

U podstaw przedstawionych ról rachunkowości leży jej potencjał w zakresie (Hopwood i in., 2010, s. 16):

- ukazywania, dzięki zarówno informacjom ilościowym, jak i wartościowym, szerokiego zakresu ekonomicznych, społecznych i środowiskowych konsekwencji wynikających z przeszłych i przyszłych strategii oraz działań przedsiębiorstwa, a także
- zrozumienia konsekwencji oddziaływania ekonomicznych, społecznych i środowiskowych trendów na przetrwanie przedsiębiorstwa oraz jego finansowe dokonania.

Znaczenie włączenia zrównoważonego rozwoju do praktyk biznesowych, a także rolę księgowych wspomagających tę strategiczną transformację, podkreślają także stowarzyszenia zawodowe osób zajmujących się rachunkowością (np. IFAC, 2011a, s. 6; IFAC 2011b, s. 15). Zawodowi księgowi odpowiadają bowiem za jakość i terminowość informacji generowanych przez rachunkowość. Posiadane przez nich wiedza i umiejętności są podstawą do integracji poszczególnych obszarów CSR oraz właściwego nimi zarządzania i raportowania.

2. Udział księgowych we wdrażaniu koncepcji CSR

Osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością powinien cechować się profesjonalizmem. Wymaga to wykazywania się dużą wiedzą i umiejętnościami, a także wysokim poziomem wykonywanej pracy (Internetowy Słownik Języka Polskiego PWN) i etyki zawodowej (Jaworska, 2011). Specjaliści z rachunkowości są przedstawiani jako strażnicy interesu publicznego (Suddaby, Gendron, Lam, 2009, s. 414). Ich atrybutami są m.in. profesjonalne kwalifikacje i doświadczenie, niezależność, uczciwość i obiektywizm.

Zawodowi księgowi podejmują działania zorientowane na wypełnianie funkcji rachunkowości. Nadrzędną jest funkcja informacyjna, w związku z czym jest istotne tworzenie i przekazywanie różnym użytkownikom wiarygodnych, rzetelnych i terminowych informacji dostosowanych do ich potrzeb. Jest to powiązane z realizacją pozostałych funkcji rachunkowości, tj. planowania, optymalizacyjnej, motywacyjnej, kontrolnej, czy analitycznej. Osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością są zatem ekspertami m.in. w zakresie:

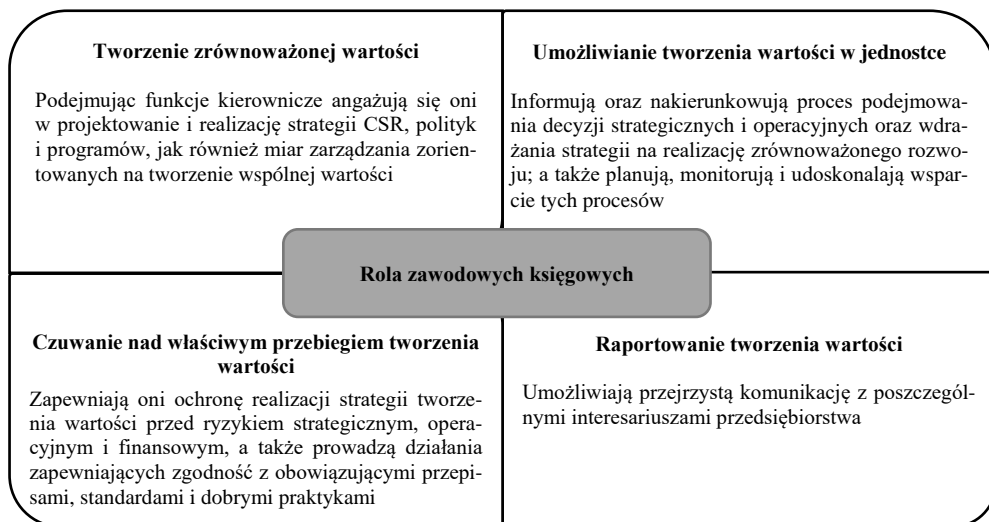
- pomiaru i wyceny,
- prowadzenia rejestru transakcji i działalności finansowej,
- przeprowadzania kontroli i audytów,
- analiz i interpretowania informacji z rachunkowości,
- zapewniania zgodności z przepisami,
- raportowania na potrzeby zewnętrzne i wewnętrzne,
- wspomagania zarządzania jednostką gospodarczą.

Rola profesjonalnych księgowych może być różna w poszczególnych krajach. Jest to determinowane m.in. uwarunkowaniami społeczno-kulturowymi.

Uwzględnianie zasad społecznej odpowiedzialności w działalności przedsiębiorstwa, zmiana podejścia do raportowania, a także różne poziomy zaangażowania księgowego w podmiocie gospodarczym (szersze, strategiczne podejście do biznesu) powodują, że rola specjalistów z rachunkowości zmienia się².

² Rola zawodowych księgowych jest przedmiotem badań międzynarodowych organizacji, zrzeszających specjalistów z tego zakresu, takich jak np.: IFAC, ACCA, AICPA, CIMA, IMA; np. (ACCA, 2012a); Gibassier i in. (2015). Wśród publikacji szeroko omawiających badania dotyczące roli księgowych w praktyce rachunkowości

Księgowi pełnią istotną rolę w procesie integracji koncepcji i instrumentów zarządzania społecznego i środowiskowego z tradycyjnym zarządzaniem przedsiębiorstwem, co powinno służyć budowaniu wspólnej wartości dla interesariuszy. Aktywności zawodowych księgowych zorientowane na wdrażanie idei społecznej odpowiedzialności są przedstawione na rysunku 1.



Rysunek 1. Rola specjalistów z rachunkowości w budowaniu wspólnej wartości

Źródło: opracowanie własne na podstawie IFAC (2011b, s. 15, 25–26).

Im większy jest udział księgowych w podejmowaniu decyzji strategicznych, poszukiwaniu możliwości rozwoju jednostki gospodarczej, zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie, jak i tworzeniu wartości, tym oczekiwania co do ich roli są bardziej zróżnicowane (ACCA, 2012b, s. 130). Z tego względu do zadań profesjonalnych księgowych można zaliczyć m.in. (IFAC, 2009, s. 5):

- zapewnianie zgodności z przepisami,
- dostarczanie, analizowanie, interpretację informacji na potrzeby formułowania strategii, planowania, podejmowania decyzji i kontroli,
- pomiar dokonań, rejestrację operacji gospodarczych, komunikowanie rezultatów zarządowi i pozostałym interesariuszom,
- zarządzanie ryzykiem, zapewnianie kontroli wewnętrznej i weryfikowanie prawidłowości działalności,
- tworzenie wartości dzięki efektywnemu wykorzystaniu zasobów, co wymaga: rozumienia czynników pobudzających tworzenie wartości dla interesariuszy oraz innowacji organizacyjnych.

Obszary zaangażowania zawodowych księgowych w społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa obejmują m.in.: strategię przedsiębiorstwa i jej rozwój, system informacji

i przepływy informacyjne, pomiar dokonań, raportowanie. Zakres zaangażowania księgowych w obszary działań w ramach społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa jest przedstawiony w tabeli 1.

Tabela 1

Zakres zaangażowania księgowych w kontekście obszarów działań w ramach społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa

Obszary działań	Zakres zadań
Zgodność z przepisami	Działania te dotyczą: <ul style="list-style-type: none"> – zapewnienia zgodności z przepisami i regulacjami (obecnymi i przyszłymi), – określenia potencjalnego wpływu na działalność gospodarczą obecnego i przyszłego prawodawstwa dotyczącego kwestii społecznych i środowiskowych, – uwzględnienia kosztów i ryzyka związanego z inwestycjami, produktami, czy procesami, które mogą oddziaływać negatywnie na społeczeństwo i środowisko, – oceny potencjalnych zobowiązań wynikających z przeszłych zdarzeń, związanych z negatywnymi skutkami oddziaływania przedsiębiorstwa, – oferowania przygotowania ekspertyz w zakresie wyceny finansowej sporów środowiskowych i społecznych
Rozwój strategii	Działania te wiążą się z: <ul style="list-style-type: none"> – udzielaniem pomocy w ustalaniu strategicznych kierunków działania, – ustalaniem ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej i oddziaływaniem na środowisko, – identyfikacją możliwości bardziej efektywnego wykorzystania zasobów, – szacowaniem potencjalnych kosztów braku podjęcia inicjatywy w zakresie ochrony środowiska oraz na rzecz społeczności lokalnych, – włączenie kwestii społecznych i środowiskowych do strategicznego planowania i oceny projektów inwestycyjnych
System i przepływy informacyjne	Działania te odnoszą się do: <ul style="list-style-type: none"> – oceny potrzeb informacyjnych wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy, – pomocy w zaspokajaniu zapotrzebowania na pełne i wiarygodne informacje, aby umożliwić optymalne zarządzanie zasobami, – wdrożenia systemów zarządzania środowiskowego
Zarządzanie dokonaniem	Działania te dotyczą: <ul style="list-style-type: none"> – wsparcia kierownictwa w wyborze miar społecznej odpowiedzialności, – pomiaru dokonań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, – monitorowania i kontroli procesów i wyników, a także powiązania tych obszarów wzajemnie, – przeprowadzania analizy porównawczej na tle najlepszych praktyk dotyczących społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa
Raportowanie	Działania te polegają na: <ul style="list-style-type: none"> – Przygotowaniu dokładnych, spójnych i przejrzystych raportów wewnętrznych w celu wspierania procesu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie, – Przygotowywaniu transparentnych zewnętrznych zintegrowanych raportów, przedstawiających informacje nie tylko finansowe, ale również niefinansowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Environmental Sustainability...* (2010); Szadziewska (2014, s. 249–250).

Należy zwrócić uwagę, że specjaliści z rachunkowości odgrywają szczególną rolę również w procesie raportowania. Zmiana podejścia do sprawozdawczości wiąże się z:

- a) rozszerzeniem zakresu informacji o informacje nie tylko finansowe, ale również społeczne i środowiskowe;

- b) wzrostem zaangażowania w raportowanie różnych miar dokonań przedsiębiorstwa;
- c) wdrażaniem raportowania zintegrowanego;
- d) włączeniem informacji zarówno o pozytywnym, jak i negatywnym oddziaływaniu przedsiębiorstwa na otoczenie.

Rola specjalistów z rachunkowości w zintegrowanym raportowaniu polega m.in. na (Gibassier i in., 2015, s. 21, 29):

- a) tworzeniu zintegrowanych kluczowych wskaźników sukcesu (KPI) danej jednostki,
- b) współudziale w monitorowaniu i przeglądzie KPI;
- c) wyszukiwaniu nowych sposobów przedstawiania tworzenia lub utraty wartości, a także powiązanie wpływu tworzenia lub utraty wartości poszczególnych sześciu kapitałów;
- d) promowaniu i prowadzeniu do integracji systemów informacyjnych w jednostce;
- e) wdrażaniu i integracji różnych metod pomiaru poszczególnych wartości w ramach CSR.

W aspekcie zarządczym specjaliści z rachunkowości mogą zaś przyczynić się do rozwoju systemów monitorowania i raportowania postępów z wdrażania zintegrowanego raportowania, a także wspierać proces decyzyjny przez podkreślanie powiązań między finansowymi, społecznymi i środowiskowymi dokonaniai przedsiębiorstwa zarówno z perspektywy ilościowej, jak i jakościowej. Mogą oni wspierać dokonania społecznej i środowiskowej rachunkowości w zakresie pomiaru, kontroli i ujawniania informacji na temat CSR (Gibassier i in., 2015, s. 30).

Z tego względu specjaliści z rachunkowości powinni wykazywać się wiedzą z różnych dyscyplin, np. dotyczących kwestii społecznych i środowiskowych, czy zarządzania i pomiaru niefinansowych dokonań jednostki. Osoby te powinny potrafić zarządzać zmianą, jak i uwzględniać szerszą perspektywę interesariuszy w kontekście odpowiedniego zarządzania ryzykiem i dokonaniai w zakresie CSR (IFAC 2011a, s. 28).

Zapewnienie przejrzystości informacji o działalności przedsiębiorstwa pozwala interesariuszom lepiej zrozumieć jego funkcjonowanie oparte na integracji kwestii społecznych i środowiskowych, jak również buduje zaufanie różnych grup interesariuszy do podmiotu oraz stwarza możliwość zwiększania ich społecznego zaangażowania.

3. Rola księgowych w małych i średnich przedsiębiorstwach zorientowanych na społeczną odpowiedzialność

Na społeczeństwo i środowisko oddziałują również małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP), które konkurują na rynku, tworzą wiele miejsc pracy, wdrażają innowacyjne pomysły i technologie, stając się źródłem wzrostu gospodarczego danego kraju.

W celu realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju MŚP mogą podejmować społecznie odpowiedzialne inicjatywy. Są to jednak jednostki, które w porównaniu z dużymi podmiotami gospodarczymi nie mają znacznego zaplecza finansowego (Cassells, Lewis, 2011). Ich ograniczona zdolność i gotowość do podejmowania prospołecznych i proekologicznych działań może wynikać z braku środków na zatrudnianie, np. specjalistów (menedżerów) zajmujących się problemami zrównoważonego rozwoju, czy niepełnego rozumienia konieczności zachowania równowagi środowiskowej (Williams, O'Donovan, 2015).

Chcąc angażować się w kwestie społecznej odpowiedzialności, MŚP poszukują więc wsparcia zewnętrznych doradców. Prezentowane w literaturze badania (Devi, Samujh,

2012; Berry et al., 2006; Carey i in., 2005; Blackburn i in., 2010; IFAC 2010) wskazują, że taką rolę mogą pełnić osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością, co stwarza szansę na dywersyfikację usług biznesowych oferowanych w związku ze społeczną odpowiedzialnością MŚP.

Rola księgowych, jako doradców biznesowych (moderatorów) we wspomaganiu MŚP w drodze do wdrażania CSR, może obejmować m.in. (Williams, O'Donovan, 2015):

- wsparcie w analizie wykonalności projektów zrównoważonego biznesu,
- zachęcanie MŚP do podejmowania zrównoważonych inicjatyw gospodarczych,
- monitorowanie powodzenia inicjatyw CSR, jeżeli zostały one zainicjowane,
- uświadamianie MŚP możliwości biznesowych, wynikających z CSR,
- pomoc MŚP w poszukiwaniu źródeł finansowania inicjatyw CSR,
- umożliwianie MŚP kontaktu z odpowiednimi źródłami doradczymi w celu realizacji działań społecznie odpowiedzialnych, np. izbami handlowymi, stowarzyszeniami branżowymi, bankami, prawnikami.

Obecnie w polskiej literaturze brakuje badań dotyczących roli osób zawodowo zajmujących się rachunkowością we wspomaganiu MŚP we wdrażaniu idei CSR. Należy jednak zauważyć, że rosnąca presja społeczeństwa na ponoszenie odpowiedzialności przedsiębiorstwa za jego wpływ na otoczenie, a także coraz większa świadomość przedsiębiorców z korzyści wynikających z podejmowania działań społecznie odpowiedzialnych przyczynia się do rozszerzenia współpracy MŚP z księgowymi, jako profesjonalnymi oraz godnymi zaufanymi doradcami.

Uwagi końcowe

Współcześnie poprawa wyników finansowych oraz pozycji konkurencyjnej wymaga od przedsiębiorstw podejmowania działań służących dbałości o postęp społeczny, przestrzeganie praw człowieka, tworzenie dobrych relacji z interesariuszami, z uwzględnieniem aspektów etycznych i oddziaływania na środowisko.

W proces realizacji strategii CSR jest zaangażowanych wiele osób, w tym m.in. zawodowi księgowi. W związku ze złożonością tej problematyki zmienia się rola specjalistów z rachunkowości z dostawców informacji na partnerów biznesowych, działających w bardziej strategicznym środowisku. Ich zadaniem jest m.in. doradztwo, wspomaganie procesu zaangażowania zarządzających przedsiębiorstwem w rozwój i doskonalenie strategii CSR, a także wsparcie kierownictwa w wyborze mierników społecznej odpowiedzialności. Ich działalność obejmuje też monitorowanie oraz kontrolę procesów i dokonań jednostki oraz zapewnianie zgodności z przepisami. Ma to służyć wsparciu podejmowania bardziej zrównoważonych decyzji.

Ponadto zmienia się też postawa zawodowych księgowych z obserwatorów na liderów zmian. Biorą oni aktywny udział w poszukiwaniu sposobów tworzenia oraz zapewniania wartości nie tylko dla przedsiębiorstwa, ale i dla społeczeństwa.

Budowa dobrych relacji z interesariuszami opiera się m.in. na dobrej komunikacji i dialogu. Rolą specjalistów z rachunkowości jest ułatwianie wymiany informacji. Co więcej, mają one nie tylko charakter finansowy, ale również niefinansowy. Oddzielne raportowanie kwestii finansowych oraz społecznych i środowiskowych sprawia, że takie raportowanie staje się nieefektywne. Z tego względu rozszerza się rola zawodowych księgowych na tworzenie zintegrowanych raportów, które w transparentny sposób mają przedstawiać sytu-

ację i perspektywę przedsiębiorstwa oraz jego dokonania w aspekcie finansowym, społecznym i środowiskowym.

Wdrażanie idei CSR w przedsiębiorstwie wymaga w związku z tym wzbogacania wiedzy i umiejętności zawodowych księgowych. Oprócz kompetencji merytorycznych, ważne stają się też umiejętności interpersonalne i przywódcze, w tym także kreatywność czy umiejętność strategicznego myślenia. Zmieniające się podejście do roli księgowego stwarza konieczność modyfikacji programów szkoleniowych kierowanych do księgowych, tak, aby mogli oni rozwijać swoje kompetencje na każdym etapie kariery zawodowej. Wraz z rozwojem koncepcji CSR, a także wdrażaniem zintegrowanego raportowania pojawia się jednak wiele wątpliwości i dylematów. Dotyczą one m.in. tego, kto i w jakim zakresie powinien odpowiadać za jakość informacji niefinansowych oraz jak powinien przebiegać audyt i kto powinien go przeprowadzać.

Literatura

- ACCA (2012a). 100 drivers of change for the global accountancy profession. *The Association of Chartered Certified Accountants, September*. Pobrano z: www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/futures/pol-af-doc.pdf (10.03.2016).
- ACCA (2012b). 100 drivers of change for the global accountancy profession. *Appendix, ACCA, September 2012*. Pobrano z: www.futuretoday.com/content/dam/IMA/pdf/Business/Trends/pol-af-doc_appendix-web.pdf (10.03.2016).
- Berry, A.J., Sweeting, R., Goto, J. (2006). The effect of business advisors on the performance of SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development, 13, 1*, 33–47.
- Blackburn, R., Carey, P. and Tanewski, G.A. (2010). *Business Advice to SMEs: Professional Competence, Trust and Ethics: Research Report No. 119*, London: The Association of Chartered Certified Accountants.
- Carey, P., Tanewski, G.A. (2009). *The Provision of Business Advice by External Accountants to the SME Clients: Agency Theory, Relational Marketing and Resources Dependence*. Melbourne: Monash University.
- Cassells, S., Lewis, K. (2011). SMEs and environmental responsibility: do actions reflect attitude? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 18, 3*, 186–199.
- Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A renewed EU strategy 2011–14 for Corporate Social Responsibility* (2011). COM(2011) 681. Komisja Europejska, Bruksela, Pobrano z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF> (10.03.2016).
- Devi, S.S., Samujh, R.H. (2010). *Accountants as Providers of Support and Advice to SMEs in Malaysia RR/118/001*. London: Association of Chartered Certified Accountants.
- Devi, S.S., Samujh, R.H. (2012). The professional accountant – SMEs nexus: a review and synthesis of the literature. In: N. Norbani, A. Mohmood (red.), *Malaysian SMEs in the New Economy* (s. 163–202). London: Cengage Learning Asia Pty.
- Environmental Sustainability: Tools and Techniques* (2010). The Society of Management Accountants of Canada (CMA Canada), the American Institute of Certified Public Accountants, Inc. (AICPA) and The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Pobrano z: www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/MAGs/Environmental%20Sustainability%20-%20English%20Final%20Nov%2019.pdf (10.03.2016).
- Gibassier, D., Rodrigue, M., Arialiès, D-L. (2015). *From Share Value to Shared Value: Exploring the Role of Accountants in Developing Integrated Reporting in Practice*. IMA-ACCA, October. Pobrano z: www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/from-share-value-to-shared-value_02-01-16-final.pdf?sfvrsn=2 (10.03.2016).
- Hopwood, A.G., Unerman, J., Fries, J. (red.). (2010). *Accounting for sustainability: Practical insights*. London, UK: Earthscan Ltd.
- IFAC (2009). *International Good Practice Guidance. Evaluating and Improving Governance in Organizations*. London: International Federation of Accountants, February.
- IFAC (2010). *The Role of Small and Medium Practices in Providing International Federation of Accountants Business Support to Small and Medium-Sized Enterprises*. London: Small and Medium Practices Committee.

- IFAC (2011a). *Sustainability framework 2.0. Professional accountants as integrators*. Pobrano z: www.accountability.org/images/content/4/3/435.pdf (10.03.2016)
- IFAC (2011b). *Competent and versatile: How professional accountants in business drive sustainable organizational success*. Pobrano z: <http://ifac-communications.epaperflip.com/v/Competent-and-Versatile/#?page=0> (10.03.2016).
- Internetowy Słownik Języka Polskiego PWN. Pobrano z: <http://jsp.pwn.pl> (10.03.2016).
- Jaworska, E. (2011). Etyka cnót w etyce rachunkowości. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, (1/2), 377–385.
- Porter, M.E., Kramer, M.R. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, January-February.
- Schaltegger, S., Zvezdov, D. (2013). Accounting and Control for Sustainability. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 26, 265–296.
- Schaltegger, S., Zvezdov, D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 3, 333–361.
- Suddaby, R., Gendron, Y., Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 3–4, April-May, 409–427.
- Szadziewska, A. (2014). Rola specjalistów z rachunkowości na tle zmian w raportowaniu biznesowym. *Zarządzanie i Finanse*, 12, 2, 237–254.
- Williams, B.R., O'Donovan, G. (2015). The accountants' perspective on sustainable business practices in SMEs. *Social Responsibility Journal*, 11, 3, 641–656.

CONCEPTION AND DIRECTIONS OF USING DEA METHOD TO MEASURE THE EFFICIENCY OF LOCAL GOVERNMENTS – SELECTED ASPECTS

Abstract: *Purpose* – the main aim of this article is to present the idea of non-parametric DEA (Data Envelopment Analysis) method, as well as to indicate the direction of using this method in measuring the effectiveness of the local governments in Poland. *Design/Methodology/Approach* – the methods used to attain the objective included the analysis of literature concerning the subject and the induction and deduction methods. The main indicators of the basic CCR model functioning in the framework of the DEA method used to measure the efficiency of the entities were presented and discussed. The concept of using DEA method referred to local governments in Poland. *Findings* – the conducted research showed that DEA is a complex method, which allows to obtain useful information about the effectiveness of the activity of an entity, although its use can be laborious. Due to the fact that it allows to assess the effectiveness of the entity, it can be also used for the implementation of management control. *Originality/Value* – the article is a review of the literature in the subject area, and its content is a synthetic summary of the concept and the scope of the DEA method. The article can provide a theoretical basis for the application of this method in practice by local governments.

Keywords: DEA method, CCR model, efficiency, expenditures, local government, public finance

Cytowanie

- Jaworska, E. (2016). Rola zawodowych księgowych w przedsiębiorstwach społecznie odpowiedzialnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 123–131. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-13; www.wneiz.pl/frfu.