

ROZDZIAŁ 2

RACHUNKOWOŚĆ WOBEC WYZWAŃ SPRAWOZDAWCZOŚCI Z DOKONAŃ NA RZECZ ROZWOJU ZRÓWNOWAŻONEGO

2.1. Znaczenie sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

2.1.1. Wytyczne i regulacje sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego i jej atestacji

Sprawozdawczość ukierunkowana na dostarczanie informacji dotyczących dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw odgrywa szczególną rolę w dobie największego zainteresowania rozwojem zrównoważonym na świecie. Jest bowiem narzędziem prezentacji interesariuszom zewnętrznym stopnia realizacji zasad rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw³⁶ będących podstawą ich rachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej. Przez wiele lat przedsiębiorstwa nie miały obligatoryjnie narzuconych standardów dotyczących prezentacji dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Niemniej w wielu z nich jednak wykształciła się potrzeba pomiaru i komunikowania wyników działań swoim interesariuszom. Rozwój nowych form sprawozdawczych, nieznanymi jeszcze parę dekad temu, można również interpretować jako odpowiedź na niewydolność dotychczasowych form raportowania, w tym głównie sprawozdań finansowych. Kryzys finansowy obnażył niedostatki sprawozdawczości finansowej, w tym możliwości kreowania wartości przedsiębiorstwa w ramach systemu rachunkowości, przyczyniając się do ograniczenia zaufania użytkowników sprawozdań finansowych do informacji zawartych w tych raportach³⁷.

³⁶ Zasady rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstw przedstawia tabela 7. w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy.

³⁷ Zawartość informacyjna sprawozdawczości finansowej została wielokrotnie poddana krytyce w piśmiennictwie naukowym, w tym na przykład: (Świdarska, 2011; Krasodomska, 2012; Samelak, 2013).

Ewolucja raportowania dotyczącego wyników dokonań korporacyjnych na rzecz rozwoju zrównoważonego jest wynikiem prac legislacyjnych, naukowych, a także rozwiązań praktycznych. Obecnie obserwuje się trzy podstawowe kierunki rozwoju sprawozdawczości (Zyznarska-Dworczak, 2015a, s. 252):

- roczny raport biznesowy w formie kilku niepowiązanych raportów obejmujących tradycyjne sprawozdanie finansowe oraz różne formy raportów, w tym w rozmaitych postaciach raportów społecznych, raportów środowiskowych, raportów dotyczących społecznej odpowiedzialności lub rozwoju zrównoważonego³⁸ według różnych standardów i wytycznych (por. tabela 17.);
- sprawozdanie finansowe uzupełnione rozbudowanym sprawozdaniem z działalności (obowiązek nałożony przez Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej Dyrektywą 2014/95/UE na duże spółki kapitałowe zamieszczania informacji dotyczących przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu;
- raportowanie zintegrowane, zgodnie z międzynarodowymi standardami raportowania zintegrowanego.

Do najpowszechniej³⁹ stosowanych standardów raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego należą standardy GRI, raportowania zintegrowanego, sprawozdawczości zgodnej z wytycznymi ONZ, projektu *Carbon Disclosure Project*, wytyczne dotyczące raportowania dotyczącego informacji ESG dla inwestorów (*Model Guidance on Reporting ESG Information to Investors*), wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, zasady EMAS⁴⁰, ISO 26000, Wytyczne do raportowania ESG, Standard Informacji Niefinansowych, amerykańskie standardy SASB⁴¹. Ich szczegółowa prezentacja wykracza poza ramy przedmiotowe niniejszej rozpra-

³⁸ Raporty społeczne, raporty środowiskowe i raporty społecznej odpowiedzialności prezentują zasadniczo informacje środowiskowe i społeczne, czyli informacje o charakterze mierzalnym i niemierzalnym, których zakres wyznacza relacja między przedsiębiorstwem a społeczeństwem i środowiskiem. Natomiast raporty rozwoju zrównoważonego czy raporty zintegrowane prezentują zasadniczo informacje środowiskowe i społeczne wraz z wynikami ekonomicznymi.

³⁹ Różnice w stosowaniu standardów występują między kontynentami i poszczególnymi krajami – wyniki badań prezentuje punkt 2.1.2. niniejszej rozprawy.

⁴⁰ EMAS – Europejski system Ekozarządzania i audytu (EMAS) – został wprowadzony w krajach członkowskich UE w 2001 r. przez Parlament Europejski i Radę UE Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1221/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekozarządzania i audytu we Wspólnocie.

⁴¹ Standardy SASB, mimo nazwy anglojęzycznej sugerującej, że są to standardy rachunkowości, dotyczą zasadniczo sprawozdawczości, w tym w szczególności aspektów społecznych i środowiskowych pogrupowanych ukazywanych za pomocą wskaźników opracowanych dla 10 sektorów i 88 branż. Założenia koncepcyjne SASB (SASB, 2013), zastąpione założeniami wydanymi w 2017 r. (SASB, 2017), są określane jako wykładnia branżowych standardów rachunkowości rozwoju zrównoważonego w celu rozpoznawania, ujawniania i porównywania istotnych skutków środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego przez spółki notowane na giełdach w Stanach Zjednoczonych.

Tabela 17. Zestawienie wybranych standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego

Nazwa	Twórca	Adresat	Zakres/założenia
Standardy GRI	Global Reporting Initiative	różne jednostki	<ul style="list-style-type: none"> – zasady i proces raportowania – ponad 80 uniwersalnych wskaźników – suplementy sektorowe – wytyczne spójne z UN Global Compact, normą ISO26000, standardami IR
Standardy raportowania zintegrowanego IR	International Integrated Reporting Council	różne jednostki	<ul style="list-style-type: none"> – proces raportowania integrujący sprawozdawczość finansową i pozafinansową, zbieżny z GRI – opis jednostki, zbieżny ze wskaźnikami profilowymi GRI – bez zestawu konkretnych wskaźników
Wytyczne do raportowania dotyczącego informacji ESG dla inwestorów	Sustainable Stock Exchanges Initiative	giełdy papierów wartościowych na całym świecie; spółki giełdowe	<ul style="list-style-type: none"> – wytyczne dla giełd w celu stworzenia ram dla spółek notowanych w zakresie raportowania dotyczącego danych środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego – wskazówki dla spółek w zakresie procesu raportowania pozafinansowego, doboru odpowiedniej formy publikacji i zestawu wskaźników
Ramy sprawozdawczości zgodnej z Wytycznymi ONZ	Human Rights Reporting and Assurance Frameworks Initiative	jednostki	– zestaw 31 pytań ukierunkowujących jednostki na istotne problemy w zakresie praw człowieka, procedur i zachowania, pomocne w sporządzeniu sprawozdania w tym zakresie
Carbon Disclosure Project	Carbon Disclosure Project	globalni inwestorzy	– wskaźniki czterech programów dotyczących zmian klimatu, zużycia wody, deforestacji i łańcucha dostaw
Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych	OECD	wielonarodowe jednostki	– wytyczne, nie w formie standardu raportowania, lecz w formie zasad w zakresie ujawniania informacji, praw człowieka, zatrudnienia i stosunków pracowniczych, środowiska naturalnego, zwalczania korupcji, interesów konsumenckich, nauki i technologii, konkurencji, opodatkowania

ISO 26000	Międzynarodowy Komitet Normalizacyjny (ISO)	jednostki	<ul style="list-style-type: none"> – wytyczne zawierające m.in. opisy różnych aspektów społecznej odpowiedzialności, działań pożądaných w siedmiu obszarach: ład organizacyjny, prawa człowieka, praktyki w miejscu pracy, środowisko naturalne, uczciwe praktyki operacyjne, zagadnienia konsumencie, zaangażowanie społeczne i rozwój, społeczności lokalnej – komplementarne ze standardami GRI
System Ekozarządzania i Audytu (EMAS)	Parlament Europejski i Rady	różne jednostki a także instytucje, urzędy	<ul style="list-style-type: none"> – unijny system, w którym dobrowolnie mogą uczestniczyć różne organizacje – zakłada cel działań wychodzących poza zakres minimalnej zgodności z przepisami i ciągle doskonalenie efektów działalności środowiskowej w ramach zarządzania środowiskowego
Kluczowe Wskaźniki Wydajności dla raportowania ESG	Deutsche Vereinigung für Finanz-analyse und Asset-Management oraz European Federation of Financial Analysts Societies	głównie spółki notowane na giełdach lub emitujące obligacje	<ul style="list-style-type: none"> – ogólne rekomendacje dotyczące raportowania z danych środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego, ich prezentacji oraz struktury – minimalne wymagania dotyczące treści – dla każdego sektora i subsektora odrębny zestaw wskaźników, łącznie dla 114 podsektorów
Standard Informacji Niefinansowej	Fundacja Standardów Raportowania	głównie spółki giełdowe	<ul style="list-style-type: none"> – obszary sprawozdań: zarządczy, środowiskowy i społeczno-pracowniczy – wytyczne, jaki rodzaj informacji w danym obszarze tematycznym, wraz z propozycją konstrukcji wskaźników – aneksy zawierają dodatkowe wskazówki dotyczące interpretacji Dyrektywy 2014/95/UE, matrycy istotności, interesariuszy i obszarów odpowiedzialności, mierników i ich doboru, opisu obszarów – zasięg: Polska
Standardy SASB	SASB	jednostki	<ul style="list-style-type: none"> – standardy dla 79 branż w 11 sektorach, które mają wspierać publiczne ujawnianie informacji o wynikach działań na rzecz rozwoju zrównoważonego – prace nad harmonizacją standardów SASB ze standardami GRI czy IIRC – zasięg: Stany Zjednoczone

Źródło: Na podstawie: (MG, 2013; Kasprzyk i Anam, 2017; CSR Europe i GRI, 2017).

wy, dlatego podstawową ideę standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedstawiono w syntetyczny sposób w tabeli 17.

Spośród wymienionych w tabeli 17. standardów i wytycznych raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego największy wpływ na świecie mają standardy GRI i standardy raportowania zintegrowanego IR, a w Polsce poza nimi także Standard Informacji Niefinansowej (MG, 2013; Kasprzyk i Anam, 2017; CSR Europe i GRI, 2017). Wytyczne GRI to najbardziej kompleksowe i powszechne na świecie zalecenia w zakresie raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Popularność standardów, a według GRI (2019) są one stosowane w 35 krajach, wynika z podstawowych założeń GRI (por. GRI, 2019), w tym w szczególności z:

- harmonizacji standardów z wytycznymi innych międzynarodowych organizacji, w tym OECD, ONZ i ISO,
- przejrzystości zasad raportowania (od 2000 r. trwają nieustanne prace w tym kierunku od Wytycznych GRI-G1 do GRI-G4 aż po GRI Standards⁴²),
- opracowania zestawu wskaźników i ich dostosowania do specyfiki przedsiębiorstw w różnych sektorach gospodarki,
- szerokiego zakresu podmiotowego (standardy GRI mogą być stosowane przez organizacje różnej wielkości, branży, z różnych regionów świata),
- wkładu wielu zainteresowanych stron – standardy są tworzone i zmieniane z zachowaniem konsensusu interesów szerokiego grona interesariuszy, w tym świata biznesu, społeczeństwa obywatelskiego, siły roboczej, rachunkowości, inwestorów, pracowników akademickich, rządów i praktyków raportowania dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Raport przygotowany zgodnie z wytycznymi GRI ma zawierać ogólną prezentację profilu organizacji, jej strategię, zasady etyki i zgodności, polityki zarządzania, opis zaangażowania interesariuszy oraz przyjęte zasady raportowania (GRI 102). Powinien udostępniać interesariuszom wyniki przyjętej w organizacji polityki ekonomicznej, środowiskowej i społecznej, przy realizacji podstawowych zasad – określających zawartość i jakość raportu (tabela 18.).

Podstawową zasadą raportowania według GRI jest włączenie interesariuszy. Organizacja przygotowująca sprawozdanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego identyfikuje swoich interesariuszy i wyjaśnia, w jaki sposób odpowiedziała na ich uzasadnione oczekiwania i interesy. Jednocześnie przyjmuje zasadę szerszego kontekstu rozwoju zrównoważonego, co oznacza przedstawienie, w jaki sposób organizacja przyczynia się lub ma zamiar się w przyszłości przyczynić do popra-

⁴² GRI Standards (2016) obowiązują od 1 lipca 2018 r. i obejmują dwa moduły standardów:

- moduł 1 (GRI 100) – obowiązujący każdą organizację przygotowującą raport rozwoju zrównoważonego, obejmujący standardy uniwersalne: Standard GRI 101 Informacje podstawowe, Standard GRI 102 Wskaźniki profilowe, GRI 103 Podejście do zarządzania;
- moduł 2 – obejmujący standardy tematyczne obejmujące standardy ekonomiczne (GRI 200), standardy środowiskowe (GRI 300) i standardy społeczne (GRI 400).

Tabela 18. Zasady raportowania według GRI

Zasady określające zawartość raportu	Zasady określające jakość raportu
1. Włączenie interesariuszy	1. Dokładność
2. Kontekst rozwoju zrównoważonego	2. Wyważenie
3. Istotność	3. Przejrzystość
4. Kompletność	4. Porównywalność
	5. Wiarygodność
	6. Aktualność

Źródło: Na podstawie: (GRI, 2016).

wy lub pogorszenia warunków gospodarczych, środowiskowych i społecznych na poziomie lokalnym, regionalnym lub globalnym. Zgodnie z przyjętą zasadą istotności sprawozdanie według GRI powinno obejmować tematy, które alternatywnie odzwierciedlają istotny wpływ organizacji raportującej na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo lub mają istotny wpływ na oceny i decyzje zainteresowanych stron. Przeprowadzenie testu istotności powinno uwzględniać następujące czynniki (GRI, 2016, s. 10–11):

- możliwe do oszacowania w rozsądnym zakresie oddziaływania przedsiębiorstwa o charakterze ekonomicznym, środowiskowym i (lub) społecznym, zidentyfikowane przez osoby lub komisje eksperckie mające odpowiednie kwalifikacje;
- oczekiwania i zainteresowanie interesariuszy zaangażowanych w organizację, jak pracowników czy udziałowców;
- szersze interesy gospodarcze, społeczne i (lub) środowiskowe oraz tematy poruszane przez zainteresowane strony będące pracownikami niższego szczebla, dostawcami, lokalnymi społecznościami, grupami szczególnej troski i społeczeństwem obywatelskim;
- główne zagadnienia i przyszłe wyzwania w danej branży wskazane przez inne organizacje i konkurencję;
- mające zastosowanie przepisy prawa, regulacje lub dobrowolne umowy o strategicznym znaczeniu dla organizacji i jej interesariuszy;
- kluczowe wartości, cele i ambicje organizacji przedsiębiorstwa ujęte w politykę i strategię, a także systemy zarządzania operacyjnego;
- kompetencje organizacji oraz sposób, w jaki mogą się one przyczyniać do rozwoju zrównoważonego.

Kompletność sprawozdania oznacza natomiast, że obejmuje ono istotne tematy w zakresie wystarczającym, aby odzwierciedlić znaczące skutki gospodarcze, środowiskowe i społeczne, a także umożliwić zainteresowanym stronom ocenę wyników organizacji raportującej w okresie sprawozdawczym.

Zasady określające jakość raportu sporządzonego według GRI to dokładność, wyważenie, przejrzystość, porównywalność, wiarygodność i aktualność. Dokładność oznacza, że prezentowane informacje powinny być na tyle szczegółowe, aby interesariusze mogli ocenić wyniki organizacji. Z kolei zasada wyważenia nakłada

na organizację raportującą obowiązek odzwierciedlenia pozytywnych i negatywnych aspektów działania, aby umożliwić uzasadnioną ocenę całościowych wyników. Natomiast zasada przejrzystości zakłada udostępnianie informacji w sposób zrozumiały i dostępny dla interesariuszy korzystających z tych informacji.

Kolejną zasadą warunkującą jakość informacji w sprawozdaniu według GRI jest porównywalność. Zasada ta oznacza, że organizacja raportująca powinna konsekwentnie wybierać, zestawiać i przekazywać informacje w sposób umożliwiający zainteresowanym stronom analizę zmian w zakresie wyników organizacji w czasie, co może wspierać analizę w porównaniu z innymi organizacjami. Z kolei zapewnienie wiarygodności informacjom prezentowanym w sprawozdaniu według GRI wymaga, by informacje i procesy wykorzystywane przy jego sporządzaniu były zbierane, rejestrowane, zestawiane, przeanalizowane i zaprezentowane w taki sposób, aby można je było zweryfikować, a także określić ich jakość i istotność. Zachowanie terminowości wymaga natomiast składania sprawozdania w regularnych odstępach czasu tak, aby informacje dostępne w odpowiednim czasie umożliwiały interesariuszom podejmowanie świadomych decyzji.

Standardy GRI zakładają także spójność z zasadami raportowania zintegrowanego, w myśl przesłania zawartego w Wytycznych GRI (2013c, s. 85), że raportowanie z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego ma fundamentalne znaczenie w kontekście zintegrowanego myślenia o organizacji oraz procesu raportowania w celu dostarczania informacji umożliwiających wskazywanie spraw istotnych dla organizacji, jej celów strategicznych oraz oceny jej możliwości osiągnięcia tych celów i wytworzenia wartości.

Sprawozdawczość zintegrowana, uznawana za „sprawozdawczość przyszłości” (Krasodomska, 2012, s. 104), integruje informacje finansowe i pozafinansowe w celu zapewnienia możliwie najbardziej wiarygodnego ukazania głównych źródeł i czynników tworzenia długoterminowej wartości przedsiębiorstwa (Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 193). Sprawozdawczość zintegrowaną uznaje się za najbardziej zaawansowaną formę zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy przedsiębiorstw w zakresie działań na rzecz rozwoju zrównoważonego⁴³. Struktura ramowa sprawozdawczości zintegrowanej została opracowana i opublikowana przez Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej (IIRC), ogólnoswiatową koalicję regulatorów oraz instytucji ustanawiających standardy, inwestorów, organizacji pozarządowych, a także ekspertów rachunkowości. Wydany dokument The Interna-

⁴³ Raportowanie zintegrowane jest przedmiotem licznych rozważań i badań:

- prezentowanych w literaturze polskojęzycznej (na przykład Bek-Gaik, 2017; Bek-Gaik i Rymkiewicz, 2016; Błażyńska, 2018; Krasodomska, 2012; Remlein, 2015; Samelak, 2013; Śnieżek i Wiatr, 2014; Zyznarska-Dworczak, 2015b, 2017, 2018c),
- prezentowanych w literaturze anglojęzycznej (na przykład Adams i Simnett, 2011; Eccles, Krzus i Watson, 2012; Eccles, Krzus i Ribot, 2015; Reimsbach, Hahn i Gürtürk, 2018);
- prezentowanych w opracowaniach praktycznych czołowych firm audytorskich, jak na przykład PricewaterhouseCoopers (2012), KPMG (2017), Deloitte (2015).

3. Instytucje zawierają system bodźców pozytywnych i negatywnych.
4. Instytucje zapewniają swobodę i bezpieczeństwo działaniom podmiotu w określonych granicach.
5. Instytucje społeczne redukują niepewność i tym samym koszty transakcji.

W kulturowej odmianie neoinstytucjonalizmu instytucje postrzega się jako zespół norm i zasad kulturowych, co oznacza, że organizacje nie zawsze kierują się w swoich wyborach oczekiwaną skutecznością działań. Za azymut mogą przyjmować powszechnie akceptowane i głęboko osadzone społecznie zasady (Meyer i Rowan, 1977, s. 345–346). Przesłanki decydujące o potrzebie zastosowania analizy instytucjonalnej w danej dziedzinie są następujące (Chmielewski, 2011, s. 316)⁷⁴:

- od mono- do interdyscyplinarności instytucji,
- od statycznej do dynamicznej koncepcji instytucji,
- od modelu *homo oeconomicus* i *homo sociologicus* do modelu *homo agens*,
- od opozycji indywidualizm-holizm do umiarkowanego indywidualizmu metodologicznego.

W odniesieniu do działalności podmiotów (czyli aktorów w świetle założeń teorii instytucjonalnej) łączy się analizę instytucjonalną z wartościami społecznymi, zakładając jednocześnie dążenie formy organizacyjnej do jakiejś formy jednorodności. Izomorfizm instytucjonalny to zjawisko upodabniania się do siebie organizacji należących do tego samego pola organizacyjnego, czyli w ramach ustalonego obszaru życia podmiotu, jego bliższego i dalszego otoczenia, tworzących ustalony rozpoznawalny obszar życia instytucjonalnego. Zdaniem autorów tego terminu P.J. DiMaggio i W.W. Powell (1983, s. 149–150), izomorfizm stanowi główne źródło zmiany instytucjonalnej, co ma szczególne znaczenie, gdy przedsiębiorstwa stają się coraz bardziej homogeniczne w obrębie pola organizacyjnego. Według E. Boxenbaum i S. Jonssona (2008, s. 93) izomorfizm odgrywa ważną rolę w teorii organizacji jako alternatywa dla opartych na efektywności wyjaśnień zmian organizacyjnych przedsiębiorstw. Centralną ideą instytucjonalnego izomorfizmu jest bowiem zjawisko polegające na dostosowywaniu się organizacji do „zracjonalizowanych mitów” przyjętych w społeczeństwie na temat tego, co stanowi właściwą organizację. Mity te pojawiają się jako rozwiązania powszechnie postrzeganych problemów organizacyjnych i stają się postrzegane jako zracjonalizowane, gdy są powszechnie uważane za właściwe rozwiązania tych problemów (Boxenbaum i Jonsson, 2008, s. 78).

⁷⁴ Przesłanki te decydują, że człowieka można zdefiniować jako istotę *homo agens – institutionalist*. Człowiek, będąc twórcą różnego rodzaju instytucji, jest zarówno ich projektantem, jak i inwestorem, wykonawcą i sprawcą, a jednocześnie podlega ich wpływom jako użytkownik. Analiza roli człowieka definiowanego jako „*homo agens*” wymaga, zdaniem P. Chmielewskiego, przekroczenia ograniczeń dyscyplinarnych modeli jednostki ludzkiej, które są tworzone na gruncie antropologii, ekonomii, socjologii czy psychologii. *Homo agens – institutionalist* to istota definiowana przez swój kontekst instytucjonalny, czyli człowiek żyjący w otoczeniu instytucjonalnym i posługujący się regułami instytucjonalnymi (zasadą wzajemności, redystrybucji i rynku) w celu alokacji zasobów (Chmielewski, 2011, s. 316–317).

W związku z tym przesłanki operacyjno-efektywnościowe zmian organizacyjnych uzupełnia katalog przesłanek izomorfizmu, takich jak:

- przymus, gdy przedsiębiorstwa są pod siłą władczą innych w danym polu organizacyjnym i powielają zalegitymizowane instytucje dla zapewnienia swojej prawomocności;
- naśladownictwo, czyli organizacje, zwłaszcza w warunkach niepewności, orientują się na inne w polu i powielają ich działania;
- normy panujące w danym polu organizacyjnym, wyznaczone głównie przez reprezentantów określonej specjalizacji z różnych jednostek pola.

Odczytywanie przyczyn interakcji pozwala wyróżnić odpowiednio trzy rodzaje izomorfizmu między organizacjami w ich polu organizacyjnym (DiMaggio i Powell, 1983, s. 150–154):

- izomorfizm koercyjny,
- izomorfizm mimetyczny,
- izomorfizm normatywny.

Izomorfizm koercyjny, czyli inaczej izomorfizm przymusowy, wynika z formalnych i nieformalnych nacisków otoczenia w postaci na przykład presji legislacyjnej (m.in. standardów raportowania niefinansowego) czy oczekiwań kulturowych. Zdaniem P. DiMaggio i W.W. Powell (1983, s. 147), izomorfizm przymusowy wywodzi się z wpływów politycznych i problemu legitymizacji, ale także z kulturowych oczekiwań społeczeństwa. Jest on ściśle powiązany z menedżerskim nurtem teorii interesariuszy, gdyż uwzględnia presję najsilniejszych interesariuszy.

Izomorfizm mimetyczny, czyli inaczej izomorfizm naśladowczy, to inaczej naśladownictwo organizacyjne. Oznacza upodabnianie się organizacji wskutek naśladowania, wzorowania się na innych organizacjach, zwłaszcza na liderach czy innych przedsiębiorstwach legitymizujących się pożądanym przez innych statusem. Jest niejako odpowiedzią na niepewność (DiMaggio i Powell, 1983, s. 147).

Trzecie źródło zmiany instytucjonalnej stanowi izomorfizm normatywny powiązany z profesjonalizacją w danym zawodzie czy na poziomie stanowisk, narzucony na podstawie kodeksów postępowania, akredytacji lub certyfikacji (Joshi i Li, 2016, s. 5).

Teoretycy instytucjonalni zakładają, że zewnętrzne instytucje społeczne ograniczają zachowanie przedsiębiorstw, definiując prawne, moralne i kulturowe granice, odróżniając tym samym prawowitych od bezprawnych (Joshi i Li, 2016, s. 5). Podmioty dostosowują się do nacisków instytucjonalnych, wprowadzając elementy strukturalne, które są legitymizowane na zewnątrz. Spełniając oczekiwane warunki, są wynagradzane poprzez zwiększoną legitymizację, stabilność społeczną, zmniejszoną niepewność, dodatkowe zasoby i możliwości przetrwania (Meyer i Rowan, 1977, s. 340). Koncepcja izomorfizmu pozwoliła na analizy procesów rozpowszechniania i reprodukcji społecznie skonstruowanych praktyk w ramach pól organizacyjnych, przy czym pola organizacyjne charakteryzują się różnorodnymi zakresami (Marczewska, 2016, s. 189).

W odniesieniu do nauk o zarządzaniu neoinstytucjonalizm dotyczy podporządkowania strategii przedsiębiorstwa oraz sposobu jego działania wpływom instytucjonalnego otoczenia, czyli interesariuszy oraz sił społecznych tworzących normy, standardy i oczekiwania. W związku z tym za jeden z istotniejszych mechanizmów obrazujących funkcjonowanie organizacji zgodnie z teorią neoinstytucjonalną można uznać izomorfizm organizacyjny obrazujący powszechne dążenie do przyjęcia panujących w otoczeniu standardów i powielania sposobów postępowania innych przedsiębiorstw (Marczewska, 2016, s. 191). Teoria neoinstytucjonalna determinuje zatem zmianę postrzegania organizacji w relacjach z otoczeniem, ich racjonalności działania, której ocena musi uwzględniać, że na zachowania przedsiębiorstw oddziałują uwarunkowania ich otoczenia instytucjonalnego. Zdaniem J. Sadowskiego (2014), atrakcyjność współczesnego instytucjonalizmu polega na tym, że skutecznie uzupełnia inne paradygmaty, to znaczy w wielu kontekstach służy trafniejszej predykcji niż inne rodzaje teorii (Sadowski, 2014, s. 107).

Jak zauważa E. Zarzycka (2013b), wzajemne oddziaływanie czynników ekonomicznych, kulturowych i socjologicznych współczesnych przedsiębiorstw jest tak duże, że w badaniach dotyczących ich działalności nie wystarczy się koncentrować jedynie na czynnikach ekonomicznych. Badacze w nurcie nowego instytucjonalizmu łączą zatem elementy tradycyjnego instytucjonalizmu z elementami analizy historycznej, przyczynowej i behawioralnej, podejmując próbę wyjaśnienia wpływu instytucji na zachowania przedsiębiorstw i wpływu tych zachowań na instytucje w różnych kontekstach społecznych, ekonomicznych i kulturowych (Zarzycka, 2013b, s. 141).

Zgodnie z teorią instytucjonalną postępowanie zgodnie z obowiązującymi regułami i przyjętymi zasadami ma na celu uprawomocnienie działań podmiotu. Takie podejście jest spójne z podejściem prezentowanym w ramach teorii legitymizacji. Teoria instytucjonalna jest bowiem spójna z teorią legitymizacji. Jak zauważa J. Krasodomska, teoria instytucjonalna traktuje przedsiębiorstwa jako systemy otwarte, które zmieniają się w odpowiedzi na społeczne i instytucjonalne procesy zachodzące w ich otoczeniu, legitymizując swoje działania. Teoria legitymizacji objaśnia, w jaki sposób przyjęcie konkretnej strategii w zakresie ujawniania informacji może pozwolić na uzyskanie, podtrzymanie czy odzyskanie społecznego przyzwolenia na działania, podczas gdy teoria instytucjonalna wyjaśnia, jak konkretne formy organizacyjne przedsiębiorstw mogą być przyjęte w celu uzyskania dla nich społecznej akceptacji (Krasodomska, 2014a, s. 57–58). Zwiększona legitymizacja działań wymaga od przedsiębiorstwa poddania się naciskom instytucjonalnym przyczyniającym się do jego wewnętrznych przemian, w tym także dotyczących rachunkowości. Współczesne społeczności funkcjonują w sieci zasad instytucjonalnych, które stanowią różne struktury formalne jako racjonalne środki do osiągnięcia pożądanego celu, natomiast cele znajdują się w otoczeniu instytucjonalnym w formie ogólnych wartości i idei, które przedsiębiorstwo przejmuje z otoczenia (por. Marczewska, 2016, s. 189).

Takie podejście przyczyniło się do rosnącego w ostatnich latach zainteresowania naukowców wykorzystaniem teorii instytucjonalnej w wielu badaniach nad rozwojem rachunkowości, w tym w szczególności w powiązaniu z koncepcją rozwoju zrównoważonego (przykładowo: Arroyo, 2012; Deephouse i Suchman, 2008; Ferri, 2017; Hel van der i Biermann, 2017; Higgins i Larrinaga, 2007; Juelin i Zhang, 2012; Scapens, 1994). Przejęcie perspektywy teorii instytucjonalnej pozwala zinterpretować zmiany zachodzące w rachunkowości pod wpływem koncepcji rozwoju zrównoważonego. Można bowiem poszczególne poziomy rachunkowości postrzegać jako pola organizacyjne, a w ramach nich różnorodne interakcje jako wpływ polityki rachunkowości rozwoju zrównoważonego na aktywność organizacji na poziomie globalnym, międzynarodowym, krajowym czy ostatecznie na poziomie przedsiębiorstw. Na każdym z nich można dostrzec zmiany izomorficzne o różnym charakterze, a także zmieniające się w czasie postrzeganie racjonalności działania człowieka. Przykładem takich zmian instytucjonalnych determinujących rozwój rachunkowości są światowe indeksy giełdowe spółek odpowiedzialnych społecznie, na przykład *STOXX Europe Sustainability*, *DJSI Europe*, *DJSI World*, *DJSI North America*, *FTSE4GOOD Global* czy *MSCI World ESG*, ale także krajowe, jak na przykład *Respect Index* na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Spółki dążące do legitymizowania się przynależnością do indeksów przedstawiają swoje wyniki działań na rzecz rozwoju zrównoważonego w określony coraz bardziej zbliżony sposób.

Z racji wyboru podmiotu niniejszej rozprawy pogłębiona analiza wykorzystania teorii instytucjonalnej w rozwoju rachunkowości zostanie przeprowadzona na poziomie rachunkowości przedsiębiorstwa zrównoważonego. Uwzględniając wpływy szerokiego i wąskiego pola organizacyjnego, w którym przedsiębiorstwo funkcjonuje, można rozważać rolę rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego zarówno w wymiarze zarządczym (por. podrozdział 3.2.3 rozprawy), jak i dotyczącym zewnętrznej sprawozdawczości z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego.

Piśmiennictwo naukowe prezentuje szereg badań związanych z ukazaniem raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego w kontekście instytucjonalnym (na przykład Burritt i Schaltegger, 2010; Chen i Roberts, 2010; Ferri, 2017; Higgins i Larrinaga, 2007; Krasodomska, 2014a; Zyznarska-Dworczak, 2016a). Autorzy analizują perspektywy instytucjonalizacji raportowania, przyjmując objaśnienia teorii instytucjonalnej w zakresie wpływu otoczenia instytucjonalnego na społeczne wybory, ich kształt i skutki. C. Higgins i C. Larrinaga (2007) dążą do zrozumienia tendencji zmian w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego przy użyciu teorii instytucjonalnej, aby pomóc w zrozumieniu tych zmian zarówno w tworzeniu raportów, jak i stosowaniu w nich nomenklatury. Zdaniem autorów, teoria instytucjonalna stanowi sposób zrozumienia idei i tempa rozwoju raportowania, gdyż pozwala dostrzec znaczącą rolę społecznego kontekstu. C. Higgins i C. Larrinaga uważają, że w większości teoretycznych uzasadnień raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, obejmujących przede wszystkim

teorię interesariuszy i teorię legitymizacji, sugeruje się, że raportowanie jest starannie i ostrożnie opracowane, zaplanowane przez zarządzających w celu zaspokojenia (lub kreowania) oczekiwań istotnych interesariuszy lub oczekiwań lokalnych społeczności. Podobnie naukowcy podkreślający koncepcję *accountability* lub inny moralny obowiązek ujawniania informacji społecznych i środowiskowych podkreślają celowe działanie zarządzających świadomych potrzeb działań w zakresie rozwoju zrównoważonego. Jednak zdaniem C. Higginsa i C. Larrinaga, teoria instytucjonalna, przeciwnie do wymienionych założeń, pomniejsza racjonalne i kalkulacyjne zachowania zarządcze. Zgodnie z tą teorią sugeruje się, że wobec braku czysto racjonalnych uzasadnień przedsiębiorstwo podejmuje się tych działań, ponieważ kieruje się tym, że wykonują je podmioty o podobnym statusie (jego „rówieśnicy”), a takie działanie jest wręcz oczywiste w otoczeniu, w którym funkcjonuje (Higgins i Larrinaga, 2007, s. 273).

Proces instytucjonalizmu w raportowaniu z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego jest dostrzegalny w jego standaryzacji. Według przedstawicieli teorii instytucjonalnej P.J. DiMaggio i W.W. Powell (1991, s. 1–38) początkowe wdrożenia standardów GRI przez przedsiębiorstwa były związane z izomorfizmem konkurencyjnym, uzasadnianym aspektami ekonomicznymi i technicznymi, wypartym następnie przez izomorfizm instytucjonalny, budujący przymusowe, normatywne i kognitywne struktury w przedsiębiorstwach. Stanowisko to potwierdzają C. Higgins i C. Larrinaga (2007), stwierdzając, że początkowe motywy raportowania sięgają normatywnych przesłanek wynikających z relacji między biznesem i społeczeństwem. Jednak założyciele GRI szybko stworzyli normatywne standardy, które niezwłocznie stały się kognitywnym oddziaływaniem instytucjonalnym. Co ważniejsze podmioty, które początkowo nie podejmowały się raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego, z czasem rozpoczęły naśladowanie innych podmiotów raportujących, wspierając proces instytucjonalizacji koncepcji rozwoju zrównoważonego w kolejnych latach. To właśnie rosnące zainteresowanie standardami GRI i ich wykorzystanie w raportach coraz liczniejszego grona przedsiębiorstw (por. punkt 2.1.2. rozprawy) można uznać za oparte na naśladownictwie zachowania. Motywacją zmian mogą być obserwacje odnoszących sukcesy przedsiębiorstw pioniersko przedstawiających raporty z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego, ale także presja ze strony różnych grup interesariuszy. Obecnie proces instytucjonalizmu standardów GRI pokazuje kompilację normatywnego, kognitywnego, a także, różnicując stopnie, regulacyjnego mechanizmu instytucjonalnego przedstawiania raportów z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego (Higgins i Larrinaga, 2007, s. 281).

Z kolei J.C. Chen i R.W. Roberts (2010, s. 660–665) wykazali, że analiza instytucjonalna jest wykorzystywana w różnorodnych inicjatywach, w tym na temat zrozumienia zachowań przedsiębiorstwa realizującego zasady rozwoju zrównoważonego, a coraz intensywniej w raportowaniu i rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw. Podobnie perspektywę izomorfizmu instytucjonalnego w rozwoju rachunkowości

w koncepcji rozwoju zrównoważonego, zarówno na jej potrzeby sprawozdawcze, jak i zarządcze, dostrzegają R.L. Burritt i S. Schaltegger (Burritt i Schaltegger, 2010). Zdaniem autorów, system rachunkowości w koncepcji rozwoju zrównoważonego (lub inny „mechanizm kalkulacyjny”) zapewnia – choć rozpoznawczo ograniczone – przydatne informacje na potrzeby decyzji dotyczących zarządzania, a także wewnętrznego i zewnętrznego raportowania. Wymaga to zaplanowania i zaprojektowania procesów rozliczania tych działań, co jest potencjalnie możliwe i jednocześnie stanowi trend naukowy poprzez połączenie mimetycznych, regulacyjnych i normatywnych izomorfizmów (Burritt i Schaltegger, 2010, s. 834).

Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na realizację zasad rozwoju zrównoważonego można postrzegać z perspektywy koncepcji instytucjonalizmu organizacyjnego, czyli odwzorowywania uwarunkowań otoczenia w strukturach organizacyjno-formalnych podmiotu. Jest to wyraz dążenia do optymalizacji działań w danym miejscu i czasie (Rosińska, 2008, s. 257). Teoria instytucjonalna pozwala zinterpretować potrzebę uwzględnienia w systemie rachunkowości racjonalności społeczno-środowiskowej⁷⁵. Zgodnie z teorią instytucjonalną przedsiębiorstwo kieruje się racjonalnością w podejmowaniu decyzji gospodarczych, ale zarówno racjonalność, jak i dokonywane wybory są głęboko osadzone społecznie i uwarunkowane istnieniem instytucji. Takie rozszerzenie podejścia do gospodarności ekonomicznej o aspekty instytucjonalne wynika z określonego systemu przekonań, zarówno kulturowych, jak i religijnych, norm i instytucji w przedsiębiorstwie zrównoważonym (Weber, 2002, s. 518–526).

Rozwój rachunkowości można postrzegać z perspektywy dążenia przedsiębiorstw zrównoważonych do uzyskania zgodności między swoimi wartościami a wartościami danej społeczności, co się przekłada na dostosowywanie ich struktur i działań. Jednak, jak zauważają teoretycy instytucjonalni J.W. Meyer i B. Rowan (1977, s. 350), oczekiwania instytucjonalne nie mają jednolitego zastosowania do wszystkich podmiotów. Mogą one różnie reagować na izomorficzne naciski, adaptując strukturalne elementy selektywnie lub ceremonialnie, w tym poprzez *decoupling*. Przeciwdziałanie takiemu zjawisku można dostrzec w standaryzowaniu weryfikacji danych niefinansowych publikowanych w raportach z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Obecnie zauważalna różnorodność praktyk w tym zakresie, ukazana w podrozdziale 2.1. rozprawy, wymaga właśnie zmian instytucjonalnych, podobnie jak wcześniej wobec standaryzacji raportowania z dokonań na rzecz rozwoju zrównoważonego. Zależą one jednak w dużej mierze od możliwości ujednoczenia prezentacji danych niefinansowych i próby ich kwantyfikacji, pomiaru czy ustrukturyzowanego sposobu ich prezentacji w raportowaniu z wyników działań w poszczególnych podmiotach, te zaś z kolei różnią się na poziomie rozwiązań krajowych w zakresie prawa i jego egzekwowania.

⁷⁵ Obowiązujące w rozprawie znaczenie racjonalności ekonomicznej i społeczno-środowiskowej przedstawiono w podrozdziale 1.2. niniejszej rozprawy.

ekonomii oznaczają konsekwencje uboczne i niepożądane tej działalności, które występują obok bezpośrednich i pożądaných efektów działalności w postaci dóbr materialnych. Są to bezpośrednie i (lub) pośrednie straty ponoszone przez grupy i całe społeczeństwo w wyniku działalności jednostek gospodarczych (Romanow, 1989, s. 139)¹¹⁸. Koszt społeczny jest także określany jako całkowity koszt dla społeczeństwa składający się z kosztu prywatnego przedsiębiorstwa oraz kosztu efektów zewnętrznych (Hackett i Dissanayake, 2014, s. 66). Stopniowo postępujący proces internalizacji (internacjonalizacji) kosztów zewnętrznych, włączający koszty do rachunku ekonomicznego sprawcy kosztów, w tym głównie kosztów zanieczyszczenia środowiska, nie pozwala obecnie na ponoszenie przez przedsiębiorstwa pełnych kosztów społecznych¹¹⁹.

Koszty społeczne przedsiębiorstwa oznaczają zatem szeroki katalog kosztów związanych z oddziaływaniem przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym na środowisko naturalne oraz na społeczeństwo¹²⁰. Oznaczają zasadniczo wszystkie wewnętrzne koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne (dobrowolnie lub nałożone za pomocą środków przymusu). Różnorodność terminologiczną¹²¹ w zakresie określeń kosztów działań przedsiębiorstwa na rzecz rozwoju

¹¹⁸ Teoria ekonomii odnosi się do optymalnego zatrudnienia i wykorzystania czynników wytwórczych z punktu widzenia możliwości wytwarzania dóbr, ale także z uwzględnieniem przeciwdziałania powstawaniu w działalności gospodarczej kosztów społecznych. Zakłada, że środki interwencjonizmu państwowego, mające racjonalnie kształtować procesy gospodarcze i przeciwdziałać konsekwencjom ubocznym tej działalności w postaci strat społecznych obciążających społeczeństwo, powinny wymuszać uwzględnienie przez jednostki gospodarcze w kalkulacji przedsięwzięć inwestycyjnych i eksploatacyjnych tych strat i zapewniać prawidłową (ze społecznego punktu widzenia) wycenę utraty zasobów i ich odtwarzanie (Romanow, 1989, s. 146).

¹¹⁹ Występowanie niezinternalizowanych kosztów zewnętrznych przyczynia się do niedoszacowania kosztu społecznego ponoszonego przez przedsiębiorstwo, prowadząc do niedoszacowania jego ceny na rynku, a w konsekwencji do jego nadprodukcji. Kluczowa w oszacowaniu pełnego kosztu oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie jest zatem granica internalizacji kosztów zewnętrznych w jego rachunku ekonomicznym.

¹²⁰ W piśmiennictwie naukowym są prezentowane różne podejścia do znaczenia kosztów społecznych przedsiębiorstwa i ich relacji do kosztów środowiskowych. Traktując środowisko jako element warunków życia społeczeństwa, przyjmując tym samym, że jakość środowiska determinuje jakość życia społeczeństwa, koszty społeczne stanowią najszerszą kategorię kosztów wynikających z relacji między przedsiębiorstwem a społeczeństwem i środowiskiem. Na potrzeby niniejszej rozprawy autorka przyjmuje jako najszerszą kategorię koszty społeczne, dotyczące całościowego oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym obejmujące m. in. koszty środowiskowe oraz koszty oddziaływania społecznego.

¹²¹ W piśmiennictwie naukowym z zakresu rachunkowości występuje wiele określeń kosztów i strat wskazujących na oddziaływanie przedsiębiorstwa na otoczenie, jak na przykład koszty społeczne, koszty zaangażowania społecznego, koszty działań społecznych, koszty związane z działalnością społecznie zorientowaną, koszty środowiskowe, koszty ekologiczne, koszty ochrony środowiska, koszty zewnętrzne, koszty efektów zewnętrznych. Ich szczegółowa analiza wykracza poza ramy przedmiotowe niniejszej rozprawy. Szeroką analizę w tym zakresie przedstawiono na przykład w: (Heupel, 2015; Jasch, 2009).

zrównoważonego związanych ze społeczeństwem i ochroną środowiska utrudnia określenie zadań rachunkowości zarządczej. W związku z tym autorka przyjmuje na potrzeby niniejszej rozprawy podział kosztów społecznych zaprezentowany w tabeli 32. Zakłada on, że koszty społeczne przedsiębiorstwa obejmują koszty środowiskowe¹²² oraz koszty oddziaływania społecznego, wynikające z realizacji zasad rozwoju zrównoważonego.

Tabela 32. Znaczenie kosztów społecznych przedsiębiorstwa

Koszty społeczne	
koszty środowiskowe	koszty oddziaływania społecznego
I. Koszty ochrony środowiska	I. Koszty zaangażowania społecznego
II. Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące środowiska (przymusowo i dobrowolnie)	II. Koszty pracownicze
	III. Odpowiedzialność za produkt
	IV. Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa (przymusowo i dobrowolnie)

W rozprawie autorka przyjęła, że koszty środowiskowe przedsiębiorstwa są to wyrażone wartościowo nakłady wynikające z zapobiegania, ograniczania, unieszkodliwiania i eliminowania zanieczyszczeń środowiska, koszty będące wynikiem braku działań na rzecz ochrony środowiska, a także zinternalizowane koszty zewnętrzne. Tabela 32. prezentuje koszty środowiskowe jako kategorię kosztów społecznych przedsiębiorstwa, obejmującą koszty ochrony środowiska oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne. Koszty ochrony środowiska oznaczają zasadniczo koszty przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska, w tym nakłady inwestycyjne na innowacyjną technologię, koszty bieżące ochrony środowiska, koszty tworzenia rezerw środowiskowych, koszty utraty wartości aktywów, a także koszty energii, surowców i materiałów oraz wody, które nie tworzą produktu finalnego, ale opuszczają przedsiębiorstwo w postaci odpadów i emisji wraz z kosztami ich przetwarzania. Koszty środowiskowe to także koszty zewnętrzne zinternalizowane przez przedsiębiorstwo w sposób:

- narzucony instrumentami polityki ekologicznej państwa w formie kosztów podatków ekologicznych, opłat z tytułu handlu uprawnieniami do emisji zanieczyszczeń, pozwoleń na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii, dodatkowych opłat i kar za nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów środowiskowych, odszkodowania dla osób trzecich z powodu utraty lub szkody wywołanej przez zanieczyszczenie środowiska,
- dobrowolny – wszelkie koszty wynikające z działań dodatkowych zgodnych z misją i strategii rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa.

¹²² W piśmiennictwie naukowym koszty środowiskowe są różnie interpretowane, co jest związane z ciągłą ewolucją zasad ich pomiaru (na przykład Szadziwska, 2013b, s. 157).

Zdaniem A. Szadziewskiej (2013b, s. 338–339), w celach zarządczych koszty środowiskowe obejmują także koszty alternatywne zastosowania nowych technologii czy innowacyjnych rozwiązań w procesach produkcyjnych, ryzyka środowiskowego działalności, koszty utraty reputacji w wyniku prowadzenia działalności niszczącej środowisko, a także koszty zwiększonej absencji chorobowej spowodowanej zanieczyszczeniami, koszty barier związanych z finansowaniem inwestycji przyczyniających się do znacznego zanieczyszczenia środowiska.

Łączne ujęcie kosztów środowiskowych przedstawia tabela 33.

Tabela 33. Koszty środowiskowe w procesie decyzyjnym przedsiębiorstwa

Koszty poniesione na ochronę środowiska oraz wynikające z korzystania ze środowiska i oddziaływanie na nie	
Koszty ochrony środowiska	<ul style="list-style-type: none"> – koszty przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska (nakłady inwestycyjne na innowacyjną technologię stanowią koszty aktywowane w bilansie) – koszty bieżącej ochrony środowiska ponoszone na zapobieganie, zmniejszanie, naprawę, unieszkodliwianie lub eliminowanie zanieczyszczeń wynikających z bieżącej działalności przedsiębiorstwa – koszty tworzenia rezerw środowiskowych – koszty utraty wartości aktywów – koszty energii, surowców i materiałów oraz wody, które nie tworzą produktu finalnego, ale opuszczają przedsiębiorstwo w postaci odpadów i emisji wraz z kosztami ich przetwarzania
Zinternalizowane koszty zewnętrzne	<p>internalizacja przymusowa poprzez instrumenty polityki ekologicznej państwa:</p> <ul style="list-style-type: none"> – podatki ekologiczne – opłaty z tytułu handlu uprawnieniami do emisji zanieczyszczeń – pozwolenia na wprowadzenie do środowiska substancji lub energii – dodatkowe opłaty i kary za nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów środowiskowych – odszkodowania dla osób trzecich z powodu utraty lub szkody wywołanej przez zanieczyszczenie środowiska <p>internalizacja dobrowolna – według misji i strategii przedsiębiorstwa:</p> <ul style="list-style-type: none"> – koszty związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa w danym środowisku dobrowolnie zinternalizowane
Koszty ochrony środowiska uzupełnione o perspektywę zarządczą	
Koszty alternatywnych rozwiązań	<ul style="list-style-type: none"> – koszty alternatywne zastosowania nowych technologii – koszty alternatywne innowacyjnych rozwiązań w procesach produkcyjnych
Koszty ryzyka środowiskowego działalności	<ul style="list-style-type: none"> – potencjalne straty zamknięcia ewentualnie zaniechania części lub całości działalności wskutek przekroczenia norm zanieczyszczenia środowiska; zależność norm od polityki ekologicznej państwa
Koszty dodatkowe	<ul style="list-style-type: none"> – koszty utraty reputacji w wyniku prowadzenia działalności niszczącej środowisko – koszty zwiększonej absencji chorobowej spowodowanej zanieczyszczeniami – koszty barier związanych z finansowaniem inwestycji przyczyniających się do znacznego zanieczyszczenia środowiska

Źródło: Na podstawie: (Szadziewska, 2013b, s. 337–339).

Dla potrzeb zarządzania proekologicznego niezbędna jest identyfikacja poszczególnych rodzajów kosztów środowiskowych, ich grupowanie, a także dostosowanie zakresu i szczegółowości ewidencji¹²³ do konkretnego rodzaju działalności przedsiębiorstwa i jego zakresu oddziaływania na środowisko. Odpowiednie rozliczenie i przydzielanie kosztów środowiskowych do produktów, procesów czy ośrodków odpowiedzialności pozwoli na ocenę i kontrolę oddziaływania przedsiębiorstwa na środowisko.

Koszty oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo¹²⁴ obejmują koszty zaangażowania społecznego, koszty pracownicze, koszty ochrony konsumenta i odpowiedzialności za produkt lub usługę oraz zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa. Koszty zaangażowania społecznego obejmują koszty związane z ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu oraz niepożądanych efektów wizualnych¹²⁵, a także wszelkie nakłady na działania charytatywne i filantropijne związane z inwestycjami na rzecz społeczności, a także przedsięwzięcia komercyjne w środowisku lokalnym. Zaangażowanie społeczne oznacza także ponoszenie kosztów stosowania się do wszelkich regulacji prawnych i wymogów wynikających z umów, a także związane z realizacją podstawowych celów działalności przedsiębiorstwa zrównoważonego. W tym zakresie wiążą się z odpowiedzialnością przedsiębiorstwa za produkt, za jego jakość i wpływ na klientów, ich zdrowie i życie.

Koszty pracownicze stanowią równie ważny koszt oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo. Wiążą się nie tylko z zapewnieniem warunków pracy wy-

¹²³ Przykłady wzorcowego ujmowania kosztów środowiskowych w księgach rachunkowych przedstawiono w: (Jasch, 2009; Szadzińska, 2013b, s. 344–364).

¹²⁴ Przeprowadzone studia literaturowe w odniesieniu do pojęcia koszty społeczne przedsiębiorstwa wskazują na nieliczne zainteresowanie badań z zakresu rachunkowości. Próby definiowania kosztów społecznych podmiotu gospodarczego z uwzględnieniem różnego poziomu zinternalizowania kosztów pojawiły się na przykład w: (Heupel, 2015).

¹²⁵ Przez wiele lat, gdy koszty środowiskowe były głównym elementem kosztów społecznych, koszty związane z ograniczaniem hałasu i wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu oraz niepożądanych efektów wizualnych były przypisywane do kategorii środowiskowych (por. na przykład Figge i in., 2002, s. 269–284; Szadzińska, 2013, s. 166–169). Jednak, zdaniem autorki, przyjmując podział kosztów społecznych na środowiskowe i oddziaływania społeczne, wskazane koszty powinny być zaliczane do tej ostatniej grupy. Mają one bowiem bardzo istotny wpływ na jakość życia społeczności lokalnej znajdującej się w bezpośrednim oddziaływaniu przedsiębiorstwa, w tym wywołują u niej bezpośrednie skutki zdrowotne, ekonomiczne i estetyczne. Przedmiotowe oddziaływanie ma swoje odzwierciedlenie w regulacjach prawnych. Przykładowo art. 144 Kodeksu cywilnego wskazuje na ograniczenia w korzystaniu nieruchomości własnych poprzez powstrzymanie się od działań, które zakłócałyby korzystanie z nieruchomości sąsiednich ponad przeciętną miarę, wynikającą ze społeczno-gospodarczego przeznaczenia nieruchomości i stosunków miejscowych. Stąd działania w tym zakresie, na przykład służące zmniejszaniu hałasu, usuwaniu nieprzyjemnych zapachów, kurzu, promieniowania elektromagnetycznego czy efektów wizualnych, nie przyczyniając się wprost do ochrony środowiska, determinują standard życia mieszkańców okolicy, w której funkcjonuje przedsiębiorstwo. W związku z tym, autorka przyjmuje, że koszty te należą do kategorii kosztów oddziaływania społecznego związanych z zaangażowaniem społecznym przedsiębiorstwa.

kających z przepisów prawnych i innych regulacji, ale wynikają też z dobrowolnych inicjatyw podwyższających standard wykonywania pracy, a także służących edukowaniu pracowników i podwyższaniu ich kompetencji w innych formach rozwoju.

Zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące oddziaływania przedsiębiorstwa na społeczeństwo wynikają z zastosowania instrumentów polityki społecznej państwa, dotyczącej regulacji przejęcia przez przedsiębiorców częściowej ochrony socjalnej, ładu społecznego czy inwestycji w człowieka. Jednocześnie obejmują koszty dobrowolnego przejmowania kosztów społeczeństwa, na przykład poprzez zapewnienie pracownikom i ich rodzinom uprawnień do świadczeń społecznych, pieniężnych czy usługowych w formie objęcia darmową całodobową opieką lekarską, zapewnienia opieki dziennej dzieciom pracowników w żłobkach i przedszkolach, bezpłatnego dostępu do wydarzeń kulturalnych, a także dofinansowywania do godnych warunków mieszkaniowych pracowników, wspierania szans rozwoju pracowników za pomocą różnych instrumentów polityki kadrowej, w tym szko-

Tabela 34. Koszty oddziaływania społecznego w przedsiębiorstwie

Kategorie kosztów			
koszty zaangażowania społecznego	koszty pracownicze	odpowiedzialność wobec klientów za produkt	zinternalizowane koszty zewnętrzne dotyczące społeczeństwa
<ul style="list-style-type: none"> – koszty związane z ograniczaniem wpływu działalności na jakość życia członków lokalnej społeczności, w tym ograniczanie hałasu, wibracji, nieprzyjemnych zapachów, pyłu, niepożądanych efektów wizualnych itd. – koszty działań podnoszących standard życia lokalnej społeczności poprzez różne inicjatywy zaangażowania w formie środków finansowych, czasu pracowników i darowizn rzeczowych – koszty przedsięwzięć komercyjnych dla lokalnej społeczności 	<ul style="list-style-type: none"> – koszty związane z zapewnieniem warunków pracy wynikających z przepisów prawnych i innych regulacji – koszty podwyższające standard wykonywania pracy – koszty aktywnego zaangażowania pracowników w realizację zasad rozwoju zrównoważonego – koszty edukacji pracowników – koszty innych form rozwoju pracowników 	<ul style="list-style-type: none"> – koszty przestrzegania przepisów prawnych i innych regulacji w zakresie bezpieczeństwa użytkowania dóbr bądź korzystania z usług – koszty dopełniania przyjętych norm jakości wyższych niż minimalne progi ustawowe – koszty innowacyjnych zmian w procesie produkcji dóbr czy świadczonych usług – nieaktywowane koszty badań nad rozwojem 	<ul style="list-style-type: none"> – koszty wynikające z instrumentów polityki społecznej państwa – koszty dobrowolnego przejmowania kosztów, jak całodobowa opieka medyczna dla pracowników i ich rodzin, żłobki i przedszkola dla dzieci pracowników, bezpłatny dostęp do wydarzeń kulturowych, sportowych

leń, wyjazdów edukacyjnych. Poniesione koszty wynikające z różnych form pomocy wobec nieszczęść losowych, obejmujące interwencję doraźną czy dodatkowe ubezpieczenie pracowników, stanowią również formę internalizacji kosztów, które podnoszą jakość pracy i życia kadry przedsiębiorstwa. Zakres kosztów społecznego oddziaływania przedstawia tabela 34.

Łączenie działań społecznych i działań na rzecz ochrony środowiska z gospodarczymi celami strategicznymi w przedsiębiorstwach zrównoważonych wymaga nie tylko odpowiedniego grupowania i ujęcia kosztów, ale również ich zintegrowanego postrzegania, umożliwiającego ocenę zintegrowanej efektywności (szerzej w podrozdziale 3.2. niniejszej rozprawy). W jej ocenie niezwykle ważny jest pomiar kosztów ponoszonych w związku z realizacją zasad rozwoju zrównoważonego, stanowiący warunek skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem zrównoważonym. Piśmiennictwo naukowe, nie prezentując normatywnych ujęć rachunku kosztów oddziaływania społecznego, znacznie częściej odnosi się do kosztów środowiskowych. Najczęściej wskazuje na potrzebę stosowania rachunków środowiskowych kosztów i przychodów, do których zalicza się (Famielec i Stępień, 2005, s. 43–55):

- rachunek kosztów ochrony środowiska,
- rachunek kosztów funkcjonowania podmiotu w danym środowisku,
- rachunek przychodów ekologicznych.

Rachunek kosztów ochrony środowiska jest rozumiany jako rachunek kosztów poniesionych na realizację działań zapobiegających powstawaniu zagrożeń, ograniczających emisję zagrożeń, działań naprawczych oraz zarządczych. Służy ewidencji i ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym skutków zdarzeń gospodarczych związanych z użytkowaniem środowiska. Zasadnicze zużycie zasobów środowiska (surowce, energia i woda) stanowi element kosztów produkcji, a zużycie pośrednie realizowane poprzez przekształcenie środowiska jest ujmowane w pozostałych kosztach działalności i wliczane do ceny produktu. Jedną z miar tego zużycia są opłaty ekologiczne za korzystanie ze środowiska. Z kolei rachunek przychodów ekologicznych to rachunek dodatkowych korzyści finansowych uzyskiwanych z tytułu prowadzenia działalności na rzecz ochrony środowiska, ze sprzedaży dóbr i usług ochronnych, w formie odsetek od udzielonych pożyczek ekologicznych, a także dotacji na cele ochrony środowiska (Janik, Łączny i Ryszko, 2009, s. 184).

Warunkiem wykorzystywania w pomiarze dokonań działań na rzecz rozwoju zrównoważonego przedsiębiorstwa środowiskowego rachunku kosztów jest odpowiednia klasyfikacja kosztów środowiskowych. Przyjmując wyróżnione kryteria, wyróżnia się następujące rodzaje kosztów¹²⁶:

- I. Cel działań ochronnych – koszty prewencji, redukcji, stabilizacji i restytucji.
- II. Przestrzeganie przepisów ochrony środowiska – koszty zgodności i niezgodności.

¹²⁶ Porównaj (Szadziwska, 2013b, s. 350–351).