

Melania Bąk, Teresa Orzeszko

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mails: melania.bak@ue.wroc.pl; teresa.orzeszko@ue.wroc.pl

ZRÓWNOWAŻONY ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI – ANALIZA ZJAWISKA I DETERMINANTY KREUJĄCE

SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING – ANALYSIS OF THE PHENOMENON AND THE CREATING DETERMINANTS

DOI: 10.15611/pn.2017.479.01

JEL Classification: M41, M49, Q01

Streszczenie: Zrównoważony rozwój dotyczy wielu aspektów życia człowieka i jego aktywności. Może on dotyczyć również rachunkowości, która służy utrzymaniu równowagi finansowej gospodarki (oraz poszczególnych przedsiębiorstw) i wspiera przedsiębiorczość. Rozważania dotyczące zrównoważonego rozwoju rachunkowości należy analizować w dwóch perspektywach: 1) rachunkowości jako nauki stosowanej; 2) rachunkowości jako systemu informacyjnego, funkcjonującego w przedsiębiorstwie, na który mają wpływ zarówno otoczenie wewnętrzne, jak i zewnętrzne (w tym zrównoważony rozwój: ekonomia, społeczeństwo, środowisko). Rachunkowość jako nauka nie dysponuje wystarczającym instrumentarium, które umożliwiłoby jej odniesienie się do wszystkich działań/procesów, w które jest zaangażowane przedsiębiorstwo. W artykule zaproponowano typowe determinanty kreujące zrównoważony rozwój rachunkowości w ujęciu dwóch wyróżnionych perspektyw (z podziałem na charakterystyczne obszary), które mogą przyczynić się do wzrostu zrównoważonego rozwoju rachunkowości w przyszłości.

Słowa kluczowe: nauka, praktyka, polityka rachunkowości, system informacyjny, zrównoważony rozwój rachunkowości, determinanty.

Summary: Sustainable development covers many aspects of human life and human activities. It may also refer to accounting, which aims at maintaining the financial balance of economy (and particular enterprises) as well as supports entrepreneurship. The discussion related to the sustainable development of accounting should be analysed in two perspectives: 1) accounting as the applied science and also 2) accounting as the information system functioning in an enterprise influenced by both internal and external environment (including sustainable development: economy, society, environment). Accounting as science is not equipped in the sufficient instruments which could allow approaching all activities/processes an enterprise is involved in. The article suggests typical determinants which create the sustainable development of accounting presented from the two above mentioned perspectives (divided into the

characteristic areas), which can result in an increased sustainable development of accounting in the future.

Keywords: science, practice, accounting policy, information system, sustainable development of accounting, determinants.

1. Wstęp

Pod koniec XX w. wiele środowisk i gremiów międzynarodowych skierowało swoją uwagę na ideę zrównoważonego rozwoju, której najbardziej rozpowszechniona definicja pochodzi z 1987 r. z raportu Światowej Komisji Środowiska i Rozwoju ONZ „Nasza Wspólna Przyszłość” [<http://www.unesco.pl/edukacja/dekada-edukacji-nt-zrownowazonego-rozwoju/unesco-a-zrownowazony-rozwoj>]. Zrównoważony rozwój jest interpretowany jako wspólna wizja na przyszłość, zakładająca, że na obecnym poziomie cywilizacyjnym jest możliwy rozwój zrównoważony, który zaspokoi potrzeby współczesnego pokolenia bez pomniejszania szans przyszłych pokoleń na ich zaspokojenie. Wyróżniono trzy podstawowe filary zrównoważonego rozwoju: ekonomię, środowisko i społeczeństwo¹. Istotne założenia koncepcyjne zrównoważonego rozwoju opierają się na stwierdzeniu, że współczesna cywilizacja osiągnęła poziom dobrobytu możliwy do utrzymania pod warunkiem racjonalnego gospodarowania zasobami, świadomie kształtowanymi relacjami między wzrostem gospodarczym a dbałością o środowisko i jakość życia, dążąc jednocześnie do sprawiedliwości społecznej i wzbudzenia większej świadomości w różnych aspektach życia.

Rozważając znaczenie określenia „zrównoważony rozwój”, należy się zastanowić, jaki rozwój mamy na myśli? Słowo „zrównoważony” oznacza spokojny, opanowany, można też kojarzyć je z przemyślanym, inteligentnym i racjonalnym stanem. To umiejętność zachowania spokoju, umiaru i dążenia do równowagi. Stanu zrównoważenia (osiągania równowagi) należy poszukiwać w różnych dziedzinach nauki, również w naukach ekonomicznych. Typowym przykładem poszukiwania ciągłej równowagi jest rachunkowość i jej fundamentalna zasada równowagi bilansowej, w myśl której między aktywami bilansu a ich źródłami finansowania (kapitałami) istnieje stan równowagi. Jednak należy zauważyć, że zasada równowagi bilansowej nie zapewnia osiągnięcia pełnego zrównoważonego rozwoju rachunkowości, dlatego w dalszej części artykułu zostanie przeprowadzona analiza tego zjawiska. Jeżeli rachunkowość może działać na rzecz zrównoważonego rozwoju, to być może warto zastanowić się nad stanem jej zrównoważenia, który osiągnięty w stopniu zadowalającym mógłby wspierać ideę zrównoważonego rozwoju w działaniach przedsiębiorstwa ukierunkowanych na ekonomię, środowisko i społeczeństwo.

¹ Aspekty ekonomiczne i społeczne zostały dostrzeżone dużo wcześniej, np. w Biblii aż w 19 przypowieściach (na 30) Jezusa w Nowym Testamencie przedstawiony jest kontekst ekonomiczny lub społeczny [Sedláček 2012, s. 146-147].

Rachunkowość łączy w sobie naukę i działania praktyczne, funkcjonuje w przedsiębiorstwie w ramach wyodrębnionego majątku oraz jako system informacji selekcjonuje, gromadzi, ujawnia i prezentuje oraz analizuje i planuje informacje dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej (w tym np. aspektów ekonomicznych, społecznych). Jej uniwersalność i elastyczność zastosowania w różnych formach organizacyjno-prawnych, bez względu na skalę i rodzaj działalności, skłania do refleksji nad wzajemną relacją: rachunkowość a zrównoważony rozwój i *vice versa*.

Rozwój zrównoważony można odnieść do wielu aspektów życia człowieka i jego aktywności. Jednym z nich jest rachunkowość. Celem artykułu jest analiza zrównoważonego rozwoju rachunkowości (w tym odpowiedź na pytanie, czy został on osiągnięty i co go zakłóca) oraz zaproponowanie wybranych czynników determinujących ten rozwój. Zrównoważony rozwój rachunkowości należy rozpatrywać z punktu widzenia rachunkowości jako nauki i jej praktycznego zastosowania w świetle ogólnej koncepcji zrównoważonego rozwoju, na rzecz której rachunkowość powinna działać. W artykule zastosowano analizę literatury przedmiotu oraz rozważania autorki w ujęciach naukowym i praktycznym, oparte na metodzie dedukcji.

2. Istota i analiza zrównoważonego rozwoju rachunkowości

Na pytanie, „czy rachunkowość jest w stanie zrównoważonego rozwoju?”, nie ma jednoznacznej odpowiedzi. Na rachunkowość ma wpływ zarówno bezpośredni, jak i pośredni tak wiele procesów zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu, że trudno to zjawisko zdiagnozować w sposób ostateczny. Wśród tych procesów można wyróżnić m.in. globalizację, integrację, standaryzację i harmonizację, wzmożoną konkurencyjność, rozwój rynków kapitałowych i nowych instrumentów finansowych, rozwój e-biznesu, umiędzynarodowienie wymiany towarów i usług, pozyskiwanie kapitału na rynkach zagranicznych oraz działania ukierunkowane na rozwój ekonomiczno-społeczny i ochronę środowiska w ramach zrównoważonego rozwoju.

Pojęcie zrównoważonego rozwoju rachunkowości należy rozumieć jako osiągnięcie zadowalającego/wystarczającego stanu równowagi pomiędzy teorią, działaniami praktycznymi i uregulowaniami prawnymi (polityką) rachunkowości a jej zadaniami i funkcjami realizowanymi w ramach systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie (którego częścią jest rachunkowość), zapewniającego wygenerowanie zbioru informacji potrzebnych do podejmowania decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Nie ulega wątpliwości, że funkcjonowanie rachunkowości wpisuje się w nurt zrównoważonego rozwoju, który oddziałuje na podejmowane decyzje ekonomiczno-finansowe w przedsiębiorstwie, a te z kolei kształtują jego majątek i kapitał. Optymalnym rozwiązaniem dla rachunkowości jest dążenie do zrównoważonego rozwoju w dwóch perspektywach, które powinny współzależać od siebie i wzajemnie się uzupełniać:

- perspektywa 1 – rachunkowość jako nauka stosowana;

- perspektywa 2 – rachunkowość jako system informacyjny w przedsiębiorstwie, na który mają wpływ jednocześnie otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne (w tym działania z zakresu zrównoważonego rozwoju)².

Jeśli rachunkowość jako nauka stosowana zapewni ujmowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie ze swoimi zasadami (zmodyfikowanymi lub wypracowanymi) i połączy je z tradycyjnymi informacjami finansowymi w zwarty, kompleksowy zestaw informacji, na podstawie którego będą podejmowane decyzje operacyjne i strategiczne w przedsiębiorstwie, to wówczas możliwe będzie osiągnięcie sukcesu biznesowo-finansowego i wizerunkowego oraz współtworzenie zrównoważonego rozwoju otoczenia. Informacje pochodzące z systemu rachunkowości dotyczące ochrony środowiska i społecznej odpowiedzialności powinny być wykorzystane w zarządzaniu przedsiębiorstwem ukierunkowanym na zrównoważony rozwój.

Funkcjonowanie rachunkowości według nadrzędnie obowiązujących zasad i metod (wypracowanych wspólnie przez praktykę i teorię na przestrzeni wieków) pozwala na osiągnięcie stanu równowagi w prezentowanym i ujawnianym majątku przedsiębiorstwa w systemie rachunkowości, co nie jest równoznaczne z osiągnięciem pełnego zrównoważonego rozwoju rachunkowości. Fakt ten można uznać za jeden z aspektów zrównoważonego rozwoju rachunkowości na poziomie majątku przedsiębiorstwa/gospodarki i przyjąć go dla potrzeb artykułu za perspektywę podstawową (bazową) dla wyróżnionych perspektyw 1 i 2.

Zdaniem M. Dobiji rachunkowość i ekonomia przyczyniają się do rozwoju i utrzymywania gospodarek w równowadze. Fundamentalną zasadą rachunkowości jest zasada dualizmu, dzięki której można tłumaczyć osiąganie stanu równowagi finansowej [Dobija 2016, s. 10-13]. Rachunkowość podwójna jest w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej „strażnikiem” czuwającym nad tym, aby kapitał nie powstawał z niczego, a raporty/sprawozdania o stanie kapitału zawartego w aktywach były zgodne ze stanem rzeczywistym. Ujmowanie aktywów i pasywów w bilansie zgodnie z zasadą równowagi bilansowej ($Aktywa = Pasywa$) oraz zapisy operacji gospodarczych w księgach rachunkowych według zasady podwójnego zapisu ($Dt = Ct$) gwarantują zachowanie równowagi bilansowej w bilansie i równowagi w zapisach na kontach w księgach rachunkowych. Osiągnięcie zrównoważonych stanów jest możliwe dzięki zastosowaniu tych konkretnych zasad rachunkowości z obszaru nauki rachunkowości wypracowanych przez pokolenia w praktycznym zastosowaniu. Stan równoważenia towarzyszy rachunkowości na bieżąco (np. w cyklu czynności od „bilansu otwarcia do bilansu zamknięcia”) i ma on w tym przypadku charakter naukowo-praktyczny. M. Dobija twierdzi, że „rachunkowość w teorii i praktyce może służyć jako narzędzie utrzymywania równowagi w organizacjach

² Informacje pochodzące z systemu rachunkowości (również do niego dostarczane) wspierają gospodarczo-społeczny rozwój przedsiębiorstwa. Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa jest możliwy, jeśli zostanie zapewnione harmonijne połączenie celów, działań i efektów o charakterze ekonomicznym, społecznym i ekologicznym.

ekonomicznych oraz gospodarce narodowej jako całości. Rachunkowość wypełnia tę funkcję, nie tylko dostarczając danych do systemu makroekonomicznej oceny, np. do pomiaru PKB, lecz także wzbogacając teorię utrzymania równowagi w gospodarce” [Dobija 2014, s. 27].

Rachunkowość jest nauką³ ze względu na jej metodologię, a nauką stosowaną ze względu na jej zorientowanie na cel [Jarugowa 1991, s. 12-13]. Rachunkowość posiada własne teorie oparte na naukowej metodologii. Teorie te znajdują z jednej strony urzeczywistnienie w praktyce, a z drugiej strony powstają jako uogólnienie praktycznych sposobów postępowania. Rachunkowość jako nauka stosowana łączy w sobie działania o charakterze praktycznym i teoretycznym, dlatego współczesną rachunkowość należy interpretować w trzech aspektach [Babuška 2013, s. 25-37]: praktycznym – jako wiedza mająca zastosowanie w działaniu jednostek gospodarczych w obrębie systemów rachunkowości, teoretycznym – jako nauka wyodrębniona ze względu na przedmiot i cel badań oraz politycznym – jako zbiór zasad i regulacji prawnych dotyczących jej stosowania. W. Brzezina [1998, s. 22-25] wyróżnia trzy człony rachunkowości: naukę, politykę i praktykę rachunkowości. W długiej historii rachunkowości nie istniał zrównoważony (równomierny) rozwój między wyróżnionymi członami rachunkowości. Rozwój ten na przestrzeni wieków miał charakter racjonalny i wynikał z potrzeb chwili i możliwości realizacji zadań wyznaczanych rachunkowości za pomocą istniejącego instrumentarium w danym momencie dziejowym.

Pojęcie rachunkowości było i jest pochodną aktualnego stanu jej rozwoju, miejsca i roli w różnych systemach społeczno-gospodarczych. Analizując długą historię rachunkowości [Wachowicz 2016, s. 43-92], można wnioskować, że zrodziła się ona z potrzeb informacyjnych ludzi, wyrosła z praktyki (np. luźne notatki w dowolnej formie o własnym majątku, wpływach i wydatkach). Okres przedteoretyczny rachunkowości jest określany do XVIII w. – wówczas dominowała praktyka rachunkowości. Do XV w. została ukształtowana księgowość podwójna (kupiecka). W okresie od XVI do XVIII w. panowała tzw. wiedza potoczna i powstały pierwsze regulacje prawne, które ustanowiły politykę rachunkowości. Dopiero wiek XIX to okres kształtowania się naukowych podstaw rachunkowości, natomiast pierwsza połowa XX w. jest uznawana za czas szczególnego rozkwitu rachunkowości jako nauki. Niestety, wiek XXI to czas stagnacji dla rozwoju teorii rachunkowości i hegemonia polityki rachunkowości w postaci wzmożonej standaryzacji zasad rachunkowości i zgłaszanych potrzeb informacyjnych przez różne grupy interesariuszy.

Między poszczególnymi członami rachunkowości istnieją wzajemne zależności, które stanowią o stanie zrównoważonego rozwoju rachunkowości jako nauki stosowanej w danym czasie i miejscu. Nauka rachunkowości (np. sformułowane teorie, paradygmaty, zasady) jest ściśle związana z praktyką, ponieważ jest formułowana

³ Wiedza naukowa jest skumulowana w postaci teorii, paradygmatów, zasad, metod, tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości.

na jej podstawie, a jednocześnie stanowi podstawę działań praktycznych. W rachunkowości można zaobserwować dwustronną relację między nauką i praktyką. Jednak nie wszystkie opracowania naukowe są zastosowane w praktyce (np. model rachunkowości trójwymiarowej Y. Ijiriego [1982]). Z kolei polityka rachunkowości rozumiana jako sformalizowane działania głównie skoncentrowane na wycenie składników majątkowych i ich ujawnianiu w sprawozdaniu finansowym łączy w sobie elementy nauki i praktyki rachunkowości.

Osiągnięcie stanu równowagi jednocześnie między członami rachunkowości (nauką, praktyką a polityką) jest trudne do zrealizowania. Ostatnie lata wskazują na zdecydowaną dominację polityki rachunkowości i praktyki rachunkowości (w szczególności zaspokajania różnorodnych potrzeb informacyjnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, które mogą wzajemnie się wykluczać, więc nie zawsze będą osiągalne) oraz brak wypracowania nowych rozwiązań teoretycznych pozwalających na rozwiązanie wielu problemów w ramach systemu rachunkowości, do których można zaliczyć m.in.: standaryzacja a harmonizacja⁴, stosowanie wartości godziwej do wyceny, transformacja sprawozdań finansowych, wycena i ujawnianie aktywów niematerialnych i ich kapitału intelektualnego, współdziałanie z innymi dyscyplinami ekonomicznymi w celu pozyskania instrumentarium i jego modyfikacja dla potrzeb systemu rachunkowości, zastosowanie (kompleksowe) rachunkowości w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa (np. zrównoważonego rozwoju). Zachwianie równowagi między nauką i praktyką oraz polityką rachunkowości przyczynia się do jej krytyki wśród interesariuszy i innych dyscyplin naukowych. Przykłady świadczące o braku równowagi między członami rachunkowości prezentuje tabela 1.

Rachunkowość jest również uważana za naukę społeczną, ponieważ bierze udział w badaniu struktury i funkcji dziejów społeczeństwa, jego kultury i prawidłowości rozwojowych. Rachunkowość jest społecznie zorganizowaną działalnością, bada relacje i zdarzenia o charakterze społecznym oraz tworzy informację, która jest przez odbiorców wykorzystywana w działaniach mających skutki społeczne. Można więc wnioskować, że rachunkowość współuczestniczy w idei zrównoważonego rozwoju, w szczególności w społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa i etyce biznesu.

Kwestie ekonomiczne, społeczne i środowiskowe w sposób bezpośredni i/lub pośredni wpływają na składniki majątkowe (aktywa, pasywa) i wynik finansowy (przychody, koszty) przedsiębiorstwa. Jednak nie wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być przedmiotem rachunkowości, ponieważ nie podlegają teoretycznemu instrumentarium rachunkowości (np. paradygmatom

⁴ Standaryzacja zmierza do wypracowania i stosowania jednolitego zbioru standardów, powszechnie akceptowanego przez wszystkie kraje. D. Dobija zauważa, że „Krytycy obecnych procesów standaryzacyjnych proponują inne rozwiązanie, polegające na harmonijnym współlistnieniu wielu (kilku) zbiorów standardów i pozwoleniu rynkowi na zdecydowanie, kiedy i jakie standardy powinny być wykorzystywane do przygotowania sprawozdań finansowych” [Dobija 2009, s. 42]. Wydaje się, że takie stanowisko jest racjonalne w tak zróżnicowanym świecie biznesu.

Tabela 1. Przykłady wpływające na zachwianie zrównoważonego rozwoju rachunkowości

Nauka	Pochopne wprowadzanie rozwiązań praktycznych bez odpowiedniego przygotowania teoretycznego. Brak innowacyjności i różnorodności w pracach badawczych. Wybiórcze propozycje rozwiązań dla problemów zgłaszanych przez praktykę (głównie potrzeb informacyjnych interesariuszy w sprawozdawczości finansowej).
Praktyka	Preferowanie rozwiązań podatkowych w ramach rachunkowości mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Brak zrozumienia w kręgach zarządzających roli i znaczenia rachunkowości, która jest traktowana jako instrument zarządu. Nadmiar zawodowego podejścia do problematyki rachunkowości. Nauczanie rachunkowości w kontekście wykonywania zawodu księgowego. Kryzys wiarygodności rachunkowości i informacji przez nią generowanej. Nadużycia w rachunkowości traktowane jako rachunkowość kreatywna [Micherda, Świetla 2014, s. 25].
Polityka	Standaryzacja rachunkowości – standardy w znacznym stopniu zdominowały praktykę, politykę, nauczanie i badania w rachunkowości. Monopol ukierunkowany na standaryzację rachunkowości wpływa niekorzystnie na jakość standardów, asymetrię informacji. Nieetyczne zachowania i negatywnie (kreatywne) podejmowane decyzje w ramach mikropolityki rachunkowości.

Źródło: opracowanie własne.

i teoriom). Brak możliwości wyceny, prezentowania i ujawniania informacji niefinansowych i zasobów niematerialnych w systemie rachunkowości jest spowodowany ograniczeniami w zakresie teoretycznych rozwiązań i uregulowań prawnych. Wprawdzie są używane określenia „rachunkowość społeczna” i „rachunkowość środowiskowa” (tab. 2), ale pojęcia te nie wnoszą nowych rozwiązań teoretycznych do rachunkowości jako nauki; są raczej wskazaniem dla interesariuszy, jaki obszar działalności przedsiębiorstwa podlega rachunkowości. Niektórzy (np. R.H. Gray, D. Owen i K. Maunders) interpretują rachunkowość społeczną jako proces informowania poszczególnych interesariuszy (w tym społeczeństwo) o społecznych skutkach ekonomicznych działań przedsiębiorstwa [Krasodomska 2014, s. 85-86]. Informacje o charakterze społecznym są informacjami niematerialnymi, niewujawnianymi w tradycyjnych formach sprawozdawczości finansowej. Stąd rachunkowość społeczna często jest rozumiana i stosowana tylko w kontekście sporządzania dodatkowego raportowania, oderwanego od zasad rachunkowości.

„Przymiotnikowość rachunkowości” świadczy o zastosowaniu rachunkowości w różnym czasie, miejscu i sytuacji, ze względu na odbiorców informacji, rodzaj prowadzonej działalności, skalę działalności, zakres generowanej informacji itp. [Sojak 2011, s. 268-280]. Bogactwo używanych przymiotników przy słowie „rachunkowość” jest dowodem na to, że rachunkowość cechuje uniwersalność i elastyczność. Jednak należy podkreślić, że rachunkowość w swojej istocie jest jedna [Sobańska

Tabela 2. Rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój

Rachunkowość środowiskowa [Gray, Bebbington 2001, s. 16]	Rachunkowość społeczna [Mathews 1993]
<p>Celem rachunkowości środowiskowej jest rzetelne i wierne odzwierciedlenie przebiegu i rezultatów działalności gospodarczej w zakresie jej wpływu na środowisko przyrodnicze. Powinna ona również informować o wynikach działań podejmowanych w zakresie ochrony środowiska [Szadziwska 2013, s. 143-149]. Zadania: pomiar, prezentowanie i ujawnianie: kosztów i przychodów środowiskowych, ryzyka, aktywów i zobowiązań środowiskowych. Oszacowanie nakładów inwestycyjnych dotyczących ochrony środowiska.</p>	<p>Rachunkowość odpowiedzialności społecznej obejmuje „pomiar i publikowanie informacji o wpływie, jaki działalność przedsiębiorstwa ma na społeczeństwo jako całość” [Gabruszewicz 2010, s. 57]. Celem rachunkowości społecznej ma być prezentowanie wewnętrznych i zewnętrznych skutków prowadzonej działalności gospodarczej ze społecznego punktu widzenia [Szychta 2003, s. 134]. Jest to rachunkowość uwzględniająca obciążenia i korzyści (oraz miejsca ich powstawania) dla społeczeństwa, wynikające z działalności przedsiębiorstwa w formie wartościowej i opisowej. Pomiar i ujawniane informacje bardziej odnoszą się do raportowania zintegrowanego niż do samej rachunkowości. Zadania: pomiar, prezentowanie i ujawnianie: kosztów, przychodów i zobowiązań społecznych.</p>
<p>Raportowanie zagadnień społecznych i środowiskowych⁵ – ujawnianie informacji niefinansowych.</p>	

Źródło: opracowanie własne.

2012, s. 182]. Wyróżnianie nowych bytów rachunkowości (przy braku podstaw teoretycznych) nie przyczynia się do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju rachunkowości jako nauki, wręcz przeciwnie – wprowadza pierwiastek chaosu, szczególnie w perspektywie 1, która wyznacza możliwości realizacji w perspektywie 2.

Najczęściej rachunkowość społeczna i rachunkowość środowiskowa dużych przedsiębiorstw koncentrują się na sporządzaniu zintegrowanego raportowania (zawierającego informacje niefinansowe z zakresu społecznej odpowiedzialności i ochrony środowiska), które jest opracowywane dobrowolnie w oparciu o różne wytyczne/

⁵ Informacje niefinansowe są ujawniane głównie jako dobrowolne według zasad określonych przez międzynarodowe organizacje i gremia. Jednak rozpowszechnienie ich idei wpłynęło na wprowadzanie pewnych regulacji prawnych, np. w ramach harmonizacji zasad rachunkowości w Unii Europejskiej w postaci Dyrektywy w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności [2014], możliwej do zastosowania w państwach członkowskich. Dyrektywa wprowadza wymogi dotyczące ujawniania informacji niefinansowych przez duże jednostki zainteresowania publicznego, zatrudniające powyżej 500 pracowników. Jednostki te są zobligowane do ujawniania informacji co najmniej na temat kwestii środowiskowych, kwestii społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Zgodnie z Dyrektywą wymagane informacje powinny zostać ujęte w sprawozdaniu z działalności lub w odrębnym sprawozdaniu niebędącym sprawozdaniem finansowym. Powinna mieć zastosowanie od 1.01.2017 r.

normy (np. *Global Reporting Initiative*, GRI) lub podlega sformalizowanej makropolicy rachunkowości (np. w postaci dyrektywy UE). Informacje pochodzące z dodatkowych raportów (np. społecznych czy środowiskowych) są oderwane od rachunkowości, co wpływa niekorzystnie na budowanie jej zrównoważonego rozwoju. Natomiast przedsiębiorstwa, które decydują się na wprowadzenie do systemu rachunkowości informacji o charakterze społecznym i/lub środowiskowym, najczęściej modyfikują instrumentarium rachunkowości finansowej i zarządczej dla swoich potrzeb przy zachowaniu fundamentalnych zasad teoretycznych rachunkowości. Jednak takie działania nie mają charakteru systemowego i powszechnego, dlatego stanowią element kreatywny i dobrowolny w budowaniu zrównoważonego rozwoju rachunkowości.

Poważnym dylematem dla rachunkowości są nieetyczne zachowania niektórych przedsiębiorstw, które traktują zintegrowane raportowanie dla celów marketingowych, aby uzyskać na ich podstawie dobrą reputację i wizerunek w środowisku biznesowym [Mazurowska 2014, s. 229]. Fakt ten stanowi zagrożenie dla wiarygodności informacji i stawia pod znakiem zapytania sens włączania aspektów społeczno-środowiskowych do rachunkowości. Przedsiębiorstwa świadomie działające zgodnie z ideą ochrony środowiska i społecznej odpowiedzialności oraz zasad etyki osiągają korzyści zarówno w wymiarze materialnym (np. osiągają większe przychody i zyski z działalności), jak i niematerialnym (np. wzrasta ich reputacja, marka produktu).

Rachunkowość jako system informacyjny powinna wspomagać realizację społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa oraz ochrony środowiska poprzez instrumentarium rachunkowości finansowej i zarządczej za pomocą jego modyfikacji lub rozszerzenia w ramach dotychczasowych rozwiązań teoretycznych. Wzajemna relacja między nauką, praktyką i polityką rachunkowości a potrzebami informacyjnymi interesariuszy z zakresu zrównoważonego rozwoju sprzyja kreowaniu rozwoju rachunkowości, wyznaczając jej nowe wyzwania/trendy. Jednak jak słusznie zauważa A. Kamela-Sowińska, współczesna rachunkowość musi rozwiązać wiele problemów: „Stopień skomplikowania współczesnych procesów gospodarczych wymusza na nauce rachunkowości podejście interdyscyplinarne do rozwiązywania problemów dla praktyki. Problemem jest jednak głębokość i stopień asymilacji rachunkowości z innymi naukami ekonomicznymi. Innymi słowy, gdzie jest granica odrębności naukowej rachunkowości z jej wszelkimi implikacjami, jakimi będą paradygmaty i aksjomaty tej nauki. [...] Czy rozwój rachunkowości to problem nauki czy praktyki, czy można go rozwiązać przez użycie struktur myślowych, czy przez wskazania potrzeb praktyki?” [Kamela-Sowińska 2014, s. 71].

3. Determinanty kształtujące zrównoważony rozwój rachunkowości

Zrównoważony rozwój rachunkowości należy rozpatrywać w dwóch perspektywach: rachunkowości jako nauki stosowanej oraz rachunkowości jako systemu informacyjnego funkcjonującego w przedsiębiorstwie, który generuje informacje

dotyczące zarówno otoczenia wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Na każdą z wyróżnionych perspektyw wpływają determinanty, których bogactwo i różnorodność wynika z istoty i zakresu analizowanego obszaru. Wyróżnione obszary uszczegóławiają przedmiotowość perspektywy. W tabeli 3. zaprezentowano wybrane determinanty dla wskazanych obszarów kształtujące rozwój zrównoważony rachunkowości w ramach dwóch wyróżnionych perspektyw.

Tabela 3. Obszary i determinanty zrównoważonego rozwoju rachunkowości

Obszary zrównoważonego rozwoju rachunkowości	Wybrane determinanty
1	2
Perspektywa 1: Rachunkowość jako nauka stosowana	
Naukowy	Opracowanie właściwego instrumentarium (np. paradygmatu, teorii, zasad i metod) rachunkowości finansowej i zarządczej.
Praktyczny	Zaspokojenie potrzeb informacyjnych interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych.
Prawny	Opracowanie standardów i innych uregulowań prawnych lub dostosowanie dotychczasowych w celu zapewnienia zwiększenia harmonizacji prawa bilansowego.
Interdyscyplinarny	Wykorzystanie instrumentarium różnych dyscyplin (np. finansów) z możliwością ich modyfikacji do potrzeb rachunkowości.
Ekonomiczny	Wpływ sił ekonomicznych (np. zastosowanie nowoczesnych technologii, kwalifikacje pracowników, zmiany cen, popyt i podaż na rynku) na kształtowanie majątku i kapitału przedsiębiorstwa oraz na potrzeby informacyjne interesariuszy.
Materialny	Możliwość zidentyfikowania, pomiaru, prezentowania i ujawniania aktywów i pasywów, kosztów i przychodów dla potrzeb zrównoważonego rozwoju.
Niematerialny	Świadomość zdiagnozowania zasobów niematerialnych, mających istotny wpływ na zrównoważony rozwój, np. dobre relacje z klientami, szanowanie zasad ochrony środowiska i etyki w biznesie, budowanie marki, reputacji i wizerunku z poszanowaniem społecznej odpowiedzialności.
Podatkowy (i inny)	Rozszerzenie i uszczegółowienie informacji o aspekty podatkowe (np. o przychody i koszty podatkowe). Możliwość stosowania w rachunkowości rozwiązań podatkowych (np. amortyzacja podatkowa). Wyróżnienie konkretnego rodzaju informacji ze względu na zapotrzebowanie (np. koszty ekologiczne).
Perspektywa 2: Rachunkowość jako system informacji o działalności przedsiębiorstwa	
Funkcjonowania przedsiębiorstwa	Rachunkowość w każdej fazie życia przedsiębiorstwa: narodziny, młodość, dojrzałość, schyłek, odrodzenie.

1	2
	Uczestnictwo rachunkowości w każdym procesie zachodzącym w przedsiębiorstwie: zakupy, produkcja, sprzedaż, badania, inwestycje, marketing, zarządzanie.
Gospodarowania zasobami	Racjonalne (wykluczenie degradacji i niepotrzebnych zniszczeń) użytkowanie zasobów naturalnych i materialnych w toku prowadzonej działalności, które dla celów rachunkowości staje się zbiorem operacji gospodarczych wpływających na wartość bilansową i wynik finansowy przedsiębiorstwa.
Społecznej odpowiedzialności biznesu	Jeśli przedsiębiorstwo działa zgodnie ze społeczną odpowiedzialnością biznesu, to jego rachunkowość również uczestniczy w tej koncepcji, np. poprzez obserwację inwestowania w zasoby ludzkie i ochronę środowiska. Decydujące znaczenie ma komunikacja z interesariuszami (np. poprzez raporty społeczne).
Ochrony środowiska naturalnego	Przedsiębiorstwo podejmuje działania zmierzające do naprawy szkód wyrządzonych w środowisku naturalnym i zapobiegania im. Uwzględnienie aspektów ekologicznych w rachunkowości wpisuje się w działania na rzecz zrównoważonego rozwoju i zwiększenie świadomości.
Etyki biznesu	Potwierdzeniem zachowań etycznych w biznesie i rachunkowości są opracowane kodeksy etyki, które zawierają np. takie postulaty: dbałość o uczciwą konkurencję i współpracę, zachowania międzyludzkie zgodne z obowiązującymi regułami moralnymi, prawnymi i gospodarczymi, przestrzeganie norm rzetelnego i odpowiedzialnego postępowania.
Innowacyjności	Tworzenie nowych technologii i produktów przyjaznych środowisku i zapewniającym społeczną odpowiedzialność w otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznym przedsiębiorstwa stanowi element rachunkowości (np. kalkulacja kosztów).
Konkurencyjności	W ramach kreatywnej polityki rachunkowości przedsiębiorstwa podejmują działania mające na celu zbudowanie nowej/lepszej marki produktu przyjaznego środowisku naturalnemu, wypracowują pozytywne relacje z klientami i kontrahentami.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza perspektywy 1. pozwala wnioskować, że obszary naukowy, praktyczny i prawny, współtworzące zrównoważony rozwój rachunkowości, wpisują się w istotę rachunkowości rozumianej jako nauka stosowana. Wyróżnienie obszarów interdyscyplinarnego i ekonomicznego wynika z otwartości rachunkowości na inne dyscypliny naukowe, jej uniwersalności i elastyczności oraz związków z nauką ekonomii. Natomiast obszary materialny i niematerialny zrównoważonego rozwoju rachunkowości można interpretować w odniesieniu do zasobów materialnych (ujawnianych w rachunkowości) i zasobów niematerialnych (nieujawnianych w rachunkowości) przedsiębiorstwa. W gospodarce opartej na wiedzy ukierunkowanej rynkowo szcze-

gólnie istotne są zasoby niematerialne i ich wpływ na zasoby materialne (np. dobre relacje z klientami, reputacja, kapitał pracowników kreują przyszłe przychody ze sprzedaży). Działania przedsiębiorstwa zgodne z ideą zrównoważonego rozwoju wpływają na jego aktualne i przyszłe wartości finansowe, pozwalając osiągnąć sukces biznesowo-finansowy. Natomiast podatkowy obszar można traktować jako przykład, który odnosi się do szerszej rozumianego obszaru informacyjnego (w zależności od potrzeb informacyjnych może mieć różny charakter).

Obszary wyeksponowane w perspektywie 2. są związane z różnymi aspektami działalności przedsiębiorstwa, w których możliwe jest pozyskiwanie i generowanie przez system rachunkowości informacji finansowych (również niefinansowych), będących efektem podejmowanych decyzji w przedsiębiorstwie (np. w różnych fazach cyklu życia przedsiębiorstwa powstają koszty i przychody związane z wytwarzaniem produktem). Jednak należy podkreślić, że nie wszystkie informacje niefinansowe będą mogły być zaprezentowane i ujawnione w systemie rachunkowości (np. reputacja). Uczestnictwo rachunkowości w działaniach na rzecz społecznej odpowiedzialności, etyki, ochrony środowiska, innowacyjności, konkurencyjności i racjonalnego gospodarowania zasobami przedsiębiorstwa przyczynia się do kreowania idei zrównoważonego rozwoju.

Podsumowując, obie perspektywy powinny współzależać od siebie i uzupełniać się; tylko wówczas można stwierdzić, że rachunkowość jest w stanie zrównoważonego rozwoju i na jego rzecz działa. Na przykład opracowanie instrumentarium w obszarze naukowym i regulacji prawnych w obszarze prawnym pozwoli rachunkowości na osiągnięcie stanu zrównoważenia adresowanego do praktyki rachunkowości, której jednym z celów jest zaspokojenie różnorodnych potrzeb informacyjnych interesariuszy. Bardziej dostosowane instrumentarium rachunkowości do wymagań praktyki (ale z zachowaniem zasad rachunkowości) wpłynie na jej ukierunkowanie na społeczną odpowiedzialność biznesu, etykę oraz zrównoważony rozwój, którego zasadniczym celem jest racjonalne działanie współczesnych ludzi na poczet przyszłych pokoleń i ich otoczenia. Być może osiągnięcie zrównoważonego rozwoju rachunkowości w perspektywie 1. zapewni realizację celów i zadań w perspektywie 2., która pod wpływem wielu procesów (np. globalizacji, rozwoju rynków kapitałowych) wyznacza nowe trendy dla rozwoju rachunkowości.

4. Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonej analizy zrównoważonego rozwoju rachunkowości dokonanej w dwóch wzajemnie się uzupełniających i zależnych od siebie perspektywach sformułowano następujące wnioski końcowe:

1. Rachunkowość nie osiągnęła zrównoważonego rozwoju ani w wymiarze naukowym, ani w wymiarze praktycznego zastosowania. Dominacja polityki rachunkowości (głównie w formie międzynarodowych standardów rachunkowości) i działania praktyki rachunkowości ukierunkowane na funkcję informacyjną (przede

wszystkim skupione wokół zaspokajania różnorodnych potrzeb informacyjnych interesariuszy) to główne przyczyny zakłócenia stanu zrównowżenia w rachunkowości. Brak opracowań teoretycznych, które odnosiłyby się na bieżąco do potrzeb praktyki, jest przez różne środowiska naukowe i praktyków interpretowany na niekorzyść rachunkowości jako dyscypliny naukowej. Jednak obrońcy istoty (natury) rachunkowości na zbyt pochopną krytykę odpowiadają pytaniem: czy rozszerzanie zakresu rachunkowości o coraz to nowe zagadnienia/problemy nieodnoszące się do fundamentalnych zasad rachunkowości i bez wcześniejszego ich przygotowania teoretycznego jest jeszcze rachunkowością?

2. Zasada równowagi bilansowej i zasada podwójnego zapisu ($Dt = Ct$) to fundamentalne zasady rachunkowości rozumianej jako nauka, które zapewniają utrzymanie równowagi finansowej każdego przedsiębiorstwa. Funkcjonowanie rachunkowości według wyróżnionych zasad pozwala na osiągnięcie stanu równowagi w prezentowanym i ujawnianym majątku przedsiębiorstwa w systemie rachunkowości, co nie jest równoznaczne z osiągnięciem pełnego zrównoważonego rozwoju rachunkowości. Fakt ten można uznać za jeden z aspektów zrównoważonego rozwoju rachunkowości na poziomie majątku przedsiębiorstwa/gospodarki.

3. Rachunkowość jako system informacyjny uczestniczy w sposób bezpośredni lub pośredni w wielu procesach kreujących działania przedsiębiorstwa, wśród których można wskazać ideę zrównoważonego rozwoju. Rachunkowość, wpisując się w nurt zrównoważonego rozwoju, podejmuje na przykład zadania: racjonalnego gospodarowania zasobami, świadomego budowania relacji między wielkościami ekonomiczno-finansowymi a ochroną środowiska i aspektami społecznymi. Jednak nie wszystkie aspekty odnoszące się do zrównoważonego rozwoju są w pełni (całościowo) prezentowane i ujawniane w systemie rachunkowości, ponieważ niektóre informacje mają charakter niefinansowy i nie podlegają rozwiązaniom teoretycznym rachunkowości i uregulowaniom prawnym.

4. Osiągnięcie stanu zrównoważonego rozwoju rachunkowości jest bardzo złożonym i trudnym do osiągnięcia zadaniem zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki. Odzwierciedlenie w systemie rachunkowości w sposób zadowalający potrzeb praktyki jest możliwe wówczas, gdy zostanie osiągnięta równowaga między członami rachunkowości rozumianej jako nauka stosowana. Ponadto rachunkowość jako system informacyjny jest w stanie osiągnąć zrównoważony stan, jeśli będzie mogła zapewnić przedsiębiorstwu odpowiedni pakiet informacji pochodzących z różnych obszarów aktywności przedsiębiorstwa, co jest możliwe m.in. dzięki zastosowaniu zaproponowanych determinant kreujących rozwój rachunkowości.

Literatura

- Babuška E., 2013, *Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Brzezin W., 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Dobija D., 2009, *O procesach standaryzacyjnych w rachunkowości*, MBA 3, <http://docplayer.pl/17367594-O-procesach-standaryzacyjnych-w-rachunkowosci.html> (31.01.2017).
- Dobija M., 2014, *Rachunkowość w utrzymaniu równowagi ekonomicznej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 79 (135), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Dobija M., 2016, *Układ pojęć konstytuujących teorię rachunkowości w kontekście nauk ekonomicznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 89 (145), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Dyrektiva Unii Europejskiej w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji na temat różnorodności. Rola biegłych rewidentów w weryfikacji informacji niefinansowych (Dziennik Urzędowy UE z 15.11.2014 r. Dyrektywa 2014/95/UE zmieniająca Dyrektywę 2013/34/UE (tekst dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>).
- Gabrusewicz T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Gray R., Bebbington J., 2001, *Accounting for the Environment*, Second edition, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi.
- <http://www.unesco.pl/edukacja/dekada-edukacji-nt-zrownowazonego-rozwoju/unesco-a-zrownowazony-rozwoj/> (25.01.2017).
- Ijiri Y., 1982, *Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum*, Studies in Accounting Research, no. 18, American Accounting Association.
- Jarugowa A., 1991, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] Jarugowa A. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A., 2014, *Dyrektiva Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 4 (265).
- Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Mathews M., 1993, *Socially Responsible Accounting*, Chapman and Hall, London.
- Mazurowska M., 2014, *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju*, [w:] Dziawgo D., Borys G. (red.), *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 329.
- Micherda B., Świetla K., 2014, *Współczesna rachunkowość w świetle badań empirycznych*, Difin SA, Warszawa.
- Sedláček T., 2012, *Ekonomia dobra i zła. W poszukiwaniu istoty ekonomii od Gilgamesza do Wall Street*, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa.
- Sobańska I., 2012, *Jedność systemu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sojak S., 2011, *Rachunkowość przymiotnikowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szadziewska A., 2013, *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szychta A., 2003, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 17 (73), SKwP, Warszawa.
- Wachowicz A., 2016, *Rachunkowość w ujęciu metanaukowym*, Oficyna Wydawnicza – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.