uzyskiwana tylko wtedy, gdy ogólny przepływ pieniężny netto z działalności gospodarczej przekracza koszt kapitału zainwestowanego do wytworzenia zysku operacyjnego [Froud *et al.* 2000, s. 85]. W celu wyznaczenia wartości dodanej generowanej przez przedsiębiorstwo porównuje się tutaj nakład kapitałowy z efektem pieniężnym.

Można więc stwierdzić, że wspólnym aspektem przedstawionych definicji jest ustanawianie wartości jako podstawy dokonywanych ocen według przyjętych norm / wzorców. Oznacza to, że wartość może być czynnikiem wpływającym na wybór celów działania oraz środków ich realizacji, czyli można ją utożsamiać z kryterium wyboru celu [Matuszewicz 1975, s. 9]. Podczas ustalania i realizacji tych celów dochodzi do ścierania się różnych interesów. Interesy te są pochodną wyznaczanych wartości. W tym sensie można mówić o związku celów z systemami wartości. Przełożenie wartości na cele bywa wsparte z jednej strony osądem o istnieniu szans urzeczywistnienia dążeń, z drugiej zaś – poczuciem interesu, czyli przekonaniem, że działania zmierzające do realizacji wywodzonych z wartości celów będą pod jakimś względem dla podmiotu korzystne [Krzyżanowski 1999, s. 250]. Określając wartość czegoś, przeprowadza się bowiem ocenę (wg wybranych kryteriów), czyli dokonuje się wartościowania. Do wartości można przykładowo zaliczyć: zyskowność, dobrobyt, niezależność, sprawiedliwość, równość, prawdę czy uczciwość. Wartości te mogą odnosić się nie tylko do jednostki, ale także do społeczeństwa czy instytucji.

Połączenie różnych podejść do wartości znajduje swoje odzwierciedlenie w koncepcji wartości publicznej. Pojęcie to ma szeroki zakres znaczeniowy. W literaturze często trudno znaleźć bezpośrednie i jednoznaczne definicje tego terminu. Interpretowanie pojęcia wartości publicznej wynika raczej z kontekstu rozważań na temat skutecznej i efektywnej realizacji celów strategicznych i zadań jednostek sektora publicznego opisywanych przez autorów różnych publikacji z tego zakresu. Uwypuklają oni w nich niejednokrotnie odmienne aspekty pojmowania koncepcji wartości realizowanej w ramach sektora publicznego, co przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Interpretowanie pojęcia wartości publicznej

Autor	Definicje wartości publicznej
M.R. F. Moore	Wartość publiczna stanowi ekwiwalent wartości dla akcjonariusza w sektorze publicznym. Wartość ta może być tworzona w postaci organizacyjnych zasad w instytucji publicznej koncentrującej się na prowadzeniu działalności w sposób skuteczny i efektywny. Instytucje te poszukują możliwości wykorzystania idei wartości publicznej do kreowania kultury korporacyjnej, w której realizacja wartości publicznej przez pracowników jest nagradzana jak realizacja wartości dla akcjonariuszy w sektorze prywatnym
S. Constable <i>et al.</i>	Wartość publiczna wyraża wszechstronne podejście do myślenia o publicznym zarządzaniu i o kontynuowaniu ciągłego doskonalenia sektora publicznego
B. Bozeman	Wartości publiczne są wartościami społeczeństwa, które zapewniają „normatywny konsensus” w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> – praw, korzyści i przywilejów, do których obywatele powinni lub nie powinni być uprawnieni – obowiązków obywateli wobec społeczeństwa oraz państwa i odwrotnie – zasad, na których powinny bazować instytucje publiczne (rząd, politycy)
R.F. I. Smith	Wartość publiczna jest definiowana przez społeczne i polityczne interakcje
K. Kelly, G. Mulgan, S. Muers	Wartość publiczna stanowi ścieżkę do pogodzenia demokracji i efektywności przez dialog i wymianę
R. Blaug, L. Horner, A. Kenyon, R. Lekhi	Wartość publiczna jest reakcją na wyrafinowane preferencje odbiorców usług publicznych. Jej ustalanie jest oparte na dialogu i zaangażowaniu między użytkownikiem a dostawcą usług publicznych. Wartość publiczna może być tworzona w odpowiedzi na zmiany w preferencjach odbiorców usług publicznych
T. Strąk	Wartość publiczna to oczekiwane mierzalne efekty realizacji zadań publicznych oraz efekty o charakterze jakościowym, które dotyczą sposobu działania jednostki oraz komunikowania się z obywatelami. Za wartość publiczną uznaje się relację nakładów do rezultatów. Jej pomiar jest uzależniony od rodzaju rezultatu zadania publicznego, którym może być określony przez produkty lub usługi, działania zaspokajające potrzeby obywateli. Wartość publiczną można utożsamiać ze sprawnym i efektywnym działaniem jednostek sektora publicznego
J. O’Flynn	Wartość publiczna jest nowym paradygmatem w sektorze publicznym. Stanowi ją wielowymiarowa konstrukcja wyrażająca refleksje kolektywu oraz politycznie wynegocjowanych preferencji obywateli; tworzona nie tylko przez wyniki, ale także przez procesy, które mają również na celu generowanie takich wartości, jak zaufanie czy uczciwość
G. Stoker	Alternatywny paradygmat (nadrzędne ramy) dla postkonkurencyjnej formy współpracy w sieci zarządzania publicznego

M. Botterman, J. Millard, E. Horlings, C. van Oranje, M. van Deelen, K. Pedersen	Wartość publiczna to wartość, która jest wspólna dla wszystkich podmiotów w społeczeństwie: obywateli, przedsiębiorstw, organizacji i grup nieformalnych. Jest ona wynikiem decyzji dotyczących alokacji zasobów podjętych przez wszystkich interesariuszy w społeczeństwie jako całości. Wartość publiczna dotyczy wszystkich zasobów – urzędzeń, usług i informacji – które są wspólne dla każdego człowieka i dostępne dla wszystkich
J. Benington	Wartość publiczna jest łączeniem zabezpieczenia i wzbogacania „publicznej sfery” przez dostarczanie wartości

Źródło: opracowanie na podstawie: [Moore 1995; Constable *et al.* 2008, s. 56; Bozeman 2009, s. 371; Smith 2004; Kelly *et al.* 2002, s. 12; Blaug *et al.* 2006, s. 14; Strąk 2012; O’Flynn 2009; Stoker 2006; Botterman *et al.* 2008, s. 5; Benington 2009, s. 234).

Z przedstawionych w tabeli 3 definicji wynika, że wartość publiczna jest postrzegana jako:

- nowy paradygmat zarządzania publicznego,
- korekta i alternatywa dla nowych koncepcji zarządzania publicznego,
- wartość tworzona przez ciała publiczne na wzór wartości dla akcjonariusza w sektorze prywatnym,
- recepta na ożywienie całej sfery publicznej,
- system zarządzania siecią publiczną, odpowiedzialnością, dostawcami, funduszami publicznymi,
- zbiór zasad działania rządów i polityków, wzajemnej odpowiedzialności obywateli i instytucji publicznych czy zakresy uprawnień i przywilejów poszczególnych członków społeczeństwa lub całych jego grup.

Jako pierwszy pojęcia „wartość publiczna” użył w 1995 roku M. Moore w swojej książce „Creating Public Value”. Wskazuje on, że w sektorze publicznym cel pracy menedżera jest o wiele bardziej złożony niż w sektorze prywatnym. Menedżerowie rozliczani są bowiem w równej mierze z efektów ekonomicznych, społecznych czy środowiskowych. Wartość publiczna jest tworzona, jeśli polityka i zarządzanie strategiczne są politycznie uzasadnione, wykonalne, zrównoważone, operacyjnie możliwe do zrealizowania i praktyczne, a także o konkretnej wartości dla ogółu obywateli kraju / miasta [Moore 1995]. Tworzenie wartości publicznej odnosi się więc do realizacji dopuszczonych przez użytkowników i całą społeczność usług publicznych zorientowanych na rezultaty, spełniających potrzeby lokalne. Z powyższego wynika, że przedstawiona przez Moora koncepcja wartości publicznej może być interpretowana jako:

- ostateczny cel działań menedżerskich w procesie wykorzystania zasobów publicznych,
- system praktycznych odniesień, na który powołują się menedżerowie sektora publicznego w trakcie określania i realizowania wartości w zakresie ich działań operacyjnych.

W innym ujęciu definiuje wartość publiczną Bozeman. Podkreśla on aspekty psychologiczne „wartości”, uznając, że składają się na nią złożone osobiste sądy (opinie, oceny) oparte zarówno na wiedzy, jak i na reakcjach emocjonalnych [Bozeman 2007, s. 13]. Tym samym twierdzi, że nie można mówić o wartości publicznej w liczbie pojedynczej, ale należy ją rozpatrywać jako zbiór wartości (np. odpowiedzialność polityczna, równe traktowanie, stabilność rządowa, jedność socjalna, samorządność)³. Podobny pogląd reprezentuje Bovaird [2007], argumentując, że wartość publiczna powinna zawierać elementy, które są tworzone podczas publicznych interwencji. Wyodrębnia on wartość dodaną dla użytkownika usług publicznych, wartość dodaną dla zainteresowanych grup, jak również społeczną, polityczną i środowiskową wartość dodaną. Mahdon [2006, s. 8] z kolei wskazuje na różnice między wartością publiczną a wartościami istotnymi dla społeczeństwa. Wartość publiczną traktuje jako moralną koncepcję, natomiast za wartości istotne dla społeczeństwa uznaje empiryczne poszukiwania tego, co ludzie przejmują z tej moralnej koncepcji w swoich działaniach.

Z powyższych rozważań wynika, że na wartość publiczną mogą składać się różne kategorie takie, jak [Hood 1991, s. 11–14]:

- wartość publiczna produktowa – dopasowanie zasobów do określonych zadań (efektywność i skuteczność),
- wartość publiczna procesowa – transparentny sposób działania (uczciwość, sprawiedliwość, wzajemność),
- wartość publiczna systemowa – odporność, wytrzymałość, solidność, zdolność do adaptacji sektora publicznego w razie kryzysu.

Wartość publiczna łączy się zatem z oceną działania instytucji publicznych na rzecz społeczeństwa. W celu jej przeprowadzenia należy dokonać kwantyfikacji efektów ich działania, w ramach realizowanych zadań publicznych. Należy podkreślić, że kwantyfikacja ta jest niezmiernie trudna, ponieważ instytucje publiczne działają w różnych środowiskach społeczno-gospodarczych oraz w różnych kontekstach. Z tego względu realizacja zadań publicznych najczęściej:

- wymaga poniesienia różnych nakładów,
- łączy się z dostarczaniem różnorodnych produktów,
- wiąże się z oczekiwaniem różnych rezultatów.

W praktyce i nauce wypracowano metody pomiaru dokonań instytucji publicznych, które zostały przedstawione w kolejnym podpunkcie artykułu.

³ B. Bozeman wyróżnia początkowo 13 różnych wartości publicznych, a następnie wspólnie z T.B. Jorgensonem wyznaczają aż 80 wartości publicznych, które klasyfikują według siedmiu kategorii [Jorgensen, Bozeman 2007].

4. Zakres (płaszczyzny) pomiaru wartości publicznej

Wyznaczanie wartości publicznej jest utożsamiane z pomiarem dokonań instytucji publicznej, rozumianych jako osiąganie pożądaných efektów jej działalności. Efekty te odnoszą się do realizacji jej zamierzeń zawartych w strategii jednostki. Ocena osiągniętych rezultatów jest przeprowadzana z punktu widzenia [Nita 2009a, s. 42–43; Michalak 2008, s. 55–57]:

- ekonomiczności (gospodarności), która występuje, gdy korzyści wynikające z danego działania przewyższają koszty tego działania;
- wydajności, która ukazuje relację osiągniętych wyników do poniesionych kosztów; wzrost wydajności wskazuje, że jednostka we właściwy sposób realizuje swoje cele;
- efektywności, która odzwierciedla stopień osiągnięcia celów instytucji i uzyskania zamierzonego lub niezamierzonego wyniku;
- skuteczności, która dotyczy relacji między wynikami a zamierzeniami i wytyczonymi wcześniej celami, wskazując, czy jednostka realizuje właściwe, tj. zamierzone cele.

Relacja między efektywnością a skutecznością odnosi się do uzyskanego wyniku. Osiągnięcie zamierzonego rezultatu wymaga podjęcie nie tylko efektywnych, ale także skutecznych działań. Natomiast, jeśli zostanie osiągnięty wynik niezamierzony, działanie będzie tylko efektywne [Nita 2009b, s. 329]. Należy więc zauważyć, że pomiar dokonań odnosi się zarówno do efektywności, jak i skuteczności [Jaworska 2010]. Ma to szczególne znaczenie w sektorze publicznym, ponieważ wiąże się z oceną sprawności działania jednostek tego sektora w zakresie kreowania wartości publicznych.

Procedura pomiaru wartości publicznej jednostek publicznych powinna odbywać się według następujących kroków [van Dooren *et al.* 2010, s. 54–73]:

1. Zdefiniowanie mierzalnych celów, tj. wskazanie przedmiotu pomiaru (mierzalne kryteria).
2. Wybór wskaźników i miar, które pozwolą dokonać pomiaru; definiuje się wskaźniki i mierniki (miara – jednostka miary i skala oraz instrument pomiaru), ich wartości bazowe oraz ich wartości docelowe (standard pomiaru).
3. Zebranie danych niezbędnych do wyznaczenia wskaźników.
4. Analiza uzyskanych wyników.
5. Raportowanie (obejmuje m.in. porównanie wyników pomiaru ze standardem).

Punktem wyjścia pomiaru wartości publicznej jest zdefiniowanie celów i przypisanie odpowiedzialności za ich realizację zgodnie ze standardem SMART⁴.

⁴ SMART: S – *specific*, M – *measureable*, A – *achievable*, R – *realistic*, T – *time-bound*.

Do oceny stopnia realizacji celów jest niezbędny dobór odpowiednich mierników⁵. Przy definiowaniu wskaźników dokonań należy uwzględnić wiele płaszczyzn. Ich rodzaje oraz charakterystykę zawarto w tabeli 4.

Tabela 4. Płaszczyzny doboru wskaźników odpowiednich do oceny danego zadania publicznego

Płaszczyzna	Istota	Charakterystyka
Podmiotowa	Rodzaj jednostki realizującej dane zadanie publiczne	Uwzględnienie cech jednostki, która dane zadanie realizuje, jej konstrukcja prawna oraz zasady działania Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy doborze to: struktura organizacyjna, typ zarządzania, kultura organizacyjna, wewnętrzne cele jednostki
Przedmiotowa	Rodzaj i typ danego zadania publicznego Rodzaj działań podejmowanych dla zrealizowania danego zadania Rodzaj produktów, które są bezpośrednim efektem podejmowanych działań	Rodzaje zadań publicznych według J.Q. Willsona: – zadania, dla których można mierzyć produkty i rezultaty – zadania o mierzalnych wyłącznie produktach – zadania o mierzalnych wyłącznie rezultatach – zadania, dla których nie można mierzyć produktów i rezultatów Podział zadań (na poziomie mikro) ze względu na rutynowość lub niestandardowość działań (według J. Hackmana i G. Oldhama): – działania trudno mierzalne, dla których pomiar wyniku powinien sprowadzać się do pomiaru postępu ich realizacji – działania o średnim poziomie mierzalności, dla których na sposób pomiaru wpływa specyfika odbiorców danej usługi lub rodzaju grupy, której one dotyczą – działania mierzalne, dla których podstawowym kryterium pomiaru jest czas
Zarządcza	Strategiczne i operacyjne cele podejmowanych działań oraz wynikająca z nich logika działania publicznego	Selekcja wskaźników na podstawie sformułowanych celów, w myśl zasady pomiaru tego, co chce się osiągnąć w wyniku realizacji zadań Narzędzia służące selekcji: mapy strategii, mapy wartości Kryterium doboru: trafność

⁵ Według Artleya i Stroha [2001] przez miernik należy rozumieć ilościową lub jakościową charakterystykę wykonania zadań. Wskaźnik zaś stanowi m.in.: wartość lub cechę wykorzystywaną do mierzenia wyniku lub skutku, czy też parametr, określający stopień osiągania celów przez daną jednostkę. W polskiej literaturze przedmiotu z zakresu pomiaru dokonań oba terminy są traktowane jako synonimy [Michalak 2008; Lubińska (red.) 2009].

Płaszczyzna	Istota	Charakterystyka
Organizacyjna	Rola, miejsce i odpowiedzialność jednostki w systemie realizacji danego zadania publicznego	Różne wskaźniki ze względu na rolę i zakres odpowiedzialności jednostki, najczęściej wskaźniki: – rezultatu i oddziaływania – dla jednostek odpowiedzialnych za wyznaczanie polityki w danym obszarze oraz nadzór jej wykonania – produktu – dla jednostek wykonawczych – procesu – dla jednostek odpowiedzialnych za realizację funkcji pomocniczych Wskaźniki powinny tworzyć logiczną całość
Czasowa	Termin dostarczania informacji o rezultatach (dokonaniach), inaczej horyzont czasowy pomiaru	Bieżące monitorowanie postępów prac – wskaźniki produktu i procesu Oceny okresowe – wskaźniki rezultatu Analiza długoterminowego wpływu – wskaźniki oddziaływania
Systemowa	Cele (motywy) wdrożenia systemu pomiaru dokonań	Motywy wdrażania systemu pomiaru: – uczenie się organizacji – kierowanie i kontrola – transparentność i rozliczalność
Techniczna	Kryteria jakościowe wskaźników i mierników	Przykładowo: zasada SMART, tj. wskaźnik powinien być S – konkretny, M – mierzalny, A – osiągalny, R – istotny i odpowiedni, T – możliwy do osiągnięcia

Źródło: opracowanie na podstawie: [Strąk 2012, s. 197–205; Wilson 1989; Hackman, Oldham 1980; van Dooren *et al.* 2010, s. 29].

Z tabeli 4 wynika, że przyporządkowanie wskaźników do odpowiednich zadań wymaga uwzględnienia rodzaju i typu realizowanego zadania publicznego, specyfiki jednostki, która je wykonuje, miejsca i odpowiedzialności organizacji w systemie realizacji danego zadania, a także czasu pozyskiwania informacji o dokonaniach jednostki oraz celu implementacji systemu pomiaru. Istotne jest również zachowanie odpowiedniej jakości metodycznej mierników.

Mierniki dokonań można klasyfikować według różnych kryteriów, co przedstawiono w tabeli 5.

Typologia wskaźników dokonań zawarta w tabeli 5 wskazuje, że istnieje kilka sposobów klasyfikowania mierników stopnia realizacji celów i zadań w instytucjach sektora publicznego. Przy czym należy wskazać, że brak jest jednoznacznych granic między tymi klasyfikacjami. W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych istotny jest ich podział wykorzystujący [Pogoda i in. 2010, s. 119]:

- zasady „modelu produkcji”,
- zbilansowaną kartę dokonań.

Tabela 5. Systematyka wskaźników na potrzeby pomiaru dokonań

Kryterium	Rodzaj wskaźników	Charakterystyka
Ogólne klasyfikacje wskaźników		
Budowa	Proste	Jeden wymiar wskaźnika
	Złożone (inaczej indeksowy, syntetyczny)	Różne wymiary wskaźnika Kilka wskaźników
Wymiar	Ilościowe	Są policzalne, mogą przyjmować postać bezwzględną lub względną (%)
	Jakościowe	Mają charakter opisowy
Pomiar	Finansowe	Odzwierciedlają nakłady przeznaczone na interwencję publiczną*
	Rzeczowe	Odnoszą się do efektów podejmowanych działań
Sposób ich wykorzystania	Kontekstowe	Mają na celu ukazanie tła sytuacji społeczno-gospodarczej. Najczęściej wykorzystywane w diagnozie, ale także podczas oceny efektów
	Osiągnięcia celu (programowe / projektowe)	Służą określaniu i monitorowaniu celów do osiągnięcia
Specyficzne wskaźniki dla sektora publicznego		
Efekt interwencji	Wskaźniki zasobu lub nakładu	Mierzą zużywanie zasobów oraz nakłady zaangażowane w realizację danego projektu
	Wskaźniki produktu	Odnoszą się do przedsięwzięć. Mierzone są w jednostkach rzeczowych i finansowych
	Wskaźniki rezultatu	Mierzą bezpośrednie i natychmiastowe efekty podejmowanych działań dla bezpośrednich beneficjentów
	Wskaźniki oddziaływania	Odnoszą się do skutków programu wychodzących poza efekty natychmiastowe
	Wskaźniki procesu	Odnoszą się do procesu świadczenia usług, czyli jego czasu lub jakości
Czas	Wskaźniki retrospektywne	Mierzą wykonanie zadań publicznych po fakcie (<i>ex post</i>)
	Wskaźniki prospektywne	Koncentrują się na prognozach wykonania zadań (<i>ex ante</i>)
Relacje	Efektywności	Nakład / produkt
	Produktywności	Produkt / nakład
	Skuteczności	Produkt / wynik

*Interwencja publiczna rozumiana jest zarówno jako działanie, jak i jako powstrzymanie się od działania organów publicznych podczas rozwiązywania problemów. W efekcie interwencji publicznej mogą powstawać akty prawne, dokumenty nielegislacyjne (np. wytyczne, strategie) lub w wypadku powstrzymania się od działania raporty, opracowania, analizy i inne dokumenty będące efektem wewnętrznego procesu decyzyjnego. Ministerstwo Gospodarki, http://www.mg.gov.pl/files/upload/8668/publikacja_4.pdf.

Źródło: opracowanie na podstawie: [Kot, Weremiuk 2012; Poister 2003, 49–52; Przewodnik po metodach ewaluacji].

Przy grupie wskaźników wywodzących się z modelu produkcji⁶ przyrównuje się działalność jednostki sektora finansów publicznych do procesu produkcyjnego, w którym z określonych nakładów wytwarza się produkty służące powstaniu określonych rezultatów. Przy czym podstawą do osiągnięcia określonych rezultatów jest podejmowanie działań w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny. Mierniki w tym modelu są różnie grupowane. Najbardziej ogólną klasyfikacją jest ich podział opracowany przez OECD, w którym wyróżnia się mierniki nakładów, wyników i skutków [Allen, Tommasi 2001]. Artley i Stroh [2001] rozszerzają tę klasyfikację o mierniki procesu i wpływu. Krótką charakterystykę tych wskaźników oraz relacje zachodzące między nimi przedstawiono na rysunku 1.

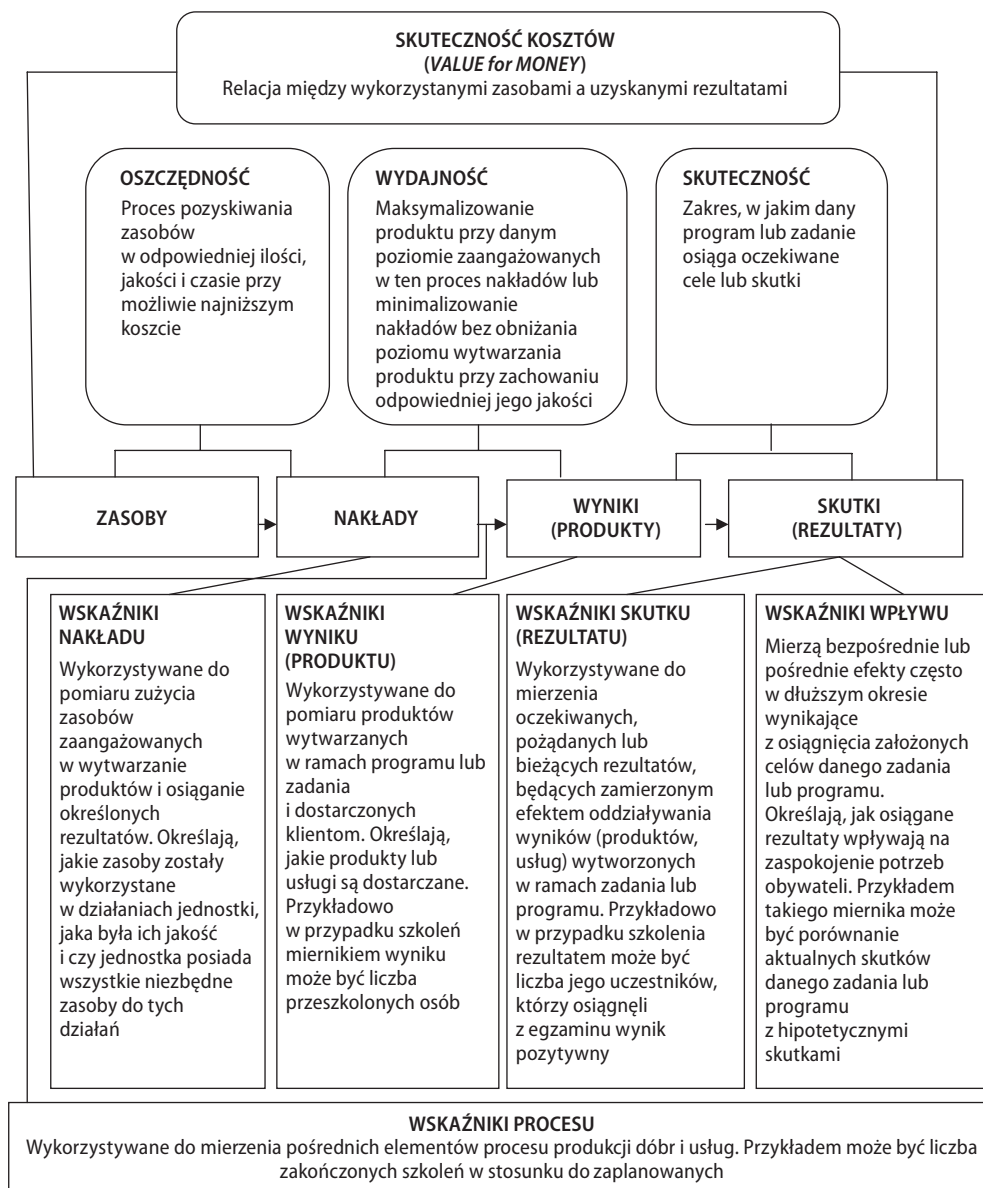
Przedstawione na rysunku 1 grupy wskaźników są powiązane w łańcuchu wskaźników nakładu, wyniku, skutku, wpływu i procesu. Szczególne miejsce wśród zaprezentowanych wskaźników zajmują w sektorze publicznym mierniki skuteczności kosztów (ang. *Value of Money*), określające relację między kosztami a rezultatami. Mierniki te wskazują, które z zadań lub programów przyniosą pożądane skutki po najniższym koszcie.

Należy mieć jednak świadomość, że w procesie kreowania wartości publicznej wyrażonej przez efektywną i skuteczną realizację zadań publicznych mogą wystąpić trudności w powiązaniu nakładów z rezultatem, a przede wszystkim z oddziaływaniem, ze względu na jego długoterminowy charakter. Ponadto relacje przyczynowo-skutkowe między grupami wskaźników mogą być trudne do identyfikacji, gdy część rezultatów nie ma wymiaru ilościowego, ale jakościowy.

Przy definiowaniu wskaźników dokonań, służących pomiarowi wartości publicznej, wykorzystuje się również koncepcję zbilansowanej karty dokonań (ang. *BSC – balanced scorecard*). O implementacji tej koncepcji pomiaru do sektora publicznego zdecydowała w dużym stopniu ścisła relacja między celami strategicznymi jednostki a wykorzystywanymi miernikami o silnych więziach przyczynowo-skutkowych ujętych w ramach czterech lub więcej perspektyw. Wykaz przykładowych mierników dla jednostki sektora finansów publicznych w ramach tradycyjnej struktury karty przedstawiono w tabeli 6.

⁶ Wskaźniki oparte na modelu produkcji zostały wykorzystane w Polsce do budowy budżetu zadaniowego, który są zobowiązane wdrożyć obligatoryjnie wszystkie jednostki podsektora rządowego oraz fakultatywnie podsektora samorządowego. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).

Rysunek 1. Klasyfikacja wskaźników opartych na „modelu produkcji”



Źródło: opracowanie na podstawie [Artley, Stroh 2001].

Tabela 6. Rodzaje i charakterystyka mierników dokonań jednostek publicznych według *balanced scorecard*

Perspektywa finansowa		Perspektywa klienta (obywatela, interesariuszy)	
Mierniki	Charakterystyka	Mierniki	Charakterystyka
Wzrost	Stopa wzrostu dochodów i ich struktura Dochody na jednego mieszkańca Nakłady inwestycyjne do wydatków Nakłady inwestycyjne do dochodów	Czas	Okres, w którym istnieje możliwość zaspokojenia zgłaszanych potrzeb przez klienta
Utrzymanie	Poziom wydatków na realizowane zadania Struktura wydatków ponoszonych na realizowane zadania Wydatki na jednego mieszkańca Koszt jednostkowy (dla zadań, które są realizowane z pełną odpłatnością) Stopa redukcji kosztów Stopień wykorzystania majątku	Jakość	Wadliwość (liczba usterek, reklamacji, opóźnień) w procesie realizacji zadania
		Koszt	Cena usługi dla klienta
Efekty	Stopień zadowolenia klientów Liczba podjętych zadań infrastrukturalnych Liczba zadań zakończonych zgodnie z planem Wzrost (spadek) nakładów inwestycyjnych Nakłady inwestycyjne na jednego mieszkańca	Lojalność	Utrzymanie liczby klientów korzystających z usług
		Satysfakcja	Poziom satysfakcji z realizowanych usług
Perspektywa procesów wewnętrznych		Perspektywa uczenia się i rozwoju	
Mierniki	Charakterystyka	Mierniki	Charakterystyka
Proces innowacji	Liczba wprowadzonych nowych usług bazujących na innowacjach	Kadrowe	Satysfakcja pracowników Rotacja pracowników Wydajność czasu pracy zatrudnionych
		Możliwości systemów informacyjnych	Odsetek procesów, które są przydatne pracownikom w procesie świadczenia usług
Działalność organizacyjna	Mierniki charakteryzujące proces świadczenia usług zgodnie z zasadą efektywności (wadliwość, czas realizacji, koszty, przychody)	Motywacja, decentralizacja i zbieżność celów	Miernik zgłoszonych i zrealizowanych inicjatyw Miernik poprawy efektywności Zaangażowanie pracowników w realizację celów

Źródło: opracowanie na podstawie: [Filipiak 2010, s. 128].

Z punktu widzenia kreowania wartości publicznej w jednostkach sektora publicznego szczególnego znaczenia nabiera perspektywa klienta jako odbiorcy usług publicznych. W perspektywie tej formułuje się cele i transponuje się je na mierniki procesu, produktu, rezultatu oraz skutku. Nieco mniejsze znaczenie dla oceny

wartości mają mierniki perspektywy finansowej, gdyż działalność tych organizacji jest ograniczona budżetem.

Na bazie prezentowanych modeli dokonań wykształciły się modele bardziej szczegółowe, odnoszące się do pomiaru wartości publicznej rozumianej jako oczekiwane mierzalne rezultaty zadań publicznych realizowanych w sposób efektywny, skuteczny, partycypacyjny, innowacyjny i zgodny z zasadami etyki. T. Strąk wyróżnia cztery modele wartości publicznej, z których dwa pierwsze koncentrują się na oczekiwanych rezultatach działań, natomiast dwa kolejne na trwałych i zrównoważonych rezultatach.

W ramach pierwszej grupy wyróżnia się:

- model wartości publicznej, który ma swoje źródło w podejściu menedżerskim do zarządzania publicznego (ang. *Public Value Model* – PVM),
- model wartości publicznej dla obywatela, który bazuje na modelu partycypacyjnym zarządzania publicznego (ang. *Public Value for the Citizen Model* – PVCMM). Założenia tych modeli są zawarte w tabelach 7 i 8.

Z tabeli 7 wynika, że w modelu PVM wartość publiczna jest ujęta w jeden syntetyczny wskaźnik łączący efektywność i skuteczność działania jednostki sektora publicznego. Model ten mierzy zatem wartość dostarczaną przez jednostki publiczne obywatelowi jako klientowi i podatnikowi.

Tabela 7. Założenia Modelu Wartości Publicznej (Public Value Model – PVM)

Model Wartości Publicznej	Charakterystyka
Tworzenie (kreowanie) wartości publicznej	Polega na skutecznej realizacji misji przy efektywnym gospodarowaniu środkami publicznymi
Obywatel	Konsument dóbr publicznych (zasada skuteczności) Podatnik (zasada efektywności)
Miara	Relacja korzyści dostarczanych obywatelom do poniesionych wydatków
Składowe modelu	<p>Wskaźniki efektywności (<i>Efficiency Indicators – EFl</i>) = $\frac{PI}{PI_o}$, gdzie: <i>PI</i> – wskaźnik produktywności (relacja produktów do nakładów), <i>PI_o</i> – wskaźnik produktywności o wartości uznanej za optymalną.</p> <p>Wskaźniki skuteczności (<i>Effectiveness Indicators – EEI</i>) = $\frac{EI_j}{EI_o}$, gdzie: <i>EI_j</i> – indywidualny wskaźnik skuteczności dla <i>j</i>-tej jednostki, <i>EI_o</i> – wartość wzorcowego indywidualnego wskaźnika skuteczności.</p> <p>Wskaźniki wartości publicznej (<i>Public Value Indicators – PVI</i>)</p>
Public Value Indicator	Wskaźnik ten można wykorzystać do oceny realizacji zadań publicznych, dla których można określić produkty oraz ich ilość (np. edukacja, wymiar sprawiedliwości, bezpieczeństwo wewnętrzne, realizacja dochodów z podatków i ceł, działalność kontrolna, rynek pracy, działanie placówek pomocy społecznej)

Model Wartości Publicznej	Charakterystyka
Dwuwymiarowa postać wskaźnika wartości publicznej (jeden nakład – jeden produkt)	$PVI = EFI \times EEI = \frac{PV_j}{PV_o}$ <p>gdzie: <i>PVI</i> – wskaźnik wartości publicznej (<i>Public Value Indicator</i>), <i>EFI</i> – wskaźnik efektywności, <i>EEI</i> – wskaźnik skuteczności, <i>PV_j</i> – indywidualny wskaźnik wartości publicznej dla <i>j</i>-tej jednostki, <i>PV_o</i> – wartość wzorcowa surowego wskaźnika wartości publicznej</p>
Wielowymiarowa postać wskaźnika wartości publicznej (różnorodne nakłady, różnorodne produkty, oczekiwanie uzyskania więcej niż jednego rezultatu)	$PVI = \sum_{i=1}^n w_i \times PVIN_i$ <p>gdzie: <i>PVI</i> – wskaźnik wartości publicznej, który przyjmuje wartość: $PVI \in (0; 1)$, <i>PVIN_i</i> – znormalizowana wartość wskaźnika wartości <i>PVI</i>, dla <i>i</i>-tego efektu, który przyjmuje wartość: $PVIN_i \in (0; 1)$, <i>n</i> – liczba zdefiniowanych efektów dla danego zadania publicznego, <i>w_i</i> – waga <i>i</i>-tego efektu</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Strąk 2012, rozdział 5; Cole, Parston 2006].

Tabela 8. Założenia Modelu Wartości Publicznej dla Obywatela (Public Value for the Citizen Model – PVM)

Model Wartości Publicznej dla Obywatela	Charakterystyka
Tworzenie (kreowanie) wartości publicznej	Potrzeby obywatela są analizowane w kontekście triady: obywatel – właściciel, obywatel – klient, obywatel – podatnik Dokonania stanowią oczekiwane dla obywatela rezultaty działania jednostki publicznej
Obywatel	Właściciel i partner
Wymiary wartości publicznej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Transparentność 2. Partycypacja 3. Innowacyjność i zdolność do odpowiadania na oczekiwania interesariuszy 4. Rozliczalność 5. Przestrzeganie prawa i zasad etycznych 6. Skuteczność 7. Efektywność
Składowe modelu	Wskaźniki syntetyczne dla poszczególnych wymiarów wartości publicznej dla obywatela Do budowy wskaźników syntetycznych dla pięciu wymiarów wartości publicznej stosuje się średnią ważoną obliczaną na podstawie wartości wskaźników indywidualnych. W przypadku wskaźników skuteczności i efektywności ustala się je zgodnie z modelem wartości publicznej (PVM)

Model Wartości Publicznej dla Obywatela	Charakterystyka
Transparentność (<i>Public Transparency Indicator – PTI</i>)	$PTI = \frac{1}{40} \sum_{i=1}^{10} TI_i$ <p>gdzie: TI_i – wartość indywidualnego wskaźnika transparentności dla i-tego kryterium oceny</p>
Partycypacja (<i>Public Participation Indicator – PPI</i>)	$PPI = \frac{1}{40} \sum_{i=1}^{10} PI_i$ <p>gdzie: PI_i – wartość indywidualnego wskaźnika partycypacji dla i-tego kryterium oceny</p>
Innowacyjność i zdolność do odpowiadania na oczekiwania interesariuszy (<i>Public Responsiveness Indicator – PRI</i>)	$PRI = \frac{1}{40} \sum_{i=1}^{10} RI_i$ <p>gdzie: RI_i – wartość indywidualnego wskaźnika innowacyjności i zdolności do odpowiadania na oczekiwania interesariuszy dla i-tego kryterium oceny</p>
Rozliczalność (<i>Public Participation Indicator – PAI</i>)	$PAI = \frac{1}{40} \sum_{i=1}^{10} AI_i$ <p>gdzie: AI_i – wartość indywidualnego wskaźnika rozliczalności dla i-tego kryterium oceny</p>
Przestrzeganie prawa i zasad etycznych (<i>Rule of Law Indicator – RLI</i>)	$RLI = \frac{1}{20} \sum_{i=1}^5 LI_i$ <p>gdzie: LI_i – wartość indywidualnego wskaźnika przestrzegania prawa i zasad etycznych dla i-tego kryterium oceny</p>
Wskaźnik wartości publicznej dla obywatela – interesariusza	<i>Public Stakeholders Indicator – PSI</i> $PSI = \frac{PTI + PPI + PRI + PAI + RLI}{5}$
Public Value for the Citizens Indicator PVCI	<p>Zakłada się, że jednostka publiczna powinna bilansować wartość publiczną dla trzech podstawowych ról obywatela: właściciela i partnera, klienta oraz podatnika. W związku z tym dla każdej płaszczyzny wartości publicznej przyjmuje się wagę – 1/3. Ostateczna postać wskaźnika:</p> $PVCI = \frac{2 \times PVI + PSI}{3}$

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Strąk 2012, rozdział 5; Poister 2003].

W modelu PVCM obywatel jest rozumiany jako właściciel i partner. Dlatego w modelu tym rozszerza się zakres wskaźników o transparentność, partycypację, rozliczalność, przestrzeganie prawa i zasad etycznych.

Wartością publiczną należy zarządzać na poziomie strategicznym i operacyjnym. W literaturze znajdują się propozycje wykorzystania zrównoważonej karty dokonań do tego celu, gdzie wartość publiczna stanowi jedną z płaszczyzn tej karty [Friedland, Gross 2010; Meynhardt 2012].

Na uwagę zasługują modele wartości publicznej zaproponowane przez Strąka. Są to:

- 1) model wartości publicznej bazujący na koncepcji *sustainable results*,
- 2) zbilansowany model wartości dla obywatela.

W pierwszym modelu perspektywa wartości publicznej jest jego nadrzędną perspektywą. W perspektywie tej dokonuje się oceny stopnia realizacji wartości publicznej na podstawie efektywności działań jednostki, której pomiar jest realizowany w ramach perspektywy finansowej oraz skuteczności działania, którego wyniki pozyskuje się z perspektywy klienta. W ramach perspektywy wartości publicznej definiuje się wskaźniki oddziaływania oraz wskaźnik wartości publicznej *PVI*.

Drugi model bazujący na postrzeganiu wartości przez pryzmat zasad „Dobrego rządzenia”. W modelu tym dołącza się kolejną perspektywę – właściciela i partnerów, w której definiowane są cele dotyczące realizacji przez jednostkę obowiązków wobec interesariuszy instytucji publicznej. Cele te są związane ze sprawnością procesów wewnętrznych dotyczących zarządzania relacjami z obywatelami i partnerami społecznymi oraz instytucjami politycznymi.

Wdrożenie przedstawionych modeli pomiaru wartości publicznej może napotkać na liczne bariery. Do podstawowych z nich należą trudności z rozgraniczeniem wpływu na opracowane wyniki działań podejmowanych podczas realizacji zadań publicznych od wpływu czynników zewnętrznych, problemy przypisania danego wyniku do konkretnego zadania publicznego, trudności ze sformułowaniem właściwego wskaźnika, szczególnie w sytuacji tzw. miękkich rezultatów czy pozyskania wiarygodnych danych do ich budowy.

Podsumowując, można stwierdzić, że jednostki świadczące usługi publiczne wykorzystują zarządzanie dokonaniami nie tylko do oceny wyników i nagradzania, ale także do kreowania wartości publicznej.

5. Podsumowanie

Od lat obserwuje się zmianę podejścia do zarządzania publicznego. Centrum tego procesu staje się obywatel. Organizacje publiczne ukierunkowują swoje działanie na tworzenie wartości publicznej. Ocena jednostek sektora publicznego z punktu widzenia tworzenia wartości publicznej dotyczy badania sprawności ich działania, tj. skuteczności oraz efektywności. Jednostki są skuteczne i efektywne, jeżeli realizują cele statutowe oraz spełniają oczekiwania swoich interesariuszy przy jak najmniejszych wydatkach (kosztach). Pomiar tej wartości jej możliwy pod warunkiem niwelowania barier wynikających z samej istoty zadań publicznych, umiejętności rozgraniczenia oddziaływania czynników zewnętrznych od wewnętrznych czy stosowanych narzędzi i metod tego pomiaru. Najpoważniejszym jednak problemem, z którym jednostki tego sektora powinny się zmierzyć przy pomiarze wartości publicznej, jest pozyskiwanie wiarygodnych danych. Obecnie w większości jednostek nie funkcjonują systemy rachunkowości zarządczej, które mogłyby stanowić źródło informacji o dokonaniach jednostki w kontekście kreowania wartości publicznej.

Bibliografia

1. Allen R., Tommasi D. [2001], *Managing Public Expenditure. A Reference Book for Transition Countries*, OECD.
2. Artley W., Stroh S. [2001], *The PerformanceBased Management. Establishing an Integrated Performance Measurement System*, Performance-Based Management Special Interest Group, September.
3. Benington J. [2009], *Creating the Public in Order to Create Public Value?*, „International Journal of Public Administration”, 32, 3–4, s. 234.
4. Blaug R., Horner L., Kenyon A., Lekhi R. [2006], *Public Value and Local Communities, A Literature Review*, Work Foundation, London, s. 14.
5. Botterman M., Millard J., Horlings E., van Oranje C., van Deelen M., Pedersen K. [2008], *Wartość dla obywateli. Wizja zarządzania publicznego w 2020 roku*. Raport Samorządowej Komisji Europejskiej 2020, Rotterdam.
6. Bovaird T. [2007], *Beyond Engagement and Participation: User and Community Coproduction of Public Services*, „Public Administration Review”, 67, 5, s. 846–860.
7. Bozeman B. [2007], *Public Values and Public Interest: Counterbalancing economic individualism*, Georgetown University Press, Washington DC.

8. Bozeman B. [2009], *Public Values Theory: „Three Big Questions”*, „International Journal of Public Policy”, 4, 5.
9. Cole M., Parston G. [2006], *Unlocking Public Value. A New Model for Achieving High Performance in Public Service Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
10. Constable S., Passmore E., Coats D. [2008], *Public Value and Local Accountability in the NHS*, Work Foundation, London, s. 56.
11. Filipiak B. [2010], *Pomiar dokonań jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, w: *Systemy zarządzania kosztami i dokonaniami*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 122, Wrocław.
12. Froud J., Haslam C, Johal S, Williams K. [2000], *Shareholder Value and Financialization: Consultancy Promises, Management Moves*, „Economy and Society”, 29, 1, s. 80–110.
13. Grzegorzczak K. [1971], *O pojęciu wartości w antropologii kulturowej*, „Studia socjologiczne”, 1, s. 21–34.
14. Hackman J., Oldham G.R. [1980], *Work Redesign*. Reading, MA: Addison-Wesley.
15. Hood C. [1991], *A Public Management for All Seasons*, „Public Administration”, 69, Spring, s. 11–14.
16. Ingarden R. [1966], *Przeżycie, dzieło, wartość*, Wydawnictwo Literackie, Kraków.
17. Jaworska E. [2010], *Pomiar dokonań a zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa*, w: *Systemy zarządzania kosztami i dokonaniami*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe UE we Wrocławiu Nr 122, Wrocław.
18. Jorgensen T.B., Bozeman B. [2007], *Public value: an inventory*, „Administration & Society”, 39, s. 354–381.
19. Karmańska A. [2009], *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
20. Kelly G., Mulgan G., Muers S. [2002], *Crating Public Value. An Analytical Framework for Public Service Reform*, Cabinet Office, London, s. 12.
21. Kożuch B. [2004], *Zarządzanie publiczne. W teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa.
22. Krzyżanowski L. [1999], *O podstawach kierowania organizacjami inaczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
23. Łojewska-Krawczyk M. [2001] *Wiedza o wartościach*, w: *Wiedza a wartości*. Seria: Filozoficzne Problemy Wiedzy, Wydawnictwo IFiS PAN, s. 17.
24. Mahdon M. [2006], *Public Value and Health*, Work Foundation, London.
25. Matuszewicz Cz. [1975], *Psychologia wartości*, PWN, Warszawa.

26. Michalak J. [2008], *Pomiar dokonań, od wyniku finansowego po Balanced Scorecard*, wyd. I, Difin, Warszawa.
27. Misztal M. [1980], *Problematyka wartości w socjologii*, PWN, Warszawa.
28. Moore M. [1995], *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Cambridge, MA: Harvard University Press.
29. Nadolna B. [2011], *Wpływ koncepcji wartości na pomiar wartości ekonomicznej w rachunkowości*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe US nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Szczecin, s. 169–185.
30. Nita B. [2008], *Istota i ewolucja performance management w kontekście zmiany orientacji rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 43 (99), Warszawa.
31. Nita B. [2009a], *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
32. Nita B. [2009b], *Uwarunkowania pomiaru dokonań przy wykorzystaniu rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” nr 58, Wrocław.
33. *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce* [2009], red. T. Lubińska, Difin, Warszawa.
34. O’Flynn J. [2007], *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, „Australian Journal of Public Administration”, 66, 3, s. 353–366.
35. O’Flynn J. [2009], *From New Public Management to Public Value. Paradigmatic Change and managerial Implication*, „Australian Journal of Public Administration”, 66, 3, 353–366.
36. Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K. [2010], *Fundamentalne znaczenie mierzalnika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, w: *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
37. Poister T.H. [2003], *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, San Francisco.
38. Smith R. [2004], *Focusing on public value: Something new and something old*, „Australian Journal of Public Administration”, 63, s. 68–79.
39. Stoker G. [2006], *Public Value Management. A New Normative for Networked Governance*, „American Review of Public Administration”, 36, 1, s. 41–57.
40. Strąk T. [2012], *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
41. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).

42. van Dooren W., Bouckaert G., Halligan J. [2010], *Performance Management in the Public Sector*, Routledge, New York.
43. Wilson J.Q. [1989], *Bureaucracy: What Government Agencies Do and Why They Do It*, Basic Books, New York.

Źródła internetowe

1. *Encyklopedia PWN*, <http://encyklopedia.pwn.pl> (dostęp 04.03.2013).
2. Friedland C., Gross T. [2010], *Measuring the Public Value of e-Government: Methodology of a South African Case Study*, IST-Africa 2010 Conference Proceedings, [http://www.IST-Africa.org/Conference 2010](http://www.IST-Africa.org/Conference%202010) (dostęp 04.03.2013).
3. Kelly G., Muers S. [2002], *Creating Public Value, Strategy Unit, Cabinet Office, UK*, <http://www.strategy.gov.uk> (dostęp 04.03.2013).
4. Kot T., Weremiuk A. [2012], *Wskaźniki w zarządzaniu strategicznym. Podręcznik dla pracowników administracji publicznej*, Wyd. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa, http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/Polityka_rozwoju/Projekt_Zarzadzanie_Strategiczne_Rozwojem/Przydatne_dokumenty/Documents/WSKA-ZNIKI.pdf (dostęp 04.03.2013).
5. Meynhardt T. [2012], *Public Value – Turning a Conceptual Framework into a Score-card*, Paper submitted for the Conference: Creating Public Value in a Multi-Sector, Shared-Power World Minneapolis on September 20–22, 2012, <http://www.leadership.umn.edu/documents/Meynhardt8.9.12.pdf> (dostęp 04.03.2013).
6. Ministerstwo Gospodarki, http://www.mg.gov.pl/files/upload/8668/publikacja_4.pdf (dostęp 04.03.2013).
7. Przewodnik po metodach ewaluacji. Wskaźniki monitoringu i ewaluacji. Nowy okres programowania 2007–2013, Dokument roboczy nr 2 Komisji Europejskiej, Bruksela 2006, s. 7, http://www.funduszezstrukturalne.gov.pl/ewaluacja_2004_2006/Ewaluacja+ex+ante+dokument%C3%B3w+programowych+na+lata+2007-2013/ (dostęp 04.03.2013).
8. *Słownik Języka Polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl> (dostęp 04.03.2013).

Jacek Jaworski¹

Wydział Finansów i Zarządzania

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

Wykorzystanie outsourcingu rachunkowości w polskim sektorze małych przedsiębiorstw. Wyniki badań

1. Wprowadzenie

U progu XXI w. *outsourcing* stanowi głęboko zakorzenioną w praktyce, a także w literaturze, koncepcję organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem. Jednym z jego najczęściej wykorzystywanych rodzajów jest outsourcing rachunkowości. Celem opracowania jest prezentacja wyników badań empirycznych dotyczących ilościowej i jakościowej identyfikacji jednostek z sektora małych przedsiębiorstw w Polsce korzystających z outsourcingu rachunkowości. Podstawowymi metodami były badania ankietowe przeprowadzone na reprezentatywnej próbie małych przedsiębiorstw oraz analiza statystyczna uzyskanych wyników.

2. Outsourcing rachunkowości – istota, zalety i wady

Outsourcing² definiowany jest najczęściej jako przedsięwzięcie polegające na wydzieleniu ze struktury organizacyjnej wybranych, realizowanych przez przedsiębiorstwo funkcji i przekazaniu ich do realizacji innym podmiotom gospodarczym [Trocki 1999]. Koncepcja ta ma rodowód amerykański, a jej ujęcie teoretyczne sprowadza się do zawężenia zakresu obszarów (zadań, funkcji, procesów, modułów)

¹ Dr Jacek Jaworski, adiunkt, Katedra Rachunkowości Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, jja-worski@wsb.gda.pl.

² Termin „outsourcing” jest skrótem pochodzącym od angielskiego wyrażenia „outside resource using” (wykorzystanie zasobów zewnętrznych).

realizowanych przez wewnętrzne służby (zasoby) przedsiębiorstwa i powierzenia ich do wykonywania partnerowi zewnętrznemu – *outsourcerowi* (szerzej: [Demińska-Cyran 1996; Lachiewicz, Matejun 2006]).

Outsourcing można stosować do każdej funkcji przedsiębiorstwa. Jednak w sensie organizacyjnym wykorzystuje się go do tych funkcji, które nadają się do przekazania podmiotom zewnętrznym bez naruszenia istotnych interesów przedsiębiorstwa macierzystego. Najczęściej stosowaną w tym zakresie zasadą jest reguła sformułowana przez H. Forda: „Jeśli jest coś, czego nie potrafimy zrobić wydajniej, taniej i lepiej niż konkurenci, nie ma sensu, żebyśmy to robili i powinniśmy zatrudnić do wykonania tej pracy kogoś, kto zrobi to lepiej niż my” (za: [Zieliński 2008, s. 18]).

Outsourcing stanowi interesującą propozycję wzbogacającą model biznesowy dla małych przedsiębiorstw. Umożliwia sięganie po określone korzyści ekonomiczne i jakościowe związane m. in. z obniżką kosztów, bezinwestycyjnym rozwojem różnych sfer przedsiębiorstwa czy też pozyskiwaniem specjalistycznych kompetencji bez zatrudniania personelu [Pańkowska 1998, s. 14]. Dzięki outsourcingowi małe przedsiębiorstwa uzyskują możliwość wykorzystania niezależnych, zewnętrznych podmiotów jako dostarczczyeli dóbr i usług zamiast konieczności rozwijania tych sfer działalności wewnątrz własnych struktur [Perechuda (red.) 1997, s. 221]. Outsourcing umożliwia także przeniesienie na stronę trzecią stałej odpowiedzialności menedżerskiej za wykonanie usługi określonej w umowie [Gay, Essinger 2002, s. 11].

Specyficznym kierunkiem wykorzystania tej koncepcji w sektorze MSP jest outsourcing rachunkowości. Polega on na zleceniu realizacji procesów związanych z ewidencją zdarzeń gospodarczych, sprawozdawczością finansową oraz podatkową wyspecjalizowanemu partnerowi zewnętrznemu (biuro rachunkowe) przy uwzględnieniu korzyści ekonomicznych i jakościowych oraz przy jednoczesnej możliwości rozwijania kluczowych kompetencji i dodawaniu nowej wartości, co pozwala na wzmocnienie przewagi konkurencyjnej i rozwój przedsiębiorstwa [Matejun 2006].

Przy założeniu wyboru kompetentnego usługodawcy, do podstawowych zalet outsourcingu rachunkowości zalicza się [Zieliński 2008, s. 199]:

- pełną kontrolę pod względem merytorycznym i formalnym nad procesami związanymi z ewidencją zdarzeń gospodarczych i sprawozdawczością finansową,
- pełną fachowość w poszukiwaniu właściwych rozwiązań w zawiłościach rachunkowo-podatkowych,
- częściowe przerzucenie odpowiedzialności za błędy na firmę usługodawczą,
- profesjonalizm w zarządzaniu dokumentacją,
- dyspozycyjność usługodawcy i fachową pomoc w sytuacjach trudnych,
- oszczędność czasu.

Niestety zlecenie usług rachunkowych na zewnątrz ma również wady. Należą do nich:

- możliwość naruszenia poufności informacji o ważnych aspektach działalności przedsiębiorstwa,
- konflikty w zakresie interpretacji zdarzeń gospodarczych,
- problemy w przepływie dokumentacji i informacji pomiędzy usługodawcą a zlecającym,
- ograniczenie możliwości sterowania wynikiem finansowym firmy,
- możliwe problemy wynikające z regulowania płatności za usługę.

3. Metodyka badania

Podstawowe pytanie badawcze wynikające ze sprecyzowanego we wstępie celu można sformułować następująco: Kto w polskich małych przedsiębiorstwach prowadzi ewidencję zdarzeń gospodarczych i wykonuje pozostałe obowiązki rachunkowe? Odpowiedzi na tak postawione pytanie zdecydowano się poszukać na drodze badania ankietowego. Zostało ono przeprowadzone metodą komputerowo wspomaganego wywiadu telefonicznego *CATI* (*Computer Assisted Telephone Interview*) wśród menedżerów małych przedsiębiorstw z terenu całej Polski. Po odrzuceniu wszystkich niekompletnych lub niespójnych ankiet pozyskano 1008 prawidłowych odpowiedzi. Strukturę respondentów pod względem wybranych cech przedstawiono w tabeli 1.

Struktura badanych przedsiębiorstw nie odbiega w sposób znaczący od struktury całej populacji małych przedsiębiorstw w Polsce (za: [Brusa, Tarnawa 2011]). Można zatem przyjąć, że wybrana próba przedsiębiorstw spełnia warunek reprezentatywności, a wnioski z badania można uogólnić na całą populację.

Respondenci, odpowiadając na zadane pytanie, zakreślali jedną z czterech możliwych odpowiedzi – rachunkowość w moim przedsiębiorstwie:

- prowadzę samodzielnie,
- zatrudniamy księgowego,
- prowadzi inna osoba niż menedżer (poza księgową),
- czynności te zlecam innemu, wyspecjalizowanemu przedsiębiorstwu (biuro rachunkowe).

W ogólnej ocenie wyników badania zastosowano analizę struktury zagregowanych odpowiedzi respondentów. Ten rodzaj analizy częściowo wykorzystano również w prezentacji wyników badania dla wybranych cech przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy, dla których zidentyfikowano współzależność z udzielanymi odpowiedziami.

Tabela 1. Struktura ankietowanych przedsiębiorstw według wybranych cech

Podział	Liczba	Procent	Podział	Liczba	Procent
Wielkość przedsiębiorstwa			Płeć przedsiębiorcy		
Małe	359	35,62	Kobieta	559	55,46
Mikro	649	64,38	Mężczyzna	449	44,54
Rodzaj działalności			Wykształcenie przedsiębiorcy		
Produkcyjna	77	7,60	Podstawowe lub zawodowe	27	2,68
Handlowa	207	20,54	Średnie	315	31,25
Usługowa	285	28,27	Wyższe ekonomiczne	240	23,81
Mieszana	439	43,55	Wyższe pozostałe	424	42,06
Okres działalności			Wiek przedsiębiorcy		
Do 3 lat	66	6,55	Do 35 lat	223	22,12
3–6 lat	89	8,83	36–50 lat	413	40,97
Powyżej 6 lat	853	84,62	Pow. 50 lat	372	36,90
Forma opodatkowania			Faza cyklu życia		
Podatek CIT	289	28,67	Wejście na rynek	58	5,75
Podatek PIT	458	45,44	Faza wzrostu	145	14,38
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	207	20,54	Faza stabilizacji	253	25,10
Karta podatkowa	37	3,68	Faza schyłkowa	422	41,87

Źródło: opracowanie własne.

W analizie zależności pomiędzy odpowiedziami na podstawowe pytanie badawcze a cechami przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy zastosowano test niezależności zmiennych jakościowych χ^2 . Sprawdzeniem testu jest statystyka χ^2 , posiadająca asymptotyczny rozkład prawostronny o wartości krytycznej, którą dla określonej liczby stopni swobody³ oraz poziomu istotności α^4 , można odczytać z tablic statystycznych. Przekroczenie wartości krytycznej przez empiryczną wartość statystyki wyrażoną zależnością:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^l \frac{(n_{ij} - \widehat{n}_{ij})^2}{\widehat{n}_{ij}}$$

³ Liczba stopni swobody określona jest zależnością: $v = (i - 1) \times (j - 1)$, gdzie i – liczba możliwych odpowiedzi na pytanie badawcze i j – liczba możliwych wariantów badanej cechy przedsiębiorstwa (przedsiębiorcy).

⁴ Poziom istotności α określa prawdopodobieństwo popełnienia błędu diagnostycznego.

gdzie:

$$\hat{n}_{ij} = n \times \left(\frac{n_{i.}}{n} \times \frac{n_{.j}}{n} \right)$$

n – łączna liczba odpowiedzi,

k – liczba wariantów odpowiedzi na pytanie badawcze,

l – liczba wariantów danej cechy przedsiębiorstwa lub przedsiębiorcy,

$n_{i.}$ – liczba odpowiedzi i -tego wariantu,

$n_{.j}$ – liczba odpowiedzi dla i -tego wariantu badanej cechy respondenta,

powoduje odrzucenie hipotezy zerowej testu mówiącej, że zmienne (odpowiedź i dana cecha) są niezależne. W badaniu przyjęto poziom istotności $\alpha = 0,05$ co oznacza, że prawdopodobieństwo błędnego odrzucenia hipotezy zerowej wynosi 5% (szerzej: [Balicki, Makać 2002, s. 251]).

W tabeli 2 przedstawiono przyjęte do testowania cechy przedsiębiorstwa oraz przedsiębiorcy wraz z możliwymi ich wariantami. W badaniu ustalono je na podstawie dodatkowych pytań zawartych w metryce kwestionariusza ankietowego.

Tabela 2. Cechy przedsiębiorstw i przedsiębiorców przyjęte w badaniu metod prowadzenia rachunkowości

	Cecha	Wariant	Cecha	Wariant
Cechy charakteryzujące przedsiębiorstwo	Charakter działalności	Produkcyjna Usługowa Handlowa Mieszana	Faza cyklu życia	Faza wejścia na rynek Faza wzrostu Faza stabilizacji Faza schyłkowa
	Liczba zatrudnionych	Tylko właściciel 1–9 pracowników 10–19 pracowników 20–49 pracowników	System ewidencyjny (forma opodatkowania)	Księgi rachunkowe Podatkowa księga przychodów i rozchodów Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych Karta podatkowa
	Okres prowadzenia działalności	do 1 roku 1–3 lat 3–6 lat Ponad 6 lat		
Cechy charakteryzujące przedsiębiorcę	Płeć	Kobieta Mężczyzna		
	Wiek	do 35 lat 36–50 lat Ponad 50 lat		
	Wykształcenie	Podstawowe lub zawodowe Średnie zawodowe Średnie ogólne	Wyższe humanistyczne Wyższe techniczne Wyższe ekonomiczne	

Źródło: opracowanie własne.

Siłę zależności zdiagnozowanych na podstawie testu χ^2 zmierzono, wykorzystując dwie standardowe miary związku stochastycznego, a mianowicie: współczynnik zbieżności T-Czuprowa i współczynnik kontyngencji C-Pearsona [Makać, Urbanek-Krzysztofiak 2007, s. 155]. Ich definicje zawarto w tabeli 3.

Na potrzeby badania założono, że:

- 1) dla wartości obu współczynników mniejszych niż 0,3 siła zależności zmiennych jest słaba,
- 2) zależność jest umiarkowanie silna, gdy wartości współczynników mieszczą się w przedziale 0,3 do 0,6,
- 3) gdy wartości współczynników są większe niż 0,6, zależność zmiennych należy ocenić jako silną.

Tabela 3. Współczynniki korelacji

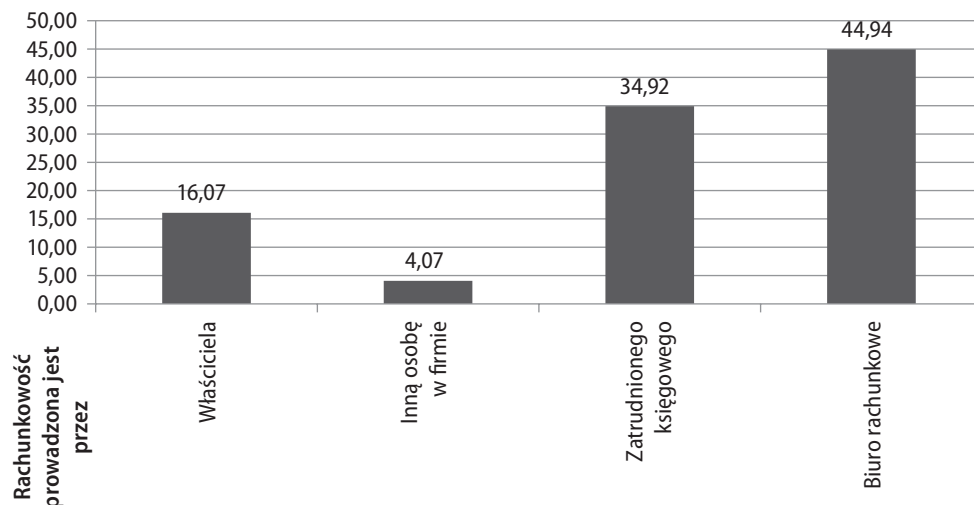
T-Czuprow	C-Pearson
$T = \sqrt{\frac{\chi^2}{n \times \sqrt{(k-1) \times (l-1)}}$	$C = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2 + n}}$

Źródło: [Makać, Urbanek-Krzysztofiak 2007, s. 155].

4. Wyniki badania

Na rysunku 1 przedstawiono procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na zadane pytanie badawcze. Z badania wynika, że z outsourcingu rachunkowości korzysta blisko 45% małych przedsiębiorstw w Polsce. Spośród pozostałych 55% jednostek największa część (35% ogółu firm) zatrudnia wykwalifikowanego księgowego. Jedynie ok. 20% przedsiębiorców radzi sobie samodzielnie lub korzysta z pomocy innej, niewykwalifikowanej osoby w firmie.

W tabeli 4 zaprezentowano wyniki diagnostyki zależności pomiędzy uzyskanymi odpowiedziami a cechami przedsiębiorstw i przedsiębiorców. Zależności te występują dla wszystkich założonych cech. Siła większości zdiagnozowanych zależności jest jednak niewielka. Jedynie dla trzech cech korelacje te są umiarkowanie silne.

Rysunek 1. Miejsce i osoba prowadząca rachunkowość w małych przedsiębiorstwach w Polsce (w %)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Wybrane cechy przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy współzależne z miejscem i osobą prowadzącą rachunkowość

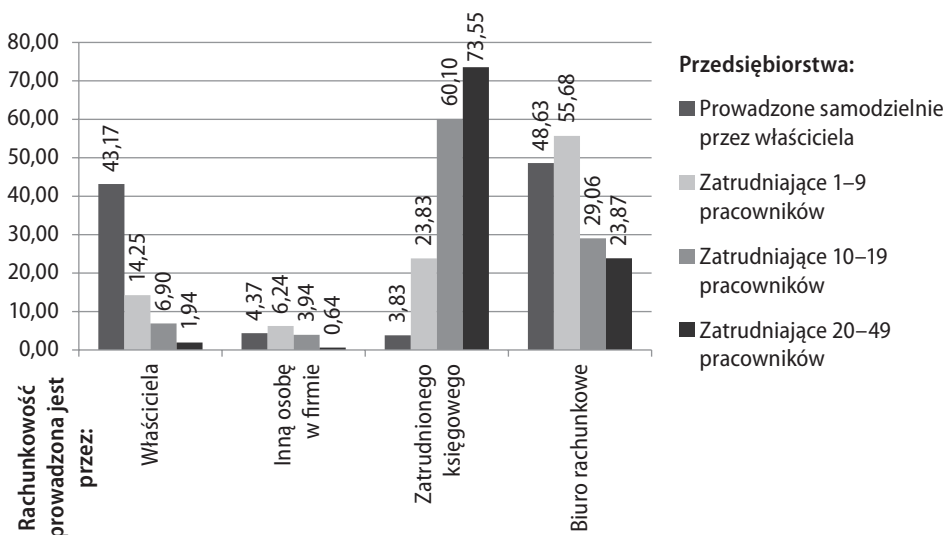
Cechy	Przedsiębiorstwa					Właściciela		
	System ewidencyjny	Charakter działalności	Zatrudnienie	Okres działalności	Faza cyklu życia	Płeć	Wiek	Wykształcenie
χ^2 empiryczna	185,76	32,33	328,8	37,28	23,43	65,57	18,26	103,57
χ^2 krytyczna	16,92	16,92	16,92	12,59	16,92	7,82	16,92	25,00
Zależność	Istnieje	Istnieje	Istnieje	Istnieje	Istnieje	Istnieje	Istnieje	Istnieje
T-Czuprow	0,2262	0,1043	0,3327	0,1240	0,1527	0,1958	0,0784	0,1645
C-Pearson	0,3648	0,1778	0,4993	0,1905	0,2557	0,2496	0,1346	0,3080
Siła zależności	Umiarowana	Słaba	Umiarowana	Słaba	Słaba	Słaba	Słaba	Umiarowana

Źródło: opracowanie własne.

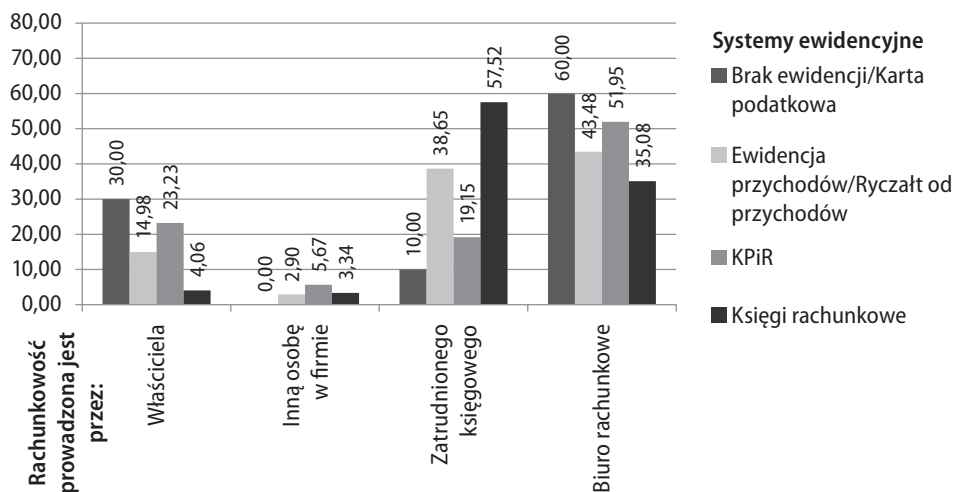
Najsilniejszy wpływ na odpowiedzi mają: miejsce i sposób prowadzenia rachunkowości oraz wielkość przedsiębiorstwa wyrażona liczbą zatrudnionych pracowników. Nieco słabsza siła zależności towarzyszy rodzajowi prowadzonej ewidencji. Spośród cech menedżera korelujących ze sposobem organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwie wyróżnia się jego wykształcenie. Rozkłady odpowiedzi menedżerów według wymienionych cech przedstawiono odpowiednio na rysunkach 2, 3 i 4.

Z outsourcingu rachunkowości korzystają najczęściej przedsiębiorstwa zatrudniające 1–9 pracowników (ok. 56% – patrz rysunek 2). Nieco rzadziej z usług rachunkowych korzystają przedsiębiorcy prowadzący działalność samodzielnie (49%). W przypadku firm zatrudniających 10–19 pracowników jedynie 29% jednostek stosuje outsourcing rachunkowości. Najmniej klientów biura rachunkowe znajdują wśród przedsiębiorstw zatrudniających 20–49 osób (24% przedsiębiorstw z tej grupy). Księgowych zatrudniają głównie przedsiębiorstwa największe (73%), zaś samodzielnie prowadzą rachunkowość zazwyczaj przedsiębiorcy indywidualnie prowadzący działalność gospodarczą (43%).

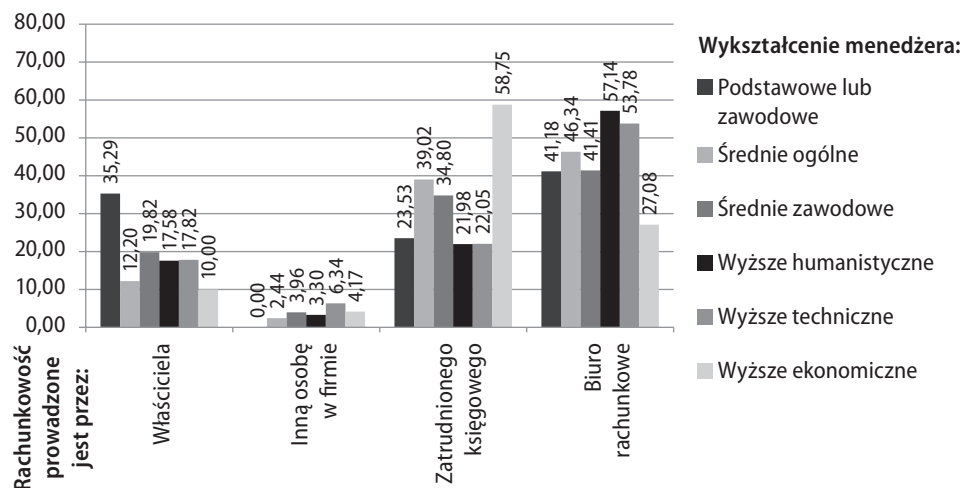
Rysunek 2. Wielkość przedsiębiorstwa a miejsce i osoba prowadząca rachunkowość (w %)



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 3. Systemy ewidencyjne a miejsce i osoba prowadząca rachunkowość (w %)

Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 4. Wykształcenie menedżera a miejsce i osoba prowadząca rachunkowość (w %)

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania zaprezentowane na rysunku 3 dowodzą, że najczęściej zlecanym na zewnątrz procesem rachunkowym jest prowadzenie dokumentacji związanej z kartą

podatkową. Aż 60% firm opodatkowanych kartą korzysta z usług biur rachunkowych. Z usług tych korzysta także blisko 52% przedsiębiorstw prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów. Stosuje outsourcing rachunkowości również 44% firm opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz 35% przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe. Te ostatnie najczęściej prowadzą zatrudnieni księgowi (58%). Samodzielnie przez przedsiębiorców prowadzone są przede wszystkim ewidencje skojarzone z kartą podatkową (30%) oraz podatkowe księgi przychodów i rozchodów (23%).

Z outsourcingu rachunkowości najczęściej korzystają menedżerowie z wykształceniem wyższym humanistycznym (rysunek 4). Dotyczy to 57% jednostek przez nich kierowanych. Niewiele mniejszą popularność usługi te mają wśród menedżerów z wykształceniem wyższym technicznym (54%). Przedsiębiorstwa, których menedżerowie mają wykształcenie średnie lub niższe, rzadziej zlecają prowadzenie swoich ewidencji obcym podmiotom (nieco ponad 40% przedsiębiorstw). Firmy outsourcingowe najmniej klientów mają wśród firm kierowanych przez osoby z wykształceniem wyższym ekonomicznym (27%). Jednostki te najczęściej zatrudniają własnych księgowych (59% podmiotów). Samodzielnie ewidencje prowadzą zazwyczaj przedsiębiorcy z wykształceniem zawodowym lub podstawowym (35%).

W tabeli 5 zestawiono procentowy rozkład najczęściej wskazywanych rozwiązań dotyczących miejsca i osoby prowadzącej ewidencje rachunkowe dla cech przedsiębiorstwa oraz przedsiębiorcy, dla których współzależność z uzyskanymi odpowiedziami oceniono jako słabą.

Tabela 5. Pozostałe cechy przedsiębiorstwa i jego menedżera a najczęściej wskazywane miejsce i osoba prowadząca rachunkowość

Cechy	Przedsiębiorstwa			Przedsiębiorcy	
	Charakter działalności	Okres działalności	Faza cyklu życia	Płeć	Wiek
Miejsce i osoba prowadząca rachunkowość					
Biuro rachunkowe (outsourcing)	50,50% Handlowa	61,80% 3–6 lat	48,37% Schyłkowa	53,49% Mężczyzna	46,00% 36–50 lat
Zatrudniony księgowy	40,83% Mieszana	39,86% Pow. 6 lat	44,44% Wzrostu	50,33% Kobieta	45,00% Do 25 lat
Inna niewykwalfikowana osoba w firmie	7,43% Produkcyjna	18,18% Do 1 roku	15,79% Wejścia	4,65% Mężczyzna	15,00% Do 25 lat
Przedsiębiorca (menedżer)	21,74% Usługowa	25,46% 1–3 lat	33,59% Stabilizacji	18,42% Mężczyzna	19,78% Pow. 50 lat

Źródło: opracowanie własne.

Outsourcing rachunkowości najbardziej popularny jest wśród przedsiębiorstw działających od 3 do 6 lat na rynku. Korzysta z niego aż 62% podmiotów. Przedsiębiorstwa stosujące outsourcing rachunkowości mają ponad 50-procentowy udział wśród przedsiębiorstw handlowych. Z tego rozwiązania najczęściej korzystają firmy będące w schyłkowej fazie cyklu życia (48%). Częściej niż kobiety wybierają go mężczyźni (53%). Dotyczy także osób w wieku 36–50 lat (46%).

Spośród pozostałych zależności zaprezentowanych w tabeli 5 wyróżniają się następujące:

- księgowych zatrudniają najczęściej przedsiębiorstwa prowadzące działalność mieszaną (41%); bardziej niż mężczyźni skłonne są ich zatrudniać kobiety (50%); dotyczy to w największej mierze przedsiębiorstw najstarszych (40%) będących w schyłkowej fazie cyklu życia (44%);
- prowadzenie ewidencji rachunkowych samodzielnie dotyczy najczęściej menedżerów przedsiębiorstw będących w fazie stabilizacji (34%) oraz funkcjonujących na rynku od 1 do 3 lat;
- innej, niewykwalifikowanej osobie w firmie zlecają prowadzenie ksiąg głównie menedżerowie przedsiębiorstw najmłodszych (18%) zarządzanych przez osoby do 25 roku życia (15%).

5. Podsumowanie

Wśród czterech zbadanych metod prowadzenia rachunkowości przedsiębiorcy najczęściej wybierają outsourcing. Blisko połowa małych przedsiębiorstw w Polsce zleca prowadzenie ksiąg wyspecjalizowanym firmom. Nieco ponad jedna trzecia przedsiębiorstw zatrudnia w tym celu księgowego, a jedynie niecałe 20% przedsiębiorców prowadzi księgi samodzielnie lub korzysta z pomocy innej niewykwalifikowanej osoby.

Podstawowymi cechami różnicującymi dokonywane przez przedsiębiorców wybory są: wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj prowadzonej ewidencji rachunkowej oraz wykształcenie menedżera. W pierwszym przypadku zaobserwowano, że bardziej skłonne do outsourcingu rachunkowości są przedsiębiorstwa mniejsze. Wśród firm zatrudniających do 10 pracowników udział jednostek korzystających z outsourcingu rachunkowości przekracza 50%. Dla grupy przedsiębiorstw większych udział ten zdecydowanie spada i nie przekracza 30%.

Outsourcing najczęściej dotyczy systemów ewidencyjnych towarzyszących zryczałtowanym formom opodatkowania. Prowadzenie rachunkowości zleca podmiotom zewnętrznym także ponad połowa przedsiębiorstw opodatkowanych na zasadach

ogólnych i prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów. Księgi rachunkowe podlegają outsourcingowi w mniejszym zakresie. Dotyczy to jedynie 35% przedsiębiorstw je prowadzących.

Najrzadziej z outsourcingu rachunkowości korzystają przedsiębiorstwa zarządzane przez osoby z wykształceniem wyższym ekonomicznym. Robi to niecałe 30% takich jednostek, podczas gdy udział przedsiębiorstw kierowanych przez menedżerów z wykształceniem wyższym technicznym i humanistycznym przekracza 50%. W przypadku menedżerów z wykształceniem średnim, zawodowym i podstawowym wynosi on nieco ponad 40%.

Miejsce i osoba prowadząca rachunkowość w przedsiębiorstwie zależy od pozostałych, założonych w badaniu cech przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy, w zdecydowanie mniejszym stopniu. Wyniki badania wskazują, że z outsourcingu korzystają przede wszystkim przedsiębiorstwa handlowe, firmy w schyłkowej fazie cyklu rozwoju o przeciętnym czasie funkcjonowania na rynku. Najczęściej dotyczy to przedsiębiorstw kierowanych przez mężczyzn powyżej 36. roku życia.

Bibliografia

1. Balicki A., Makać W. [2002], *Metody wnioskowania statystycznego*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
2. Brusa A., Tarnawa A. [2011], *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, PARP, Warszawa.
3. Dembińska-Cyran I. [1996], *Outsourcing jako narzędzie Lean Management*, „Ekonomia i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1996, nr 4.
4. Gay C.L., Essinger J. [2002], *Outsourcing strategiczny. Koncepcje, modele i wdrażanie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
5. Lachiewicz S., Matejun M. [2006], *Zagrożenia wynikające z outsourcingu dla firmy macierzystej*, w: *Nurt metodologiczny w naukach o zarządzaniu*, red. W. Błaszczyk, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
6. Makać W., Urbanek-Krzysztofiak D. [2007], *Metody opisu statystycznego*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
7. Matejun M. [2006], *Przyczyny outsourcingu rachunkowości i doradztwa podatkowego w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, w: *Koncepcje i narzędzia zarządzania strategicznego*, red. M. Romanowska, P. Wachowiak, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.

8. Pańkowska M. [1998], *Współdziałanie podmiotów rynku produktów i usług informatycznych*, Prace Naukowe, Zakład Poligrafii Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
9. Perechuda K. (red.) [1997], *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele, metody*, Placet, Warszawa.
10. Trocki M. [1999], *Outsourcing jako metoda restrukturyzacji przedsiębiorstw*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka” 1999, nr 9.
11. Zieliński J.A. [2008], *Outsourcing doradztwa podatkowego i rachunkowości w małej firmie*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Summary

Jacek Adamek

Social Nature of Islamic Accounting. Selected Issues

The pro-social nature of the Islamic model of measurement and accounting disclosures is reflected for example through its focus on the process of calculating the religious duty of Zakah and giving full information to numerous stakeholders describing the basis of this duty as well as its value or the method of satisfying it. The aim of this article is to attempt to show the relation between the Islamic accounting model and Zakah, which is perceived from the perspective of religious, social and economic instrument of exercising duties by the followers of Islam with reference to the Islamic community and Allah himself. The achievement of such a task is based on the analysis of literature sources and the own observations of the author dealing with the issues of Islamic accounting as the area of relations of accounting and culture.

Piotr Bednarek

Descriptive Features Analysis and Role of Measurement as well as the Results of Activity as a System of Management Controlling in Companies Operating in Poland

This article is aimed at the analysis of features as well as measurement significance and evaluation of results as the system of management controlling in companies operating in Poland. In particular, the survey allowed for finding out whether or not and in which degree budgeting and measurement systems of activity are used for the purpose of management controlling, what kinds of control systems are used and also scopes, bases and goals of activity results evaluations. The survey was conducted in the form of direct interviews with the top management of strategic business entities of randomly selected sample of 50 entities doing business in different industries in Poland. A formal questionnaire was used in this connection. The conclusions from the conducted survey are significant both theoretically and practically. From the practical point of view, the top managements who improve their systems of management controlling should know whether the solution they use in the area of

budgeting and system of activity results measurement system are typical or unique in comparison with others. From the theoretical point of view, the conducted survey may help determine essential features of measurement and evaluation of activity results to be considered in further research in the area.

Leszek Borowiec

Role of Accounting in Corporate Social Responsibility Reporting

Increasingly, companies are expected to solve for example social problems in their inn their environment besides doing their core business. The study is aimed at the presentation of the role and significance of accounting in reporting and developing investor relations in the CSR concept. It attempts to locate the CSR idea within the structure of corporate goals, functions and strategy and the possibility of their implementation through the application of accounting as a source of financial and non-financial information. The thesis of the article is a statement that the full use of CSR concept has to include accounting as the major source of information about the financial achievements of the entity presented within the development of modern investor relations.

Grzegorz Bucior

Accounting in Clinical Teaching of Law

The article is aimed at the assessment of the place and role of accounting in the process of teaching lawyers by means of the methodology of clinical teaching. In order to achieve this, primarily the method of analysis and criticism of writing was used. Economics and law are interdependent: numerous legal categories are assessed from the perspective of economics, and a considerable part of methods and instruments used by economists are used in the analysis, creation and interpretation of law. Accounting is a part of microeconomics, which is particularly strongly connected with law. Changes in the model of teaching lawyers should, on the one hand, lead to a broader openness to other areas of knowledge whose acquisition is becoming indispensable for the adequate completion of tasks by lawyers, and on the other hand allows for a better preparation of graduates for practical and professional application of law. Rachunkowość jest tą częścią mikroekonomii, która szczególnie mocno wiąże się z prawem. The application of clinical teaching is to meet these postulates. It allows for an effective acquisition the skill of legal analysis and legal reasoning by

students and it allows them to acquire knowledge of other areas of social sciences, including accounting.

Marlena Ciechan-Kujawa

The Scope of Reporting on Costs and Financing Sources of Socially Responsibility initiatives in the light of CSR Reports

The idea of social responsibility includes a concept of corporate value creation based on the analysis of the needs of the company itself as well as its internal and external environment. The planned corporate activities and performance are presented to the stakeholders in the CSR reports. The article is aimed at the presentation of conclusions from the analysis of 60 reports for 2011 published by Polish and foreign stock market companies. It refers to the factors which determine the scale, directions and character of activities in the social, environmental and economic area, the range of disclosures of information on the cost of CSR activities and the kind of applied financing sources within social responsibility.

Małgorzata Cygańska

The Application of Balance Scorecard in Medical Entities. A Case Study

Balance Scorecard is a tool which supports strategic management. It is increasingly applied in the activities of medical entities. The present article presents the principles of Balance Scorecard construction in three selected hospitals. A comparative analysis was conducted with regard to the translation of the mission, vision and strategy of hospitals into the strategic goals as well as measurements pointing to the degree of their implementation.

Joanna Dynowska

Survey Based Deviation Analysis in Responsibility Centres based on Surveys

The most frequent form of control used in isolated responsibility centres is cost analysis and analysis of deviation of real from planned costs. Due to the role played by the deviation analysis in the company, the survey was aimed at the determination

how often companies confront real results with the planned standards in isolated responsibility centres and what measures they use to compare the obtained results. The survey conducted among 159 companies from Warmian-Masurian region employing more than 50 people, indicates that still a big part of the companies do not control the degree of implementation of activity plans. 60% of respondents, majority of which are large profit earning companies funded with foreign capital, do it successively (systematically or once a month). The measure of comparison is usually the results achieved in the former periods or planning assumptions, less often the industry average results or the largest competitor. The rise in the number of employed was accompanied by the number of applied comparison measures.

Waldemar Gos, Stanisław Hońko

Attempt to Quantify the Activity Continuation Assumption

The article attempts to interpret one of the major accounting principles, namely the continuation of activity. A particular attention was paid to the following questions:

1. What is the origin of the assumption of activity continuation?
2. In which way should presently the activity continuation assumption be interpreted?
3. What doubts are raised by the legal solutions with regard to activity continuation?
4. Can one speak about „partial” continuation of activity in the context of formulation of the Accounting Law in an “insignificantly reduced scope”?
5. Can external and internal factors threatening the continuation be quantified and revealed to external users?

The presented contents should inspire the discussion on the principle of activity continuation in legal regulations as well as its practical application.

Rafał Grabowski

Accounting Science Identity

In the present publication I attempt to present the aim, object and also desired features of accounting. Striving to implement the goal formulated in such a way, I made use of studies devoted to the science of accounting as well as those concerning epistemology and methodology of science. I divided the article into four parts. The first includes the justification of the undertaken topic and the assumptions made. The second part is devoted to the goal and object of accounting. In the third I described

the attributes characteristic of the process of acquiring scientific knowledge. In the fourth I draw the most important conclusions.

Marek Gruszczyński

Econometrics in Accounting

The article is aimed at the presentation of possibilities brought by the application of statistical and econometric methods in the research of empirical accounting. It defines a new area called *financial microeconomics* including microeconomic methods dedicated to the application in corporate finance and accounting. It points to the position of financial microeconomics within the area of economic and legal sciences (Fig. 1). It shows the topical range of empirical accounting and financial microeconomics (Part 1). It presents the threats connected with the selection of samples in empirical accounting research, in particular with the problem of self-selection (Part 2). The final part gives two examples of financial microeconomics. The first one refers to the fact of the introduction of international accounting standards in 20 countries and the connection of this fact with the informative environment of financial analysts. The other example describes a new disclosure index for Poland and its connection with variables representing protection of investors.

Elżbieta Jaworska, Bożena Nadolna

Public Value Measurement. Selected Issues

Modern models of activity of public entities assume the necessity of their performance measurement. The determination of public value is an important element of this measurement. The article is aimed at the presentation of the idea of public value and basic methods of its measurement. The first part of the article presents the evolution of approach to public management pointing to the origin of the idea of public value. Then, the article discusses the idea of public value in the context of the perception of this term in social sciences. The next part presents measurement models of performance of public institutions with particular focus on parameters creating public value and it points to the problems of measuring this value in the public sector. The article was written on the basis of literature analysis, with comparative analysis used. There are numerous methods of public value measurement, however, is the implementation of the management accounting system preconditions of their application in public entities.

Jacek Jaworski

Accounting Outsourcing Application within the Polish SME Sector. Research Results

The article presents the results of empirical research aimed at the quantitative and qualitative identification of companies within the SME sector in Poland which make use of outsourcing in accounting. The first part identifies accounting outsourcing pointing to its advantages and disadvantages. The second part discusses research methods. The last one analyses the research results. The major features to affect the selection of places and the account clerks are: the company size, kind of records (form of taxation) and manager's educational background. Outsourcing is used primarily by small companies with simpler record systems run by managers with university non-business education. Other features considered in the research (kind and duration of operation, life cycle phases, manager's age and gender) have smaller impact on the selection made by entrepreneurs.