

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis .....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Jolanta Rubik**

Politechnika Częstochowska  
e-mail: rubik@zim.pcz.pl

---

## WYTYCZNE I UREGULOWANIA RAPORTOWANIA SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI

---

## GUIDELINES AND REGULATIONS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY REPORTING

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.36

JEL Classification: M14, M40, M48

**Streszczenie:** Raportowanie działań społecznej odpowiedzialności jest efektem koncepcji zrównoważonego rozwoju, która zakłada równowagę w trójkącie człowiek – ekonomia – środowisko. Raporty CSR są z jednej strony odpowiedzią na tę koncepcję, z drugiej – niezbędna obecnie formą dialogu z interesariuszami. Celem artykułu było przedstawienie zagadnień z zakresu wytycznych i regulacji raportowania społecznego, zarówno unormowań prawnych, jak i tych nieobligatoryjnych. Przedstawiono również nowe obowiązki jednostek w zakresie raportowania, wynikające z dyrektywy UE. Podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy raportowanie społeczne powinno być zamknięte w sztywnych ramach aktów prawnych i czy potrzebna jest standaryzacja na szczeblu międzynarodowym. W artykule posłużono się metodą analizy literatury, aktów prawnych i wytycznych dotyczących raportowania niefinansowego.

**Słowa kluczowe:** raport CSR, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, raportowanie zintegrowane.

**Summary:** Reporting the activities of social responsibility is a result of sustainable development concept, which implies a balance in the triangle: people – economy – environment. The aim of the paper is to present the issues of guidelines and regulations of CSR reporting, both legal norms, as well as those non-mandatory. The paper is also an attempt to answer the question if corporate social reporting should be enclosed in a rigid framework of legal acts and whether a standardization on the international level is needed. The research methods used in this paper were the analysis of literature, law regulations and guidelines for non-financial reporting.

**Keywords:** CSR reporting, corporate social responsibility, integrated reporting.



*Musimy stworzyć świat sprawiedliwy i stabilny,  
ale też taki, w którym będziemy brali pod uwagę  
także potrzeby innych, nie tylko nasze aktualne.  
Jedziemy na tym samym wózku.*

Kofi Annan

## 1. Wstęp

Raportowanie zintegrowane jest narzędziem zarządzania i komunikacji w celu zrozumienia i pomiaru, w jaki sposób przedsiębiorstwa kreują swoją wartość na dziś i na przyszłość. Celem nie jest dostarczanie coraz większej liczby informacji, ale dostarczenie informacji coraz lepszych – takich, których będą poszukiwać i potrzebować inwestorzy [*Integrated Reporting...*]. Raport zintegrowany składa się z części finansowej i niefinansowej (tzw. raportu CSR). Raport społecznej odpowiedzialności staje się coraz ważniejszym i już niebawem dla niektórych jednostek obowiązkowym elementem sprawozdania. Jego przygotowanie reguluje szereg wytycznych na szczeblu zarówno krajowym, jak i międzynarodowym, jak dotąd nieobligatoryjnych. W artykule skupiono się na regulacjach dotychczas najczęściej stosowanych, nowych obowiązkach dla firm w zakresie raportowania oraz refleksji na temat konieczności standaryzacji uregulowań raportowania społecznej odpowiedzialności.

## 2. Zakres regulacji raportowania społecznego

Istotą społecznej odpowiedzialności biznesu jest bardziej etyczne i odpowiedzialne, wielopłaszczyznowe postępowanie wobec grup społecznych i środowiska naturalnego, na które oddziałuje przez prowadzoną przez siebie działalność [Biadacz 2014]. Rosnąca popularność idei społecznej odpowiedzialności spowodowała powstanie szerokiego instrumentarium, które ma ułatwić stosowanie jej w praktyce przedsiębiorstw. J. Samelak wyróżnił następujące grupy takich narzędzi:

- aspiracyjne zasady i kodeksy postępowania,
- wytyczne i standardy systemów zarządzania i ich audytu,
- wskaźniki oceny używane przez agencje inwestycyjne,
- wytyczne raportowania i komunikacji,
- standardy weryfikacji.

Jakość działań społecznie odpowiedzialnych opisuje się najczęściej następującymi inicjatywami, wytycznymi, normami i standardami CSR; są nimi:

1. Inicjatywa *UN Global Compact*.
2. Wytyczne *Global Reporting Initiative* (GRI).
3. Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych.
4. Wytyczne Międzynarodowej Organizacji Pracy (MOP).

5. Norma AA1000.
6. Certyfikowany standard SA8000.
7. Certyfikowana norma ISO 14001.
8. Norma ISO 26000 *Guidance on Social Responsibility*

W dalszej części artykułu zostaną omówione te uregulowania, do których najczęściej odnoszą się jednostki w sprawozdaniach społecznej odpowiedzialności i które wynikają z rekomendacji Komisji Europejskiej.

**United Nations Global Compact** jest wiodącą platformą na rzecz rozwoju, implementacji oraz rozpowszechniania odpowiedzialnej i zrównoważonej polityki korporacyjnej. Inicjatywa *UN Global Compact*, podjęta przez Sekretarza Generalnego ONZ Kofiego Annana, zaleca firmom i innym organizacjom poparcie, przyjęcie i stosowanie, we wszystkich sferach ich działalności, dziesięciu fundamentalnych zasad (tab. 1) z zakresu praw człowieka, standardów pracy, ochrony środowiska i zapobiegania korupcji. Przestrzeganie tych reguł ma doprowadzić do dokonania wielu pozytywnych zmian w sferze działalności operacyjnej instytucji, a także wesprzeć dążenia do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju [Internet 1].

**Tabela 1.** Dziesięć zasad *UN Global Compact*

Obszar	Zasady
Prawa człowieka	1. Popieranie i przestrzeganie praw człowieka przyjętych przez społeczność międzynarodową 2. Eliminacja wszelkich przypadków łamania praw człowieka przez firmę
Standardy pracy	3. Poszanowanie wolności stowarzyszania się 4. Eliminacja wszelkich form pracy przymusowej 5. Zniesienie pracy dzieci 6. Efektywne przeciwdziałanie dyskryminacji w sferze zatrudnienia
Ochrona środowiska naturalnego	7. Prewencyjne podejście do środowiska naturalnego 8. Podejmowanie inicjatyw mających na celu promowanie postawy odpowiedzialności ekologicznej 9. Stosowanie i rozpowszechnianie przyjaznych środowisku technologii
Przeciwdziałanie korupcji	10. Przeciwdziałanie korupcji we wszystkich formach, w tym wymuszeniom i łapówkarstwu

Źródło: [Internet 1].

Dużą rolę w promocji i rozwoju raportowania odgrywa *Global Reporting Initiative* i ogłaszane od roku 2000 (*Guideline 2000*) kolejne edycje wytycznych (G2 – 2002 r., G3 – 2006 r., G3.1 – 2011 r., G4 – 2013 r.) tej organizacji dla raportowania społecznej odpowiedzialności.

Nowa wersja wytycznych G4 do raportowania danych została ogłoszona w maju 2013 r., jako efekt dwóch lat prac i szerokich konsultacji z interesariuszami. Wersja ta obowiązuje dla raportów publikowanych po 31 grudnia 2015 r. Wytyczne GRI G4 składają się z dwóch części:

- 1: *Reporting Principles and Standard Disclosures*, która wyjaśnia wymagania wytycznych i ich zakres, czyli co powinno być raportowane;
- 2: *Implementation Manual*, prezentuje szczegółowe wytyczne o tym, jak raportować poszczególne aspekty według wytycznych G4 [Greszta].

Nowe aspekty poruszone w wersji G4 to m.in.:

- istotność zagadnień jako punkt wyjścia w procesie raportowania – nie będzie konieczności raportowania zagadnień marginalnych dla danej firmy,
- położenie nacisku na raportowanie informacji w szerszym zakresie związanym z łańcuchem dostaw w aspekcie zarówno środowiskowym, jak i praw człowieka oraz praw pracowniczych,
- likwidacja trzech poziomów aplikacji: A, B i C, i wprowadzenie dwóch poziomów raportowania: podstawowego (profil organizacji, zaangażowanie interesariuszy i zarządzanie) i rozszerzonego (strategia i etyka) różniących się liczbą odpowiednich wskaźników,
- większa przejrzystość *GRI Content Index*,
- nowe wytyczne w sprawie ujawniania kwestii zarządczych i informacji o sposobie podejmowania decyzji [Greszta],
- elastyczność w zakresie wyboru tematu przewodniego corocznego raportu czy dostosowania go do lokalnych potrzeb i zasad raportowania,
- praktyka, nie teoria, rekomendowane jest prezentowanie większej liczby *case studies*, dotyczących najważniejszych kwestii, szczególnie: operacji, dostawców, krajów, produktów i usług.

**ISO 26000** jest jednym z trzech dokumentów rekomendowanych przez Komisję Europejską przedsiębiorstwom europejskim do wdrożenia społecznej odpowiedzialności. Rekomendacja ta jest zawarta w komunikacie Komisji zawierającym odnowioną strategię UE na lata 2011-2014, dotyczącą społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Istota koncepcji raportowania społecznego zapoczątkowana została przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną ISO, która w 2005 r. powołała Grupę Roboczą ISO ds. Odpowiedzialności Społecznej, a w roku 2010 opublikowała normę *ISO 26000 Guidance on Social Responsibility*. Norma ta ma zastosowanie do wszystkich rodzajów organizacji – publicznych, prywatnych i *non profit* – niezależnie od ich wielkości i lokalizacji, działających w krajach rozwiniętych i rozwijających się; zawiera zasady i wskazania, które mogą być włączone do już istniejących w organizacji systemów. Ma ułatwiać organizacjom działanie w sposób odpowiedzialny społecznie, co staje się wymaganiem społeczeństw na całym świecie, a nie jest tylko sprawą wyboru [Internet 2]. Norma ta nie jest normą systemu zarządzania, nie jest przeznaczona do certyfikacji ani do zastosowania w celach regulacyjnych lub związanych z umowami. Polska Norma PN-ISO 26000:2012 *Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności* została opublikowana 5 listopada 2012 r.

### 3. Nowe obowiązki w zakresie sprawozdawczości niefinansowej

Na gruncie polskiego prawa bilansowego jednostki sporządzające sprawozdanie z działalności mają obowiązek, o ile jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki, załączyć informacje dotyczące zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia [Ustawa z dnia 29.09.1994 r. ..., art. 49, ust. 3]. Z kolei Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności” podaje, że „w przypadku niektórych jednostek celowa jest prezentacja w SzD wyników działalności w poszczególnych sferach rozwoju: ekonomicznej, środowiskowej i społecznej. W szczególności przydatne jest przedstawienie informacji dotyczących zagadnień społecznej odpowiedzialności jednostki i ochrony środowiska naturalnego (m.in. informacji o gospodarowaniu zasobami i składnikami przyrody, wpływie na środowisko naturalne, działaniach proekologicznych, opłatach środowiskowych i innych kosztach ochrony środowiska, działaniach społecznych w tym opis kampanii społecznych i polityki jednostki w tym zakresie)” [Krajowy...]. KSR nr 9 reguluje również obowiązek przedstawiania informacji w sprawozdaniu z działalności na temat stosowania zasad ładu korporacyjnego, który dotyczy jednostek emitujących papiery wartościowe dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w tym również spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Zasady (dobre praktyki) ładu korporacyjnego określiła Rada Giełdy. Standard określa, że jednostka musi wskazać zbiór zasad ładu korporacyjnego, któremu podlega, bądź ten, który przyjęła dobrowolnie, oraz podać informacje związane ze stosowaniem zasad ładu korporacyjnego, w tym także wykraczających poza wymogi przewidziane regulacjami [Krajowy...].

We wrześniu 2015 r. weszła w życie zatwierdzona przez Radę Unii Europejskiej Dyrektywa 2014/95/UE o rachunkowości, zgodnie z którą największe spółki, tzw. jednostki zainteresowania publicznego<sup>1</sup>, zatrudniające powyżej 500 osób oraz o sumie bilansowej wyższej niż 20 mln euro albo rocznych obrotach netto wyższych niż 40 mln euro, mają obowiązek wykazania w sprawozdaniu z działalności istotnych informacji dotyczących kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu wraz z opisem polityki prowadzonej w danym zakresie, jej rezultatów oraz ryzyka i zarządzania ryzykiem w kwestiach niefinansowych. W dokumencie nie zaproponowano wzoru czy sposobu ujednoczenia tych raportów, wskazano natomiast możliwość stosowania standardów krajowych, europejskich lub międzynarodowych, takich jak omówione wcześniej: *UN Global Compact*, *ISO 26000*, standardy *GRI*.

Spółki mogą zrezygnować z podawania tych informacji w sprawozdaniu z działalności, jeśli sporządzają odrębny raport o społecznej odpowiedzialności

---

<sup>1</sup> Jednostki interesu publicznego to jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku któregośkolwiek z państw członkowskich w rozumieniu art. 1 ust. 13 Dyrektywy Rady 93/92/EWG.

biznesu, załączony do sprawozdania z działalności. Jeżeli jednostka nie prowadzi polityki w danym obszarze, będzie zobligowana podać tego przyczynę (podejście „stosuj lub wyjaśnij” – *comply or explain*). Kraje członkowskie mają czas na implementację założeń omawianej dyrektywy do 6 grudnia 2016 r., a pierwszym rokiem obowiązkowego raportowania będzie rok 2017, a więc wszelkie procedury muszą zostać przez jednostki przygotowane już w roku 2016. Nowa dyrektywa wprowadza:

- 1) rozszerzenie zakresu informacji niefinansowych,
- 2) nowe ujawnienia w zakresie polityki różnorodności.

Punkt (2) będzie obowiązywał duże spółki giełdowe, spełniające dwa z trzech poniższych kryteriów:

- liczba pracowników powyżej 250,
- suma bilansowa powyżej 20 mln euro,
- obroty netto powyżej 40 mln euro.

Obowiązek ujawnienia – w oświadczeniu o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego (które jest elementem sprawozdania z działalności) – dotyczy informacji na temat stosowanej przez spółkę polityki różnorodności, składu jej organów administracyjnych, zarządzających i nadzorczych (m.in. wiek, płeć, pochodzenie geograficzne, wykształcenie i doświadczenie zawodowe), celów tej polityki, sposobu jej realizacji oraz rezultatów w danym okresie sprawozdawczym [Dyrektywa ws. ujawniania informacji...]. Raportowanie społeczne spółek giełdowych jest już obowiązkowe w takich krajach, jak Francja, Hiszpania, Dania czy Szwecja.

Inicjatywy raportowania danych pozafinansowych nie kończą się jednak na raportowaniu CSR. Przedstawienie przez firmy połączeń między różnymi aspektami działania firmy, np. strategią, wynagrodzeniami, wynikami finansowymi i pozafinansowymi, jest ważne dla analizy i podejmowania decyzji inwestycyjnych. Jednak oddzielne sprawozdania finansowe i pozafinansowe nie pokazują tego typu korelacji w kontekście określenia całościowej wartości spółki, stąd koncepcja raportowania zintegrowanego. Międzynarodowa Rada Raportowania Zintegrowanego (*International Integrated Reporting Council – IIRC*) – globalna koalicja regulatorów, inwestorów, firm i organizacji pozarządowych, w kwietniu 2013 r. opublikowała Projekt Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego, w który zaangażowanych było około 80 globalnych firm i 50 inwestorów instytucjonalnych należących do programu pilotażowego. W lutym 2013 r. IIRC podpisała porozumienie o współpracy z Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, publikującą Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, oraz z Global Reporting Initiative. Parlament Europejski w dwóch rezolucjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, przyjętych również w lutym 2013 r., wezwał Komisję Europejską do wspierania IIRC w realizacji celu, jakim jest uczynienie w ciągu najbliższej dekady raportowania zintegrowanego globalną normą.

#### 4. Czy potrzebna jest standaryzacja uregulowań dotyczących sprawozdań społecznej odpowiedzialności?

Działania krajowe i światowe w obszarze wytycznych i uregulowań sprawozdawczości społecznej odpowiedzialności wskazują na tendencję do ujmowania w ramy prawne i uczynienia obligatoryjnymi dla wybranych, przynajmniej na razie, przedsiębiorstw. Czy jest koniecznością ujęcie w formie aktów obowiązujących, jeśli obserwuje się ciągły wzrost popularności raportowania społecznego, jeśli przedsiębiorstwa dostrzegły korzyści z ogłaszania raportów CSR, mimo że są one dobrowolne? Bo przecież poza tym, że chcą być odpowiedzialnymi jednostkami, to jednak wciąż jest to biznes i musi się przekładać na efekty i wzrost wartości przedsiębiorstwa. Wprawdzie efektywność jako skutek raportowania jest w dalszym ciągu w fazie badań, ale bardziej jest to kwestia doboru odpowiednich mierników. Stopa zwrotu z inwestycji w społeczną odpowiedzialność czy konkretny projekt jawi się jak swoisty święty Graal: wszyscy chcieliby go znaleźć, ale na razie nikomu się to nie udało [Dymowski 2012]. Natomiast wzrost wartości przedsiębiorstwa, na który wpływ mają zarówno czynniki materialne, jak i niematerialne, może następować poprzez zadowolonych kontrahentów, lojalnych pracowników, usatysfakcjonowanych akcjonariuszy czy wdzięczne lokalne społeczeństwo. Pozytywne konsekwencje raportowania CSR, jakie obserwują zarządzający, to głównie:

- zwiększenie zaufania klientów,
- redukcja zużycia zasobów,
- pobudzanie konstruktywnych zmian,
- edukowanie pracowników, budowanie ich lojalności, zwiększanie ich efektywności,
- wzrost atrakcyjności spółki dla inwestorów,
- wsparcie społeczności lokalnej,
- poprawa relacji firmy z organami regulacyjnymi,
- globalna perspektywa działania,
- zwiększenie przewagi konkurencyjnej,
- poprawa wizerunku firmy [Roszkowska 2011].

Jeśli takie mogą być efekty podjętych działań w obszarze CSR i poinformowania o tym swoich interesariuszy, to nie jest to tylko, jak się często słyszy, nowa odmiana marketingu czy zwykła filantropia.

Zdaniem autorki ważniejsze niż sama kwestia obowiązku sporządzania raportów CSR jest uczynienie tych sprawozdań bardziej porównywalnymi i przejrzystymi. W ramach umożliwienia wyższego stopnia globalnego porządku we współczesnym świecie niezbędne są dążenia do standaryzacji zasad rachunkowości w wymiarze globalnym. Istnieje równocześnie potrzeba konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej [Samelak 2013]. Pomocna byłaby tutaj integracja i standaryzacja międzynarodowa raportowania zintegrowanego. Rolą ustawodawców, regulatorów i dostarczcycieli standardów winno się stać utworzenie platformy



współpracy w zakresie harmonizacji postępów w sprawozdawczości, osiągniętych w różnych systemach prawnych, oraz integracji wymogów co do obowiązkowego raportowania. Może to być długi proces, wymagający przywództwa, woli politycznej, koordynacji, czasu, zasobów, konsultacji i przeprowadzenia *due diligence* [Wytyczne w zakresie... 2012]. Biorąc jednak pod uwagę jeden z podstawowych celów sprawozdawczości, stwierdzić należy, że harmonizacja znacznie zwiększyłaby użyteczność dostarczanych informacji. Mogłaby też wpłynąć na zwiększenie liczby publikowanych raportów, szczególnie wśród jednostek mniejszych i tych, które raportują po raz pierwszy [Chojnacka 2014].

## 5. Zakończenie

Mnogość i różnorodność wytycznych dotyczących raportowania społecznej odpowiedzialności sprawia, że sprawozdawczość ta jest niejednolita i nie spełnia warunku porównywalności. Większość z uregulowań jest w fazie ciągłego rozwoju i udoskonalania. Ponieważ „interesariusze to grupy, od których zależy przetrwanie organizacji” [Mitchell 1997] (za: [Paliwoda-Matiolańska 2014]), należy przyszłość sprawozdawczości CSR, a co za tym idzie – sprawozdawczości zintegrowanej – ukierunkować właśnie na różne grupy odbiorców, którzy potrzebują informacji istotnej i przydatnej. Powinni oni mieć również możliwość porównania „w czasie i przestrzeni” prezentowanych danych niefinansowych. Stąd najważniejszymi kierunkami rozwoju raportowania społecznej odpowiedzialności winny się stać:

- harmonizacja i standaryzacja raportowania na szczeblu międzynarodowym,
- utworzenie platformy współpracy w zakresie harmonizacji postępów w sprawozdawczości oraz integracji wymogów dotyczących raportowania.

## Literatura

- Biadacz R., 2014, *Wyzwania XXI wieku a rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Lelusz H., Burchar R. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- Chojnacka E., 2014, *Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 329, Wrocław.
- Dymowski J., 2012, *Zmierzyć niezmiernalne*, [w:] *Mierzenie efektywności i wpływu społecznego działań CSR*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu.
- Dyrektywa ws. ujawniania informacji niefinansowych, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/aktualnosc> (10.02.2016).
- Greszta M., *Nowe wytyczne raportowania GRI G4*, SGS Polska, [http://raportyspoleczne.pl/wpcontent/uploads/2013/12/Greszta\\_M\\_Nowe\\_wytyczne\\_GRI\\_G4\\_2013.pdf](http://raportyspoleczne.pl/wpcontent/uploads/2013/12/Greszta_M_Nowe_wytyczne_GRI_G4_2013.pdf) (1.02.2016).
- Integrated reporting elevating value*, EY Climate Change and Sustainability Services.
- Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 30.04.2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności” (Dz. Urz. Min. Fin. 2014, poz. 17 z dnia 15.05.2014 r.), pkt 6.31, 6.32.

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”.
- Mitchell R.K., 1997, *Toward a theory of stakeholder. Identification and salience: Defining the principle of who and what really counts*, Academy of Management Review, vol. 22, no. 4.
- Paliwoda-Matiolańska A., 2014, *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa.
- Roszkowska P., 2011, *Rewolucja w raportowaniu biznesowym*, Difin, Warszawa.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wyd. UE w Poznaniu, Poznań.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.).
- Wytyczne w zakresie ujawniania danych pozafinansowych przedsiębiorstw*, 2012, ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Accreo Taxand oraz Akademię Górniczo-Hutniczą.

## Internet

- [1] [www.cp.org.pl/2015/10/zasady-global-compact.html](http://www.cp.org.pl/2015/10/zasady-global-compact.html) (5.02.2016).
- [2] [www.pkn.pl/iso-26000](http://www.pkn.pl/iso-26000).