

## WSTĘP

Zrównoważony rozwój przyczynił się do redefinicji celu współczesnego przedsiębiorstwa. Strategie zarządzania podmiotem gospodarczym formułowane bez uwzględniania zasad zrównoważonego rozwoju mogą utrudniać budowanie trwałej przewagi konkurencyjnej (Klima, 2017, s. 215), a także osiągnięcie wysokich wyników finansowych (Sikacz, 2016). W związku z tym zmieniły się oczekiwania wobec udostępnianych przez przedsiębiorstwa informacji. Współcześnie obserwuje się wyraźny trend dotyczący prezentacji informacji pozafinansowych. Przejawia się on zarówno w ilości informacji niefinansowych upublicznianych w ciągu ostatnich lat, jak i w wielości prowadzonych badań, rozważań intelektualnych, paneli dyskusyjnych i konferencji w tym obszarze. Zakres informacji niefinansowych jest bardzo szeroki. Wskazuje się, że informacja niefinansowa staje się kluczowa dla inwestorów. Zmiany klimatyczne, katastrofy ekologiczne, a także pandemia Covid-19 powodują, że funkcjonowanie jednostek gospodarczych i generowanie zysku staje się o wiele trudniejsze i obciążone dużym, dotychczas pomijanym ryzykiem, w tym ryzykiem klimatycznym, które nabiera szczególnego znaczenia. Generowanie zysku jako podstawowy cel funkcjonowania przedsiębiorstwa może nie być najważniejsze w nadchodzących czasach. W kontekście warunków funkcjonowania jednostek gospodarczych, a także prawdopodobieństwa odchodzenia od koncepcji zysku jako jednej z głównych idei funkcjonowania jednostki gospodarczej, z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że większa uwaga zostanie skupiona na koncepcji zysku zgodnej z koncepcją całkowitego rachunku kosztów (*full cost accounting*). Według jej założeń wynik przedsiębiorstwa uwzględniać powinien nie tylko koszty występujące wewnątrz przedsiębiorstwa (*direct costs*), ale także koszty zewnętrzne generowane przez przedsiębiorstwo, przejawiające się w postaci efektów zewnętrznych o charakterze społecznym i środowiskowym (*environmental and social externalities*), które są ponoszone przez jednostki trzecie (*indirect costs*)

(D'Onza, Greco i Allergini, 2016, s. 60; Bebbington i Gray, 2001, s. 24). Koszty społeczne (*social externalities*) są ściśle związane z efektami zewnętrznymi i mimo że od lat są rozpatrywane pod względem ekonomicznym, stanowią element, który był przez lata pomijany przez jednostki gospodarcze.

Od jakiegoś czasu w literaturze anglojęzycznej trwają badania nad efektami zewnętrznymi (*externalities*) (Hartwig, Kågström i Fagerström, 2019; Unerman, Bebbington i O'Dwyer, 2018; Jasiński, Meredith i Kirwan, 2015; Dascalu, Caraiani, Lungu, Colceag i Guse, 2010; Antheaume, 2004), czyli nad zewnętrznym wpływem działalności podmiotów na otoczenie, którego konsekwencje są ponoszone przez jednostki trzecie, oraz nad wyzwaniem stojącymi przed rachunkowością jako nauką wobec tych konsekwencji. W odróżnieniu od literatury anglojęzycznej w polskich czasopismach z zakresu finansów i rachunkowości obecnie brak badań dotyczących efektów zewnętrznych działalności podmiotów gospodarczych, a dokładnie negatywnych efektów zewnętrznych (*negative externalities*). Prowadzi się prace badawcze ogólnie nawiązujące do informacji niefinansowych, lecz brakuje skonkretyzowanych badań wyłącznie nad wpływem działalności przedsiębiorstw na otoczenie: na środowisko i społeczeństwo. Brak studiów, a także zainteresowania kosztami społecznymi w rachunkowości w Polsce nie oznacza, że koszty te nie są istotne. Konieczne wydaje się prowadzenie zaawansowanych badań nad kosztami społecznymi w teorii rachunkowości, w tym nad ich identyfikacją, pomiarem i wyceną, a przemawiają za tym m.in. następujące przesłanki:

- 1) **Nurt rachunkowości odpowiedzialności społecznej.** Według tego nurtu rachunkowość ma na celu uwzględnienie obciążeń i korzyści dla społeczeństwa wynikających z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego, przedstawionych w formie wartościowej lub opisowej (Gabrusewicz, 2010, s. 60). Jest ono związane z identyfikacją, pomiarem i prezentowaniem zagadnień społecznych i środowiskowych dotyczących funkcjonowania przedsiębiorstwa (Macuda, 2015, s. 1).
- 2) **Teoria legitymizacji w rachunkowości.** W obecnych warunkach utrzymanie się podmiotów gospodarczych na rynku i ich rozwój nie zależy tak jak dotychczas wyłącznie od osiągnięcia wysokich wyników ekonomicznych, ale także od akceptacji ich działalności przez otoczenie (Szadziwska, 2014a, s. 262). Wobec tego przedsiębiorstwa stanowiące element struktury społecznej będą dążyć do uzyskania akceptacji (legitymizacji) społecznej prowadzonych działań (Matuszak, 2015, s. 114). Natomiast rachunkowość będzie wykorzystywana jako środek do uzyskania akceptacji, jej utrzymania bądź też odzyskania (Matuszak, 2015, s. 114). Akceptacja będzie udzielana na podstawie dostępnych informacji przez społeczeństwo, które będzie wymagało od przedsiębiorstwa informacji o wpływie na środowisko i społeczeństwo. Kierunki rozwoju społecznego wskazują, że informacje o wpływie działalności podmiotów gospodarczych na środowisko i społeczeństwo będą kluczowe przy dokonywaniu oceny.

- 3) **Koncepcja całkowitego rachunku kosztów (*full cost accounting*)**. Idea ta ma służyć identyfikacji kosztów wewnętrznych i kosztów zewnętrznych (kosztów efektów zewnętrznych przedsiębiorstwa) (D'Onza i in., 2016, s. 60). Ponadto ma na celu wycenę zewnętrznego wpływu generowanego przez przedsiębiorstwo (mającego charakter zarówno pozytywny, jak i negatywny), objawiającego się w postaci efektów zewnętrznych o charakterze społecznym i środowiskowym (Bebbington i Gray, 2001, s. 11). Koncepcja ta włącza koszty zewnętrzne rozumiane jako koszty efektów zewnętrznych w zakres kosztów przedsiębiorstwa. W celu sporządzenia całkowitego rachunku kosztów niezbędne jest przedstawienie wszystkich kosztów w uniwersalnym mierniku: mierniku pieniężnym. Konieczne jest zatem stałe rozszerzanie wyceny w teorii rachunkowości.
- 4) **Dyrektywa w sprawie ujawniania informacji niefinansowych**. Przepisy dyrektywy zobowiązują określone jednostki do ujawniania informacji niefinansowych. Od dłuższego czasu przedmiotem wielu badań są informacje niefinansowe. W związku z tym niejednokrotnie podejmowano próby zdefiniowania informacji niefinansowych. Na przykład Marcinkowska (2000) uważa, że informacje niefinansowe to dane wyrażone w jednostkach fizycznych. Sobańska (2007) określa informacje niefinansowe jako takie, które mogą mieć postać liczbową (np. liczba zatrudnionych), wielkość relatywną (np. zysk na akcję) lub opisową (np. charakterystyka działalności w trakcie zaniechania). Samelak (2013) zaproponował definicję informacji niefinansowych wyrażoną w formie prezentowanych w raporcie rocznym informacji dotyczących m.in. ryzyka gospodarczego, wpływu działalności na środowisko przyrodnicze i kapitału intelektualnego. Natomiast Krasodomska (2014a) za informacje niefinansowe uważa dane (opisowe lub liczbowe, przy czym niekoniecznie wyrażone w mierniku pieniężnym) publikowane (obowiązkowo lub dobrowolnie) w ramach rocznego raportu przedsiębiorstwa, poza sprawozdaniem finansowym oraz opinią i raportem biegłego rewidenta. Na szeroki zakres informacji niefinansowych wskazuje Kawacki (2018), definiując je jako wszystkie informacje ujawniane poza sprawozdaniem finansowym oraz poza raportem i opinią biegłego rewidenta. Wraz z rozwojem badań nad informacjami niefinansowymi klaruje się także pojęcie informacji niefinansowych. W literaturze poza próbą definiowania informacji niefinansowych dokonuje się także określenia sposobu prezentowanych informacji. Informacje niefinansowe mogą być ujęte w formie opisowej, liczbowej (jednostkach pieniężnych i jednostkach naturalnych) lub retrospektywnej (Śnieżek, Krasodomska i Szadziewska, 2018). Pojęcie informacji niefinansowych ma wielowymiarowy i zróżnicowany charakter. Istotne spostrzeżenie w tym kontekście stanowią rozważania Bauer, Hońko, Orzeszko i Szadziewskiej (2020, s. 193), którzy podkreślają, że mimo opracowania i wydania Dyrektywy 2014/95/UE o ujawnianiu informacji niefinansowych oraz polityki różnorodności, wraz z dokumentem zawierającym zalecenia i wytyczne dotyczące sprawozdawczości niefinansowej, wciąż brakuje

ujednoliconego podejścia zarówno do sposobu definiowania tego terminu, jak i formy raportowania informacji niefinansowych. Taka sytuacja będzie miała wpływ na występowanie w praktyce gospodarczej nadal różnych podejść do rozumienia terminu ‘informacje niefinansowe’.

W praktyce gospodarczej można zauważyć wpływ przedsiębiorstwa na otoczenie w postaci publikowanych przez nie informacji niefinansowych. Były one przedmiotem analiz przeprowadzonych przez Krasodomską, które wykazały, że ilość informacji niefinansowych publikowanych przez badane spółki rosła w latach 2007–2012, poprawiła się także jakość informacji niefinansowych prezentowanych przez przedsiębiorstwa w sprawozdaniu z działalności. Informacje te były jednak publikowane w sposób bardzo zróżnicowany, co utrudniało ich analizę porównawczą (Krasodomska, 2014a, s. 282). Jedną z ujawnianych informacji niefinansowych jest wpływ działalności przedsiębiorstwa na otoczenie. Może on zostać wyrażony w postaci emitowanego zanieczyszczenia, generowanego hałasu, zmiany wartości estetycznej otoczenia i jest ściśle związany ze zużyciem zasobów, takich jak powietrze, środowisko przyrodnicze, cisza czy krajobraz. Dobra te to dobra nierynkowe, których nie można sprzedać ani kupić. Ponieważ nie pojawiają się na rynku, nie posiadają ceny rynkowej i nie będą jej miały w ramach normalnych transakcji rynkowych. Wpływ przedsiębiorstwa na otoczenie jest związany nie tyle z całkowitym zużyciem, lecz z obniżeniem jakości wskazanych dóbr. Nie był on dotychczas rozpatrywany w ramach teorii rachunkowości. Ze względu na zmiany klimatyczne, nacisk na prowadzenie działalności w sposób społecznie odpowiedzialny oraz kierunek rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, a także rosnące wymagania prawne odnoszące się do ujawnianych informacji na temat wpływu działalności na otoczenie, istotne wydaje się prowadzenie badań nad wyceną kosztów społecznych przedsiębiorstwa i ich prezentacją w sprawozdawczości jednostki gospodarczej.

Wycena stanowi obszar badawczy teorii rachunkowości i koncentrowała się dotychczas na wycenie zjawisk, zdarzeń i zasobów występujących wewnątrz jednostki gospodarczej. Badania naukowe w tym zakresie odnosiły się do zjawisk, zdarzeń i zasobów, które były możliwe do wyrażenia w pieniądzu. Natomiast trudność wyceny polegała na rzetelnym zaprezentowaniu wartości w jednostkach pieniężnych. Obok elementów, które niepodważalnie podlegają rachunkowości i są przez nią wyceniane, występują także takie, których wycena w rachunkowości dotychczas nie obejmowała, mimo że podejmowano takie próby. Wskazać tu należy dobra, takie jak powietrze, cisza, środowisko przyrodnicze czy też wartość estetyczna otoczenia. Obecny kierunek rozwoju teorii rachunkowości podkreśla konieczność włączenia elementów dotychczas niepodlegających wycenie w zakres przedmiotu wyceny teorii rachunkowości. Koszty społeczne wpisują się w tę lukę, a powyżej zaprezentowane argumenty silnie wspierają konieczność prowadzenia prac badawczych w tym obszarze.

Zaprezentowane elementy przyczyniły się do wyodrębnienia w ramach obszaru badawczego, jakim jest teoria rachunkowości i wycena w rachunkowości, problemu

badawczego nauki rachunkowości polegającego na wycenie kosztów społecznych jednostki gospodarczej i ich prezentacji w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych oraz w raporcie zintegrowanym.

Przedmiotem badawczym monografii jest koszt społeczny w teorii i sprawozdawczości jednostki gospodarczej. Natomiast podmiot badawczy stanowi jednostka gospodarcza, ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorstwa wydobywczego KGHM S.A.

Problem badawczy, określony jako wycena i prezentacja kosztów społecznych przedsiębiorstwa wydobywczego, skłonił do postawienia pytania naukowego o następującej treści:

*Czy w nauce rachunkowości występują metody wyceny mogące służyć do wyceny kosztów społecznych powstających w wyniku negatywnego oddziaływania przedsiębiorstw na otoczenie? Celem głównym monografii jest propozycja wyceny i prezentacji w sprawozdawczości niefinansowej kosztów społecznych jednostki gospodarczej na przykładzie KGHM S.A.*

- Dla potrzeb realizacji celu głównego wyznaczono następujące cele szczegółowe:
- 1) ukazanie istoty kosztu w rachunkowości wobec nurtu rachunkowości odpowiedzialności społecznej;
  - 2) zidentyfikowanie przesłanek wskazujących na konieczność wyodrębnienia kosztu społecznego w rachunkowości;
  - 3) zidentyfikowanie istoty kosztu społecznego w nauce rachunkowości na podstawie aktualnych badań prowadzonych w nauce rachunkowości;
  - 4) zidentyfikowanie ujawnień środowiskowych i społecznych dotyczących negatywnego oddziaływania przedsiębiorstw na otoczenie wśród informacji niefinansowych upublicznionych przez jednostki gospodarcze;
  - 5) zidentyfikowanie metod wyceny mogących służyć do wyceny kosztu społecznego jednostki gospodarczej w nauce rachunkowości;
  - 6) wyznaczenie kluczowych ram wyceny kosztów społecznych w rachunkowości;
  - 7) zidentyfikowanie negatywnego wpływu działalności spółki KGHM S.A. na otoczenie;
  - 8) zidentyfikowanie metod wyceny mogących służyć do wyceny kosztu społecznego KGHM S.A.;
  - 9) wskazanie możliwych sposobów interpretacji kosztów społecznych spółki KGHM S.A. przez odpowiednią ich prezentację w sprawozdawczości niefinansowej spółki.

Realizacja celu głównego oraz celów szczegółowych determinuje dobór metod badawczych. W monografii zastosowano następujące metody: analiza treści (*content analysis*), studium przypadku (*case study*), wnioskowanie, dedukcja, analiza i synteza.

W publikacji wykorzystano następujące źródła literaturowe:

- polskie i zagraniczne prace naukowe (monografie, artykuły, referaty, rozprawy doktorskie oraz rozprawy habilitacyjne) z zakresu nauki rachunkowości oraz ekonomii;
- raporty, standardy, wytyczne, publikacje, ekspertyzy instytucji oraz organizacji rządowych i pozarządowych działających w obszarze krajowym oraz międzynarodowym;
- krajowe regulacje prawne.

Monografia składa się z czterech rozdziałów tworzących logiczną całość i realizujących cel główny monografii przez cele szczegółowe.

Rozdział pierwszy zawiera rozważania na temat istoty kosztu społecznego, które zostały poprzedzone analizą kosztu w rachunkowości wobec nurtu rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Na tle najnowszych międzynarodowych badań w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości dotyczących efektów zewnętrznych zaprezentowano istotę kosztu społecznego oraz jego powiązania z innymi kosztami jednostki gospodarczej. W dalszej części rozdziału wskazano na istotne przesłanki uzasadniające konieczność wyodrębnienia kosztu społecznego w rachunkowości, a także podkreślające wagę prowadzenia badań nad kosztami społecznymi generowanymi przez podmioty gospodarcze. Ostatnia część rozdziału została poświęcona ujawnieniom środowiskowym i społecznym dotyczącym negatywnego oddziaływania przedsiębiorstw na otoczenie prezentowanym w sprawozdawczości niefinansowej przedsiębiorstw. Zaprezentowano wyniki badania polegającego na przeglądzie informacji dotyczących negatywnego wpływu działalności przedsiębiorstwa na otoczenie, przedstawionych w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych, w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych załączonych do sprawozdania z działalności oraz w raporcie zintegrowanym. Badanie zostało przeprowadzone na 20 spółkach z indeksu giełdowego Warszawskiej Giełdy Papierów Wartościowych WIG-20. W rozdziale pierwszym został zrealizowany pierwszy, drugi, trzeci i czwarty cel szczegółowy monografii.

Celem rozdziału drugiego monografii jest zaprezentowanie obszaru badawczego – wyceny w rachunkowości. W rozdziale tym został zrealizowany także piąty i szósty cel szczegółowy monografii. W pierwszej kolejności wskazano kierunek dotychczas prowadzonych badań nad wyceną w rachunkowości. Następnie przedstawiono występujące w literaturze metody wyceny dóbr nierynkowych mogące stanowić podstawę do określenia wielkości kosztów społecznych w rachunkowości.

W celu umożliwienia sporządzenia wyceny zaprezentowano zakres wyceny kosztów społecznych w rachunkowości. Wymieniono cechy, jakie musi mieć wpływ na otoczenie, aby można było przeprowadzić identyfikację kosztów społecznych i dokonać próby ich wyceny z wykorzystaniem metod wyceny dóbr nierynkowych.

Rozdział trzeci niniejszej monografii został poświęcony podmiotowi badawczemu, jakim jest jednostka gospodarcza, ze szczególnym uwzględnieniem przed-

siębiorstwa wydobywczego KGHM S.A. W pierwszej kolejności zaprezentowano specyfikę działalności przedsiębiorstwa wydobywczego, a także przedstawiono rozróżnienie przedmiotu działania przedsiębiorstwa wydobywczego. Na podstawie modelu SAM zidentyfikowano koszty społeczne przedsiębiorstwa wydobywczego, które stanowią teoretyczną podstawę do przyjęcia zidentyfikowanego wpływu działalności KGHM S.A., jako kosztów społecznych. W ostatnim podrozdziale dokonano wyceny kosztów społecznych KGHM S.A., wykorzystując metody spełniające dwa autorskie kryteria wyboru. Ze względu na ograniczenia objętościowe monografii prezentacja sposobu wykorzystania metod wyceny dóbr nierynkowych do wyceny kosztów społecznych spółki KGHM S.A. została ograniczona do wyceny kosztu społecznego KGHM S.A. występującego jako zanieczyszczenie emitowane do otoczenia w postaci dwutlenku węgla. W rozdziale trzecim został zrealizowany siódmy i ósmy cel szczegółowy monografii.

Rozdział czwarty dotyczy realizacji dziewiątego celu szczegółowego monografii. Wykorzystując wyniki wyceny kosztów społecznych KGHM S.A., a także informacje, jakie niosą poszczególne wartości uzyskane dzięki zastosowaniu określonych metod wyceny, przedstawiono propozycję prezentacji kosztów społecznych KGHM S.A. w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych oraz raporcie zintegrowanym.

Podrozdziały 1.1, 2.1 i 2.2 oraz fragmenty podrozdziału 3.3 stanowią część pracy doktorskiej: Kuberska, E. (2017). *Wycena kosztów społecznych przedsiębiorstwa wydobywczego*. Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.

W zakończeniu zawarto podsumowanie przeprowadzonych w monografii rozważań oraz wynikających z nich wniosków. Opracowanie jest ważne z poznawczego i pragmatycznego punktu widzenia. Z poznawczego, gdyż wnosi wkład nie tylko do dorobku literatury dotyczącej rachunkowości społecznej, ale również do wyceny w rachunkowości. O pragmatycznym znaczeniu rozprawy świadczą wnioski płynące z przeprowadzonych badań, których rezultatem są proponowane metody wyceny kosztu społecznego przedsiębiorstwa wydobywczego na przykładzie spółki KGHM S.A. oraz sposób prezentacji kosztów społecznych w raporcie zintegrowanym i sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych.